

**IMPLEMENTASI PENERAPAN PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN  
BAGI PENGUSAHA JASA PENYEDIA JALAN TOL UNTUK  
MEWUJUDKAN KEPASTIAN HUKUM**

**Yulianto Guritno**

Smartax Solution

[yulianto@smartaxsolution.com](mailto:yulianto@smartaxsolution.com)

**Abstract**

*Value Added Tax is a tax that can be categorized as an objective tax. Value Added Tax is also called Indirect Tax, this is because the burden of the tax can be delegated to other parties. Value Added Tax is regulated in Law no. 42 of 2009 concerning Value Added Tax, the Law regulates the existing policies in each Value Added Tax Object.*

*The research objectives in writing this are to analyze and develop the rules and implementation of toll road VAT collection in Indonesia and to analyze the legal certainty of crediting input tax on toll roads for toll road service entrepreneurs in Indonesia. The research uses a normative juridical approach that emphasizes library research. In this study, the legislation approach, conceptual approach, comparative approach, case approach, and historical approach are used.*

*Based on the results of the study, it shows that the VAT regulation is regulated in Law Number 8 of 1983 concerning Value Added Tax of Goods and Services and Sales Tax on Luxury Goods as amended by Law Number 18 of 2000 (hereinafter referred to as the VAT Law) stipulating that: Article 1 number 25: Output Tax is a Value Added Tax payable that must be collected by a Taxable Entrepreneur who delivers Taxable Goods, delivers Taxable Services or exports Taxable Goods. Article 4A paragraph (3) along with its explanation, toll road provision services are not included in the group that is not subject to Value Added Tax. Article 9 paragraph (2) Input Tax in a Tax Period is credited with Output Tax for the same Tax Period. Article 16B paragraph (2) Input Tax that is paid for the acquisition of Taxable Goods and or the acquisition of Taxable Services for which Value Added Tax is not collected can be credited.*

*Keywords: Value Added Tax, Toll Road, Legal Certainty.*

**PENDAHULUAN**

**A. Latar Belakang**

Pajak Pertambahan Nilai atau dikenal dengan singkatan “PPN” pertama kali diterapkan di Indonesia sejak disahkannya Undang-Undang No.8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No 18 Tahun 2000. PPN termasuk dalam golongan Pajak Pusat yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan uangnya disetor ke kas negara. PPN merupakan Pajak Obyektif artinya pajak yang timbulnya kewajiban pajaknya ditentukan terutama oleh obyek pajaknya. PPN adalah pajak konsumsi atas barang dan jasa yang dikenakan secara bertingkat di tiap jalur produksi dan distribusi, Baik barang produksi lokal maupun impor, hampir semuanya merupakan obyek PPN seperti halnya dengan aneka ragam jasa. Barang yang kena PPN disebut Barang Kena Pajak (BKP) dan jasa kena PPN disebut Jasa Kena Pajak (JKP). Dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 Tentang PPN dan PPnBM diatur secara khusus untuk golongan jenis barang tidak kena PPN (Non BKP) dan golongan jenis jasa tidak kena PPN (Non JKP).

Maraknya pembangunan infrastruktur dalam lima tahun terakhir di pulau Sumatra, Jawa, Sulawesi, Bali, Kalimantan dan Irian Jaya khususnya Jalan Tol sebenarnya merupakan potensi sumber penerimaan pajak dalam APBN yang berasal dari PPN khususnya atas Jasa Penyedia Jalan Tol yang jumlahnya sangat besar (ratusan milyar rupiah per tahun), baik PPN atas perolehan barang modal untuk pembangunan /pemeliharaan Jalan Tol maupun potensi PPN atas jasa Jalan Tol itu sendiri bila Pemerintah pada waktunya memberlakukan aturan PPN atas Jalan Tol di seluruh wilayah Indonesia yang merupakan amanat dari Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM. Meskipun PPN atas Jasa Penyedia Jalan Tol masih Ditunda, namun penyerahan jasa kena pajak (JKP) dari pengusaha jasa penyedia jalan tol kepada pengguna jalan tol (masyarakat) telah terjadi sejak jalan tol tersebut pertama digunakan (dikonsumsi) oleh pengguna jalan tol sampai saat ini, namun PPN nya ditunda dipungut.

Direktorat Jendral Pajak sampai saat ini masih menunda pelaksanaan pemungutan PPN atas jasa penyedia jalan tol dan belum ada aturan pelaksanaan yang mengatur tentang perlakuan pengkreditan pajak masukan atas barang modal oleh

pengusaha jasa penyedia jalan tol sampai saat ini. Kekosongan hukum ini menjadi “grey area” atau wilayah abu-abu perpajakan untuk pengusaha jasa penyedia jalan tol mengenai kepastian hukum apakah faktur pajak masukan atas perolehan barang modal untuk jalan tol dapat dikreditkan atau direstitusi meskipun pajak keluarannya masih ditunda pemungutannya.

Berdasarkan informasi Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat Direktorat Badan Pengelola Jalan Tol (BPJT)<sup>1</sup>, hanya dalam kurun waktu 5 (lima) tahun terakhir, jumlah perusahaan jasa penyedia jalan tol berkembang dari awalnya hanya berjumlah 8 (delapan) perseroan terbatas tumbuh pesat menjadi 50 (lima puluh) perseroan terbatas yang berstatus sebagai Badan Usaha Jalan Tol (BUJT) yang berada dalam koordinasi Badan Pengatur Jalan Tol (BPJT) dibawah Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat. BUJT tersebut mayoritas memilih untuk tidak mengkreditkan faktur pajak masukan dalam laporan SPT PPNnya karena sampai saat ini Direktorat Jendral Pajak belum menerbitkan aturan pelaksanaan tentang perlakuan atas pengkreditan pajak masukan atas barang modal terkait jasa penyedia jalan tol meskipun amanat Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM menyatakan bahwa jasa penyedia jalan tol adalah jasa kena pajak.

Sengketa PPN atas pengkreditan pajak masukan terjadi karena kebijakan Direktorat Jendral Pajak (DJP) dalam hal ini masing-masing KPP domisili dan Kanwil DJP atas pengkreditan pajak masukan pengusaha penyedia jalan tol ini terbelah menjadi dua yaitu minoritas kebijakan pemeriksa pajak menyetujui dan mayoritas kebijakan pemeriksa pajak menolak atas jumlah pajak masukan yang telah dikreditkan ditambah sanksi administrasi 100%. Kebijakan ambigu Direktorat Jendral Pajak ini menimbulkan dampak hukum yang perlu penanganan secara serius.

---

<sup>1</sup> Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat, BPJT, <http://bpjt.pu.go.id/konten/bujt>, diakses tanggal 27 April 2021

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian latar belakang masalah tersebut, Penulis merumuskan permasalahan pokok dalam penelitian ini menjadi sebagai berikut :

1. Bagaimana pengaturan dan pelaksanaan pemungutan PPN Jalan Tol di Indonesia ?
2. Bagaimana akibat hukum atas pengkreditan pajak masukan atas jalan tol bagi pengusaha jasa penyedia jalan tol di Indonesia?

## **C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian**

### **1. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan uraian pokok permasalahan diatas, Penulis menetapkan tujuan penulisan skripsi ini sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui pengaturan dan pelaksanaan pemungutan PPN Jalan Tol di Indonesia.
2. Untuk mengetahui akibat hukum atas pengkreditan pajak masukan atas jalan tol bagi pengusaha jasa penyedia jalan tol di Indonesia.

### **2. Kegunaan Penelitian**

Penelitian tentang Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Dalam Rangka Memperoleh Kepastian Hukum (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.61033/PP/M.X.A/16/2015) diharapkan dapat berguna untuk memberikan sumbangan pemikiran dan menambah wawasan ilmu PPN khususnya PPN atas Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol di lingkungan akademik, praktisi perpajakan, dunia usaha yang berhubungan dengan jasa penyedia penyedia jalan tol serta masukan bagi instansi terkait seperti Direktorat Jendral Pajak (DJP) , Badan Usaha Jalan Tol (BUJT), Badan Pengatur Jalan Tol (BPJT) serta Badan Kebijakan Fiskal (BKF).

## **D. Metode Penelitian**

Penelitian yang digunakan dalam penulisan ini menggunakan penelitian yuridis normatif. Metode penelitian yuridis normatif adalah penelitian hukum kepustakaan

yang dilakukan dengan cara meneliti bahan-bahan kepustakaan atau data sekunder.<sup>2</sup> Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan, Konseptual dan pendekatan kasus. Sumber bahan hukum yaitu primer, sekunder dan tersier dan analisis bahan hukum adalah kualitatif.<sup>3</sup>

## TINJAUAN PUSTAKA

### A. Dasar Hukum Pajak Pertambahan Nilai

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang lebih dikenal dengan nama UU Pajak Pertambahan Nilai 1984 merupakan salah satu produk reformasi sistem perpajakan nasional (*tax reform*) 1983. Sebagai pengganti UU Nomor 19 Tahun 1951 Drt. jo UU Nomor 35 Tahun 1953 tentang Pajak Penjualan, UU PPN 1984 ini mulai berlaku pada 1 April 1985. Dalam kurun waktu 15 tahun sejak mulai berlaku, undang-undang ini mengalami tiga kali perubahan, yaitu:

- a. perubahan pertama dilakukan dengan UU Nomor 11 Tahun 1994, mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1995;
- b. perubahan kedua dilakukan dengan UU Nomor 18 Tahun 2000, mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2001; dan
- c. perubahan yang ketiga dilakukan dengan UU Nomor 42 Tahun 2009, mulai berlaku pada tanggal 1 April 2010.

Dasar pertimbangan perubahan ketiga UU PPN 1984 yang dituangkan dalam konsiderans “Menimbang” UU Nomor 42 Tahun 2009 sebenarnya lebih menampilkan tujuan perubahan adalah: lebih meningkatkan kepastian hukum dan keadilan; menciptakan sistem perpajakan yang sederhana; dan mengamankan penerimaan negara agar pembangunan nasional dapat dilaksanakan secara mandiri.

---

<sup>2</sup> Ronny Hanitijo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1998), hlm. 52.

<sup>3</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI Press, 2001), hlm. 12.

## B. Pemungutan Pajak

Pada awalnya sistem perpajakan di Indonesia menganut sistem *government/official assessment*, yaitu setiap tahun pemerintah (dalam hal ini DJP) akan menerbitkan pajak terhadap wajib pajak. Dengan demikian, wajib pajak baru terutang pajak setelah ditetapkan pajaknya. Keadaan tersebut menjadi sangat tidak efektif mengingat jumlah wajib pajak yang semakin bertambah sementara aparat pajak jumlahnya terbatas. Permasalahan ini mengakibatkan banyak keluhan wajib pajak yang menunggu besarnya ketetapan pajak terutang pada tahun pajak terdahulu karena perlu ditetapkan.

Menurut Purwono “Pemungutan pajak diperlukan penetapan tentang sistem, cara, asas, dan syarat pemungutan pajak yang disepakati bersama antar rakyat selaku pemegang pajak melalui perwakilannya diparlemen dan pemerintah selaku pemungut pajak (fiskus)”.<sup>4</sup> Guna menjawab asumsi Purwono, Alex Radian menyatakan “Reformasi perpajakan pada dasarnya merupakan perbaikan (improvement) menuju keadaan perpajakan yang lebih baik.” Reformasi menuntut perubahan menuju paradigma baru yang dianggap ideal, karena adanya perubahan kehidupan disegala bidang termasuk politik, ekonomi dan sosial. Dalam hal ini, reformasi perpajakan sebagai bagian dari kebijakan publik sebetulnya paling kurang meliputi dua aspek: (1) formulasi kebijakan dalam bentuk peraturan, dan (2) pelaksanaan dari peraturan itu sendiri.<sup>5</sup>

Sejak tahun 1984 berdasarkan UU KUP yang telah berlaku maka, sistem perpajakan telah berganti menjadi self assessment, yaitu wajib pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar pajak terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sistem dan mekanisme self assessment system pada gilirannya akan menjadi ciri dan corak tersendiri dalam sistem perpajakan Indonesia yaitu sebagai berikut:

---

<sup>4</sup> Henry Purwono, *Dasar-Dasar Perpajakan & Akuntansi Pajak*. Erlangga, Jakarta, 2009, hlm. 15.

<sup>5</sup> Liberti Pandiangan, *Moderenisasi Dan Reformasi Pelayanan Perpajakan*, Pt. Elex Media Komputindo, Jakarta, 2008, hlm. Xv.

1. Bahwa pungutan pajak merupakan perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
2. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak, sebagai pencerminan kewajiban dibidang perpajakan berada pada anggota masyarakat wajib pajak sendiri. Pemerintah dalam hal ini aparat perpajakan sesuai dengan fungsinya berkewajiban melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan; dan
3. Anggota masyarakat wajib pajak diberi kepercayaan dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang (self assessment), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan rapih, terkendali, sederhana dan mudah dipahami oleh anggota masyarakat wajib pajak.

National Journal of Law  
**ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

#### **A. Pengaturan Dan Pelaksanaan Pemungutan PPN Jalan Tol Di Indonesia**

Pungutan pajak merupakan peralihan sebagian jumlah tertentu dari penghasilan atau kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan (dapat dipaksakan), hasil dari pungutan tersebut digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dengan tujuan mewujudkan kesejahteraan bangsa<sup>6</sup>.

Pajak berfungsi sebagai Budgetair (pendapatan) atau Financial yaitu memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara<sup>7</sup>, dengan adanya pungutan pajak tersebut tentu saja akan mengurangi penghasilan atau kekayaan

---

<sup>6</sup> Rochmat Soemitro, Azas dan Dasar Perpajakan I, Refika Aditama, Bandung, 2004, hlm.8.

<sup>7</sup> R.Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Refika Aditama, Bandung, 2004, hlm.212.



masyarakat secara individu baik yang berpenghasilan tinggi maupun yang berpenghasilan rendah, bagi masyarakat yang mempunyai penghasilan rendah hal tersebut tentu sangat membebani mereka, tetapi pemerintah mengembalikannya lagi kepada rakyat dalam bentuk fasilitas-fasilitas dan pelayanan umum seperti jembatan, jalan tol, pembuatan jalan, gedung, puskesmas dan lain-lain.

Pajak selain memiliki fungsi sebagai Budgetair (pendapatan) atau Financial juga mempunyai kekuatan untuk pengendalian yaitu fungsi Regulelend (mengatur) yang bearti bahwa pajak sebagai alat bagi pemerintah untuk mencapai suatu tujuan tertentu baik dalam bidang ekonomi, moneter, sosial, kultural maupun dalam bidang politik. Dalam fungsi mengatur ini adakalanya pemungutan pajak dengan tarif yang tinggi atau sama sekali dengan tarif nol persen<sup>8</sup>.

Lebih dari itu, sebenarnya pajak pula sangat bermanfaat untuk pembangunan di segala sektor secara legal. Fungsi pajak sebagai pendapatan negara sudah pasti tercemin secara tegas dengan cara menaikkan Ppn Jalan Tol. Sebagai alat kendali, untuk mengontrol kelebihan atau kekurangan. PPn jalan Tol bisa digunakan untuk meningkatkan pendapatan negara, tapi di luar itu dapat mengatur kegiatan dan gaya hidup masyarakat menjadi lebih efisien dan hemat, misalnya, pemakai jalan tol dominana masyarakat kelas atas.

Kebijakan itu dapat meningkatkan penerimaan negara dari PPn dari Jalan Tol, karena salah satu fungsi pajak pada dasarnya adalah memberi subsidi silang. Kelompok masyarakat berpenghasilan tinggi diharapkan berperan lebih besar mendanai pembangunan di Indonesia. Penerapan PPn Jalan Tol pada tarif tinggi dapat diarahkan untuk pendapatan negara yang lebih besar.

Undang-Undang No.16 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan tidak memberikan pengertian ataupun penjelasan mengenai apa yang dimaksud dengan

---

<sup>8</sup> Bohari, Pengantar Hukum Pajak, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm 135



subyek pajak, namun terdapat pengertian dari wajib pajak yang dijelaskan sebagai orang atau badan yang ditentukan untuk melakukan wajib pajak.

Subyek pajak adalah orang, badan atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subyektif, yaitu yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia. Subyek pajak dari pajak langsung adalah tetap, dan dikenakan secara periodik, sedangkan subyek pajak dari pajak tidak langsung adalah tidak tetap, dan hanya dikenakan pajak secara insidental, jika tatbestand yang ditentukan oleh undangundang telah dipenuhi<sup>9</sup>. Subyek baru menjadi wajib pajak kalau ia sekaligus memenuhi syarat-syarat obyektif, yaitu menerima atau memperoleh penghasilan kena pajak.

Pajak yang bersifat subyektif (atau pribadi) adalah pajak yang besarnya sangat dipengaruhi oleh keadaan dan status wajib pajak seperti keadaan tidak kawin (bujangan), sudah kawin, kawin sudah mempunyai anak, bahkan usia lanjut wajib pajak dapat mempengaruhi besarnya pajak, sebab pengeluaran-pengeluaran itu dapat dikurangkan sebagai beban pendapatannya. Pajak Obyektif adalah pajak yang besarnya tidak dipengaruhi oleh keadaan atau wajib pajak, melainkan ditentukan semata-mata oleh keadaan obyek, seperti Cukai Tembakau, Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Pertambahan Nilai termasuk didalamnya PPn Jalan Tol, Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM) dan sebagainya<sup>10</sup>.

Pajak yang sifatnya obyektif ini lazimnya tidak dipungut sendiri, melainkan dimasukkan kedalam harga barang sehingga sering kali orang tidak menyadari, bahwa harga barang itu (rokok, bensin) sudah termasuk pajak. Maka oleh sebab itu pemungutan pajak obyektif uang tidak langsung ini mudah sekali, tetapi sukar diperkirakan sebelumnya. Negara yang sedang berkembang sering memungut pajak obyektif ini, bahkan hasil pajak obyektif atau pajak yang tidak langsung itu lebih besar daripada hasil pajak langsung.

---

<sup>9</sup> Rochmat Soemitro, op.cit., hlm.75.

<sup>10</sup> Mardiasmo, Perpajakan, Andi, Bulaksumur, Yogyakarta, 2003, hlm.6.

Subyek pajak langsung, orang atau badan yang memikul pajak, tidak menjadi masalah dan tidak sukar ditentukan secara pasti sebelumnya. Siapa subyek pajak tidak langsung, lebih sukar ditentukan secara positif sebelumnya. Subyek pajak tidak langsung adalah orang atau badan yang, karena perusahaannya, profesinya, atau perbuatannya, mungkin memenuhi tatbestand yang ditentukan undang-undang<sup>11</sup>. Sulit ditetapkan bila atau pada saat mana orang atau badan mulai menjadi subyek pajak tidak langsung (yang belum tentu merupakan wajib pajak). Seseorang produsen rokok, karena memproduksi yang dibuat dari tembakau, merupakan subyek pajak. Akan tetapi ia baru menjadi wajib pajak apabila ia menjual rokok dan menyerahkan rokok yang diproduksi itu kepada pedagang atau kepada konsumen.

Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPN) mengatur bahwa:

Pasal 1 angka 25: Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak atau ekspor Barang Kena Pajak. Pasal 4A ayat (3) beserta penjelasannya, jasa penyediaan jalan tol tidak termasuk kelompok yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai.

Pasal 9 ayat (2) Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Pasal 16B ayat (2) Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan. Penjelasan Pasal 16B ayat (2) Adanya perlakuan khusus berupa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang tetapi tidak dipungut diartikan bahwa Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang

---

<sup>11</sup> Rochmat Soemitro, Loc.cit

mendapat perlakuan khusus dimaksud tetap dapat dikreditkan, dengan demikian Pajak Pertambahan Nilai tetap terutang akan tetapi tidak dipungut.

Contoh: Pengusaha Kena Pajak “A” memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari Negara, yaitu Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut tidak dipungut selamanya (tidak sekedar ditunda).

1. Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-755/PJ.53/2002 tanggal 29 Juli 2002 tentang saat dimulainya pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan jasa penyediaan jalan tol yang pada intinya menyatakan bahwa sesuai Pasal 4A UU PPN jasa yang diserahkan Pengusaha Pengelola Jalan Tol tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

2. Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-32/PJ.53/2003 tanggal 14 Januari 2003 tentang Penundaan Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa penyediaan jalan tol yang pada intinya menyatakan bahwa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan jasa oleh Pengusaha Pengelola Jalan Tol ditunda pengenaannya sampai batas waktu yang belum ditentukan.

#### **B. Akibat Hukum Atas Pengkreditan Pajak Masukan Atas Jalan Tol Bagi Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Di Indonesia**

Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dalam hal ini pajak Jalan Tol 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 pemeriksaan adalah 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>12</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 jalan tol selesai dilakukan pemeriksaan pajak oleh pemeriksa pajak serta telah dilakukan proses pembahasan akhir antara Wajib Pajak dengan pemeriksa pajak, maka tindakan selanjutnya yang akan dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah menerbitkan produk hukum berupa Surat Ketetapan Pajak. Salah satu Surat Ketetapan Pajak yang berhubungan dengan perbuatan hukum di atas adalah Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Pasal 13 Ayat (1) huruf a UU KUP mengatur bahwa SKPKB diterbitkan dalam hal-hal apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar. Wajib Pajak harus membayar jumlah kekurangan pajak dalam SKPKB ditambah dengan sanksi administrasi.

Berbagai macam sanksi administrasi yang diatur dalam UU KUP adalah denda, bunga, maupun kenaikan. Denda umumnya lebih ringan dibandingkan dengan sanksi bunga dan sanksi bunga juga jauh lebih ringan dibandingkan sanksi kenaikan. Namun demikian, ada pula ketentuan sanksi denda yang dinilai memberatkan Wajib Pajak misalnya sanksi denda 50% (lima puluh persen) dan 100% (seratus persen) dalam hal upaya keberatan maupun banding ditolak. Pengenaan sanksi pajak di dalam UU KUP menjadi bagian yang tidak terpisahkan yang dikenakan kepada semua Wajib Pajak yang terbukti bersalah melanggar ketentuan perundang-undangan perpajakan. Secara

---

<sup>12</sup> Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak, (Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2012), hlm 19

garis besar, pengenaan sanksi perpajakan terbagi dua, yaitu sanksi administrasi karena Wajib Pajak melanggar ketentuan yang bersifat administratif. Kedua, sanksi pidana karena Wajib Pajak melanggar ketentuan-ketentuan pidana.

Wajib pajak umumnya dikenakan sanksi administrasi karena melanggar hal-hal seperti tidak atau terlambat menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan maupun Surat Pemberitahuan Masa. Selain itu, Wajib Pajak terlambat membayar besarnya pajak terutang ke bank sesuai batas waktu yang ditentukan. Sanksi pidana umumnya diterapkan kepada Wajib Pajak yang melanggar ketentuan yang dikualifikasikan sebagai tindak pidana pajak. Sanksi pidana diterapkan karena adanya unsur kealpaan atau unsur kesengajaan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Penegakan Hukum adalah akibat yang ditimbulkan dari adanya suatu perbuatan hukum untuk mencapai kepastian Hukum. Perbuatan yang dilakukan Wajib Pajak dengan mengkreditkan pajak masukan dengan pajak keluaran padahal pengkreditan itu tidak dapat dilakukan. Perbuatan inilah yang menimbulkan akibat hukum. Wajib Pajak yang dimaksud di sini adalah PKP. Akibat hukum yang timbul terhadap Wajib Pajak yang melampaui batas waktu yang diperkenankan untuk mengkreditkan pajak masukan dengan pajak keluaran adalah selain membayar jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, masih ditambah dengan pengenaan sanksi pajak hal ini untuk mendapatkan kepastian hukum bagi setiap Pengkreditan Pajak Masukan Atas Jalan Tol Bagi Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Di Indonesia.

Akibat hukum yang timbul terhadap Wajib Pajak yang melampaui batas waktu yang diperkenankan untuk mengkreditkan pajak masukan dengan pajak keluaran adalah sanksi bunga dan kenaikan. Sanksi bunga diatur dalam Pasal 9 Ayat (2A) UU KUP yang mengatur bahwa pembayaran atau penyetoran pajak yang terutang yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan yang dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh satu bulan. Sanksi administrasi kenaikan yang diatur dalam Pasal 13 Ayat (3) huruf c UU KUP sebesar 100% (seratus persen) dari PPN yang tidak atau

kurang dibayar. Hal ini dilaksanakan untuk mewujudkan kepastian hukum bagi seluruh Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Di Indonesia.

## PENUTUP

### A. Kesimpulan

1. Pengaturan PPN diatur dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPN) mengatur bahwa: Pasal 1 angka 25: Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak atau ekspor Barang Kena Pajak.
2. Regulasi pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran dalam masa pajak yang tidak sama yang diatur dalam Pasal 9 Ayat (9) UU PPN hanya mengakomodir dalam hal faktur pajak yang diterima tidak melampaui jangka waktu 3 (tiga) bulan. Justru, bagian penjelasan pasal ini yang mengakomodir jangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan. Pasal 9 Ayat (9) dan Penjelasannya belum mencerminkan kepastian hukum.

### B. Saran

1. Berdasarkan penelitian dan pembahasan di atas peneliti berharap agar Pemerintah melakukan pengawasan atas Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Di Indonesia **agar** tetap mentaati aturan-aturan serta perundang-undangan.
2. Pemerintah seharusnya segera memperbaiki sistematika UU PPN yang sekarang, yakni dengan mereformasi Pasal 9 Ayat (9) yang sekarang dipindah menjadi Pasal 9 Ayat (8). Kemudian Penjelasan Pasal 9 Ayat (9) yang memperbolehkan pengkreditan pajak masukan dalam hal faktur pajak yang diterima terlambat melampaui jangka waktu 3 (tiga) dengan cara pembetulan SPT Masa PPN menjadi Pasal 9 Ayat (8a). Materi Pasal 9 Ayat (8) yang sekarang dipindah menjadi Pasal 9 Ayat (9).

### DAFTAR PUSTAKA

- Bohari, Pengantar Hukum Pajak, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2004
- Henry Purwono, Dasar-Dasar Perpajakan & Akuntansi Pajak. Erlangga, Jakarta, 2009.
- Pandiangan, Modernisasi Dan Reformasi Pelayanan Perpajakan, PT. Elex Media Komputindo, Jakarta, 2008,
- Ronny Hanitijo Soemitro, Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1998.
- Rochmat Soemitro, Azas dan Dasar Perpajakan I, Refika Aditama, Bandung, 2004.
- R.Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Refika Aditama, Bandung, 2004
- Soerjono Soekanto, Pengantar Penelitian Hukum, Jakarta: UI Press, 2001.
- Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak, Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2012
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
- Undang-Undang Nomor 38 Tahun 2004 tentang Jalan
- Peraturan Pemerintah Nomor 15 Tahun 2005 tentang Jalan Tol
- Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 Tentang Jenis Barang Dan Jasa Yang Tidak Dikenakan PPN
- Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat, BPJT, <http://bpjt.pu.go.id/konten/bujt>, diakses tanggal 27 April 2021