

TINJAUAN ASAS *EASE OF ADMINISTRATION* TERHADAP PEMUNGUTAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS KEGIATAN MEMBANGUN SENDIRI TAHUN 2022 DI KOTA YOGYAKARTA

Nabila Asysyifa Nur**

Departemen Hukum Pajak, Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada

Abstract

Article 16C Law Number 11 of 1994 provide the legal basis for the government of Indonesia to collect Value Added Tax on Self-Building Activities (KMS VAT). However, frequent changes in its implementing regulations, most recently PMK 61/PMK.03/2022, have hindered optimal collection of this tax. Therefore, it is necessary to review the ease of administration of KMS VAT collection. This study uses a normative-empirical legal writing method with a descriptive-analytical approach focusing on the 2022 KMS VAT collection in Yogyakarta. A literature study on various sources related to ease of administration, regulations related to KMS VAT, and interviews are conducted. The result showed that there are obstacles in the collection of 2022 KMS VAT in Yogyakarta, including public ignorance, unclear regulations, gaps between norms and implementation, and utilization of KMS VAT regulatory loopholes by taxpayer. Furthermore, the 2022 KMS VAT collection in Yogyakarta has not fulfilled the ease of administration principle for the certainty, convenience, and simplicity indicators, while both tax authorities and taxpayers incur additional costs impacting efficiency.

Keywords: *Value Added Tax, Self-Build Activities, Ease of Administration*

Intisari

Pasal 16C Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 memberikan dasar hukum bagi pemerintah Indonesia untuk memungut Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri (PPN KMS). Namun, perubahan peraturan pelaksanaan PPN KMS yang terlalu sering, terakhir PMK 61/PMK.03/2022, telah menghambat pemungutan jenis pajak ini. Oleh karenanya, perlu dilakukan tinjauan *ease of administration* terhadap pemungutan PPN KMS. Penelitian ini menggunakan metode penulisan hukum normatif-empiris dengan pendekatan deskriptif-analitis yang berfokus pada pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta. Penulis melaksanakan studi pustaka pada berbagai literatur terkait *ease of administration*, meninjau peraturan terkait PPN KMS, dan melaksanakan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan adanya hambatan pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta diantaranya ketidaktahuan masyarakat, ketidakjelasan regulasi, kesenjangan antara norma dan implementasi, dan pemanfaatan celah peraturan PPN KMS oleh Wajib Pajak. Selanjutnya, pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta belum memenuhi asas *ease of administration* pada indikator *certainty*, *convenience*, dan *simplicity*, sementara fiskus dan wajib pajak menanggung biaya tambahan yang berdampak pada indikator *efficiency*.

** Alamat korespondensi: nasysyifa@mail.ugm.ac.id

Kata Kunci: Pajak Pertambahan Nilai, Kegiatan Membangun Sendiri, Kemudahan Administrasi

A. Pendahuluan

Sebagai suatu instrumen fiskal yang penting bagi penerimaan negara, pemerintah terus berupaya untuk meningkatkan realisasi penerimaan negara melalui sektor pajak. Pada tahun 2023, pemerintah Republik Indonesia menargetkan penerimaan pajak akan tumbuh sebesar 5,0% dengan ditopang oleh penerimaan pajak sebesar Rp 1.718,0 triliun dari *outlook* Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2022.¹ Salah satu jenis pajak yang hingga saat ini berusaha dioptimasi oleh pemerintah adalah Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri (PPN KMS).

PPN KMS merupakan kebijakan perpajakan yang telah diberlakukan sejak momentum Reformasi Perpajakan 1994 seiring diberlakukannya Pasal 16C Undang-Undang 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. Berdasarkan penyempurnaan terakhir, PPN KMS didefinisikan sebagai PPN yang dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan.² Tujuan dikenakannya PPN KMS adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pengenaan PPN.³

¹ Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, "Penerimaan Perpajakan 2023 Ditargetkan Tumbuh Moderat Di Tengah Tantangan Perekonomian," fiskal.kemenkeu.go.id, 2022. Diakses melalui <https://fiskal.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers-detil/435> (22 Maret 2023)

² Pasal 16 C Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1993 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.

³ Penjelasan Pasal 16 C Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1993 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.

Ditinjau dari *legal character*nya, PPN adalah pajak objektif dimana titik tangkap utamanya adalah ada atau tidaknya objek berupa benda, keadaan, peristiwa, dan perbuatan.⁴ Penyerahan objek PPN yang dilakukan oleh pengusaha yang berada di dalam Daerah Pabean Indonesia dilaksanakan dengan sistem *withholding tax*.⁵ Sistem *self-assessment* PPN seharusnya diberlakukan jika pengusaha yang melakukan penyerahan tidak berada di dalam Daerah Pabean Indonesia karena otoritas pajak Indonesia tidak memiliki kewenangan untuk memerintahkan pengusaha yang tidak berada di wilayah kewenangannya untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.⁶ Sementara, pemungutan PPN KMS ini menyimpang dari *legal character* PPN tersebut dimana PPN KMS diterapkan secara *self-assessment* padahal kegiatan membangun sendiri dilaksanakan dalam wilayah pabean Indonesia.⁷ Menurut Rosdiana, pemungutan pajak yang tidak dilandasi dengan pemahaman terhadap *legal character* suatu jenis pajak dapat mengarah pada ketidakselarasan dengan asas *equality*, *revenue productivity*, dan *ease of administration* serta dapat diperparah dengan resistensi Wajib Pajak untuk melaksanakan pemungutan tersebut.⁸

Sejalan dengan hal tersebut, pada implementasinya, pelaksanaan pemungutan PPN KMS oleh pemerintah tidaklah mudah. Hal ini dapat dilihat dari peraturan pelaksana dari PPN KMS yang kerap berubah sejak tahun 1994 yang meliputi hal-hal esensial termasuk ruang lingkup KMS, kriteria luas bangunan, dan Dasar Pengenaan Pajak (DPP).⁹ Pemerintah memberlakukan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri (PMK 163/PMK.03/2012) pada tahun 2012 sebagai peraturan pelaksana PPN KMS.

⁴ Haula Rosdiana, Edi Slamet Irianto, and Titi Muswati Putranti, *Teori Pajak Pertambahan Nilai: Kebijakan Dan Implementasinya Di Indonesia* (Bogor: Ghalia Indonesia, 2011), 82.

⁵ *Ibid.*, 82–83.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*, 84.

⁸ *Ibid.*, 152.

⁹ Peraturan pelaksana PPN KMS pertama yakni Keputusan Menteri Keuangan Nomor 595/KMK.04/1994 yang selanjutnya diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 320/KMK.03/2002, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2010, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012, dan terakhir yang berlaku adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022

Meski demikian, peraturan ini dinilai belum optimal dimana pada 2013 ditemukan bahwa pelaksanaan PPN KMS di Kota Yogyakarta belum dapat dilaksanakan sesuai target diantaranya karena banyak Wajib Pajak belum melunasi pajaknya, kesulitan merincikan Rencana Anggaran Biaya (RAB) setiap bulannya, dan rendahnya sosialisasi.¹⁰

Pada tahun 2022, pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri (PMK 61/PMK.03/2022) yang berlaku mulai 1 April 2022. Peraturan ini diterbitkan untuk menjamin kepastian hukum dan kemudahan administrasi sebagaimana tercantum dalam konsideran regulasi *a quo*.¹¹ Dalam perpajakan, kemudahan administrasi dapat direfleksikan dengan pemenuhan asas *ease of administration*. Asas *ease of administration* terdiri dari 4 (empat) unsur yakni *certainty* (kepastian), *convenience* (kemudahan/kenyamanan), *efficiency* (efisien), dan *simplicity* (sederhana).¹² Dalam hal ini, keberhasilan pemerintah dalam memungut pajak PPN KMS akan bergantung terhadap efektivitas dan efisiensi pelaksanaan administrasi perpajakan.¹³

Meski demikian, pemungutan PPN KMS berdasarkan PMK 61/PMK.03/2022 berpotensi masih menemui beberapa permasalahan. Pertama, kriteria bangunan sebagai objek PPN KMS yang masih multitafsir. Pasal 2 ayat (4) PMK 61/PMK.03/2022 mengatur mengenai definisi bangunan dan batasan luas objek PPN KMS sebagai berikut:¹⁴

“Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) berupa 1 (satu) atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perairan dengan kriteria:

¹⁰ Dimas Ramadia Utomo, “Efektivitas Potensi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Terhadap Kegiatan Membangun Sendiri Periode Pajak 2013 Di Kota Yogyakarta Ditinjau Dari Kontribusi Terhadap Penerimaan Pajak Pusat Dikaitkan Dengan Asas Efisiensi” (Universitas Gadjah Mada, 2014), 44–45.

¹¹ Konsideran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

¹² Haula Rosdiana and Edi Slamet Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan Di Indonesia*, ed. Zulfa Simatur, 1st ed. (Jakarta: Visimedia, 2011), 34.

¹³ *Ibid.*, 2.

¹⁴ Pasal 2 ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri.

- a. *Konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu bata atau bahan sejenis dan/atau baja;*
- b. *diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat kegiatan usaha; dan*
- c. *luas bangunan yang dibangun paling sedikit 200m² (dua ratus meter persegi)."*

Meski demikian, tidak ada penjelasan lebih lanjut mengenai definisi “konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan dan satu kesatuan tanah dan/atau perairan” dimana hal ini menimbulkan perbedaan penafsiran antara Wajib Pajak dan fiskus dalam menentukan objek PPN KMS dan cara perhitungannya. Sengketa mengenai objek PPN KMS karena kurang jelasnya peraturan ini pernah terjadi pada tahun 2016 yang diputus berdasarkan putusan Pengadilan Pajak Put.71760/PP/M.IIIA/16/2016. Putusan tersebut didasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan 39/PMK.03/2010 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri (PMK 39/PMK.03/2010) dimana kriteria bangunan dalam PMK *a quo* masih dipertahankan dalam PMK 61/PMK.03/2022 yang berlaku saat ini kecuali luas bangunannya.

Pada pokoknya, pada April 2012, Wajib Pajak mendirikan 52 *box culvert* pada kantor dan gudang yang berada di areal perkebunan. Menurut fiskus, 52 *box culvert* tersebut adalah satu kesatuan bangunan yang dibangun bertahap tidak melebihi jangka waktu 2 (dua) tahun dan luasnya melebihi 300 m² dengan luas terkecil masing-masing adalah 4x2x2,5 meter pada lokasi yang sama yaitu areal perkebunan milik Wajib Pajak, sehingga memenuhi kriteria objek PPN KMS. Namun, Wajib Pajak berpendapat bahwa *box culvert* dibangun dengan jarak yang terpisah pada divisi yang berbeda-beda, sehingga luas *box culvert* tidak dapat dihitung secara akumulatif. Sejalan dengan Wajib Pajak, hakim berpandangan bahwa penjumlahan luas *box culvert* mencapai 300m² tidak tepat karena masing-masing *box culvert* dibangun terpisah di lokasi yang berbeda-beda yakni pada divisi yang berbeda dengan jarak yang tidak berdekatan dan bukan merupakan satu kesatuan bangunan utuh.¹⁵

¹⁵ Putusan Mahkamah Agung Nomor 2017/B/PK/PJK/2017

Selain itu, terdapat ketidakpastian dasar penentuan kewajaran DPP PPN KMS oleh fiskus dalam pemungutan PPN KMS. Berdasarkan Pasal 6 PMK 163/PMK.03/2012 yang berlaku sebelumnya, pemerintah melakukan penetapan secara jabatan sebagai bentuk *law enforcement* pada pemungutan PPN KMS. Dalam hal ini, fiskus akan menetapkan dengan menggunakan Harga Satuan Bangunan Gedung Negara (HSBGN) berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak PER-23/PJ./2012. Adanya ketentuan tersebut menjamin kepastian hukum kepada fiskus dalam menetapkan pajak terutang PPN atas KMS.¹⁶ Namun, ketentuan tersebut justru dihapuskan dan hingga saat ini belum terdapat peraturan yang mengatur lebih lanjut mengenai prosedur penentuan kewajaran DPP PPN KMS oleh fiskus.

Tidak terpenuhinya *certainty* (kepastian) sebagaimana diuraikan dapat berkaitan dengan tidak terpenuhinya *simplicity* (kesederhanaan) yang berarti peraturan perpajakan disusun dengan sederhana, jelas, dan mudah dimengerti, sehingga Wajib Pajak dapat mematuhi peraturan tersebut dengan benar dan menghemat biaya dimana prinsip ini tidak hanya berlaku untuk Wajib Pajak melainkan juga fiskus.¹⁷ Kesederhanaan peraturan perpajakan penting bagi fiskus karena aturan yang rumit berpotensi menimbulkan sengketa dan dapat mengurangi kepatuhan Wajib Pajak.¹⁸ Ketentuan kriteria bangunan pada PMK 61/PMK.03/2022 yang multitafsir berpotensi menyebabkan peraturan tidak mudah untuk dimengerti baik bagi fiskus maupun Wajib Pajak. Menurut *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), kejelasan dan kesederhanaan peraturan perpajakan mendorong wajib pajak untuk dapat memahami kewajiban perpajakannya termasuk mengerti kapan, dimana, dan bagaimana pajak harus dipertanggungjawabkan.¹⁹

¹⁶ Eva Murlian, "Tinjauan Yuridis Atas Pasal 16C Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri" (Universitas Indonesia, 2013), 103.

¹⁷ Association of International Certified Professional Accountants, "Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals" (United States, 2017), 3.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ OECD, "Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles" (Paris, 2022), 15.

Permasalahan selanjutnya, PMK 61/PMK.03/2022 telah mengatur bahwa pembayaran PPN KMS dilakukan setiap tanggal 15 bulan berikutnya setelah masa pajak berakhir.²⁰ Namun pada implementasinya, PPN KMS sering kali dibayarkan sekaligus di akhir setelah pembangunan selesai didasarkan pada kesepakatan antara fiskus dengan Wajib Pajak²¹ dimana hal tersebut berpotensi mengurangi *convenience* (kenyamanan) dalam pemungutan PPN KMS. Lebih lanjut, dari sudut pandang fiskus, fiskus harus mengeluarkan usaha yang lebih untuk menyisir potensi PPN KMS yang dipungut secara *self-assessment*. Dalam hal ini, fiskus mengutamakan penelusuran langsung ke lapangan dimana kegiatan tersebut memakan biaya, tenaga, dan waktu. Kondisi yang sering terjadi yakni fiskus kesulitan untuk mendapatkan identitas Wajib Pajak dan menghubungi Wajib Pajak.²² Sementara dari sudut pandang Wajib Pajak, terdapat *compliance cost* yang harus dikeluarkan Wajib Pajak untuk melaksanakan PPN KMS baik biaya, tenaga, dan waktu sementara banyak Wajib Pajak belum mengetahui kewajiban PPN KMS dan ketentuannya, sehingga pemungutan PPN KMS berpotensi tidak efisien.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penulis mengidentifikasi masalah yakni terkait mekanisme pemungutan dan pemenuhan *asas ease of administration* atas pemungutan PPN KMS. Guna memberikan analisis komprehensif, penulis membatasi ruang lingkup penelitian yakni pemungutan PPN KMS di Kota Yogyakarta pada tahun 2022. Kota Yogyakarta merupakan pusat kegiatan ekonomi, pariwisata, dan perkantoran di wilayah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) dengan angka kepadatan penduduk tertinggi dibandingkan wilayah lain di Provinsi DIY sehingga terdapat potensi aktivitas pembangunan yang signifikan.²³ Lebih lanjut, penelitian ini mengkaji mekanisme pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta dan mengkaji pemenuhan indikator *asas ease of*

²⁰ Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri.

²¹ Amalia Nur Ilma, "Evaluasi Implementasi PMK Nomor 163/PMK.03/2012 Terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri" (Universitas Gadjah Mada, 2015).

²² Ibid.

²³ Badan Pusat Statistik Kota Yogyakarta, "Kota Yogyakarta Dalam Angka", Diakses melalui <https://jogjakota.bps.go.id/publication/2022/02/25/8771c64c1a932bd8dc54877c/kota-yogyakarta-dalam-angka-2022.html> (13 Juli 2023)

administration dalam pemungutan PPN KMS tersebut secara komprehensif melengkapi penelitian sebelumnya.

B. Mekanisme Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri Tahun 2022 di Kota Yogyakarta

Pemungutan PPN KMS di Kota Yogyakarta pada tahun 2022 didasarkan pada PMK 61/PMK.03/2022 yang diberlakukan sejak 1 April 2022. Tujuan diterbitkannya peraturan *a quo* yakni untuk meningkatkan kepastian hukum, mendorong peran serta masyarakat, dan memberikan kemudahan serta penyederhanaan administrasi perpajakan serta rasa keadilan atas kegiatan membangun sendiri.²⁴

PMK 61/PMK.03/2022 mengharmonisasikan ketentuan pelaksana PPN KMS sebelumnya dengan perubahan UU PPN melalui Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) diantaranya penggunaan besaran tertentu dan penyesuaian tarif dalam UU HPP untuk memastikan kepastian hukum.²⁵ Selanjutnya, kemudahan dan penyederhanaan administrasi ini juga diupayakan dalam PMK ini melalui perubahan prosedur pelaporan dimana untuk non-PKP tidak lagi diwajibkan untuk melaporkan PPN KMSnya melainkan cukup hanya dengan membayar. PMK *a quo* juga memberi beberapa penegasan dalam ketentuan PPN KMS mempertimbangkan masukan unit vertikal terhadap pelaksanaan PPN KMS selama ini.²⁶

PMK 61/PMK.03/2022 mendefinisikan kegiatan membangun sendiri sebagai berikut:²⁷

“Kegiatan membangun sendiri sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan kegiatan membangun bangunan, baik bangunan baru maupun perluasan bangunan lama, yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain.”

Ditambahkannya klausul baik bangunan baru maupun perluasan bangunan lama merupakan respon pemerintah sebagai regulator dengan melihat banyaknya

²⁴ Konsideran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

²⁵ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

²⁶ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

²⁷ Pasal 2 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

pertanyaan di lapangan terkait dengan pengenaan PPN KMS terhadap kegiatan renovasi²⁸ Pemerintah memberikan penegasan bahwa KMS adalah kegiatan membangun bangunan baru maupun membangun bangunan lama dengan penambahan perluasan sebesar 200m², sehingga renovasi berupa perbaikan atau perluasan bangunan dapat dikenakan PPN KMS sepanjang renovasi tersebut meliputi perluasan bangunan sebesar 200m².

Subjek dari PPN KMS adalah orang pribadi atau badan yang membangun kegiatan membangun sendiri dengan kriteria bangunan tertentu. Adapun kriteria bangunan PPN KMS pada PMK 61/PMK.03/2022 tidak mengalami perubahan dari peraturan sebelumnya. Kriteria bangunan diatur dalam Pasal 2 ayat (4) sebagai berikut:²⁹

“Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) berupa 1 (satu) atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perarian dengan kriteria:

- a. Konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu bata atau bahan sejenis, dan/atau baja;*
- b. Diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat kegiatan usaha; dan*
- c. Luas bangunan yang dibangun paling sedikit 200m²”*

Meski demikian, pada implementasinya, peraturan ini masih menimbulkan celah hukum. Orang pribadi atau badan yang melakukan KMS biasanya memanfaatkan celah dari peraturan ini dengan membangun bangunan dibawah 200m² misalnya 198m² atau 199 m² padahal dengan sedikit selisih luas bangunan tersebut sebetulnya mereka dikategorikan mampu untuk membayar PPN KMS.³⁰ Dalam kasus tersebut, bagaimanapun fiskus tidak dapat mengenakan PPN KMS karena regulasi membatasi luas bangunan minimal 200m².³¹ Kondisi tersebut dapat berpotensi mengarah kepada *tax avoidance* dalam hal orang pribadi/badan secara nyata-nyata mengurangi luasan bangunannya semata-mata untuk menghindari pajak bukan karena ada sebab lainnya. *Tax avoidance* merupakan penghindaran pajak yang dilakukan dengan meminimalkan pajak yang ditanggung dengan cara

²⁸ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

²⁹ Pasal 2 ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

³⁰ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

³¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

memanfaatkan celah peraturan. Kondisi tersebut tidak melanggar ketentuan, akan tetapi tidak selaras dengan tujuan dan maksud dibuatnya undang-undang.³²

Kriteria bangunan PPN KMS ini menjadi hal yang sering ditanyakan dan diperdebatkan antara fiskus dengan orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS. Beberapa contoh kasus yang sering dipertanyakan adalah terkait perlakuan PPN KMS terhadap Stasiun Pengisian Bahan Bakar Umum (SPBU) dan cara menghitungnya.³³ Selanjutnya, perlakuan PPN KMS terhadap tanah yang diperkeras/dicor di sekitar bangunan yang digunakan untuk jalan/halaman, sementara bangunan utama luasnya dibawah batas minimal objek PPN KMS.³⁴ Perdebatan antara orang pribadi atau badan dengan fiskus apakah bangunan tersebut termasuk objek PPN KMS atau tidak dan bagaimana cara menghitungnya kerap terjadi hingga menyita waktu fiskus maupun wajib pajak dalam pelaksanaan pemungutan PPN KMS di Kota Yogyakarta.³⁵

KMS dapat dilakukan secara sekaligus dalam jangka waktu tertentu atau bertahap sebagai satu kesatuan bangunan selama tenggang waktu antara tahapan membangun bangunan tidak lebih dari 2 (dua) tahun.³⁶ Apabila tenggang waktu antara tahapan membangun bangunan lebih dari 2 (dua) tahun, maka kegiatan tersebut adalah kegiatan membangun bangunan yang terpisah sepanjang memenuhi syarat kriteria bangunan KMS.³⁷ Ketentuan mengenai jangka waktu membangun bangunan dimana antar tahapannya tidak lebih dari 2 (dua) tahun ini kerap dimanfaatkan oleh orang pribadi atau badan yang melakukan KMS untuk melaksanakan penghindaran pajak.³⁸ Penghindaran pajak dilakukan dengan membangun secara bertahap dalam jangka waktu yang lama misalnya orang pribadi awalnya membangun bangunan 100m² kemudian setelah lewat jangka waktu 2

³² Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, 3rd ed. (Jakarta: Salemba Empat, 2007).

³³ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

³⁴ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

³⁵ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

³⁶ Pasal 2 ayat (5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

³⁷ Pasal 2 ayat (6) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

³⁸ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

(dua) tahun bangunan tersebut ditambah luasnya 100m² lagi, sehingga bangunan tersebut tidak dikenakan PPN KMS.³⁹

PMK 61/PMK.03/2022 masih mempertahankan sistem pemungutan *self-assessment* dimana orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri sesuai dengan kriteria tertentu menghitung sendiri berapa seluruh biaya yang dikeluarkan untuk melaksanakan pembangunan, kecuali biaya perolehan tanah, setelah itu orang pribadi atau badan melakukan penyeteroran dan pelaporan PPN KMS tersebut. Hal ini membawa konsekuensi berupa perlunya upaya fiskus secara aktif melakukan *canvassing*/penyisiran terhadap potensi PPN KMS untuk mengoptimalisasi pemungutan PPN KMS. Pada umumnya pemungutan PPN KMS di Kota Yogyakarta diawali dengan *canvassing* oleh fiskus karena banyak orang pribadi atau badan yang belum mengetahui adanya kewajiban PPN KMS saat mereka membangun.⁴⁰ Saat ini, upaya *canvassing* fiskus terbantu dengan data Izin Mendirikan Bangunan (IMB) atau Persetujuan Bangunan Gedung (PBG) dari Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu (DPMPTSP), sehingga *canvassing* tidak lagi dilaksanakan secara acak.⁴¹ Dengan data PBG maka dapat diketahui luas bangunan yang dimohonkan untuk dibangun dan apabila luas bangunan tersebut adalah 200m² atau lebih maka termasuk dalam objek PPN KMS. Meski demikian, penggunaan data PBG dalam pemungutan PPN KMS masih menemui hambatan karena tidak terdapat kontak pemilik bangunan yang dapat dihubungi sehingga fiskus tidak selalu dapat menghubungi orang pribadi atau badan tersebut hingga PPN KMS dapat dibayarkan.⁴² Selanjutnya, pada saat *canvassing*, fiskus akan meminta Rencana Anggaran Biaya (RAB) dari Wajib Pajak. RAB tidak bersifat wajib tetapi apabila Wajib Pajak tidak mau memberikan RABnya maka fiskus yang akan menghitung sendiri pengeluaran Wajib Pajak.⁴³

³⁹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁴⁰ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁴¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁴² Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁴³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

PPN KMS terutang sejak saat mulai dibangunnya bangunan sampai dengan bangunan selesai.⁴⁴ PPN KMS wajib disetor ke kas negara dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) paling lambat tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya setelah berakhirnya Masa Pajak⁴⁵, sehingga orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS wajib untuk menyetorkan biaya yang dikeluarkan untuk KMS tersebut setiap bulannya pada tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya.⁴⁶ Sebagai contoh pada bulan Januari terdapat pengeluaran sebesar Rp 10.000.000,00 maka orang pribadi atau badan wajib menyetor PPN KMSnya pada tanggal 15 bulan Februari. Adapun terkait dengan kewajiban pelaporan PPN KMS, hanya orang pribadi atau badan yang merupakan PKP yang wajib untuk melaporkan PPN KMS.

Meski demikian, pada praktiknya, banyak orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS yang menyetorkan PPN KMSnya sekaligus di akhir waktu ketika pembangunan selesai dilaksanakan. Hal tersebut tidak sesuai dengan PMK 61/PMK.03/2022 dimana sejatinya regulator telah mempertimbangkan agar orang pribadi atau badan tidak merasa terbebani untuk membayar dengan jumlah yang besar di akhir. Namun, pada umumnya orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS beralasan bahwa mereka belum bisa memastikan biaya pengeluaran mereka dengan pasti, sehingga memilih untuk membayar di akhir.⁴⁷ Kondisi tersebut menunjukkan adanya kesenjangan antara norma dengan implementasi pemungutan PPN KMS di lapangan. Berdasarkan Pasal 8 PMK 61/PMK.03/2022, apabila terdapat orang pribadi atau badan tidak menyetor dan/atau melapor atau masih terdapat kurang bayar/kurang lapor maka KPP akan terlebih dahulu menyampaikan imbauan tertulis untuk memenuhi kewajiban PPN KMS. Setelah itu apabila imbauan tersebut tidak diindahkan, maka KPP dapat mengirim surat pemeriksaan untuk kemudian dilakukan pemeriksaan lebih lanjut

⁴⁴ Pasal 4 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

⁴⁵ Pasal 5 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

⁴⁶ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁴⁷ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

oleh fiskus.⁴⁸ Namun, pada implementasinya norma hukum tersebut dikesampingkan dan yang terjadi di lapangan adalah kesepakatan antara fiskus dengan orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS.

Selanjutnya, terkait dasar penetapan kewajarannya, berbeda dengan PMK sebelumnya yang hanya terbatas penetapannya dengan HSBGN berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2012⁴⁹, PMK terbaru memberikan fiskus opsi untuk menggunakan *tools* lain dalam menetapkan secara jabatan PPN KMS terutang. Menurut Direktorat Jenderal Pajak (DJP), pada implementasinya, HSBGN masih dapat digunakan dengan catatan nilainya sangat tinggi.⁵⁰ Meski demikian, KPP berpendapat bahwa HSBGN tetap diekomendasikan untuk dipakai sebagai pedoman untuk menyelesaikan sengketa terkait DPP PPN KMS dibandingkan dengan *tools* lain yang dimiliki oleh penilai.⁵¹ Pada umumnya, fungsional penilai akan menilai bangunan dengan menggunakan Standar Penilaian Indonesia (SPI) akan tetapi hal ini masih sangat rentan dengan bias dan opini dari fiskus, sehingga penilaian tersebut dapat memberatkan dan belum menjamin keadilan.⁵² Sementara itu, penggunaan HSBGN lebih menjamin kepastian dan nilai HSBGN juga berbeda-beda tergantung masing-masing daerah, sehingga akan menjamin keadilan dan transparansi kepada Wajib Pajak.⁵³ Tanpa adanya pedoman maka akan timbul sengketa dan penilaian fiskus maupun hakim akan bias.⁵⁴

Hambatan pemungutan PPN KMS lainnya di Kota Yogyakarta tahun 2022 adalah ketidaktahuan masyarakat akan adanya kewajiban PPN KMS ketika membangun bangunan dengan kriteria tertentu. Masyarakat cenderung awam karena selama ini yang paling sering mereka jumpai adalah PPN atas pembelian barang/jasa yang langsung dipotong.⁵⁵ Kendala KPP dalam melaksanakan

⁴⁸ Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

⁴⁹ Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2012 tentang Tata Cara Penetapan Secara Jabatan Atas Jumlah Biaya Yang Dikeluarkan dan/atau Yang Dibayarkan Untuk Membangun Bangunan Dalam Rangka Kegiatan Mmembangun Sendiri

⁵⁰ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁵¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁵² Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁵³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁵⁴ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁵⁵ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

sosialisasi PPN KMS ini dikarenakan orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS ini sifatnya acak, sehingga akan sulit apabila sosialisasi dilaksanakan dengan mengumpulkan orang pribadi atau badan tersebut.⁵⁶ Hal ini membuat fiskus masih mengandalkan upaya secara aktif seperti *canvassing* untuk menyisir potensi dan menggali penerimaan PPN KMS di Kota Yogyakarta.

C. Tinjauan Asas *Ease of Administration* terhadap Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri Tahun 2022 di Kota Yogyakarta

1. Indikator Asas *Ease of Administration* dalam Pemungutan Pajak

Dalam berbagai sumber, pemenuhan asas *ease of administration* didasarkan pada indikator-indikator tertentu yang saling bersesuaian. Dalam penelitian ini, Penulis setuju dengan pendapat Rosdiana & Irianto yang mengelompokkan berbagai indikator *ease of administration* tersebut dalam 4 (empat) indikator utama yang terdiri dari *certainty*, *efficiency*, *convenience*, dan *simplicity* yang kemudian diperkaya dengan berbagai sumber lain yang relevan sebagai berikut:

a. *Certainty*

Certainty (kepastian) berkaitan dengan pajak sebagai pungutan yang bersifat memaksa perlu diatur secara pasti tanpa menimbulkan penafsiran yang rancu. Menurut Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, kepastian hukum merupakan tujuan pembentukan undang-undang dimana suatu peraturan harus diupayakan untuk memuat ketentuan yang jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.⁵⁷ Menurut Adam Smith dalam *the four maxim*, *certainty* berarti undang-undang pajak tidak boleh menimbulkan penafsiran ganda/multitafsir. Jika terdapat ketentuan yang berpotensi menimbulkan perbedaan penafsiran, maka peraturan tersebut perlu diberikan penjelasan seperlunya.⁵⁸ Selain itu, dalam

⁵⁶ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁵⁷ Soemitro dan Sugiharti, *Asas Dan Dasar Perpajakan I*, 21.

⁵⁸ Y. Sri Pudiarmoko, *Pengantar Hukum Pajak* (Yogyakarta: ANDI Yogyakarta, 2008), 49.

pemungutan pajak, pajak yang dibayarkan oleh Wajib Pajak harus diatur dengan jelas untuk menghindari kompromi-kompromi didalamnya (*not arbitrary*).⁵⁹

Menurut Sommerfeld, untuk meningkatkan kepastian hukum diperlukan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced rulings*, maupun interpretasi hukum lainnya.⁶⁰ Kaidah kepastian ini juga harus tercermin dalam subjek pajak yakni siapa yang harus dikenakan pajak, objek pajak yakni apa saja yang dikenakan pajak, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar, dan bagaimana jumlah pajak yang terutang harus dibayar. Dalam hal ini maka kepastian tidak terbatas pada subjek, objek, dan dasar pengenaannya, melainkan juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya dan pelaksanaan hak-hak perpajakan.⁶¹

Menurut Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), *certainty* juga berarti peraturan perpajakan harus dengan jelas menentukan bagaimana jumlah pembayaran ditentukan, kapan pembayaran harus dilakukan, dan bagaimana pembayaran dilakukan.⁶² Asas ini berkaitan erat dengan asas kesederhanaan, karena semakin kompleks aturan dan sistem pajak maka semakin besar kemungkinan prinsip kepastian dikompromikan.⁶³ The New Encyclopedia Britannica menyebutkan bahwa *certainty* (kepastian) mengharuskan dalam pemungutan pajak perlu adanya peraturan yang dapat dipahami, mewujudkan kepastian, dan tidak menimbulkan penafsiran yang ambigu baik bagi petugas pajak maupun Wajib Pajak dan seluruh masyarakat.⁶⁴

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa *certainty* dalam pemungutan pajak berarti suatu peraturan pajak perlu disusun dengan

⁵⁹ Suandi, *Hukum Pajak*, 25.

⁶⁰ Ray M. Sommerfeld, *An Intro to Taxation* (London: Harcourt Brace Javanovich Inc., 1982), 17.

⁶¹ Rosdiana dan Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan Di Indonesia*, 35.

⁶² Association of International Certified Professional Accountants, "Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals," 7.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ The New Encyclopedia Britannica, *Taxation*, 411.

jasas, tegas, terperinci, dan tidak ambigu atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain baik meliputi subjek, objek, dasar pengenaan, besarnya jumlah pajak, prosedur pemungutan kewajiban, dan pelaksanaan hak perpajakan.

b. *Efficiency*

Efficiency berkaitan dengan pemungutan pajak yang hendaknya dilaksanakan dengan biaya yang minimal, tidak lebih tinggi daripada pajak yang dipungut.⁶⁵ Dalam pelaksanaannya, efisiensi ini dapat dilihat dari 2 (dua) sisi. Dari sisi fiskus, pemungutan pajak akan lebih efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan lebih rendah dari pajak yang dikumpulkan. Sementara dari sisi Wajib Pajak, pemungutan pajak efisien apabila biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dapat ditekan seminimal mungkin.⁶⁶

Secara umum pemungutan pajak dikatakan efisien apabila *cost of taxation*nya rendah. *Cost of taxation* merupakan beban-beban yang ditanggung Wajib Pajak untuk melaksanakan hak-hak dan kewajiban perpajakannya. Indikator *cost of taxation* meliputi *compliance cost*, *administrative cost*, *deadweight efficiency loss from taxation*, *the excess burden of tax evasion*, dan *avoidance cost*.⁶⁷ *Compliance cost* dijelaskan lebih lanjut sebagai beban-beban baik *tangible* maupun *intangible* yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban dan hak-hak perpajakannya. *Compliance cost* terdiri dari *fiscal cost*, *time cost*, dan *psychological cost*. *Fiscal cost* meliputi:⁶⁸

- 1) Gaji staf divisi akuntansi, perpajakan, pembukuan, dan lain-lain
- 2) Jasa konsultan pajak
- 3) Biaya transportasi pengurusan perpajakan
- 4) Biaya pencetakan dan penggandaan formular perpajakan
- 5) Biaya representasi (jamuan), dan lain-lain.

⁶⁵ Rosdiana and Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan Di Indonesia*, 39–40.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid., 40–42.

⁶⁸ Ibid., 41.

Time cost adalah biaya berupa waktu yang harus dialokasikan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajibannya misal mengisi formulir, mengisi dan menyampaikan SPT, diskusi dengan konsultan pajak, membahas laporan hasil pemeriksaan dengan fiskus, dan melakukan upaya hukum seperti keberatan dan banding. Sementara *psychological cost* merupakan biaya psikologis berupa stress atau ketidaktenangan selama proses pelaksanaan kewajiban perpajakan dan hak-hak perpajakan misalnya saat pemeriksaan pajak, keberatan, dan/atau banding.

c. *Convenience*

Convenience (kemudahan) berkaitan dengan kenyamanan pembayaran pajak yang dilaksanakan pada saat-saat yang memudahkan/meringankan Wajib Pajak. Kenyamanan dalam pembayaran pajak ini berkaitan dengan kemampuan wajib pajak yakni kapan wajib pajak memiliki uang, sehingga mampu membayarkan pajak sesuai kewajibannya, karena beban masing-masing wajib pajak tidaklah sama.⁶⁹ Saat ini, saat-saat yang tepat untuk pemungutan pajak misalnya pada saat menerima gaji, bunga, bonus, deviden, atau penghasilan lainnya dimana pada saat itulah wajib pajak dipotong pajaknya. Selain itu, kemudahan ini juga bisa dilakukan dengan cara membayar terlebih dahulu pajak yang terutang selama satu tahun pajak secara berangsur-angsur setiap bulan seperti PPh Pasal 25 dengan harapan beban pajak Wajib Pajak pada akhir tahun pajak semakin berkurang dibandingkan harus dibayarkan sekaligus pada akhir tahun.⁷⁰ Hal tersebut sejalan dengan *convenience* yang didefinisikan oleh AICPA sebagai berikut:⁷¹

“Convenient of payment – facilitating a required tax payment at a time or in a manner that is most likely convenient for the taxpayer is important.”

⁶⁹ Pudiatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, 49.

⁷⁰ Rosdiana and Irianto, *Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan Di Indonesia*, 38.

⁷¹ Association of International Certified Professional Accountants, “Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals,” 3.

d. *Simplicity*

Pelaksanaan kewajiban perpajakan memerlukan peran penting Wajib Pajak untuk memahami peraturan perpajakan, sehingga Wajib Pajak dapat memahami prosedur dan hak-hak perpajakannya. Oleh karena itu, suatu peraturan perpajakan harus disusun dengan memperhatikan asas kesederhanaan/*simplicity*. Dalam hal ini peraturan perpajakan disusun dengan sederhana, jelas, dan mudah dimengerti, sehingga Wajib Pajak dapat mematuhi peraturan tersebut dengan benar dan menghemat biaya.⁷² Tidak hanya terbatas pada kepentingan Wajib Pajak, kesederhanaan peraturan perpajakan juga penting bagi fiskus, karena aturan yang rumit berpotensi menimbulkan sengketa dan dapat mengurangi kepatuhan Wajib Pajak.⁷³

OECD juga menyebutkan bahwa peraturan yang jelas dan sederhana menjadi salah satu prinsip penting dalam pemungutan PPN.

*“The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.”*⁷⁴

Kejelasan dan kesederhanaan peraturan perpajakan mendorong wajib pajak untuk dapat memahami kewajiban perpajakannya termasuk mengerti kapan, dimana, dan bagaimana pajak harus dipertanggungjawabkan.

2. Kesesuaian Asas *Ease of Administration* dengan Pemungutan PPN KMS Tahun 2022 di Kota Yogyakarta

a. *Certainty*

Pengaturan kriteria bangunan objek PPN KMS saat ini masih berpotensi menimbulkan penafsiran yang berbeda antara orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS dengan fiskus. Sebagai contoh terkait

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid., 8.

⁷⁴ OECD, “Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/ Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles,” 15.

dengan sengketa *box culvert* sebagaimana diuraikan Penulis pada latar belakang. Fiskus melakukan koreksi PPN KMS terhadap objek berupa 52 *box culvert* yang berada pada areal perkebunan Wajib Pajak. Objek tersebut terdeteksi dari pengeluaran pada General Ledger akun Buildings-Permanent Wajib Pajak. Terdapat perbedaan penafsiran antara Wajib Pajak dan hakim pajak dengan fiskus dalam memahami ketentuan kriteria bangunan pada PMK 39/PMK.03/2010 yang merupakan dasar hukum sengketa tersebut dimana ketentuan kriteria bangunan ini masih dipertahankan pada PMK terbaru. Menurut fiskus, 52 *box culvert* tersebut adalah satu kesatuan bangunan yang dibangun bertahap tidak melebihi jangka waktu 2 (dua) tahun dan luasnya melebihi 300m² dengan luas terkecil masing-masing adalah 4x2x2,5 meter pada lokasi yang sama yaitu areal perkebunan milik Wajib Pajak, sehingga memenuhi kriteria objek PPN KMS. Namun, Wajib Pajak berpendapat bahwa *box culvert* dibangun dengan jarak yang terpisah pada divisi yang berbeda-beda, sehingga luas *box culvert* tidak dapat dihitung secara akumulatif. Sejalan dengan Wajib Pajak, hakim berpandangan bahwa penjumlahan luas *box culvert* mencapai 300m² tidak tepat, karena masing-masing *box culvert* dibangun terpisah di lokasi yang berbeda-beda yakni pada divisi yang berbeda dengan jarak yang tidak berdekatan dan bukan merupakan satu kesatuan bangunan utuh.⁷⁵

Adapun pengaturan kriteria bangunan dalam PMK 61/PMK.03/2022 adalah sebagai berikut:

“Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) berupa 1 (satu) atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perairan dengan kriteria:

- a. konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu bata atau bahan sejenis, dan/atau baja;*
- b. diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat kegiatan usaha; dan*
- c. luas bangunan yang dibangun paling sedikit 200m² (dua ratus meter persegi).”*

⁷⁵ Putusan Mahkamah Agung Nomor 2017/B/PK/PJK/2017

Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat dilihat bahwa perbedaan pendapat antara hakim dan WP dengan fiskus timbul dalam hal memahami klausul “konstruksi teknik”, “ditanam atau dilekatkan secara tetap”, dan/atau “satu kesatuan tanah dan/atau perairan”.

Dari sudut pandang regulator yakni DJP, sebetulnya dalam kriteria bangunan dalam PMK 61/ PMK.03/2022 sudah jelas bahwa memungkinkan adanya 1 (satu) atau lebih konstruksi teknik dan satu kesatuan tanah berarti adalah satu kesatuan kepemilikan tanah, sehingga selama dalam satu kesatuan tanah yang dimiliki tersebut terdapat beberapa konstruksi teknik maka dihitung secara akumulatif.⁷⁶ Pertimbangan hakim yang berbeda dengan fiskus dimungkinkan, karena hakim melihat unsur-unsur keadilan dan kemanusiaan lainnya, sehingga lebih kepada cara beracara.⁷⁷

Sudut pandang berbeda disampaikan oleh KPP Pratama Yogyakarta dimana perbedaan pendapat tersebut muncul, karena ketentuan kriteria bangunan pada regulasi saat ini masih berpotensi untuk menimbulkan perbedaan penafsiran.⁷⁸ Dalam ketentuan tersebut, disebutkan konstruksi teknik akan tetapi tidak dijelaskan lebih lanjut apa yang dimaksud dengan konstruksi teknik. Menurut KPP Pratama Yogyakarta, konstruksi teknik sebetulnya merujuk pada istilah teknik sipil pada umumnya. Semua yang dibuat menggunakan perhitungan masuk dalam konstruksi teknik contohnya pagar meski sederhana akan tetapi termasuk dalam konstruksi teknik.⁷⁹ Selanjutnya, sejalan dengan DJP, konstruksi teknik ini tidak mengutamakan fungsi atau kegunaannya. Dalam kasus *a quo*, dimungkinkan hakim dan wajib pajak tersebut tidak memahami satu kesatuan tanah yang dimaksud. Masalahnya, pada ketentuan ini tidak dirincikan yang dimaksud dengan satu kesatuan tanah, apakah dalam satu kepemilikan atau beberapa konstruksi tersebut harus saling dilekatkan pada bidang tanah tertentu. Selama tidak dijelaskan rinci maka kriteria bangunan ini akan masih dapat diperdebatkan

⁷⁶ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁷⁷ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁷⁸ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁷⁹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

dan tidak menjamin kepastian.⁸⁰ Ketentuan tersebut harus didefinisikan dengan jelas pada regulasi PPN KMS atau dapat pula dengan memberikan contoh pada lampiran regulasi seperti contoh ilustrasi yang ada pada PMK 61/PMK.03/2022 saat ini.

Menurut Penulis, klausul konstruksi teknik dan kesatuan tanah dan/atau perairan dalam ketentuan PPN KMS belum didefinisikan dengan jelas sehingga masih menimbulkan ambiguitas dan perbedaan penafsiran. Ketidakjelasan peraturan tersebut menyebabkan timbul potensi sengketa sebagaimana contoh sengketa atas objek PPN KMS tersebut di atas. Disamping itu, terkait dengan pendapat DJP, putusan hakim pengadilan pajak yang mengabulkan banding Wajib Pajak pada sengketa objek PPN KMS tersebut dapat dijustifikasi karena hakim dalam hal ini menerapkan asas *in dubio contra fiscum*. Asas tersebut berarti dalam hal terdapat ketidakpastian atau keragu-raguan maka hakim akan menggunakan dalil yang menguntungkan wajib pajak atau tidak seharusnya menimbulkan kewajiban membayar pajak.⁸¹ Dalam pemungutan pajak terutama secara *self-assessment*, kejelasan suatu pengaturan perpajakan menjadi hal yang utama karena Wajib Pajak dituntut untuk memahami peraturan dan menghitung, menyetor, serta melaporkan sendiri pajaknya. Oleh karena itu, ketika terjadi sengketa karena ketidakjelasan peraturan, maka beban tersebut ada pada otoritas pajak karena pada dasarnya otoritas pajak telah diberikan kewenangan untuk merumuskan aturan dan melakukan penegakan hukum sehingga asas tersebut kemudian dibenarkan.

Permasalahan kepastian hukum selanjutnya adalah terkait perlakuan PPN KMS terhadap bangunan lama dengan luas minimal 200m² yang dirobohkan kemudian dibangun kembali dengan luas yang sama. Pada ketentuan saat ini diatur bahwa KMS merupakan kegiatan membangun bangunan baik bangunan baru maupun perluasan bangunan lama.

⁸⁰ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁸¹ Yustinus Prastowo. "Kerangka Filosofis bagi Paradigma Baru Kebijakan Pajak," [cita.or.id](https://www.cita.or.id), Diakses melalui <https://www.cita.or.id/wp-content/uploads/2015/07/Kerangka-Filosofis-untuk-Paradigma-Baru-Kebijakan-Pajak.pdf> (13 Juli 2023)

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, menurut DJP, ditambahkannya klausul baik bangunan baru maupun perluasan bangunan lama merupakan respon pemerintah sebagai regulator dengan melihat banyaknya pertanyaan di lapangan terkait dengan pengenaan PPN KMS terhadap kegiatan renovasi.⁸² Konteks kegiatan renovasi ini sejatinya dapat berupa perbaikan bangunan lama tanpa perluasan dan dapat pula perbaikan bangunan lama dengan perluasan. Dalam hal ini, pemerintah hendak memberikan penegasan bahwa KMS adalah kegiatan membangun bangunan baru maupun membangun bangunan lama dengan penambahan perluasan sebesar 200m², sehingga konteks renovasi dapat dikenakan sepanjang renovasi tersebut meliputi adanya tambahan perluasan bangunan sebesar 200m². Meski demikian, klausul tambahan tersebut belum dapat menjawab dalam hal terdapat bangunan lama dengan luas minimal 200m² dirobohkan kemudian dibangun kembali dengan luas yang sama.

Berdasarkan wawancara terkait hal ini, Penulis juga menemukan 2 (dua) sudut pandang yang berbeda. Menurut DJP, dalam kasus demikian PPN KMS tidak akan dikenakan, karena bangunan tersebut sebelumnya telah dikenakan PPN KMS, sehingga apabila dikenakan akan menimbulkan *double taxation*. Hal ini merujuk pada regulasi yang ada saat ini, karena kriteria objek PPN KMS adalah luas maka PPN KMS akan dikenakan apabila bangunan lama tersebut kemudian ditambahkan luasnya sebesar minimal 200m², sehingga penambahan luas tersebutlah yang merupakan objek PPN KMS.⁸³ Sudut pandang berbeda disampaikan oleh KPP Pratama Kota Yogyakarta selaku fiskus dimana dalam hal bangunan lama yang telah dikenakan PPN KMS dirubuhkan kemudian dibangun kembali dengan luas minimal 200m² maka akan dikenakan PPN KMS.⁸⁴ Pendapat tersebut dapat dipahami, karena berbeda dengan PPN KMS berbeda dengan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dimana pungutan tersebut dilaksanakan satu kali

⁸² Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁸³ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁸⁴ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

ketika terjadinya peristiwa hukum yang mengakibatkan perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan, sehingga ketika bangunan kembali dibangun dengan luas memenuhi kriteria minimal PPN KMS maka dapat dikenakan PPN KMS kembali. Adanya perbedaan pendapat tersebut menunjukkan bahwa regulasi yang ada saat ini masih berpeluang untuk menimbulkan penafsiran yang berbeda.

Selanjutnya, ketidakpastian hukum terkait dengan penentuan kewajaran DPP PPN KMS bahwa PMK 61/PMK.03/2022 tidak dilengkapi dengan peraturan pelaksana lainnya untuk menentukan kewajaran DPP PPN yang sebelumnya menggunakan HSBGN berdasarkan PER-23/PJ/2012. Dengan demikian, timbul ketidakpastian terkait pedoman penentuan kewajaran DPP PPN KMS berdasarkan PMK 61/PMK.03/2022. Menurut DJP, pemeriksa masih bisa menetapkan secara jabatan menggunakan HSBGN akan tetapi dengan catatan nilai HSBGN ini sangat tinggi berdasarkan masukan dari beberapa unit vertikal sehingga fungsi penilai yang akan menentukan nilai bangunan.⁸⁵ Sementara itu, KPP Pratama Kota Yogyakarta menjelaskan bahwa perlu adanya kepastian bagi fiskus maupun Wajib Pajak dalam menentukan DPP PPN KMS yang wajar ketika sampai pada tahap pemeriksaan, sehingga ada dasar yang kuat fiskus menetapkan SKP.⁸⁶ KPP selaku fiskus merekomendasikan HSBGN tetap dipakai sebagai pedoman untuk menyelesaikan sengketa terkait DPP PPN KMS dibandingkan dengan *tools* lain yang dimiliki oleh penilai karena SPI rentan dengan bias.⁸⁷

Menurut hemat Penulis, penetapan dengan dasar HSBGN ini masih dapat dilakukan pada PMK 61/PMK.03/2022 yang saat ini berlaku, karena belum ada ketentuan lain yang lebih tinggi maupun yang setingkat yang mencabut keberlakuan PER-23/PJ/2012. Hal ini dapat dipahami sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana terakhir diubah

⁸⁵ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

⁸⁶ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁸⁷ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU 12/2011) yang mengatur bahwa peraturan perundang-undangan hanya dapat dicabut dengan peraturan perundang-undangan yang tingkatannya sama atau lebih tinggi.⁸⁸ Namun, tanpa adanya pengaturan lebih lanjut terkait hal tersebut ditambah dengan perbedaan pendapat antara DJP dengan KPP maka dapat timbul perbedaan implementasi bagi fiskus di lapangan dalam menetapkan kewajiban DPP PPN KMS dengan *tools* penilai atau HSBGN. Pedoman penentuan kewajiban DPP PPN KMS ini penting untuk diatur lebih lanjut untuk mewujudkan keadilan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Berdasarkan pembahasan tersebut, ketentuan dalam PMK 61/PMK.03/2022 masih berpeluang untuk ditafsirkan lain khususnya terkait objek dan besarnya jumlah pajak terutang sehingga pemungutan PPN KMS belum dapat memenuhi kepastian hukum. Sebagai tambahan, *certainty* merupakan asas yang penting dalam PPN KMS, karena mekanisme pemungutannya dilakukan secara *self-assessment* dimana orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS diberikan kesempatan untuk menghitung, menyeter, dan melaporkan secara mandiri PPNnya. Tanpa adanya peraturan perpajakan yang jelas dan tegas, hal-hal yang belum diatur atau kelemahan-kelemahan dalam peraturan tersebut berpotensi untuk dimanfaatkan sebagai upaya penghindaran pajak.⁸⁹

b. *Efficiency*

Dari sudut pandang fiskus, *efficiency* dapat diartikan bahwa biaya pemungutan PPN KMS lebih kecil dari penerimaan yang didapatkan. Dalam pemungutan PPN KMS ini biaya yang ditanggung oleh fiskus dapat berupa biaya administrasi, biaya identifikasi, dan biaya pengawasan.⁹⁰ Menurut KPP Pratama Yogyakarta hingga saat ini biaya yang timbul berupa biaya untuk

⁸⁸ Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

⁸⁹ Erly Suandy, *Perencanaan Pajak* (Jakarta: Salemba Empat, 2011), 21.

⁹⁰ Laila Fitri Ramos, "Evaluasi Kebijakan Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri" (Universitas Brawijaya, 2018), 147.

menugaskan petugas pajak melakukan pengamatan lapangan dan pengawasan.⁹¹ *Canvassing* hingga saat ini merupakan upaya utama fiskus dalam menggali potensi PPN KMS di Kota Yogyakarta karena Wajib Pajak belum mengetahui kewajiban PPN KMS.⁹² Meski demikian, hingga saat ini tidak adanya data biaya identifikasi secara spesifik untuk PPN KMS dikarenakan *canvassing* oleh KPP Pratama Kota Yogyakarta/kegiatan penggalan potensi perpajakan tidak hanya dilaksanakan untuk PPN KMS saja melainkan potensi pajak lainnya.⁹³

Berdasarkan data KPP Pratama Kota Yogyakarta total penerimaan PPN KMS tahun 2022 setelah PMK 61/PMK.03/2022 diberlakukan yakni sebesar Rp 1.187.255.689.⁹⁴ Menurut fiskus, biaya pemungutan tersebut relatif lebih kecil daripada penerimaan PPN KMS yang didapatkan. Sebagai gambaran untuk biaya *canvassing*, KPP Pratama Kota Yogyakarta menjelaskan bahwa *canvassing* rata-rata dilaksanakan 4 (empat) kali dalam 1 (satu) bulan dengan minimal 2 (dua) personel petugas pajak.⁹⁵ Terkait biaya yang dikeluarkan dalam *canvassing* ini meliputi biaya Surat Tugas per hari sebesar Rp 50.000,00/personel untuk perjalanan dalam kota.⁹⁶ Pada umumnya, kegiatan penggalan potensi perpajakan ini dapat dilaksanakan 1 – 3 hari sesuai perencanaan masing-masing. Dengan demikian jika diasumsikan satu bulan terdapat 4 (empat) kali *canvassing* dengan 2 (dua) petugas pajak dimana setiap *canvassing* dilaksanakan selama 3 (tiga) hari maka terdapat dapat dihitung sebagai berikut:

$$\text{Rp } 50.000 \times 2 \text{ personel} \times 3 \text{ hari} \times 4 = \text{Rp } 1.200.000/\text{bulan}$$

atau

$$\text{Rp } 1.200.000 \times 12 \text{ bulan} = \text{Rp } 10.800.000/\text{tahun}$$

⁹¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta
⁹² Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta
⁹³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta
⁹⁴ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta
⁹⁵ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta
⁹⁶ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

Dengan asumsi demikian, maka biaya *canvassing* oleh fiskus jauh lebih kecil dari penerimaan PPN KMS tahun 2022. Menurut fiskus, beberapa faktor yang menyebabkan minimnya biaya pemungutan diantaranya adalah *canvassing* oleh fiskus tidak sepenuhnya dilakukan secara acak melainkan *canvassing* oleh fiskus dilaksanakan berdasarkan data PBG yang didapat melalui kerjasama antara DJP/KPP dengan DPMPTSP dinas setempat.⁹⁷ Melalui data tersebut, fiskus dapat mengetahui pemetaan potensi penerimaan PPN KMS dengan lebih baik. Selain itu, *canvassing* untuk mendeteksi potensi PPN KMS ini juga tidak terbatas dilaksanakan oleh 1 (satu) fungsi tertentu melainkan dapat dilaksanakan secara sekaligus oleh fungsi lainnya ketika sedang melaksanakan tugas di lapangan. Sebagai contoh *Account Representative* (AR) suatu KPP sedang melaksanakan tugas di lapangan, AR tersebut sekaligus melaksanakan *canvassing* KMS, sehingga AR dapat memberikan data tambahan kepada KPP.⁹⁸ Namun, fiskus menjelaskan bahwa masih terdapat hambatan terkait penggunaan data PBG dalam pemungutan PPN KMS karena yang terjadi tidak selalu fiskus dapat dengan mudah menghubungi orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS hingga ada pembayaran PPN KMS karena dalam data PBG tidak terdapat kontak pemilik bangunan yang dapat dihubungi.⁹⁹

Terkait dengan efisiensi dari sudut pandang fiskus, Penulis dalam hal ini berpandangan bahwa apabila dilihat dari komponen biaya *canvassing* saja, maka dapat dikatakan bahwa penerimaan PPN KMS lebih besar daripada biaya *canvassing* yang dikeluarkan oleh fiskus. Namun, dalam komponen biaya yang sifatnya *tangible* masih terdapat biaya administrasi dan biaya pengawasan yang belum dihitung lebih lanjut. Komponen biaya administrasi dari sudut pandang fiskus berkaitan dengan keperluan fiskus untuk mengurus dan mencetak dokumen persuratan untuk Wajib Pajak pada PPN KMS termasuk mencetak dan mengirimkan surat teguran. Selain itu biaya

⁹⁷ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁹⁸ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

⁹⁹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

pengawasan dapat meliputi biaya yang harus dikeluarkan fiskus untuk melaksanakan berbagai proses pemeriksaan dan pembahasan hasil pemeriksaan. Kondisi ketidaktahuan dan rendahnya kesadaran orang pribadi atau badan di Kota Yogyakarta untuk membayar PPN KMS berpotensi untuk meningkatkan 2 (dua) komponen biaya lainnya tersebut selain biaya *canvassing* oleh fiskus dalam pemungutan PPN KMS. Selain itu, apabila melihat biaya yang sifatnya *intangible* yakni tenaga dan waktu yang harus dikeluarkan oleh fiskus, KPP Pratama Kota Yogyakarta menjelaskan salah satu proses yang menyita waktu adalah ketika fiskus membedah RAB yang diberikan oleh orang pribadi atau badan yang melaksanakan PPN KMS dan mengecek harga-harga material pada RAB bangunan tersebut.¹⁰⁰ KPP menjelaskan bahwa pada implementasinya banyak data RAB orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS yang perhitungannya belum wajar menurut fiskus.¹⁰¹ Dalam hal ini maka fiskus dan Wajib Pajak harus berdiskusi kembali untuk menyepakati DPP PPN KMS. Selain itu apabila dikaitkan dengan pernyataan KPP Pratama Kota Yogyakarta dimana sering kali terjadi perdebatan antara fiskus dengan Wajib Pajak terkait kriteria bangunan, maka akan timbul biaya *tangible/intangible* lain dalam pemungutan PPN KMS ini karena fiskus harus berdiskusi secara intens dengan Wajib Pajak serta mengerahkan waktu dan tenaganya. Begitu juga dengan waktu dan tenaga fiskus yang dikerahkan untuk *canvassing* sementara tidak selalu hasil *canvassing* berujung pada pembayaran PPN KMS.¹⁰²

Sementara itu, dari sudut pandang Wajib Pajak, efisiensi berarti *compliance cost* untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya lebih rendah daripada biaya pajak yang dibayarkan. Dalam konteks PPN KMS maka biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak adalah waktu untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak.¹⁰³ Menurut fiskus dan regulator, sistem pelaporan PPN KMS telah diupayakan seefisien mungkin dalam PMK

¹⁰⁰ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹⁰¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹⁰² Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹⁰³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

61/PMK.03/2022 dimana bagi Wajib Pajak orang pribadi/badan non-PKP tidak diwajibkan lagi untuk melakukan pelaporan.¹⁰⁴ Oleh karena itu, kewajiban WP orang pribadi/badan non-PKP cukup hanya menghitung PPN KMS terutang dan menyetorkan pembayaran, sehingga hal tersebut lebih efisien bagi WP. Meski demikian, dalam hal ini Penulis berpandangan terdapat biaya-biaya lain yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam pemungutan PPN KMS ini. Meskipun kemudahan sebagaimana disebutkan sebelumnya telah meminimalisir *fiscal cost* dan *time cost* yang dikeluarkan oleh orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS terutama non-PKP seperti mengurangi biaya transportasi, biaya pencetakan formulir perpajakan, dan waktu pengurusan dokumen pajak, namun dengan kondisi ketidaktahuan masyarakat Kota Yogyakarta terkait dengan kewajiban PPN KMS dan ketentuan yang multitafsir maka muncul kebutuhan orang pribadi atau badan untuk berkonsultasi kepada konsultan pajak untuk membantu melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan uraian tersebut diatas, asas *efficiency* pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta dari sudut pandang fiskus sejauh ini telah terpenuhi jika penerimaan dibandingkan dengan komponen biaya *canvassing*. Meski demikian, pemenuhan asas tersebut perlu dijustifikasi lebih lanjut dengan memperhitungkan secara komprehensif biaya *tangible* lain seperti administrasi dan pengawasan yang dikeluarkan secara riil yang dikeluarkan oleh fiskus untuk pemungutan PPN KMS. Di sisi lain, terdapat biaya *intangible* bagi fiskus berupa tenaga dan waktu untuk melaksanakan pemungutan PPN KMS ini berupa waktu dan tenaga untuk *canvassing*, membedah RAB yang mayoritasnya belum wajar, dan berdiskusi dengan Wajib Pajak terkait perhitungan PPN KMS. Adapun dari sudut pandang Wajib Pajak, asas *efficiency* belum terpenuhi karena adanya biaya *compliance* untuk mengakses bantuan konsultan pajak karena ketidaktahuan masyarakat

¹⁰⁴ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta dan Direktorat Jenderal Pajak

Kota Yogyakarta dengan PPN KMS dan dalam hal memaknai kriteria bangunan PPN KMS yang masih multitafsir.

c. *Convenience*

Apabila merujuk pada PMK 61/PMK.03/2022 yang berlaku saat ini, saat terutang PPN KMS adalah saat dimulainya membangun bangunan hingga bangunan selesai dibangun.¹⁰⁵ Ketentuan ini dipahami bahwa ketika orang pribadi dan badan mulai membangun objek bangunan sesuai kriteria KMS, maka terhadap biaya yang dikeluarkan tersebut terutang PPN KMS hingga bangunan tersebut selesai dibangun. Saat terutang PPN KMS ditetapkan demikian, karena kegiatan membangun sendiri sifatnya adalah kegiatan yang kontinyu yang terus dilakukan saat awal membangun hingga bangunan tersebut selesai.¹⁰⁶ Adapun terkait pembayarannya, PPN KMS wajib disetor ke kas negara dengan menggunakan SSP paling lambat tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya setelah berakhirnya Masa Pajak.¹⁰⁷ Berdasarkan ketentuan tersebut maka orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS wajib untuk menyetorkan biaya yang dikeluarkan untuk KMS tersebut setiap bulannya pada tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya.¹⁰⁸ Sebagai contoh pada bulan Januari terdapat pengeluaran sebesar Rp 10.000.000,00 maka orang pribadi atau badan wajib menyetor PPN KMSnya pada tanggal 15 bulan Februari.

Berdasarkan ketentuan tersebut. dengan PPN dibayarkan setiap bulan setiap terdapat pengeluaran KMS pada bulan sebelumnya, maka orang pribadi atau badan tidak dibebani jumlah PPN KMS yang besar di akhir ketika bangunan sudah selesai. Meski demikian, sebagaimana dijelaskan sebelumnya, pada praktiknya di lapangan banyak orang pribadi atau badan yang membayarkan PPN KMS sekaligus di akhir waktu ketika pembangunan selesai dilaksanakan. Hal tersebut tidak sesuai dengan PMK

¹⁰⁵ Pasal 4 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

¹⁰⁶ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

¹⁰⁷ Pasal 5 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

¹⁰⁸ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

61/PMK.03/2022. Pada implementasinya, norma hukum tersebut dikesampingkan dan yang terjadi di lapangan adalah kesepakatan antara fiskus dengan orang pribadi atau badan yang melaksanakan KMS. Hal demikian perlu menjadi perhatian, karena pelaksanaan pemungutan pajak seharusnya didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk menjamin kepastian hukum dan dalam hal ini kenyamanan Wajib Pajak. Dengan mengutamakan norma yang berlaku, hal ini juga dapat menghindari adanya hubungan transaksional antara fiskus dengan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Dalam hal ini, KPP Pratama Kota Yogyakarta juga sepakat bahwa hal terkait dengan periode pembayaran ini merupakan hal yang harus diluruskan dalam pemungutan PPN KMS baik kepada fiskus maupun Wajib Pajak.¹⁰⁹

Selanjutnya, salah satu hal penting untuk menunjang kenyamanan dalam PPN KMS adalah adanya mekanisme restitusi. Dimungkinkan adanya kondisi orang pribadi atau badan bermaksud untuk membangun sebesar 200m² atau lebih pada awal pembangunan, sehingga objek tersebut terutang PPN KMS dan orang pribadi atau badan tersebut telah menyetorkan PPN KMS setiap bulannya. Akan tetapi, pada pertengahan pembangunan orang pribadi atau badan tersebut mengalami kesulitan likuiditas, akhirnya luas bangunan tidak mencapai luas minimal objek PPN KMS.¹¹⁰ Sementara ketentuan restitusi ini tidak diatur lebih lanjut dalam PMK 61/PMK.03/2022 yang berlaku saat ini maupun PMK sebelumnya.

Dalam penelitian ini, Penulis menemukan pandangan berbeda. Menurut DJP, pada PPN KMS memang tidak dikenal mekanisme restitusi hal ini dikarenakan penilaian objek PPN KMS dilakukan berdasarkan PBG orang pribadi atau badan tersebut.¹¹¹ DJP menilai luas yang diniatkan untuk dibangun oleh orang pribadi atau badan dimana dengan dasar PBG, maka fiskus akan meyakini bahwa bangunan tersebut terutang PPN. Apabila

¹⁰⁹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹¹⁰ Murlian, "Tinjauan Yuridis Atas Pasal 16C Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri," 104.

¹¹¹ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

disediakan mekanisme restitusi, khawatirnya mekanisme tersebut akan menjadi modus penghindaran pajak lain.¹¹² Sementara itu, menurut KPP Pratama Yogyakarta, apabila memang terjadi kondisi demikian maka orang pribadi atau badan tersebut dapat melakukan pengembalian/restitusi sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang (PMK 187/PMK.03/2015).¹¹³

Dalam hal ini, Penulis berpandangan bahwa PMK 61/PMK.03/2022 mengatur hukum materiil dari PPN KMS, sementara ketentuan formil diatur secara lebih spesifik pada UU KUP beserta peraturan turunannya. Oleh karena itu, ketentuan restitusi tidak diatur secara rigid dalam PMK 61/PMK.03/2022. Apabila merujuk pada ketentuan Pasal 17 UU KUP, Wajib Pajak berhak untuk mengajukan pengembalian atas pajak yang lebih dibayarkan. Dalam hal ini, Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang setelah melakukan pemeriksaan.¹¹⁴ Pengembalian kelebihan pembayaran atau restitusi ini dapat dilakukan atas 2 (dua) kondisi yakni pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak PPh, PPN, dan/atau PPnBM dimana Wajib Pajak membayar pajak lebih besar dari yang semestinya. Pada contoh kasus diatas, maka mekanisme restitusi dapat merujuk pada PMK 187/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang yang termasuk didalamnya apabila terdapat pembayaran pajak yang bukan merupakan objek

¹¹² Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

¹¹³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹¹⁴ Pasal 17 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.

pajak yang terutang atau yang seharusnya tidak terutang.¹¹⁵ Berdasarkan ketentuan tersebut, mekanisme restitusi tetap dapat dilaksanakan dalam hal terjadi lebih bayar dalam PPN KMS karena realisasinya bangunan dibangun dengan luas yang lebih kecil. Hal ini selaras dengan tujuan restitusi pajak yakni memberikan dan melindungi hak Wajib Pajak. Dengan demikian, seharusnya meskipun mekanisme restitusi tidak diatur secara *letterlijk* dalam PMK 61/PMK.03/2022 maupun PMK sebelumnya, mekanisme ini tetap disediakan untuk melindungi hak Wajib Pajak. Dalam pemungutan PPN KMS ini penting untuk mempertimbangkan realisasi KMS yang secara riil dilaksanakan oleh orang pribadi atau badan. Adanya perbedaan pendapat antara KPP dengan DJP selaku regulator seharusnya tidak terjadi. Hal tersebut dapat menimbulkan perbedaan implementasi pemungutan PPN KMS di berbagai unit vertikal dan ketidakpastian bagi fiskus. Selain itu, dari sudut Wajib Pajak, tidak adanya kejelasan mengenai mekanisme restitusi menimbulkan ketidaknyamanan dalam melaksanakan kewajiban PPN KMS.

Dapat disimpulkan bahwa dalam tataran implementatif, *convenience* ini belum sepenuhnya terpenuhi dikarenakan periode pembayaran PPN KMS yang sering dinegosiasikan antara fiskus dengan Wajib Pajak dan perbedaan pendapat antara DJP dan KPP terkait dengan mekanisme restitusi PPN KMS.

d. *Simplicity*

Simplicity berarti peraturan perpajakan disusun dengan sederhana, jelas, dan mudah dimengerti, sehingga Wajib Pajak dapat mematuhi peraturan tersebut dengan benar dan menghemat biaya. Tidak hanya terbatas pada kepentingan Wajib Pajak, kesederhanaan peraturan perpajakan juga penting bagi fiskus, karena aturan yang rumit berpotensi menimbulkan sengketa dan dapat mengurangi kepatuhan Wajib Pajak.

Menurut DJP, PMK 61/PMK.03/2022 telah mudah dipahami, karena DJP menilai regulasi *a quo* tidak membawa perubahan yang *major* dari PMK sebelumnya, sehingga tata cara perhitungan, penyeteroran, dan pelaporan telah

¹¹⁵ Pasal 2 huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang

cukup sederhana.¹¹⁶ Sementara menurut KPP Pratama Kota Yogyakarta, bagi orang pribadi atau badan yang melakukan KMS mungkin saja merasa peraturan ini belum cukup sederhana, karena tidak terbiasa membaca peraturan terutama terkait dengan definisi KMS dan kriteria bangunan seperti klausul konstruksi teknik dan satu kesatuan tanah/perairan yang tidak dijelaskan lebih lanjut dalam peraturan tersebut.¹¹⁷

Menurut Penulis, asas *simplicity* berkaitan erat dengan asas *certainty*. Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh OECD bahwa kejelasan dan kesederhanaan peraturan perpajakan mendorong wajib pajak untuk dapat memahami kewajibannya termasuk mengerti kapan, dimana, dan bagaimana pajak harus dipertanggungjawabkan.¹¹⁸ Selain itu AICPA juga mendefinisikan bahwa *simplicity* berarti peraturan perpajakan tidak hanya disusun dengan sederhana tetapi juga jelas dan mudah dimengerti sehingga meminimalisir sengketa pajak.¹¹⁹ Dengan demikian, kedua asas tersebut, *simplicity* dengan *certainty*, berkaitan dengan erat. Terkait mekanisme penyeteroran, pembayaran, dan pelaporan PPN KMS telah diatur dengan jelas pada PMK 61/PMK.03/2022 yang berlaku saat ini sehingga dapat mudah dimengerti oleh fiskus dan Wajib Pajak. Meski demikian, sebagaimana diuraikan dalam *certainty*, terkait kriteria bangunan dalam PPN KMS belum didefinisikan dengan jelas dan masih multitafsir. Selain itu, menurut KPP ketentuan kriteria bangunan ini juga merupakan hal yang kerap kali diperdebatkan antara fiskus dengan Wajib Pajak. Beberapa contoh kasus yang masih dipertanyakan terkait perlakuan PPN KMS terhadap SPBU dan cara menghitungnya.¹²⁰ Selanjutnya, perlakuan PPN KMS terhadap tanah yang diperkeras/dicor di sekitar bangunan yang digunakan untuk jalan/halaman sementara bangunan utama luasnya dibawah batas minimal objek PPN

¹¹⁶ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

¹¹⁷ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹¹⁸ OECD, "Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/ Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles," 15.

¹¹⁹ Association of International Certified Professional Accountants, "Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals," 3.

¹²⁰ Hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak

KMS.¹²¹ Hal tersebut sering diperdebatkan oleh orang pribadi atau badan dengan fiskus apakah bangunan tersebut termasuk objek PPN KMS atau tidak dan bagaimana cara menghitungnya.¹²² Sesuai dengan keterangan KPP, Wajib Pajak juga belum dapat memahami kriteria bangunan seperti apa yang dimaksud yang kemudian wajib dikenakan PPN KMS. Hal tersebut dikarenakan terdapat klausul-klausul yang kurang familiar bagi Wajib Pajak yang tidak dijelaskan lebih lanjut seperti konstruksi teknik dan kesatuan tanah dan/atau perairan.¹²³ Ketidakjelasan peraturan tersebut mengakibatkan peraturan PPN KMS sulit untuk dimengerti oleh fiskus maupun Wajib Pajak dan masih berpotensi untuk menimbulkan sengketa pajak. Berdasarkan uraian tersebut, maka asas *simplicity* dalam pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta belum terpenuhi baik dari sudut pandang fiskus maupun Wajib Pajak.

D. Penutup

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan Penulis untuk menjawab rumusan masalah dalam penulisan hukum ini, dapat diuraikan kesimpulan sebagai berikut:

1. Pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta didasarkan pada PMK 61/PMK.03/2022. PPN KMS dipungut secara *self-assessment* dimana orang pribadi atau badan baik PKP maupun non-PKP yang melakukan KMS menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri PPN terutang atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan. Meski demikian, pemungutan PPN KMS di Kota Yogyakarta pada tahun 2022 masih menemui beberapa hambatan. Pertama, ketidaktahuan masyarakat akan adanya PPN KMS karena kurangnya sosialisasi. Kedua, ketidakjelasan pengaturan terkait kriteria bangunan dan pedoman penentuan kewajaran DPP PPN KMS yang berpotensi menimbulkan ketidakpastian bagi fiskus dan Wajib Pajak. Ketiga,

¹²¹ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹²² Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

¹²³ Hasil wawancara dengan KPP Pratama Kota Yogyakarta

kesenjangan antara norma dengan implementasi dalam mekanisme penyetoran PPN KMS. Keempat, masih terdapat orang pribadi atau badan yang memanfaatkan celah-celah pengaturan PPN KMS.

2. Pemungutan PPN KMS tahun 2022 di Kota Yogyakarta belum sepenuhnya memenuhi asas *ease of administration* dikarenakan ketentuan pemungutan PPN KMS berdasarkan PMK *a quo* belum memenuhi indikator *certainty*, *simplicity*, dan *convenience* dari 4 (empat) indikator *ease of administration*. Indikator *certainty* belum terpenuhi karena PMK 61/PMK.03/2022 belum mengatur dengan jelas dan tegas mengenai kriteria bangunan, pendefinisian KMS, dan prosedur penentuan kewajiban DPP PPN KMS. Selanjutnya, indikator *simplicity* belum terpenuhi dari segi fiskus maupun Wajib Pajak dikarenakan sulitnya memahami kriteria bangunan, terutama dalam memahami klausul-klausul yang awam dan tidak dijelaskan lebih lanjut seperti konstruksi teknik dan kesatuan tanah dan/atau perairan. *Convenience* belum terpenuhi karena periode pembayaran PPN KMS yang sering dinegosiasikan antara fiskus dengan Wajib Pajak dan mekanisme restitusi PPN KMS yang belum jelas. Terkait *efficiency* dari sudut pandang fiskus, penerimaan PPN KMS 2022 lebih besar jika dibandingkan dengan pengeluaran *canvassing*. Meski demikian, masih terdapat banyak *cost* lain yang fiskus keluarkan dalam pemugutan PPN KMS ini baik *tangible* maupun *intangible* termasuk biaya administrasi, pengawasan, tenaga dan waktu untuk *canvassing*, membedah RAB, dan berdiskusi dengan Wajib Pajak. Sementara dari sudut pandang Wajib Pajak, ketidaktahuan akan kewajiban dan ketentuan PPN KMS mendatangkan *compliance cost* baik *tangible* maupun *intangible*.

E. Bibliografi

Association of International Certified Professional Accountants. “Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals.” United States, 2017.

Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia. “Penerimaan Perpajakan 2023 Ditargetkan Tumbuh Moderat Di

Tengah Tantangan Perekonomian.” fiskal.kemenkeu.go.id, 2022. Diakses melalui <https://fiskal.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers-detil/435> pada 13 Februari 2023.

Badan Pusat Statistik Kota Yogyakarta, “Kota Yogyakarta Dalam Angka”, jogjakota.bps.go.id, 2022. Diakses melalui <https://jogjakota.bps.go.id/publication/2022/02/25/8771c64c1a932bd8dc54877c/kota-yogyakarta-dalam-angka-2022.html> pada 13 Juli 2023

Ilma, Amalia Nur. “Evaluasi Implementasi PMK Nomor 163/PMK.03/2012 Terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri.” Universitas Gadjah Mada, 2015.

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 595/KMK.04/1994 tentang Batasan Dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri Yang Dilakukan Oleh Orang Pribadi atau Badan Tidak Dalam Kegiatan Usaha atau Pekerjaannya

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 320/KMK.03/2002 tentang Perubahan Atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 554/KMK.04/2000 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri Yang Dilakukan Tidak Dalam Kegiatan Usaha Atau Pekerjaan Oleh Orang Pribadi Atau Badan Yang Hasilnya Digunakan Sendiri Atau Digunakan Pihak Lain

Murlian, Eva. “Tinjauan Yuridis Atas Pasal 16C Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri.” Universitas Indonesia, 2013.

OECD. “Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles.” Paris, 2022.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2010 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri

- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 61/PMK.03/2022 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2012 Tentang Tata Cara Penetapan Secara Jabatan Atas Jumlah Biaya Yang Dikeluarkan dan/atau Yang Dibayarkan Untuk Membangun Bangunan Dalam Rangka Kegiatan Membangun Sendiri
- Prastowo, Yustinus. “Kerangka Filosofis bagi Paradigma Baru Kebijakan Pajak,” cita.or.id, Diakses melalui <https://www.cita.or.id/wp-content/uploads/2015/07/Kerangka-Filosofis-untuk-Paradigma-Baru-Kebijakan-Pajak.pdf>
- Pudiatmoko, Y. Sri. Pengantar Hukum Pajak. Yogyakarta: ANDI Yogyakarta, 2008.
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 2017/B/PK/PJK/2017 perihal Peninjauan Kembali perkara PT. Cahaya Pelita Andhika, 9 November 2017
- Ramos, Laila Fitri. “Evaluasi Kebijakan Pertambahan Nilai Atas Kegiatan Membangun Sendiri.” Universitas Brawijaya, 2018.
- Rosdiana, Haula, dan Edi Slamet Irianto. Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan Di Indonesia. 1st ed. Jakarta: Visimedia, 2011.
- Rosdiana, Haula, Edi Slamet Irianto, dan Titi Muswati Putranti. *Teori Pajak Pertambahan Nilai: Kebijakan Dan Implementasinya Di Indonesia*. Bogor: Ghalia Indonesia, 2011.
- S.Cox, Maria, and Charles E. McLure. “Principles of Taxation.” Encyclopedia of Britannica, n.d. Diakses melalui <https://www.britannica.com/money/topic/taxation/Shifting-and-incidence>.
- Soemtiro, Rochmat, dan Dewi Kania Sugiharti. Asas Dan Dasar Perpajakan I. 1st ed. Bandung: Refika Aditama, 2004.
- Sommerfeld, Ray M. An Intro to Taxation. London: Harcourt Brace

- Javanovich Inc., 1982.
- Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2011.
- The New Encyclopedia Britannica. Taxation. London: Encyclopedia Britannica, Inc., 1988.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1993 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja.
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Utomo, Dimas Ramadia. “Efektivitas Potensi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Terhadap Kegiatan Membangun Sendiri Periode Pajak 2013 Di Kota Yogyakarta Ditinjau Dari Kontribusi Terhadap Penerimaan Pajak Pusat Dikaitkan Dengan Asas Efisiensi.” Universitas Gadjah Mada, 2014.