



MEMUNGUT PPN ATAU TIDAK KETIKA BENDAHARA DESA BERTRANSAKSI DENGAN PENGUSAHA NON PKP

Mohammad Djufri

Pusdiklat Pajak, BPPK Email: mhd.djufri@gmail.com

INFO ARTIKEL

SEJARAH ARTIKEL

Diterima Pertama

09 April 2019

Dinyatakan Dapat Dimuat

31 Desember 2019

KATA KUNCI:

lex superior

Bendahara Desa

provisio

Non PKP

faktur pajak

ABSTRAK

Terdapat perbedaan pendapat dengan praktik di lapangan terkait pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas penyerahan barang kena pajak (BKP) dan/atau jasa kena pajak (JKP) oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) kepada Bendahara Desa. Pendapat bahwa tidak perlu dilakukan pemungutan PPN oleh Bendahara Desa atas transaksi dengan rekanan Non PKP karena status PKP merupakan syarat atas suatu penyerahan yang terutang dan keharusan adanya faktur pajak atas transaksi penyerahan BKP/JKP. Sementara pada praktiknya, Bendahara Desa, melakukan pemungutan PPN atas transaksi dengan rekanan Non PKP. Tulisan ini bertujuan untuk meluruskan perbedaan tersebut melalui tinjauan yuridis normatif. Alasan bahwa status PKP menjadi syarat adanya PPN terutang maupun faktur pajak sebagai syarat pemungutan PPN adalah kurang tepat. Begitupun dengan adanya ketentuan dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002, yang menyebutkan bahwa Pemungut PPN tidak perlu memungut PPN atas penyerahan BKP/JKP yang dilakukan oleh bukan PKP, semakin menjadi masalah, karena penerbitan ketentuan ini tidak sesuai azas *lex superior derogat legi inferior*. Untuk memberikan kepastian hukum yang jelas dan tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain diperlukan peraturan baru, paling rendah setingkat Peraturan Kementerian Keuangan sebagaimana amanat Undang-undang PPN, dan dalam ketentuan tersebut agar dikembalikan kepada ketentuan khusus sebagaimana diatur dalam Pasal 16A Undang-undang PPN.

*There are some differences of opinion with practice related to the collection of Value Added Tax (VAT) when Village Government Treasurers deals with Non-Taxable Entrepreneur (Non PKP) partners. The opinion states that there is no collected VAT by the Village Government Treasurers whenever deals with Non-Taxable Entrepreneur partners. There are two reasons how to collected VAT by when Village Government Treasurers.. Firstly, status of Taxable Entrepreneur is a condition for tax payable mechanism and secondly, and a tax invoice for Taxable Goods (BKP) or Taxable services (JKP) submission transactions is required. Practically, the Village Government Treasurer collected VAT on each transaction with Non-Taxable Entrepreneur partners. This paper aims to clarify this issue through normative research. The result of this paper, that two reasons of collected VAT (status of Taxable Entrepreneur and the existence of tax invoices) are inappropriate. The decree of the Director General of Taxes No. Kep-382/PJ./2002, which states that the VAT collector does not need to collect VAT on delivery of Taxable Goods or Taxable services by Non-Taxable Entrepreneur, in fact, the rule does not comply with the principle of *lex superior derogat legi inferior*. To provide clear and firm legal certainty that does not contain a double meaning or provide an opportunity to be interpreted differently, new regulations are required at the lowest level of the Ministry of Finance Regulation as mandated by the VAT Law, and in that rule to be returned to special rule as stated in Article 16A VAT Law.*

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Ratnafuri dan Herawati (2012:476-477) menyebutkan bahwa jika Bendaharawan Pemerintah Daerah melakukan pembayaran atas pembelian Barang yang tergolong Barang Kena Pajak (BKP), dan BKP tersebut dibeli dari bukan Pengusaha Kena Pajak (PKP) maka Bendaharawan Pemerintah Daerah tersebut tidak memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Sukardji (2009:483) menyebutkan bahwa setiap pembayaran yang dilakukan Pemungut PPN wajib dipungut PPN sepanjang memenuhi dua syarat, yaitu:

- 1) Pengusaha yang menerima pembayaran adalah PKP.
- 2) Tidak termasuk pembayaran yang dikecualikan dari pemungutan PPN sebagaimana Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003.

Sukardji (2008:77-92) menyebutkan status PKP adalah syarat mutlak yang harus dipenuhi, karena apabila penyerahan BKP/JKP kepada Pemungut PPN dilakukan oleh bukan PKP, maka tidak terutang pajak, sehingga tidak ada pajak yang harus dipungut, dan Pemungut PPN yang melakukan pembayaran tidak dapat bahkan dilarang untuk melakukan pemungutan PPN.

Senada dengan hal di atas, Sukardji (2012:190) juga menyebutkan bahwa terkait pemungutan pajak yang dilakukan oleh Pemungut PPN, apabila rekanan Pemungut PPN bukan PKP, maka atas penyerahan BKP atau JKP yang dilakukan rekanan, tidak terutang PPN, sehingga atas pembayaran yang dilakukan oleh Pemungut PPN tidak perlu dilakukan pemungutan PPN.

Sukardji (2010:304) menafsirkan secara *a contrario* Pasal 1 angka 27 Undang-undang PPN yang menyebutkan bahwa Pemungut PPN wajib memungut pajak terutang atas penyerahan BKP dan/atau JKP oleh PKP, sehingga apabila yang menyerahkan adalah Non PKP maka atas penyerahan ini tidak terutang PPN.

Dalam salah satu video *knowledge capture* pada situs *Kemenkeu Learning Center*, Mila Mumpuni yang bertindak sebagai host video tersebut, mewawancarai seorang narasumber yaitu Heri Widiarto, selaku Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi Satu KPP Pratama Pondok Aren. Dalam kaitannya dengan Bendahara Pengeluaran yang bertransaksi dengan rekanan Non PKP, oleh narasumber dijelaskan bahwa sepanjang pengusaha belum PKP dan tidak mendaftar untuk menjadi PKP maka tidak diwajibkan untuk dipungut PPN, karena implikasi memungut PPN adalah pembuatan faktur pajak yang hanya boleh dibuat oleh PKP. Menurut narasumber tersebut, faktur pajak adalah syarat untuk adanya pemungutan PPN.

Dalam Lampiran 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 disebutkan bahwa Pemungut PPN tidak perlu memungut PPN dan PPnBM (Pajak Penjualan atas Barang Mewah) atas penyerahan BKP dan atau JKP yang dilakukan oleh bukan PKP.

Dalam hasil wawancara dengan beberapa responden yang melakukan pendampingan dalam pengelolaan dana desa, diinformasikan bahwa dalam praktiknya Bendahara Desa banyak melakukan pemungutan PPN ketika melakukan transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP dengan rekanan non PKP.

Rekanan yang berstatus PKP, di sebagian besar desa khususnya yang jauh dari ibukota provinsi sulit ditemukan, sehingga pada akhirnya Bendahara Desa pun bertransaksi dengan rekanan Non PKP. Berbeda halnya jika di kota-kota besar, akan lebih mudah ditemukan pengusaha yang berstatus PKP, sehingga permasalahan sebagaimana yang dialami oleh

Bendahara Desa dalam pemungutan PPN jarang terjadi.

Alasan Bendahara Desa melakukan pemungutan kepada rekanan Non PKP, karena mengikuti pendapat dari pejabat pajak pada kantor pelayanan pajak setempat dan adanya kekhawatiran dikenai sanksi oleh tim pemeriksa (Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) ataupun Inspektorat Daerah), apabila tidak melakukan pemungutan PPN.

Dalam wawancara dengan beberapa petugas pajak (sebagai Account Representative/AR di Kantor Pelayanan Pajak), mereka setuju dengan pemungutan PPN oleh Bendahara Desa, karena beberapa hal, yaitu 1) alasan target penerimaan yang dibebankan kepada para AR; 2) karena nilai yang dibayarkan oleh Bendahara Desa kepada rekanan termasuk PPN di dalamnya; 3) agar Bendahara Desa tidak bermasalah dengan tim pemeriksa.

Adanya perbedaan pendapat dengan praktik di lapangan inilah yang menarik penulis untuk mengkaji lebih jauh bagaimana sebenarnya penerapan PPN oleh Bendahara Desa atas penyerahan yang dilakukan oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP (Non PKP).

Sejauh ini belum ditemukan penelitian yang membahas terkait bagaimana seharusnya ketentuan perpajakan atas penyerahan BKP/JKP oleh pengusaha Non PKP kepada Bendahara Desa. Beberapa penelitian yang telah dilakukan hanya terbatas pada pembahasan terkait pelaksanaan pemungutan pajak oleh Bendahara Desa. Seperti penelitian yang dilakukan Ratnafuri dan Herawati (2012), Aribowo dan Fadlil Usman, (2018), Subandi dan Mohamad Irvanuddin Ibnu Fadhil, (2018), ketiga penelitian tersebut, tidak menyentuh bagaimana ketentuan pemungutan pajak yang seharusnya, namun hanya dilihat dari sisi kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakannya, yaitu berupa kepatuhan pembayaran pajak dan kepatuhan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT).

Pemungutan PPN oleh bendahara pemerintah dilakukan tidak hanya di Indonesia, Pemerintah Filipina melakukan hal yang sama, namun berbeda sistem pemungutannya. Pemerintah Filipina melakukan pemungutan PPN sebesar 5% dan bersifat final sebelum melakukan pembayaran kepada rekanan pemerintah pada setiap pembelian barang dan/atau jasa.

Di Nigeria, bendahara pemerintah, dan perusahaan minyak dan gas diharuskan untuk memungut PPN atas transaksi dengan rekanannya. Dan di Ethiopia, pemungutan PPN berlaku untuk semua pembelian oleh pengusaha sebagai pemungut pajak terlepas dari status pengusaha kena pajak atau tidak dari penjualnya, sepanjang nilai transaksi termasuk pajak melebihi Birr Ethiopia (ETB) 5000. Pada ketentuan perpajakan Ethiopia, bendahara

pemerintah diharuskan untuk membeli barang dan jasa dari rekanan yang telah terdaftar sebagai PKP senilai ETB 50.000 (sekitar Rp. 25 juta) atau lebih (Yesegat, 2016).

2. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Penetapan Bendahara Desa sebagai Pemungut PPN

Pasal 1 ayat (1) angka 27 Undang-undang PPN menyebutkan bahwa Pemungut PPN adalah bendaharawan Pemerintah, badan, atau instansi pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk memungut, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang oleh PKP atas penyerahan BKP dan/atau JKP kepada bendahara pemerintah, badan, atau instansi Pemerintah tersebut.

Berdasarkan wawancara dengan regulator dan akademisi perpajakan, ketentuan pemungutan PPN oleh bendaharawan Pemerintah, badan, atau instansi pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan adalah semata-mata untuk mengamankan penerimaan Negara, karena dikhawatirkan jika PPN dipungut oleh rekanan, tidak akan disetorkan ke kas negara, sehingga pemerintah lebih percaya kepada bendaharawan Pemerintah, badan, atau instansi pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan tersebut untuk melakukan pemungutan PPN ini.

Senada dengan hal tersebut, Sukardji (2008:66) menyebutkan dasar pertimbangan pemungutan PPN oleh Pemungut PPN adalah 1) masih banyak PKP rekanan Pemerintah maupun rekanan BUMN yang dipandang belum dapat melakukan sendiri penghitungan, pemungutan, penyetoran dan pelaporan PPN/PPnBM; 2) untuk mengamankan penerimaan; 3) masih sangat diperlukan pembinaan guna meningkatkan kepatuhan para Pengusaha Kena Pajak.

Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 563/KMK.03/2003 sebagai ketentuan teknis sebagaimana amanat Pasal 1 ayat (1) angka 27 Undang-undang PPN, menetapkan Bendahara Pemerintah sebagai pemungut PPN. Dalam KMK tersebut disebutkan bahwa yang termasuk Bendahara Pemerintah adalah bendahara atau pejabat yang melakukan pembayaran yang dananya berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBD), yang terdiri dari Bendahara Pemerintah Pusat dan Daerah, baik provinsi, Kabupaten atau Kota.

Dalam ketentuan-ketentuan tersebut tidak ditetapkan Bendahara Desa yang melakukan pembayaran yang dananya berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) sebagai pemungut PPN.

Penetapan Bendahara Desa sebagai pemungut PPN dapat ditemukan pada Pasal 31 Peraturan

Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 113 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Keuangan Desa. Ketentuan tersebut berbunyi :

“Bendahara Desa sebagai wajib pungut pajak penghasilan (PPh) dan pajak lainnya, wajib menyetorkan seluruh penerimaan potongan dan pajak yang dipungutnya ke rekening kas negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”

Dalam Permendagri di atas juga disebutkan bahwa Bendahara Desa dimaksud adalah unsur staf sekretariat desa yang membidangi urusan administrasi keuangan untuk menatausahakan keuangan desa, yang mempunyai tugas yaitu menerima, menyimpan, menyetorkan/ membayar, menatausahakan, dan mempertanggung-jawabkan penerimaan pendapatan desa dan pengeluaran pendapatan desa dalam rangka pelaksanaan APBDDesa.

Dalam perkembangannya ketentuan Permendagri Nomor 113 tersebut dicabut dan dinyatakan tidak berlaku oleh Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2018. Dengan berlakunya Permendagri ini, maka sejak tahun 2019, terminologi Bendahara Desa berubah menjadi Kepala Urusan (Kaur) Keuangan yang melaksanakan fungsi kebendaharaan dan ditetapkan sebagai wajib pungut pajak, yang diberi kewenangan untuk melakukan pemotongan pajak terhadap kas desa, sebagaimana amanat Pasal 58 Permendagri Nomor 20 tahun 2018 sebagai berikut :

“Ayat (1) Setiap pengeluaran kas Desa yang menyebabkan beban atas anggaran Belanja Desa dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan mengenai perpajakan yang berlaku.

Ayat (2) Kepala urusan Keuangan sebagai wajib pungut pajak melakukan pemotongan pajak terhadap pengeluaran kas Desa sebagaimana dimaksud pada ayat (1).”

Walaupun terminologi Bendahara Desa telah diubah menjadi Kaur Keuangan, namun untuk selanjutnya pembahasan dalam tulisan ini tetap menggunakan terminologi Bendahara Desa, karena menurut responden tulisan ini, terkait pengelolaan dana desa, terminologi Bendahara Desa masih lebih populer dibanding Kaur Keuangan.

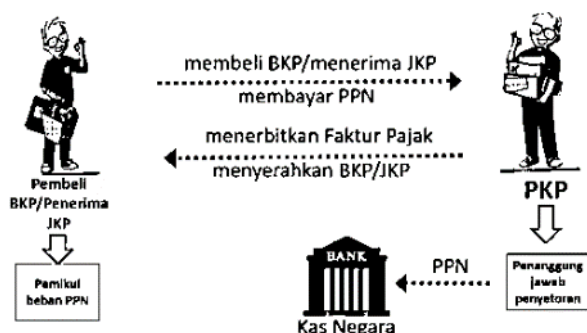
2.2. Mekanisme Umum Pemungutan PPN

Berdasarkan mekanisme pemungutannya, pajak dapat dibagi dalam kelompok pajak langsung dan pajak tidak langsung (Sukardji, 2009:4). Terdapat 3 unsur untuk membedakannya, yaitu :

- 1) Penanggungjawab Pajak (taxpayer/Wajib Pajak), yaitu orang yang secara yuridis formal harus melunasi pajak.
- 2) Penanggungjawab Pajak, adalah orang yang dalam faktanya memikul beban pajak.
- 3) Pemikul beban pajak (destinataris), yaitu orang yang dimaksud oleh ketentuan harus memikul beban pajak.

Jika dalam pengenaan pajak, ketiga unsur itu dapat ditemukan pada satu pihak, maka pajak yang dikenakan dapat dikatakan sebagai Pajak Langsung. Namun jika ketiga unsur itu terpisah, atau terdapat pada lebih dari satu pihak, maka pajak yang dikenakan dapat dikatakan sebagai Pajak Tidak Langsung.

PPN termasuk ke dalam kelompok pajak tidak langsung, mengandung konsekuensi yuridis bahwa antara pemikul beban PPN (destinataris pengenaan PPN) dengan penanggung jawab atas penyeteroran PPN ke kas negara berada pada pihak yang berbeda (Sukardji, 2014). Pemikul beban PPN berada pada pihak pembeli BKP atau penerima JKP, sementara penanggung jawab atas penyeteroran PPN ke kas negara adalah PKP penjual. Untuk lebih jelasnya, lihat ilustrasi berikut:



Gambar 1. Penanggungjawab dan Pemikul Beban PPN
 Sumber gambar : <https://www.123rf.com>

Pembeli BKP atau penerima JKP melakukan pembelian BKP atau menerima JKP, dan PKP penjual menyerahkan BKP/JKP. Selanjutnya, pembeli BKP atau penerima JKP akan membayar harga BKP/JKP berikut PPNnya, dan sebagai bukti telah melakukan pemungutan PPN, PKP penjual akan menerbitkan faktur pajak. Sebagai penanggungjawab pajak, PKP penjual wajib menyetorkan pajak yang dipungutnya ke kas negara.

Dalam Pasal 3A Undang-undang PPN, disebutkan bahwa Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP, penyerahan JKP, ekspor BKP, ekspor JKP dan ekspor BKP Tidak Berwujud, memiliki kewajiban untuk:

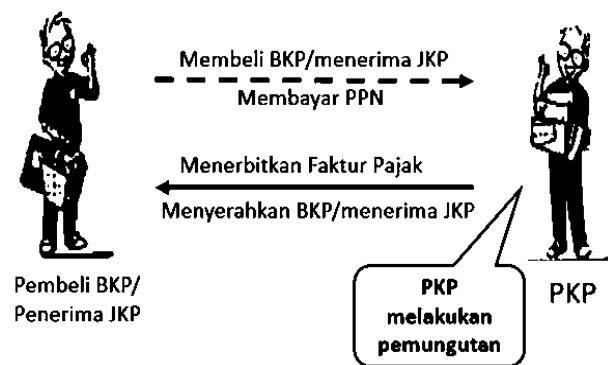
- 1) melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah)¹;
- 2) wajib memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM) dan menerbitkan faktur pajak sebagai bukti pungutan pajak²;
- 3) menyetor dengan menggunakan SSP atau sarana administrasi lain yang disamakan dengan SSP³; dan

¹ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013

² Pasal 1 angka 23 Undang-undang PPN menyebutkan bahwa Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh PKP yang melakukan penyerahan BKP atau JKP

- 4) melaporkan PPN dan PPnBM yang terutang menggunakan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN⁴.

Sehingga, dalam mekanisme umum menurut Pasal 3A di atas, PKP Penjual wajib melakukan pemungutan PPN atas penjualan BKP atau penyediaan JKP kepada pembeli BKP atau penerima JKP, sebagaimana ilustrasi berikut :



Gambar 2. Mekanisme Umum Pemungutan PPN
 Sumber gambar : <https://www.123rf.com>

2.3. Mekanisme Khusus Pemungutan PPN

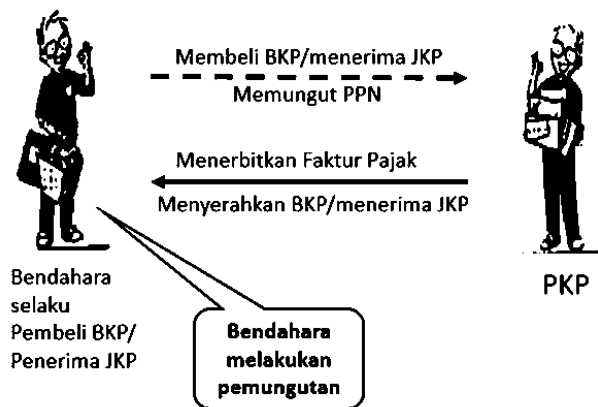
Ketentuan Khusus yang mengatur pemungutan PPN oleh Pemungut PPN terdapat dalam Pasal 16A Undang-undang PPN, yang berbunyi :

“Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dipungut, disetor, dan dilaporkan oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.”

Dari bunyi Pasal 16A di atas, tampak jelas bahwa ketentuan ini tidak selaras dengan karakteristik PPN sebagai pajak tidak langsung. Pasal 16A ini mengatur mengenai pemungutan PPN dengan mekanisme khusus. Jika dalam mekanisme umum, PKP penjual sebagai pihak yang menyerahkan BKP/JKP yang melakukan pemungutan PPN, maka dalam mekanisme khusus ini, pembeli BKP atau penerima JKP yang melakukan pemungutan. Dalam hal ini pembeli BKP atau penerima JKP berstatus sebagai pemungut PPN.

³ Pasal 11 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014

⁴ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2018



Gambar 3. Mekanisme Khusus Pemungutan PPN
Sumber gambar : <https://www.123rf.com>

Lebih lanjut, dalam Pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003 diatur bahwa tidak dilakukan pemungutan PPN dan/atau PPnBM oleh Pemungut PPN Bendahara Pemerintah, yaitu dalam hal :

- 1) Pembayaran yang jumlahnya tidak lebih dari Rp1.000.000,00 termasuk PPN dan PPnBM, dan tidak merupakan pembayaran yang terpecah-pecah;
- 2) Pembayaran untuk pembebasan tanah;
- 3) Pembayaran atas penyerahan BKP dan atau JKP yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan PPN;
- 4) Pembayaran untuk penyerahan BBM dan bukan BBM oleh PT (Persero) PERTAMINA;
- 5) Pembayaran atas rekening telepon;
- 6) Pembayaran untuk jasa angkutan udara yang diserahkan oleh perusahaan penerbangan; atau
- 7) Pembayaran lainnya untuk penyerahan barang atau jasa yang tidak dikenakan PPN.

Oleh karena Bendahara Desa termasuk Bendahara Pemerintah, maka pengecualian atas pemungutan PPN oleh Bendahara Desa juga mengacu kepada ketentuan-ketentuan di atas.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Tulisan ini adalah penelitian hukum dan pendekatan yang digunakan dalam tulisan ini adalah yuridis normatif, yaitu penelitian yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder (Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji dalam Salim dan Erlies, 2017).

Pendekatan yuridis normatif memandang hukum identik dengan norma-norma tertulis yang dibuat dan diundangkan oleh lembaga atau pejabat yang berwenang. Konsepsi ini memandang hukum sebagai suatu sistem normatif yang bersifat mandiri, tertutup dan terlepas dari kehidupan masyarakat yang nyata.

Metode pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan studi pustaka, yaitu suatu cara pengumpulan data dengan melakukan penelusuran dan menelaah bahan pustaka yang mencakup dokumen-dokumen resmi, buku, peraturan

perundang-undangan, karya ilmiah, artikel-artikel, serta dokumen yang berkaitan dengan materi penelitian. Untuk menambah informasi awal penelitian, dalam pengumpulan data juga dilakukan wawancara dengan beberapa responden yang melakukan kegiatan pendampingan dana desa di beberapa desa di Indonesia.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Bendahara Desa sebagai destinataris pengenaan PPN

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, bahwa pemikul beban PPN (destinataris pengenaan PPN) ada di pihak pembeli BKP atau penerima JKP. Bendahara Desa selaku pihak yang melakukan transaksi pengeluaran yang bersumber dari anggaran Belanja Desa untuk belanja pengadaan barang dan jasa, seperti alat tulis kantor, bahan bangunan, pemeliharaan aset, cetakan atau penggandaan, sewa kantor desa, jasa konstruksi perlengkapan/peralatan kantor dan belanja modal. Artinya kedudukan Bendahara Desa sama dengan pembeli BKP atau penerima JKP. Oleh karenanya, Bendahara Desa juga sebagai pemikul beban PPN (destinataris pengenaan PPN).

4.2. Pasal *Provisio* dalam Undang-undang PPN

Provisio adalah ketentuan yang mengatur berbeda atas suatu ketentuan yang bersifat umum. Pasal-pasal *provisio* dalam Undang-undang PPN diatur dalam Bab VA Ketentuan Khusus, yang meliputi Pasal 16A, 16B, 16C, 16D, 16E dan 16F. Jika dicermati, ketentuan dalam pasal tersebut tidak selaras dengan ketentuan umum yang diatur di pasal-pasal lainnya.

Asshiddiqie (2010:127) menyebutkan bahwa *provisio* merupakan suatu kualifikasi tertentu terhadap norma hukum yang bersifat umum yang terdapat dalam suatu seksi atau subbab undang-undang. Pasal-pasal *provisio* berfungsi sebagai pasal yang mengubah atau memodifikasi ketentuan yang berlaku umum dengan hal lain yang bersifat khusus.

Lebih lanjut Asshiddiqie (2010:127-128) menyebutkan empat kegunaan ketentuan pada pasal-pasal *provisio* ini :

- 1) Untuk menentukan atau mengecualikan ketentuan-ketentuan tertentu dari seksi atau bagian utama;
- 2) Untuk mengubah keseluruhan konsep atau maksud norma umum dengan menekankan kondisi mandatori tertentu yang harus dipenuhi sehingga ketentuan undang-undang dapat dijalankan;
- 3) Dapat dicantumkan sedemikian rupa dalam bagian (*section*) undang-undang sebagai bagian integral yang tidak dapat dipisahkan dari undang-undang, sehingga menentukan nada dan warna keseluruhan materi undang-undang itu sendiri; dan
- 4) Hanya dapat digunakan untuk mengatur tambahan yang bersifat pilihan terhadap materi bagian

(*section*) dengan tujuan untuk menerangkan objek sesungguhnya dari ketentuan undang-undang yang bersangkutan.

Pasal 16A sebagai pasal *provisio*, awalnya tidak terdapat dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1984, namun baru muncul pada Undang-undang Nomor 11 tahun 1994. Munculnya pasal ini karena pemerintah lebih percaya kepada bendahara pemerintah, badan atau instansi pemerintah dan lebih mudah diawasi, dibanding kepada pengusaha untuk melaksanakan kewajiban perpajakan.

Sukardji (2010:304-305) menyebutkan bahwa ketentuan sebagaimana Pasal 16A adalah ketentuan di luar sistem yang bertentangan dengan dengan pasal 3A ayat (1) dan Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN, sehingga diusulkan mengubah redaksi Pasal 16A dengan menambah terminologi pengusaha kena pajak dalam pasal tersebut.

Namun demikian, karena Pasal 16A sudah menjadi bagian tidak terpisahkan dari Undang-undang PPN yang harus dilaksanakan, tidak perlu diperdebatkan lagi apakah sesuai dengan kaidah umum atau tidak. Yang pasti adalah Pasal 16A sebagai pasal *provisio* yang mengatur secara khusus pemungutan PPN oleh Pemungut PPN.

Jika Pasal 3A Undang-undang PPN sebagai aturan hukum yang bersifat umum, mewajibkan PKP penjual melakukan pemungutan PPN kepada pembeli BKP/Penerima JKP, maka Pasal 16A Undang-undang PPN adalah aturan hukum yang bersifat khusus (*provisio*), yang mewajibkan Pemungut PPN selaku pembeli BKP/Penerima JKP yang melakukan pemungutan PPN.

Dalam ketentuan umum, Penjual yang berstatus PKP, wajib melakukan pemungutan PPN. Namun, bagaimanakah jika penjual tidak atau belum dikukuhkan sebagai PKP (Non PKP) ?

Jika dicermati bunyi Pasal 16A, terdapat 3 (tiga) poin penting. Pertama adalah poin ini tidak mensyaratkan apakah penyerahan dilakukan oleh PKP ataupun Non PKP, namun ada atau tidaknya pajak yang terutang ; kedua, adanya penunjukkan sebagai Pemungut PPN; dan ketiga, adanya kewajiban yang harus dipenuhi Pemungut PPN. Sehingga ketika ada PPN terutang karena adanya penyerahan BKP atau JKP oleh pengusaha baik yang dilakukan oleh PKP ataupun Non PKP, maka Pemungut PPN wajib melakukan kewajiban berupa memungut, menyetor dan melaporkan PPN terutang.

Dalam mekanisme umum, pemungutan PPN atas penyerahan BKP/JKP yang dilakukan oleh Pengusaha Non PKP kepada pembeli, tetap terutang PPN namun tidak dilakukan pemungutan PPN baik oleh penjual maupun pembeli. Penjual (sebagai pengusaha Non PKP) dilarang melakukan pemungutan PPN, sementara pembeli tidak ada mekanisme pemungutannya.

Tetapi dalam mekanisme khusus ini, pemungutan atas PPN terutang (selain yang dikecualikan dari pemungutan PPN sebagaimana Pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003), dilakukan oleh Pemungut PPN selaku pembeli (destinataris pengenaan PPN).

Karena Bendahara Desa telah ditunjuk sebagai Pemungut PPN sebagaimana amanat Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 yang telah diubah dengan Permendagri Nomor 20 Tahun 2018, maka ketentuan pemungutan PPN di atas berlaku juga terhadap Bendahara Desa.

4.3. Apakah PKP sebagai Syarat dilakukannya Pemungutan PPN ?

Sukardji (2008) berpendapat bahwa status PKP adalah sebagai syarat mutlak adanya penyerahan yang terutang PPN, jika yang melakukan penyerahan BKP/JKP adalah pengusaha Non PKP maka tidak terutang PPN dan tidak dilakukan pemungutan oleh Bendahara.

Menjadi pertanyaan, apakah PPN terutang timbul hanya apabila yang melakukan penyerahan adalah PKP sementara jika penyerahan dilakukan oleh pengusaha Non PKP tidak terdapat PPN terutang?

Soemarso, (2007) menyebutkan bahwa ada tiga syarat yang harus dipenuhi agar timbul suatu utang pajak, salah satunya adalah harus dipenuhinya syarat subjektif dan objektif. Persyaratan objektif dipenuhi apabila terdapat suatu *tatbestand* yang berupa perbuatan, keadaan atau peristiwa. *Tatbestand* ini dalam Undang-undang PPN diatur pada Pasal 4 (1) huruf a sampai h, ditambah Pasal 16C dan 16D.

Subjek PPN adalah konsumen, sehingga persyaratan subjektif dipenuhi dengan adanya konsumen sebagai pembeli BKP atau penerima JKP.

Orang pribadi atau badan yang hanya memenuhi syarat subjektif namun tidak memenuhi syarat objektif, maka orang pribadi atau badan tersebut tidak dikenai PPN. Sebagai contoh, orang pribadi atau badan yang membutuhkan BKP, namun tidak ada pengusaha yang menyerahkan BKP yang dibutuhkan tersebut, maka orang pribadi atau badan tersebut tidak dikenai PPN.

Sebaliknya orang pribadi atau badan yang hanya memenuhi syarat objektif namun tidak memenuhi syarat subjektif, sebagai contoh ada orang pribadi atau badan sebagai pengusaha yang hendak menjual BKP, namun tidak ada pembeli, maka belu ada yang dikenai PPN. Begitupun terhadap BKP yang masih dipajang di etalase toko, belum memenuhi persyaratan subjektif dan objektif. BKP tersebut akan memenuhi persyaratan objektif dan subjektif manakala BKP tersebut diserahkan oleh pengusaha kepada pembeli.

Mengacu pada Pasal 4 ayat (1) huruf a dan huruf c Undang-undang PPN yang menyebutkan, bahwa PPN dikenakan atas penyerahan BKP atau JKP di dalam daerah pabean oleh pengusaha. Dan dalam memori

penjelasannya disebutkan pengusaha yang dimaksud adalah pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP maupun yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan.

Selanjutnya masih dalam memori penjelasan disebutkan bahwa penyerahan barang/jasa yang dikenai/terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

- 1) barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak, Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, atau Jasa Kena Pajak
- 2) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
- 3) penyerahan dilakukan dalam rangka atau dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Dari ketentuan dalam pasal tersebut, yang dimaksud pengusaha adalah baik PKP ataupun Non PKP. Dan dalam syarat penyerahan yang dikenai/terutang PPN tidak dipersyaratkan harus dilakukan oleh PKP ataupun Non PKP. Artinya bahwa apabila terjadi penyerahan BKP atau JKP yang dilakukan oleh pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP ataupun belum dikukuhkan (Non PKP), keduanya sama-sama terutang PPN. Begitu juga jika terdapat penyerahan dari pengusaha Non PKP namun kenyataannya pengusaha tersebut tidak termasuk pengusaha kecil (atau peredaran brutonya melebihi Rp4.800.000.000,00 setahun), atas penyerahannya tetap terutang PPN.

Sebagai contoh, PT A yang telah dikukuhkan sebagai PKP, menyerahkan BKP hasil produksinya sebesar Rp. 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) kepada PT X. Atas transaksi ini terutang PPN.

Contoh berikutnya, PT ABC adalah pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP menyerahkan BKP hasil produksinya kepada PT XYZ sebesar Rp. 100.000.000,00 (seratus juta rupiah). Maka atas transaksi tersebut terutang PPN. Begitupun ketika PT ABC menyerahkan BKP hasil produksinya kepada PT. DEF sebesar Rp. 5.000.000.000,00 (lima milyar rupiah), juga terutang PPN.

Dari penjelasan dan contoh di atas, status pengusaha sebagai PKP di sini hanyalah agar mekanisme pemungutan PPN dapat terpenuhi. Pada saat PKP menyerahkan BKP/JKP kepada pembeli selain pemungut PPN (PT X, PT XYZ dan PT DEF), maka timbul PPN terutang dan mekanisme penyetoran PPN terutangnya adalah melalui pemungutan oleh PKP penjual (PT A). Sementara apabila pengusaha Non PKP (PT ABC), walaupun terdapat indikasi pengusaha tersebut tidak termasuk pengusaha kecil, yang menyerahkan BKP/JKP ke pembeli selain pemungut PPN, mekanisme pemungutan tidak terpenuhi. Satu

sisi, pengusaha Non PKP dilarang melakukan pemungutan,⁵ di sisi lain tidak ada mekanisme untuk pembeli yang menyetor sendiri PPN terutang.

Dalam hal penyerahan BKP/JKP dilakukan oleh pengusaha (baik yang sudah dikukuhkan sebagai PKP atau belum dikukuhkan) kepada Bendahara juga timbul PPN terutang. Dan karena Bendahara telah ditunjuk sebagai Pemungut PPN, maka atas PPN yang terutang mekanisme pemungutannya melalui pemungutan dan penyetoran sendiri oleh Bendahara. Status PKP atau Non PKP bukan lah menjadi persyaratan atas timbulnya PPN terutang.

Khususnya terkait dengan pengusaha yang diindikasikan tidak termasuk pengusaha kecil, yang peredaran bruto usahanya melebihi Rp4.800.000.000,00 setahun, bukanlah *domain* pembeli atau Bendahara/Bendahara Desa, namun *domainnya* petugas pajak yang akan menindaklanjutinya.

Pasal 3 ayat (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003 menyebutkan bahwa dalam jumlah pembayaran yang dilakukan oleh Bendaharawan Pemerintah atau Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara termasuk jumlah PPN dan PPnBM yang terutang. Lebih lanjut dalam ayat 2 disebutkan bahwa jumlah PPN dan PPnBM yang harus dipungut oleh Bendaharawan Pemerintah atau Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara dihitung sesuai dengan contoh sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Keputusan Menteri Keuangan tersebut. Dan dalam lampiran dicontohkan sebagai berikut :

“Dalam hal penyerahan BKP di samping terutang PPN juga terutang PPnBM (misalnya tarif 20%), maka jumlah PPN yang dipungut sebesar 10/130 bagian dari jumlah pembayaran sedangkan jumlah PPnBM yang dipungut sebesar 20/130 bagian dari jumlah pembayaran”.

Ketentuan di atas menunjukkan bahwa jumlah yang dibayarkan oleh Bendahara di dalamnya termasuk PPN dan/atau PPnBM.

Selanjutnya, jika mengacu pada Penjelasan Pasal 16A Undang-undang PPN yang menyebutkan :

“Dalam hal PKP melakukan penyerahan BKP/JKP kepada Pemungut PPN, maka Pemungut berkewajiban memungut, menyetor, dan melaporkan pajak yang dipungutnya. Meskipun demikian, Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai tetap berkewajiban untuk melaporkan pajak yang dipungut oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai”.

Menurut penulis, pada penjelasan Pasal 16A ini bukan berarti Pemungut PPN memungut PPN hanya

faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak

⁵ Pasal 39 A Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 menyebutkan bahwa setiap orang yang dengan sengaja: menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai PKP, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam

atas penyerahan oleh PKP, namun menyoroti kewajiban PKP yang harus tetap membuat faktur pajak, walaupun PKP tidak melakukan pemungutan dan melaporkan faktur pajak yang telah diterbitkan untuk Bendahara ke dalam SPT Masa PPNnya. Hal ini sesuai Pasal 13 Ayat (1) Undang-undang PPN yang mewajibkan PKP untuk membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan atau ekspor BKP/JKP.

4.4. Urgensi Faktur Pajak dalam Pemungutan PPN oleh Bendahara Desa

Pendapat Mila Mumpuni dan Heri Widiarto yang mengatakan bahwa atas penyerahan BKP/JKP oleh pengusaha Non PKP tidak dilakukan pemungutan, adalah terkait adanya implikasi pembuatan faktur pajak oleh pihak yang menyerahkan BKP/JKP, di mana Pengusaha Non PKP dilarang menerbitkan faktur pajak. Sehingga menurut yang berpendapat seperti ini, faktur pajak adalah suatu hal yang penting dan harus ada dalam pemungutan PPN oleh Pemungut PPN.

Penerbitan faktur pajak adalah amanat Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN yang menyebutkan bahwa PKP wajib membuat faktur pajak untuk setiap:

- 1) penyerahan Barang Kena Pajak dalam daerah pabean, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud dan/atau penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan;
- 2) penyerahan Jasa Kena Pajak dalam daerah pabean;
- 3) ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; dan/atau
- 4) ekspor Jasa Kena Pajak.

Bunyi Pasal 13 ayat (1) di atas mengisyaratkan bahwa atas penyerahan BKP/JKP dalam daerah pabean yang dilakukan oleh PKP tetap diwajibkan untuk menerbitkan faktur pajak, tanpa melihat penyerahan BKP/JKP tersebut dilakukan kepada pembeli sebagai pemungut PPN ataupun selain Pemungut PPN.

Lain halnya dengan pengusaha Non PKP yang melakukan penyerahan BKP/JKP kepada pembeli sebagai pemungut PPN ataupun selain Pemungut PPN, Pasal 39A Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 melarang bahkan memberikan ancaman pidana bagi pengusaha Non PKP menerbitkan faktur pajak, sebagaimana bunyi pasal 39A tersebut :

“Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak,

bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Sejatinya, faktur pajak adalah sebagai bukti bahwa telah dipungut pajak oleh PKP sementara Bendahara Desa memungut sendiri PPN yang menjadi bebannya. Dalam hal ini, karena tidak ada pemungutan PPN oleh PKP, maka faktur pajak bukanlah suatu hal menjadi persyaratan dalam pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. Faktur pajak hanyalah syarat administratif sebagai amanat Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN.

Yang justru menjadi bagian penting adalah adanya Surat Setoran Pajak (SSP) atau sarana administrasi lain yang disamakan dengan SSP, sebagai bukti bahwa PPN yang dipungut oleh Pemungut PPN telah disetor ke kas negara.⁶

Sebagaimana Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003, SSP diisi NPWP dan identitas PKP Rekanan Pemerintah yang bersangkutan, tetapi penandatanganan SSP dilakukan oleh Bendahara Desa sebagai penyetor atas nama PKP Rekanan Pemerintah. Pernyataan ini bukan dimaknai sebagai sesuatu yang kontradiktif, di satu sisi Bendahara yang melakukan pemungutan dan penyetoran, di sisi lain, nama Wajib Pajaknya bukan Bendahara Desa, melainkan Rekanan Pemerintah.

Ada dua hal yang dapat dijadikan alasan Bendahara bertindak atas nama PKP rekanan Pemerintah. Pertama adalah untuk menunjukkan bahwa PPN sesuai karakteristiknya sebagai pajak tidak langsung, Dan yang kedua untuk memudahkan administrasi dan pengawasan, karena akan menjadi suatu hal yg aneh jika ada pembayaran PPN atas nama Bendahara, karena Bendahara bukanlah pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan.

4.5. Dilema Ketentuan Pemungutan PPN

Terbitnya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 sebagai jalan keluar bagi perlakuan transaksi Pemungut PPN dengan pengusaha Non PKP. Dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini secara jelas disebutkan bahwa Pemungut PPN tidak perlu memungut PPN dan PPNBM atas penyerahan BKP dan atau JKP yang dilakukan oleh bukan PKP.

Tidak ada penjelasan lebih lanjut atas pernyataan dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut, namun jika dicermati dari dasar hukum yang disebutkan dalam dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut, yang salah satunya mengacu pada Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Republik Indonesia Nomor 547/KMK.04/2000, ternyata KMK tersebut dinyatakan tidak berlaku oleh Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 563/KMK.04/2003.

dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan

⁶ Pasal 1 angka 14 Undang-undang No 28 TAHUN 2007: Surat Setoran Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah

Timbul pertanyaan apakah Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 masih berlaku, sementara dasar hukum pembentukannya sudah dinyatakan tidak berlaku ?

Sukardji (2008:70-71) menyebutkan bahwa Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 secara implisit tidak berlaku berdasarkan dua argumen, yaitu 1) berdasarkan prinsip *lex superior derogat legi inferior*, suatu peraturan hukum yang memiliki kedudukan yang lebih tinggi memiliki kedudukan hukum yang lebih kuat dibanding peraturan hukum yang kedudukannya lebih rendah; 2) secara materiil, materi dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 sudah masuk menjadi bagian integral dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003.

Namun, karena hingga saat ini belum ada pencabutan atau pernyataan tidak berlaku atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut, dan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 563/KMK.04/2003 pun tidak secara tegas mencabut Keputusan Jenderal Pajak tersebut, maka untuk mengisi kekosongan hukum (*wet vacuum*), ketentuan menurut Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 sepanjang tidak bertentangan dengan norma hukum baru, dinyatakan masih berlaku.

Kekosongan hukum adalah suatu kondisi di mana peraturan perundang-undangan tidak mampu atau tidak lengkap dalam mengakomodir peristiwa hukum atau tuntutan hukum yang ada pada masyarakat (Bagir Manan dan Kuntana Magnar dalam Suratno, 2017).

Praktik yang terjadi di lapangan bahwa Bendahara Desa harus memungut PPN atas transaksinya dengan rekanan Non PKP karena petunjuk pejabat pajak di kantor pelayanan pajak setempat atau kekhawatiran akan dikenai sanksi oleh otoritas pemeriksa tidak akan terjadi jika ketentuan yang mengatur pemungutan PPN oleh Bendahara Desa jelas dan dipahami/ditafsirkan sama oleh semua pihak yang berkepentingan. Yang terjadi adalah beberapa penafsiran yang berbeda terhadap ketentuan-ketentuan yang mengatur pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. Kepastian hukum dalam hal ini belum dapat dicapai oleh ketentuan-ketentuan yang ada.

Soemitro dan Sugiharti (2004), mengutip salah satu azas hukum yang dikemukakan Adam Smith, yaitu *certainty* atau kepastian hukum yang merupakan tujuan setiap undang-undang. Dalam membuat undang-undang dan peraturan yang mengikat umum, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang dan peraturan adalah jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Dalam menyusun perundang-undangan yang baik juga perlu lebih dahulu dikuasai azas-azas hukum yang sudah

diterima secara umum oleh kalangan orang yang berprofesi hukum seperti *lex specialis derogat legi generali* dan *lex superior derogat legi inferior* (peraturan yang lebih tinggi mengesampingkan yang rendah).

Jika dicermati, ketentuan-ketentuan yang selama ini mengatur terkait Pemungut PPN sangat statis. Peraturan Menteri Keuangan yang terakhir mengatur Pemungut PPN terbit tahun 2003, yaitu sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 563/KMK.04/2003.

Sebagai contoh, dalam ketentuan tersebut masih terdapat terminologi Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara (KPKN) yang saat ini sudah berubah menjadi Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN), menunjukkan sangat statisnya ketentuan terkait Pemungutan PPN, tidak mengikuti perkembangan zaman yang sangat dinamis. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 147/PJ./2006 memberikan definisi baru di mana Bendaharawan Pemerintah adalah Bendahara Pengeluaran Pemerintah Pusat dan Daerah dan Penerbit Surat Perintah Membayar (SPM). Terbitnya Peraturan Direktur Jenderal Pajak tidak serta merta mencabut kewenangan KPKN sebagai Pemungut PPN. Karena sebagaimana azas *lex superior derogat legi inferior*, Peraturan Kementerian Keuangan tidak bisa dikalahkan dengan peraturan Direktur Jenderal Pajak.

Contoh lain, status Bendahara Desa sebagai Pemungut PPN hanya ditunjuk oleh Menteri Dalam Negeri melalui Permendagri, sementara dalam Pasal 1 angka 27 Undang-undang PPN mengamanatkan Menteri Keuangan yang menunjuk bendahara pemerintah, badan atau instansi pemerintah sebagai Pemungut PPN. Pasal 8 Undang-undang Nomor 12 tahun 2011 menyebutkan bahwa peraturan menteri diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan. Kenyataannya, dalam Undang-undang PPN, Menteri Dalam Negeri tidak diperintahkan atau tidak diberi kewenangan dalam menunjuk Bendahara Desa sebagai Pemungut PPN, justru kewenangan tersebut hanya diberikan kepada Menteri Keuangan. Oleh karenanya penunjukan Bendahara Desa sebagai pemungut PPN oleh Menteri Dalam Negeri tidak memiliki kekuatan hukum yang mengikat.

Terlebih lagi dalam permendagri Nomor 20 Tahun 2018, kewenangan yang diberikan kepada Bendahara Desa adalah melakukan pemotongan pajak, sementara terhadap PPN bukan terminologi pemotongan yang digunakan, namun yang lebih tepat adalah terminologi pemungutan. Hal ini berdampak pada landasan hukum Bendahara Desa melakukan pemungutan PPN menjadi tidak ada, alias pemungutan PPN yang dilakukan menjadi ilegal.

Pasal 16A Undang-undang PPN yang mengamanatkan Pemungut PPN memungut PPN atas

penyerahan yang terutang PPN oleh pengusaha, baik yang berstatus PKP atau Belum PKP. Dan dengan terbitnya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 pemungut PPN tidak perlu memungut PPN jika penyerahan dilakukan oleh bukan PKP, menjadi tidak sejalan dengan azas *lex superior derogat legi inferior*, sehingga tidak mengherankan jika timbul perbedaan penafsiran atas perlakuan pemungutan PPN oleh Pemungut PPN ini.

Terlebih lagi jika dicermati konsiderans Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002, yang menyebutkan bahwa ketentuan ini ditetapkan untuk kelancaran pelaksanaan pemungutan pajak oleh Pemungut PPN dan PKP Rekanan dalam pemungutan, penyeteroran, dan pelaporan PPN dan PPNBM yang Terutang atas penyerahan BKP/JKP oleh PKP Rekanan. Konsiderans yang seperti ini menurut Redi (2018) merupakan landasan sosiologis, atau pertimbangan/alasan bahwa peraturan dibentuk untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berbagai aspek.

Bunyi konsiderans ini kemudian menjadi permasalahan berikutnya, bahwa memungut PPN atau tidak, bukan terkait kelancaran pelaksanaan pemungutan pajak, justru Pemungut PPN akan lebih mudah dan tidak terjadi masalah jika setiap transaksi dengan rekanan dipungut PPN, tidak perlu memperhatikan apakah rekanan berstatus PKP atau Non PKP, dan ada atau tidaknya faktur pajak.

Selanjutnya agar tidak timbul perbedaan pendapat atau perlakuan terhadap pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, diperlukan ketentuan atau norma hukum baru yang jelas, tegas dan tidak multi tafsir. Ketentuan baru paling rendah setingkat Peraturan Kementerian Keuangan sebagaimana amanat Undang-undang PPN. Dalam ketentuan tersebut agar dikembalikan kepada ketentuan khusus sebagaimana diatur dalam Pasal 16A Undang-undang PPN, karena sifat Pasal 16A ini adalah ketentuan khusus (*provisio*).

5. KESIMPULAN

Terdapat gap antara penafsiran atas ketentuan perpajakan dengan implementasi di lapangan. Penafsiran bahwa tidak perlu dilakukan pemungutan PPN oleh Bendahara Desa atas transaksi dengan rekanan Non PKP karena status PKP merupakan syarat atas suatu penyerahan yang terutang dan harus ada faktur pajak atas transaksi ini. Tafsiran ini kurang tepat.

Dari ketentuan dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a dan huruf c Undang-undang PPN, yang dimaksud pengusaha adalah Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan BKP/JKP meliputi baik Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak, tetapi belum dikukuhkan (Non PKP). Dan dalam syarat penyerahan yang dikenai/terutang PPN tidak dipersyaratkan harus dilakukan oleh PKP ataupun bukan. Artinya

bahwa apabila terjadi penyerahan BKP atau JKP yang dilakukan oleh pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP ataupun belum dikukuhkan (Non PKP), keduanya sama-sama terutang PPN. Status PKP atau Non PKP bukan lah menjadi persyaratan atas timbulnya PPN terutang.

Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN mengisyaratkan bahwa atas penyerahan BKP/JKP dalam daerah pabean yang dilakukan oleh PKP tetap diwajibkan untuk menerbitkan faktur pajak, tanpa melihat penyerahan BKP/JKP tersebut dilakukan kepada pembeli sebagai pemungut PPN ataupun selain Pemungut PPN. Di sisi lain adanya larangan bagi rekanan Non PKP menerbitkan faktur pajak. Karena sejatinya, faktur pajak adalah sebagai bukti bahwa telah dipungut pajak oleh PKP sementara Bendahara Desa memungut sendiri PPN yang menjadi bebannya. Dalam hal ini, karena tidak ada pemungutan PPN oleh PKP, maka faktur pajak bukanlah suatu hal menjadi persyaratan dalam pemungutan PPN oleh Bendahara Desa. Faktur pajak hanyalah syarat administratif sebagai amanat Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN.

Yang dapat dijadikan alasan paling tepat terhadap pendapat bahwa Pemungut PPN tidak perlu memungut PPN apabila bertransaksi dengan rekanan Non PKP adalah adanya ketentuan yang diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002, yang secara jelas menyebutkan Pemungut PPN tidak perlu memungut PPN atas penyerahan BKP/JKP yang dilakukan oleh bukan PKP.

Namun ketentuan ini pun dapat ditafsirkan lain karena tidak sesuai azas *lex superior derogat legi inferior*. Untuk memberikan kepastian hukum yang jelas dan tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain diperlukan peraturan baru paling rendah setingkat Peraturan Kementerian Keuangan sebagaimana amanat Undang-undang PPN, dan dalam ketentuan tersebut agar dikembalikan kepada ketentuan khusus sebagaimana diatur dalam Pasal 16A Undang-undang PPN.

DAFTAR PUSTAKA

Sumber Buku

- Asshiddiqie, Jimly, 2010, *Perihal Undang-Undang*, Jakarta, Rajawali Pers.
- Redi, Ahmad, 2018, *Hukum Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, Sinar Grafika Jakarta.
- Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, 2017, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Ed.1 Cet.5, Jakarta, Rajawali Pers.
- Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugiharti, 2004, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Edisi Revisi, Bandung, Refika Aditama.
- Sukardji, Untung, 2008, *Pemungut Pajak Pertambahan Nilai: Sebuah Pemahaman & Tinjauan Yuridis*, Jakarta, Rajawali Pers.
- Sukardji, Untung, 2009, *Pajak Pertambahan Nilai, Edisi Revisi 2009*, Jakarta, Rajawali Pers.

- Sukardji, Untung, 2010, *Undang-Undang PPN 1984 Setelah Perubahan Ketiga dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009:Komentor Pasal demi Pasal*. Jakarta, Rajawali Pers.
- Sukardji, Untung, 2012, *Pokok-Pokok PPN Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, Edisi Revisi, Jakarta, Rajawali Pers.
- Soemarso, S.R. 2007. *Perpajakan Pendekatan Komprehensif*, Jakarta, Salemba Empat.
- Peraturan Perundang-undangan
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan.
- Undang-Undang Republik Indonesia 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 Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 547/KMK.04/2000 tentang Penunjukan Bendaharawan Pemerintah, Badan-Badan Tertentu, Dan Instansi Pemerintah Tertentu Untuk Memungut, Menyeter, Dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 548/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemungutan, Penyetoran Dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Oleh Bendaharawan Pemerintah Sebagai Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 563/KMK.03/2003 tentang Penunjukan Bendaharawan Pemerintah dan Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara untuk Memungut, Menyeter, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporannya.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 113 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Keuangan Desa
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran Dan Penyetoran Pajak.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2018 tentang Pengelolaan Keuangan Desa
- Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-382/PJ./2002 tentang Pedoman Pelaksanaan Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Bagi Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dan Pengusaha Kena Pajak Rekanan.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 147/PJ./2006 tentang Bentuk, Isi, Dan Tata Cara Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN) Bagi Pemungut PPN.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Per - 24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 44/PJ/2015 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-38/PJ/2009 Tentang Bentuk Formulir Surat Setoran Pajak.
- Jurnal
- Aribowo, Irwan dan Fadlil Usman, 2018, *Pelaksanaan Kewajiban Perpajakan Bendahara Desa Dan Edukasi Perpajakan Usia Dini Di Desa Pangadegan Kecamatan Pasar Kemis Kabupaten Tangerang*, Sembadha 2018, Politeknik Keuangan Negara STAN, Volume 01, Edisi 01.
- Ratnafuri, Kiki dan Nurul Herawati, 2012, *Malpraktek Pemotongan Dan Pemungutan Pajak Oleh Bendaharawan Pemerintah*, Jurnal Akuntansi Multiparadigma (JAMAL), Volume 3, Nomor 3, Desember 2012, Hlm. 476-477 dalam laman <http://jamal.ub.ac.id/index.php/jamal/article/viewFile/215/265> diakses tanggal 3 April 2019.
- Subandi, Hendi dan Mohamad Irvanuddin Ibnu Fadhil, 2018, *Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kepatuhan Pajak Bendahara Desa Di Kota Batu*, Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia (BAKI), Vol. 03, No. 01.
- Suratno, Sadhu Bagas, 2017, *Pembentukan Peraturan Kebijakan Berdasarkan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik*, e-Journal Lentera Hukum, Volume 4, Issue 3 (2017).
- Yesegat, Wollela Abehodie, 2016, Value Added Tax withholding in Ethiopia: Implications for revenue performance and refund (Preliminary findings), Addis Ababa University.
- Naskah dari Internet
- Mumpuni, Mila, *Bukan PKP tetap dipungut PPN kah ?* video Kemenkeu Learning Center dalam laman <https://klc.kemenkeu.go.id/pusap-bukan-ppk-tetap-dipungut-ppn-kah/> diakses tanggal 3 Oktober 2018.

<https://taxacctgcenter.ph/value-added-tax-on-sales-to-government-in-philippines/> diakses tanggal 22 September 2019.

<https://www.bir.gov.ph/index.php/tax-information/value-added-tax.html#treatment> diakses tanggal 24 September 2019.