



**ANALISIS KERENTANAN KORUPSI PADA
REGULASI KELEBIHAN PEMBAYARAN
PAJAK DENGAN MENGGUNAKAN METODE
CORRUPTION RISK ASSESSMENT (CRA)**

LAPORAN KAJIAN

ANALISIS KERENTANAN KORUPSI PADA REGULASI KELEBIHAN PEMBAYARAN PAJAK DENGAN MENGUNAKAN METODE *CORRUPTION RISK ASSESMENT* (CRA)

Diterbitkan oleh:

Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)

Penyusun:

Hendra Teja

Muhammad Adam

Chrisna Adhitama Surya Nugraha

Yolenta Tri Pujiati

Ristya Paraisuda Siswanto

Pendukung:

Mamik Puji Lestari

Penanggung Jawab:

Aida Ratna Zulaiha

LEMBAR PERNYATAAN

Laporan Hasil Kajian ini merupakan produk Direktorat Monitoring Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Sifat distribusi dan pemanfaatan laporan terbatas pada internal KPK dan instansi terkait. Dilarang menggandakan dan mengedarkan laporan ini tanpa izin dari KPK.

Direktur	Kasatgas

KATA PENGANTAR

Puji syukur ke hadirat Allah SWT, Tuhan Yang Maha Esa karena atas rahmat dan karunia-Nya kajian berjudul “Analisis Kerentanan Korupsi pada Regulasi Kelebihan Pembayaran Pajak Dengan Menggunakan Metode Corruption Risk Asesment (CRA)” ini dapat disusun dan diselesaikan. Kajian ini disusun sebagai upaya untuk memberikan telaah yang komprehensif terhadap pengaturan kelebihan pembayaran pajak, khususnya dalam kaitannya dengan potensi kerentanan korupsi yang dapat timbul akibat ketidakjelasan norma, kelemahan pengendalian, maupun celah diskresi dalam implementasi regulasi.

Regulasi kelebihan pembayaran pajak memiliki peran strategis dalam menjamin hak Wajib Pajak sekaligus menjaga akuntabilitas dan integritas administrasi perpajakan. Namun demikian, dalam praktiknya, mekanisme restitusi dan pengembalian pendahuluan kerap mengandung risiko penyalahgunaan kewenangan, konflik kepentingan, serta ketidakpastian hukum yang dapat membuka ruang terjadinya korupsi. Oleh karena itu, kajian ini difokuskan untuk mengidentifikasi titik-titik rawan, menganalisis faktor penyebab kerentanan, serta mengevaluasi kecukupan pengaturan dan mekanisme pengawasan yang ada.

Diharapkan analisis ini dapat menjadi bahan masukan yang konstruktif bagi para pemangku kepentingan, baik dalam rangka penyempurnaan regulasi, penguatan tata kelola, maupun peningkatan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan kelebihan pembayaran pajak. Selain itu, kajian ini juga diharapkan dapat berkontribusi dalam mendukung upaya pencegahan korupsi serta penguatan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan.

Akhir kata, kami mengharapkan saran serta masukan demi kualitas kajian yang lebih baik. Semoga kajian ini bermanfaat dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang bersih dari korupsi

Salam Antikorupsi,

Pimpinan KPK

RINGKASAN EKSEKUTIF

Kajian Analisis Kerentanan Korupsi pada Regulasi Kelebihan Pembayaran Pajak disusun sebagai bagian dari fungsi pencegahan dan monitoring Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), khususnya dalam rangka pengamanan penerimaan negara dan penguatan tata kelola administrasi perpajakan. Kajian ini dilatarbelakangi oleh rendahnya rasio pajak Indonesia dibandingkan negara kawasan, tren peningkatan volume restitusi seiring kenaikan penerimaan pajak, serta sejumlah temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan penanganan perkara korupsi restitusi pajak yang menunjukkan adanya kerentanan sistemik, bukan semata-atau akibat perilaku individu.

Dalam sistem *self-assessment*, mekanisme pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) merupakan instrumen untuk menjamin hak Wajib Pajak. Namun demikian, kompleksitas regulasi, tingginya diskresi fiskus, serta lemahnya mekanisme pengawasan dan akuntabilitas berpotensi membuka ruang moral hazard, baik dari sisi Wajib Pajak maupun aparatur pajak. Fakta hukum berupa kasus korupsi restitusi pajak termasuk suap dan gratifikasi dalam proses penerbitan SKPLB menunjukkan bahwa risiko tersebut bersifat nyata dan berdampak signifikan terhadap keuangan negara serta kepercayaan publik.

Kajian ini menggunakan pendekatan *Corruption Risk Assessment* (CRA) untuk menilai kerentanan korupsi yang melekat dalam desain regulasi restitusi pajak. Ruang lingkup analisis mencakup Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) beserta perubahannya, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, serta berbagai Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak dan pemeriksaan pajak. Melalui CRA, kajian ini menelaah aspek kepatuhan, pelaksanaan, administrasi, dan pengendalian korupsi untuk mengidentifikasi celah regulasi yang berpotensi disalahgunakan.

Hasil kajian menunjukkan bahwa risiko korupsi dalam restitusi pajak tidak hanya muncul pada tahap implementasi, tetapi sudah tertanam dalam kerangka regulasinya. Sejumlah kelemahan teridentifikasi, antara lain ketidakjelasan kewenangan dan standar objektif dalam pencabutan status Wajib Pajak atau PKP penerima fasilitas pemberian pendahuluan, tingginya diskresi fiskus, ketiadaan batas waktu layanan (*service level agreement*), serta lemahnya kewajiban transparansi dan akuntabilitas dalam pengambilan keputusan administratif. Selain itu, kajian menemukan ketimpangan dalam pengaturan sanksi, di mana beban sanksi administratif yang berat lebih dominan dikenakan kepada Wajib Pajak, sementara mekanisme evaluasi dan sanksi terhadap kesalahan atau penyalahgunaan kewenangan oleh aparatur pajak belum diatur secara proporsional. Dualisme rezim hukum

pidana dalam Pasal 36A UU KUP juga menimbulkan ketidakpastian penegakan hukum dan berpotensi melemahkan efek jera terhadap tindak pidana korupsi oleh aparat pajak.

Berdasarkan temuan tersebut, kajian ini merekomendasikan penguatan regulasi dan tata kelola restitusi pajak melalui: penyempurnaan norma pada tingkat undang-undang untuk memperjelas kewenangan; penajaman pengaturan teknis pada tingkat peraturan menteri (termasuk penetapan batas waktu layanan dan mekanisme eksaminasi internal); penguatan sistem pengendalian internal dan akuntabilitas aparatur; serta penyelarasan sanksi agar lebih adil dan berbasis perilaku. Implementasi rekomendasi ini diharapkan dapat menutup celah risiko korupsi dalam restitusi pajak, meningkatkan kepastian hukum dan kualitas pelayanan kepada Wajib Pajak, menjaga penerimaan negara, serta memperkuat integritas dan kepercayaan publik terhadap administrasi perpajakan. Dengan demikian, pembenahan tata kelola restitusi pajak menjadi bagian strategi nasional pencegahan korupsi dan penguatan kapasitas fiskal negara.

DAFTAR ISI

LEMBAR PERNYATAAN	2
KATA PENGANTAR	3
RINGKASAN EKSEKUTIF	4
DAFTAR ISI.....	6
DAFTAR TABEL.....	7
DAFTAR GRAFIK.....	8
DAFTAR ISTILAH	9
BAB I PENDAHULUAN.....	12
BAB II GAMBARAN UMUM	18
BAB III POTENSI MASALAH DAN SARAN PERBAIKAN	30
BAB IV PENUTUP.....	46
DAFTAR PUSTAKA	48

DAFTAR TABEL

Tabel 1. 1 Rasio Pajak Tahun 2019 s.d 2024	13
Tabel 1. 2 Komposisi Pajak dan Resitisi Tahun 2022 s.d 2024	14
Tabel 2. 1 Perbandingan Batasan Pendul Sebelum dan Sesudah Pandemi Covid-19.....	38

DAFTAR GRAFIK

Grafik 1. 1 Rasio Restitusi Tahun 2022 s.d 2024	14
---	----

DAFTAR ISTILAH

1. Corruption Risk Assessment (CRA) : Metodologi penilaian risiko korupsi yang digunakan untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan memitigasi potensi terjadinya korupsi dalam kebijakan, regulasi, atau proses administrasi publik.
2. Restitusi Pajak: pengajuan pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau yang tidak terutang.
3. Wajib Pajak: adalah orang pribadi atau Badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
4. Pengusaha Kena Pajak: adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/ atau penyerahan Jasa.
5. Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak yang selanjutnya disebut Pengembalian Pendahuluan: Pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diberikan kepada Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C atau Pasal 17D Undang-Undang KUP, atau Pasal 9 ayat (4c) Undang-Undang PPN.
6. Wajib Pajak yang Memenuhi Kriteria Tertentu: Diberikan Pengembalian Pengembalian Pembayaran Pajak yang selanjutnya disebut Wajib Pajak Kriteria Kelebihan Tertentu adalah Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C Undang-Undang KUP.
7. Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu: Diberikan Pengembalian Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak yang selanjutnya disebut Wajib Pajak Persyaratan Tertentu adalah Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D Undang-Undang KUP.
8. Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Tertentu dan Telah Ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah yang selanjutnya disebut dengan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah: Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (4c) Undang-Undang PPN.
9. Masa Pajak: Jangka waktu yang menjadi dasar bagi Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang dalam suatu jangka waktu tertentu sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang KUP
10. Tahun Pajak: Jangka waktu 1 (satu) tahun kalender kecuali bila Wajib Pajak menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun kalender.

11. Surat Pemberitahuan yang selanjutnya disingkat SPT: Digunakan oleh Wajib Pajak untuk melaporkan penghitungan dan/ atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta
12. Faktur Pajak Masukan : Bukti pungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak.
13. Pajak Masukan: Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/ atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar daerah pabean dan/ atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean dan/ atau impor Barang Kena Pajak
14. Pajak Keluaran: pajak terutang yang wajib dipungut oleh PKP saat melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud / ekspor Jasa Kena Pajak.
15. Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak yang selanjutnya disingkat SKPPKP: Surat keputusan yang menentukan jumlah pengembalian pendahuluan kelebihan pajak untuk Wajib Pajak tertentu.
16. Pajak Pertambahan Nilai (PPN): Pungutan yang dikenakan dalam setiap proses produksi maupun distribusi.
17. Pajak Penghasilan (PPh): pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi maupun badan.
18. Pemegang Saham Pengendali : individu atau kelompok yang memiliki jumlah saham yang cukup besar untuk mengendalikan perusahaan.
19. Kantor Akuntan Publik : badan usaha yang didirikan oleh satu atau lebih akuntan publik yang memiliki izin resmi untuk memberikan jasa profesional di bidang akuntansi, khususnya jasa audit atas laporan keuangan.
20. Self assessment system: sistem perpajakan yang memberikan kewenangan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri jumlah pajak yang harus dibayarkan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
21. Auto Approval (Dianggap Dikabulkan) : Mekanisme pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang secara hukum dianggap dikabulkan apabila Direktorat Jenderal Pajak tidak menerbitkan keputusan dalam batas waktu yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan.

22. Diskresi Fiskus: Kewenangan petugas pajak untuk mengambil keputusan berdasarkan penilaian sendiri dalam batas tertentu yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan, yang berpotensi menimbulkan penyalahgunaan apabila tidak diatur secara jelas dan akuntabel.
23. Kelebihan Pembayaran Pajak : Kondisi di mana jumlah pajak yang telah dibayar atau dipotong lebih besar daripada pajak yang seharusnya terutang, sehingga Wajib Pajak berhak mengajukan pengembalian (restitusi) atau kompensasi.
24. Post Audit: Pemeriksaan yang dilakukan setelah pengembalian kelebihan pembayaran pajak diberikan, untuk menguji kembali kebenaran pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.
25. Pemeriksaan Pajak: Serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.
26. Rekam Jejak Fraud: Riwayat perbuatan kecurangan, manipulasi, atau pelanggaran serius dalam laporan keuangan atau pemenuhan kewajiban perpajakan yang seharusnya menjadi pertimbangan dalam penetapan fasilitas perpajakan.
27. Self Assessment System : Sistem perpajakan yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya.
28. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB): Surat ketetapan pajak yang menyatakan bahwa jumlah pajak yang dibayar atau dipotong lebih besar daripada pajak yang terutang, sehingga Wajib Pajak berhak atas pengembalian.
29. Laporan Keuangan (LK): Gambaran kondisi keuangan suatu perusahaan pada suatu saat tertentu atau jangka waktu tertentu melalui proses akuntansi, meliputi laporan neraca, laporan laba rugi, laporan arus kas, dan laporan perubahan posisi modal.
30. Standar Layanan (Service Level Agreement/SLA): Batas waktu dan ketentuan pelayanan yang ditetapkan untuk menjamin kepastian, transparansi, dan kualitas layanan administrasi perpajakan.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang memiliki peran penting dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Tingkat kontribusi pajak terhadap perekonomian suatu negara umumnya diukur melalui indikator *tax ratio*. Semakin tinggi *tax ratio*, semakin kuat kapasitas fiskal negara dalam menjalankan fungsi distribusi, stabilisasi, dan alokasi anggaran dalam menopang perekonomian dan membiayai pembangunan nasional.

Berdasarkan laporan *Revenue Statistics in Asia and the Pacific: Strengthening Property Taxation in Asia 2023* yang diterbitkan Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *tax ratio* Indonesia pada tahun 2021 sebesar 10,3%, tanpa memasukkan *social security contributions (SSC)*. *Tax ratio* tersebut di bawah rata-rata kawasan Asia-Pasifik sebesar 19,8%. Sebagai perbandingan, Korea Selatan mencatatkan rasio sebesar 29,9%, dan Jepang sebesar 33,2% (data tahun 2020). Kemudian jika dikerucutkan dalam Kawasan Asia Tenggara, *tax ratio* Indonesia masih lebih rendah dibandingkan beberapa negara tetangga seperti Filipina (15,2%), Thailand (15,7%), Vietnam (13,1%), dan Malaysia (11,4%). Satu-satunya negara yang memiliki rasio lebih rendah dari Indonesia adalah Laos dengan 9,7%.

Perhitungan *tax ratio* Indonesia versi OECD tahun 2021 berbeda dengan perhitungan *tax ratio* berdasarkan data Biro Pusat Statistik (BPS), yakni 9,12%¹. Perbedaan nilai *tax ratio* tersebut dikarenakan adanya perbedaan metodologi perhitungan, yakni terkait cakupan dan definisi "penerimaan pajak". OECD menggunakan definisi yang lebih luas dan terstandardisasi secara internasional, yang seringkali mencakup kontribusi jaminan sosial (SSC) dan juga komponen lain yang oleh definisi domestik Indonesia tidak dianggap sebagai bagian dari "pajak" melainkan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)². Namun perbedaan perhitungan tersebut tetap menunjukkan bahwa rendahnya *tax ratio* Indonesia dibandingkan negara-negara Kawasan.

Tax ratio Indonesia pernah mencapai 20% pada tahun 1980-an³, namun kemudian mengalami penurunan secara bertahap sehingga dalam kurun waktu 2019-2024, *tax ratio*

¹ Badan Pusat Statistik, *Produk Domestik Bruto Indonesia Tahun 2021* (Jakarta: BPS, 2022)

² Penerimaan negara terdiri dari pajak dan cukai serta PNBP. Perbandingan antara penerimaan dengan *Gross Domestic Product (GDP)* disebut sebagai *revenue ratio*

³ Peraturan Presiden Nomor 12 Tahun 2025 tentang *Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2025–2029*, Lampiran I

Indonesia berdasarkan data BPS tidak pernah melebihi 11% (lihat Tabel 1). Rendahnya *tax ratio* memperlambat kapasitas fiskal sehingga mempersulit Indonesia untuk keluar dari *middle income trap* untuk bertransformasi menjadi negara maju. Kondisi tersebut mencerminkan tantangan dalam memobilisasi pendapatan domestik secara optimal yang dipengaruhi sejumlah faktor diantaranya antara lain sempitnya basis pajak, besarnya sektor informal, rendahnya kepatuhan wajib pajak, dan ketergantungan terhadap jenis pajak tidak langsung seperti Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Untuk meningkatkan kemandirian fiskal dan daya saing ekonomi, OECD merekomendasikan perluasan basis perpajakan, memperkuat administrasi perpajakan, serta meninjau kembali efektivitas berbagai insentif fiskal yang telah diberikan.⁴

Tabel 1. 1 Rasio Pajak Tahun 2019 s.d 2024

No	Tahun	Penerimaan Pajak (Rp Triliun)	PDB (Rp Triliun)	Tax Ratio (%)
1	2019	1.546,1	15 833,9	9,76
2	2020	1.285,1	15.434,2	8,33
3	2021	1.547,8	16.970,8	9,12
4	2022	2.034,6	19.588,4	10,39
5	2023	2.118,3	20.892,4	10,14
6	2024	2.309,8	22.139,0	10,43

Sumber: BPS, data diolah⁵

Pemerintahan Presiden Prabowo Subianto telah menerbitkan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2025-2029 yang menargetkan *tax ratio* sebesar 11,52% sampai 15% di tahun 2029. Untuk meningkatkan *tax ratio*, kegiatan intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan menjadi salah satu kegiatan prioritas utama dalam Prioritas Nasional Ketujuh. Sistem perpajakan Indonesia menganut asas *self assessment system* sehingga rentan terhadap kebocoran pajak. Namun, kegiatan intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan tersebut kurang memperhatikan pembenahan terhadap risiko kebocoran pajak melalui administrasi perpajakan, diantaranya melalui mekanisme restitusi pajak.

Pembentuk *tax ratio* adalah penerimaan pajak (sebagai penerimaan utama⁶) dan penerimaan cukai yang kemudian diperbandingkan dengan *Gross Domestic Product* (GDP). Berdasarkan LKPP (Laporan Keuangan Pemerintah Pusat) tahun 2024 Penerimaan Pajak diantaranya bersumber dari dua komponen signifikan yakni: Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan (PPh) yang mencakup 93,94% dari total penerimaan pajak dalam negeri. Oleh

⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2023* (Paris: OECD Publishing, 2023)

⁵ Badan Pusat Statistik, "Publikasi Statistik" diakses melalui situs <https://www.bps.go.id>.

⁶ Pada tahun 2024 penerimaan pajak berkontribusi 10,43% dari *tax ratio* dan 74,1% dari total penerimaan negara.

karena itu, permohonan restitusi pajak paling banyak berkaitan dengan dua komponen pajak tersebut.

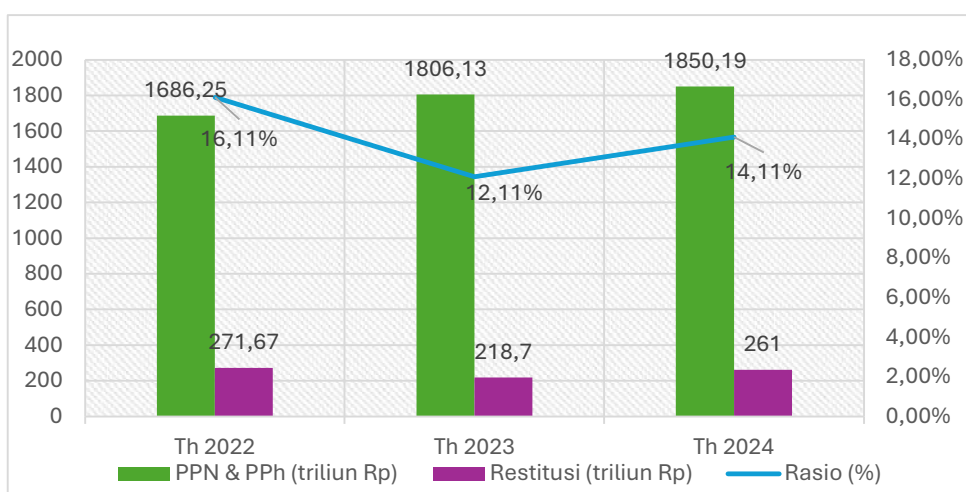
Restitusi pajak adalah permohonan pengembalian pembayaran pajak yang diajukan Wajib Pajak (WP) kepada negara. Jadi restitusi merupakan hak bagi WP untuk mendapatkan kembali kelebihan pembayaran pajak. Selama periode tahun 2022 s.d 2024 nilai restitusi PPh dan PPN berfluktuasi karena dipengaruhi oleh berbagai faktor, antara lain kebijakan fiskal pemerintah, perubahan pertumbuhan perekonomian, serta kebijakan insentif pajak yang diberikan oleh pemerintah ⁷. Pada tahun 2023, terdapat penurunan jumlah restitusi, khususnya untuk PPN disebabkan oleh berakhirnya insentif pajak yang diterapkan pemerintah di tahun 2022 selama pandemi COVID-19. Setelah insentif pajak berakhir kemudian pada tahun 2023, jumlah permohonan restitusi menurun karena kebijakan fiskal tersebut tidak lagi berlaku. Kemudian, Tabel 1.2 menunjukkan bahwa PPN merupakan kontributor terbesar untuk restitusi yakni terendah 25,58% terhadap penerimaan PPN dan 10,20% untuk penerimaan PPN dan PPh tahun 2023.

Tabel 1. 2 Komposisi Pajak dan Resitusi Tahun 2022 s.d 2024
(dalam triliun rupiah)

Jenis	Pajak Th 2022 (Rp)	Restitusi Th 2022 (Rp)	Rasio Th 2022 (%)	Pajak Th 2023 (Rp)	Restitusi Th 2023 (Rp)	Rasio Th 2023 (%)	Pajak Th 2024 (Rp)	Restitusi Th 2024 (Rp)	Rasio Th 2024 (%)
PPN	694,77	223,83	32,22	749,87	184,3	24,58	811,43	206,6	25,46
PPh	991,48	47,84	4,83	1056,26	34,4	3,26	1038,76	54,4	5,24
Total	1.686,25	271,67	16,11	1.806,13	218,70	12,11	1.850,19	261,00	14,11

Sumber: LKPP Tahun 2022 – 2024 ⁸

Grafik 1. 1 Rasio Restitusi Tahun 2022 s.d 2024



⁷ Direktorat Jenderal Pajak, “Siaran Pers: Pemerintah Perpanjang Insentif Pajak,” Kementerian Keuangan Republik Indonesia, diakses melalui <https://www.pajak.go.id>

⁸ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2022, 2023 dan Tahun 2024*, Direktorat Jenderal Perbendaharaan

Berdasarkan Informasi yang dikumpulkan tim pengkaji diketahui bahwa sebagian pelaksanaan kegiatan restitusi tidak luput dari *fraud* dan/atau korupsi. Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Nomor 126/LHP/XV/12/2019 Tanggal 31 Desember 2019 menunjukkan adanya kelemahan serius dalam tata kelola restitusi pajak, antara lain pelanggaran ketentuan pengembalian pendahuluan, pengujian Faktur Pajak Masukan yang tidak memadai, pemberian pengurangan sanksi administrasi tanpa kriteria yang jelas, serta potensi kesalahan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB). Selain itu, terdapat fakta hukum berupa penanganan perkara dugaan korupsi dalam proses restitusi pajak, yakni proyek pembangunan jalan Tol Solo Kertosono yang ditangani Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Untuk memuluskan permohonan restitusi pajak, PT Wijaya Karya selaku pemohon restitusi memberikan suap itu diberikan kepada pejabat di Kantor Pajak Pratama Pare, Jawa Timur ⁹.

Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa kegiatan restitusi pajak rentan terhadap risiko korupsi. Oleh karena itu berdasarkan kewenangan monitoring dan pencegahan tindak pidana korupsi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2019, KPK berencana melaksanakan kajian pemetaan risiko korupsi tentang kegiatan restitusi pajak untuk mengidentifikasi dan menganalisis kerentanan korupsi dalam regulasi dan pelaksanaan tata kelola proses restitusi pajak.

Pada tahap awal, kajian ini difokuskan pada penilaian risiko korupsi dalam regulasi melalui metode *Corruption Risk Assessment* (CRA). Metode CRA ini bertujuan untuk memetakan celah regulasi, misalnya: kelemahan prosedural, serta keterbatasan mekanisme pengendalian internal yang berpotensi membuka ruang penyalahgunaan wewenang sehingga diharapkan dapat dirumuskan rekomendasi kebijakan yang konkret dan implementatif dalam rangka memperkuat tata kelola restitusi pajak, meningkatkan kepastian hukum dan akuntabilitas, serta mendukung upaya pengamanan penerimaan negara dari risiko praktik korupsi.

1.2 Dasar Hukum

1. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi;
2. Undang-undang Nomor 19 Tahun 2019 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi:

⁹. Tempo.co, “KPK Tetapkan Tiga Tersangka Kasus Korupsi Restitusi Pajak Tol Solo–Kertosono,” diakses pada tahun 2024.

- a. Pasal 6 huruf c: “Komisi Pemberantasan Korupsi bertugas melakukan monitor terhadap penyelenggaraan pemerintahan negara”;
 - b. Pasal 9: “Dalam melaksanakan tugas monitor sebagaimana dimaksud dalam pasal 6 huruf c, Komisi Pemberantasan Korupsi berwenang:
 - 1) melakukan pengkajian terhadap sistem pengelolaan administrasi di semua lembaga negara dan pemerintah;
 - 2) memberi saran kepada pimpinan lembaga negara dan lembaga pemerintahan untuk melakukan perubahan jika berdasarkan hasil pengkajian, sistem pengelolaan administrasi tersebut berpotensi korupsi; dan;
 - 3) melaporkan kepada Presiden Republik Indonesia, Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, dan Badan Pemeriksa Keuangan, jika saran Komisi Pemberantasan Korupsi mengenai usulan perubahan tersebut tidak dilaksanakan.”
3. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara:
- a. Pasal 1 angka 1: “Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.”
 - b. Pasal 2: “Keuangan Negara sebagaimana dalam Pasal 1 angka 1, meliputi kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum serta kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.”
4. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendahraan Negara pasal 1 butir 22 yang mendefinisikan bahwa kerugian negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai;
5. Peraturan Komisi Pemberantasan Korupsi Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2020 tentang Organisasi dan Tata Kerja Komisi Pemberantasan Korupsi.

1.3 Tujuan

1. Memetakan dan menilai risiko korupsi dalam regulasi dan tata kelola restitusi pajak menggunakan metode *Corruption Risk Assessment* (CRA);

2. Mengidentifikasi celah regulasi dan titik rawan proses yang membuka ruang penyalahgunaan kewenangan, diskresi, serta lemahnya transparansi dan akuntabilitas dalam pelaksanaan restitusi;
3. Menyusun rekomendasi perbaikan kebijakan untuk memperkuat kepastian hukum, pengendalian internal, dan pengamanan penerimaan negara dari risiko korupsi pada mekanisme restitusi pajak.

1.4 Ruang Lingkup

1. Kementerian Keuangan, sebagai pengelola keuangan negara dan otoritas fiskal menjadi objek kajian dalam aspek perumusan kebijakan dan regulasi teknis terkait mekanisme restitusi pajak, serta pelaksanaan dan pengendalian internal;
2. Direktorat Jenderal Pajak sebagai unit pelaksana administrasi perpajakan menjadi objek kajian dalam aspek tata kelola dan prosedur administratif restitusi pajak;
3. Pihak relevan terkait, melibatkan pihak-pihak yang relevan dengan pelaksanaan restitusi pajak, antara lain asosiasi usaha, konsultan pajak, akademisi/ ahli perpajakan, terbatas pada pemberian informasi dan pandangan untuk mendukung analisis risiko korupsi pada aspek regulasi dan tata kelola restitusi pajak.

1.5 Metode Kajian

Kajian ini menggunakan metode *Corruption Risk Assessment (CRA)* untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko korupsi yang melekat dalam regulasi dan tata kelola pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Pendekatan ini dilakukan melalui penelaahan regulasi, serta pendalaman informasi dari pihak relevan terkait, guna memetakan celah norma, ruang diskresi, dan kelemahan pengendalian yang berpotensi membuka peluang penyalahgunaan kewenangan. Hasil analisis CRA digunakan sebagai dasar penyusunan rekomendasi perbaikan kebijakan yang berorientasi pada penguatan kepastian hukum, transparansi, dan akuntabilitas tata kelola restitusi pajak.

BAB II

GAMBARAN UMUM

Corruption Risk Assesment (CRA)

Corruption Risk Assesment (CRA) adalah instrumen pencegahan korupsi yang secara sistematis menganalisis dan menilai faktor-faktor penyebab korupsi dalam regulasi yang telah ada dan/atau masih dalam bentuk rancangan¹⁰. Metode CRA berfokus pada identifikasi celah regulasi, ketidakjelasan norma, kelemahan prosedural, serta pengaturan diskresi yang berpotensi disalahgunakan dalam implementasi kebijakan publik. Metode ini digunakan untuk mencapai beberapa tujuan, yakni:

1. Untuk mencegah terjadinya korupsi dengan terlebih dahulu menghilangkan peraturan yang memiliki celah perbuatan korup, misalnya peraturan yang tidak jelas, tidak memberikan kepastian, standar-standarnya tidak realistis, dan lain-lain.
2. Untuk meletakkan fondasi bagi implementasi kebijakan anti-korupsi yang efisien dengan menganalisis dan menilai penyebab mendasar korupsi pada peraturan.
3. Untuk meningkatkan kehandalan dan kepastian kebijakan anti-korupsi dengan merasionalisasi kriteria penilaian dan meningkatkan transparansi prosedur administrasi dalam menyusun dan menegakkan hukum dan peraturan.

Selain tujuan di atas, CRA (melalui penghilangan faktor penyebab korupsi dalam sebuah peraturan) bermanfaat mencegah biaya ekonomi dan sosial yang diakibatkan korupsi dan meningkatkan transparansi implementasi kebijakan dengan mempertimbangkan berbagai perspektif pembuat kebijakan dan pemangku kepentingan.

Penilaian risiko korupsi dalam CRA dilakukan dengan menilai regulasi dan implementasinya melalui beberapa aspek dan kriteria yang telah ditetapkan. Aspek dan kriteria tersebut dipilih sebagai faktor-faktor yang berpotensi membuka peluang terjadinya korupsi. Adapun aspek penilaian CRA dalam kajian ini meliputi:

1. Aspek Kepatuhan, yang terdiri atas kriteria:
 - a. Beban kepatuhan
Kriteria ini menentukan apakah beban kepatuhan (misalnya biaya, persyaratan atau kewajiban yang dibebankan pada publik, perusahaan, atau organisasi) adalah rasional dan tidak berlebihan jika dibandingkan dengan peraturan yang serupa.
 - b. Kecukupan peraturan disiplin

¹⁰ Komisi Pemberantasan Korupsi, Direktorat Monitoring, *Pedoman Corruption Risk Assessment (CRA)* (Jakarta: KPK, 2025)

Kriteria ini menentukan apakah tingkat sanksi atas pelanggaran hukum cukup memadai dan juga tidak berlebihan dibandingkan dengan undang-undang sejenis.

c. Perlakuan istimewa

Kriteria ini menentukan apakah dalam peraturan terdapat perlakuan istimewa atau manfaat khusus yang diberikan untuk perusahaan, organisasi, atau orang tertentu

2. Aspek Pelaksanaan, yang terdiri atas kriteria:

a. Dasar pengambilan keputusan yang objektif

Kriteria ini menentukan apakah peraturan yang mengandung diskresi telah dinyatakan dengan cara yang jelas, pasti, konkret, dan objektif (mis. undang-undang telah menetapkan, siapa yang memiliki kewenangan untuk mengambil keputusan, ruang lingkup kewenangan tersebut, standar dan prosedur untuk melaksanakan kewenangan tersebut, dan lain-lain). Kriteria ini juga menentukan apakah ada mekanisme kontrol untuk mencegah penggunaan diskresi yang berlebihan.

b. Transparansi dan akuntabilitas

Kriteria ini menentukan apakah pemberian kepercayaan dari pemerintah kepada pihak lain telah diatur dengan jelas (apakah ruang lingkup, batasan, prosedur pemilihannya, dan lain-lain telah didefinisikan dengan jelas dan dinyatakan dalam peraturan). Kriteria ini juga menentukan apakah telah tersedia mekanisme untuk memastikan akuntabilitas dalam proses yang dilakukan pihak yang telah diberi tugas atau yang telah diberi wewenang.

c. Risiko salah alokasi atau penyalahgunaan bantuan pemerintah

Kriteria ini menentukan apakah ada redundansi dalam bantuan keuangan. Kriteria ini juga menilai risiko pemborosan anggaran akibat standar yang tidak jelas dalam bantuan keuangan; dan apakah ada mekanisme pemantauan untuk mencegah pemborosan/kebocoran anggaran.

3. Aspek Administrasi, yang terdiri atas kriteria:

a. Aksesibilitas

Kriteria ini menentukan apakah tersedia ruang/akses yang memadai bagi para pemangku kepentingan yang terkait dengan sebuah peraturan, termasuk bagi publik, perusahaan, dan organisasi untuk berpartisipasi dalam prosedur administrasi (misalnya pembuatan kebijakan dan pengajuan keberatan).

b. Keterbukaan

Kriteria ini menentukan apakah informasi tentang proses administrasi (misalnya dokumen yang diperlukan, prosedur penanganan, dan lainnya) telah diinformasikan dengan memadai kepada para pemangku kepentingan dan publik.

c. Kejelasan penyelenggaraan layanan publik

Kriteria ini menentukan apakah pemohon/pengguna layanan dapat dengan mudah memahami prosedur administrasi, dapat dengan mudah mempersiapkan dokumen atau persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh layanan dan dapat dengan mudah memperoleh kejelasan tentang proses administrasi (jumlah hari layanan, tahapan layanan, dan *tracking* layanan).

4. Aspek Pengendalian Korupsi, yang terdiri atas kriteria:

a. Konflik kepentingan

Kriteria ini untuk menentukan apakah ada standar, prosedur, atau mekanisme untuk mencegah situasi konflik kepentingan (yaitu kepentingan pribadi yang berdampak pada proses administrasi publik).

b. Keandalan mekanisme antikorupsi

Kriteria ini untuk menentukan apakah diperlukan penyusunan mekanisme kontrol terhadap korupsi atau penerapan regulasi anti-korupsi untuk mencegah risiko korupsi yang diakibatkan oleh penerapan undang-undang dan peraturan lainnya.

Dalam aspek penerimaan negara, kebijakan perpajakan merupakan kebijakan paling strategis karena memiliki kontribusi terbesar bagi penerimaan negara. Di sisi lain, kebijakan restitusi pajak berpengaruh negative terhadap pencapaian perpajakan yang optimal yang salah satunya dikarenakan risiko korupsi dalam kegiatan restitusi sebagaimana telah dijelaskan di Bab I. Oleh karena itu, KPK menggunakan metode *Corruption Risk Assessment* (CRA) terhadap regulasi yang mengatur mengenai mekanisme pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi pajak), yang merupakan bagian integral dari sistem administrasi perpajakan nasional. Pembentukan regulasi terkait restitusi pajak diharapkan dapat mencegah timbulnya biaya ekonomi dan sosial akibat korupsi, mengurangi potensi kebocoran penerimaan negara, serta meningkatkan kepercayaan Wajib Pajak dan publik terhadap integritas sistem perpajakan

Regulasi tersebut terdiri atas satu undang-undang sebagai norma dasar dan beberapa peraturan pelaksana yang mengatur secara lebih teknis tata cara pelaksanaan restitusi pajak. Adapun regulasi yang menjadi objek kajian meliputi:

1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) beserta perubahannya;
2. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah beserta perubahannya;
3. Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan;

4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak sebagaimana telah diubah terakhir kali (perubahan ketiga) dengan PMK Nomor 119/PMK.03/2024;
5. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak, serta peraturan pelaksana teknis terkait, termasuk Peraturan Direktur Jenderal Pajak mengenai pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak.

Direktorat Monitoring KPK tidak mengkaji regulasi berupa Peraturan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan karena terlalu teknis. Selain itu, kami berpandangan bahwa keempat regulasi yang menjadi obyek kajian telah mencukupi karena membentuk kerangka hukum dan administratif yang mengatur hak dan kewajiban Wajib Pajak (WP) atas pengembalian kelebihan pembayaran pajak -termasuk imbalan dan sanksi, kewenangan DJP dalam melakukan penelitian dan pemeriksaan, serta mekanisme pengawasan dan pengendalian atas proses restitusi pajak.

Dalam pelaksanaan kajian, selain telaah regulasi dan analisis dokumen, dilakukan pula wawancara dan diskusi mendalam dengan asosiasi usaha, pihak konsultan serta ahli yang memiliki kompetensi di bidang perpajakan. Pendekatan ini digunakan untuk memperoleh pemahaman yang komprehensif mengenai praktik pelaksanaan restitusi pajak serta dinamika risiko korupsi yang menyertainya.

Restitusi Pajak

Restitusi pajak merupakan hak bagi Wajib Pajak (WP) untuk memperoleh pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang telah disetorkan kepada negara. Langkah pertama dalam pengajuan restitusi pajak dimulai ketika WP membayar pajak lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, WP memiliki hak untuk mengajukan pengembalian pajak jika terdapat lebih bayar pada kewajiban pajak. Subyek hukum restitusi pajak adalah WP Orang Pribadi (WP OP), WP Badan dan Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Untuk mendapatkan fasilitas restitusi pajak, WP mengajukan surat permohonan restitusi kepada Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak. Dirjen Pajak menindaklanjuti permohonan WP -baik melalui skema pemeriksaan atau pengembalian pendahuluan- sejak surat permohonan dinyatakan secara lengkap¹¹. Berdasarkan penjelasan Pasal 17B UU KUP, yang dimaksud dengan “surat permohonan telah diterima secara lengkap” adalah Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah diisi lengkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 UU KUP.

¹¹ Lihat Pasal 17B ayat (1) jo Pasal 17C ayat (1) jo Pasal 17D ayat (1) UU KUP.

Selanjutnya, dalam kasus pajak terutang berdasarkan keputusan hukum atau non-hukum (seperti dalam Surat Ketetapan Pajak/SKP), pengembalian lebih bayar dapat dilakukan apabila terdapat keputusan dari DJP atau pengadilan yang menyatakan adanya kelebihan pembayaran pajak. Proses pengajuan restitusi dimulai dengan wajib pajak mengajukan permohonan melalui SPT, baik SPT Masa PPN atau SPT Tahunan PPh, yang menunjukkan adanya lebih bayar pajak. Permohonan ini kemudian akan melalui verifikasi oleh DJP untuk memastikan bahwa kelebihan bayar tersebut sah dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Dengan adanya mekanisme restitusi pajak, tujuan utama yang ingin dicapai adalah melindungi hak WP dan memastikan keadilan fiskal, di mana wajib pajak yang telah membayar lebih tidak dirugikan. Selain itu, proses restitusi juga bertujuan untuk mempercepat arus kas perusahaan atau individu yang membutuhkan pengembalian dana pajak lebih cepat untuk kelangsungan operasional. Mekanisme *self-assessment* menuntut WP untuk menghitung, menyetor, serta melapor pajak terutang secara mandiri. Dalam menghitung pajak terutang, tidak hanya akan timbul status pajak kurang bayar, melainkan juga bisa nihil atau lebih bayar (LB). Kedua kondisi tersebut disebabkan karena adanya kredit pajak yang dilakukan oleh WP.

Pengajuan permohonan pengembalian (restitusi) kepada DJP terdiri dari dua skema yang dapat dipilih WP, yakni: skema pengembalian biasa (Pasal 17B UU KUP) dengan mekanisme pemeriksaan atau melalui skema restitusi dipercepat Pasal 17C atau Pasal 17D UU KUP dan Pasal 9(4c) UU PPN dengan metode penelitian. Masing-masing pasal mengatur jenis WP yang berhak mengajukan restitusi berdasarkan kriteria yang berbeda. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak ini memberikan keuntungan bagi WP yang memenuhi persyaratan administratif tertentu, serta mempercepat proses pengembalian yang dilakukan oleh DJP.

1. Pengajuan Restitusi Melalui Skema Pemeriksaan

Pengajuan restitusi melalui skema pemeriksaan merupakan skema reguler yang diatur dalam Pasal 17B UU KUP. Objek restitusi skema reguler diatur di penjelasan Pasal 17 ayat (1) UU KUP adalah PPh, PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)¹².

WP melaporkan permohonan restitusi yang disampaikan melalui SPT Tahunan. Proses ini kemudian dilanjutkan dengan pemeriksaan oleh DJP untuk memastikan bahwa

¹² Menurut ketentuan ayat ini Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar diterbitkan untuk:

- (a) Pajak Penghasilan apabila jumlah kredit pajak lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang,
- (b) Pajak Pertambahan Nilai apabila jumlah kredit pajak lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang,
- (c) Pajak Penjualan Atas Barang Mewah apabila jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak terutang.

permohonan tersebut memenuhi kriteria yang ditetapkan. Pemeriksaan ini bertujuan untuk memastikan bahwa kelebihan pembayaran pajak memang terjadi dan bahwa WP berhak atas pengembalian pajak tersebut. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa WP berhak menerima restitusi, DJP akan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) sebagai bukti bahwa kewajiban pajak telah dipenuhi.

Pasal 17B ayat (1) mengatur bahwa DJP wajib melakukan pemeriksaan atas permohonan restitusi paling lama dalam 12 bulan sejak permohonan diterima lengkap. Apabila tidak ada keputusan dalam jangka waktu tersebut, permohonan dianggap disetujui dan SKPLB harus diterbitkan dalam 1 bulan berikutnya. Jika hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa pembayaran pajak lebih besar dari pajak yang terutang, WP berhak untuk mendapatkan pengembalian berupa restitusi atas pajak yang lebih bayar. Selain itu, jika keterlambatan dalam penerbitan SKPLB terjadi lebih dari 12 bulan, WP juga berhak atas imbalan bunga sebagaimana diatur dalam Pasal 17B (3) UU KUP.

Permohonan restitusi pada prinsipnya harus melalui mekanisme pemeriksaan untuk menguji kebenaran material atas kelebihan pembayaran pajak yang dimohonkan. Pemeriksaan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak yang diberikan kewenangan kepada Dirjen Pajak untuk melakukan pemeriksaan dalam rangka pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan WP sebagaimana diatur dalam Pasal 29 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP.

2. Pengajuan Restitusi Melalui Skema Penelitian

Pengajuan restitusi melalui skema pendul dapat dikelompokkan menjadi tiga, yakni:

a. WP Kriteria Tertentu

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak untuk WP dengan Kriteria Tertentu diatur dalam Pasal 17C UU KUP. WP yang ingin mendapatkan fasilitas restitusi pajak melalui mekanisme ini harus mendapatkan penetapan terlebih dahulu oleh Dirjen Pajak sebagai WP dengan kriteria tertentu.

Kriteria untuk ditetapkan sebagai WP Kriteria Tertentu diatur di Pasal 17C ayat (2) UU KUP, yaitu:

- (a) tepat waktu lapor SPT;
- (b) tidak mempunyai tunggakan pajak, kecuali yang telah memperoleh izin untuk mengangsur/menunda;
- (c) Laporan Keuangan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik atau LPKP (lembaga pengawasan keuangan pemerintah) dengan opini WTP selama 3 tahun berturut-turut dan
- (d) tidak pernah dipidana di bidang perpajakan dalam 5 (lima) tahun terakhir.

Berdasarkan Pasal 17C ayat (1) KUP, DJP menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lama 3 bulan untuk PPh dan 1 bulan untuk PPN- setelah dilakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang telah dinyatakan lengkap.

WP Kriteria Tertentu seringkali disebut sebagai WP Patuh karena penerima WP ini diharapkan memiliki tingkat kepatuhan yang tinggi terkait perpajakan. WP Kriteria Tertentu akan lebih mudah mendapatkan pengembalian atas pajak yang lebih bayar tanpa batasan nilai karena proses verifikasi cepat tanpa mekanisme pemeriksaan yang mendalam.

b. WP Persyaratan Tertentu

Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak untuk WP dengan Persyaratan Tertentu diatur di Pasal 17D UU KUP. Berbeda dengan WP Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah, WP Persyaratan Tertentu tidak memerlukan penetapan diawal mengenai status WP Persyaratan Tertentu oleh DJP.

Berdasarkan Pasal 17D ayat (2) UU KUP, WP yang ingin memanfaatkan fasilitas restusi WP Persyaratan Tertentu harus memenuhi beberapa kriteria, yaitu:

- (a) WP OP yang tidak menjalankan usaha/ pekerjaan bebas,
- (b) WP OP yang menjalankan usaha/pekerjaan bebas dengan omset dan jumlah lebih bayar pajaknya sampai dengan jumlah tertentu,
- (c) WP Badan dengan nilai omset dan jumlah lebih bayar pajaknya sampai dengan jumlah tertentu,
- (d) PKP yang menyampaikan SPT Masa PPN dengan jumlah penyerahan dan jumlah lebih bayar pajaknya sampai dengan jumlah tertentu.

Berdasarkan Pasal 17 D ayat (1) UU KUP, DJP menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lama 3 bulan untuk PPh dan 1 bulan untuk PPN setelah dilakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang telah dinyatakan lengkap. Dalam pasal 11(2) PMK Nomor 119/PMK.03/2024 tentang Perubahan Ketiga atas PMK Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, bahwa Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak untuk WP dengan Persyaratan Tertentu setelah dilakukan penelitian, harus diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lama 15 hari kerja untuk pengembalian pendahuluan PPh Orang Pribadi, 1 bulan untuk pengembalian pendahuluan PPh Badan dan PPN.

Pasal 9 ayat (2) PMK No 209/PMK.03/2021 tentang Perubahan Kedua atas PMK Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak mencantumkan batas maksimal pengembalian pendahuluan paling banyak: sebesar Rp.100.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh WP OP, sebesar Rp.1.000.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh WP Badan, dan sebesar Rp5.000.000.000,- untuk SPT Masa PPN bagi PKP. Batas maksimal sebesar Rp.5.000.000.000,- untuk SPT Masa PPN bagi PKP merupakan peningkatan dari batas sebelumnya, yakni Rp.1.000.000.000,- sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2) PMK No. 39/PMK.03/2-18. Pengajuan pengembalian pendahuluan untuk mendukung iklim usaha pada saat itu (Covid 19), namun saat ini jika di tinjau dari klasifikasi usaha tidak berkesesuaian dengan klasifikasi usaha Mikro, Kecil, dan Menengah dalam Pasal 6 UU No 20 Tahun 2008 Tentang UMKM (dijelaskan lebih lanjut pada Bab III point 3).

c. PKP Risiko Rendah

Pengaturan pada pasal ini berlaku diperuntukkan bagi PKP dengan risiko rendah diatur di Pasal 9 UU PPN. Obyek restitusi PKP Risiko Rendah adalah PPN. Keistimewaan bagi PKP Risiko Rendah adalah PKP dapat mengajukan pengembalian pajak pada setiap masa pajak, tidak harus dikompensasikan ke masa pajak berikutnya atau diajukan permohonan pada akhir tahun bukupajak sebagaimana diatur di Pasal 9 ayat (4) jo ayat (4a) jo ayat (4b) UU PPN. .

PKP yang masuk dalam kategori risiko rendah adalah PKP yang melakukan kegiatan ekspor barang atau menyediakan jasa (JKP) yang diatur oleh pemerintah. WP yang termasuk dalam kategori ini dapat mengajukan restitusi dengan prosedur lebih cepat. PKP yang ingin ditetapkan sebagai PKP Risiko Rendah harus memenuhi kriteria yang diatur dalam:

1) Pasal 9 ayat (4b) UU PPN, yaitu:

- (a) PKP yang Melakukan Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud,
- (b) PKP yang Melakukan Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai,
- (c) PKP yang Melakukan Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Penyerahan Jasa Kena Pajak yang Pajak Pertambahan Nilainya Tidak Dipungut,
- (d) PKP yang Melakukan Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud,
- (e) PKP yang Melakukan Ekspor Jasa Kena Pajak.

2) Pasal 13 ayat (2) PMK Nomor 119/PMK.03/2024:

- (a) perusahaan yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek di Indonesia;

- (b) Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah;
- (c) PKP yang telah ditetapkan sebagai Mitra Utama Kepabeanaan sesuai dengan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai Mitra Utama Kepabeanaan;
- (d) PKP yang telah ditetapkan sebagai Operator Ekonomi Bersertifikat (Authorized Economic Operator) sesuai dengan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai Operator Ekonomi Bersertifikat (Authorized Economic Operator);
- (e) pabrikan atau produsen selain PKP sebagaimana dimaksud dalam huruf a sampai dengan huruf d, yang memiliki tempat untuk melakukan kegiatan produksi;
- (f) PKP yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2) huruf d;
- (g) g. Pedagang Besar Farmasi yang memiliki: (1) Sertifikat Distribusi Farmasi atau Izin Pedagang Besar Farmasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai pedagang besar farmasi; dan (2) Sertifikat Cara Distribusi Obat yang Baik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai cara distribusi obat yang baik;
- (h) Distributor Alat Kesehatan yang memiliki: (1) Sertifikat Distribusi Alat Kesehatan atau Izin Penyalur Alat Kesehatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai penyalur alat kesehatan; dan (2) Sertifikat Cara Distribusi Alat Kesehatan yang Baik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai cara distribusi alat kesehatan yang baik; atau
- (i) perusahaan yang dimiliki secara langsung oleh Badan Usaha Milik Negara dengan kepemilikan saham lebih dari 50% (lima puluh persen) yang laporan keuangannya dikonsolidasikan dengan laporan keuangan Badan Usaha Milik Negara induk sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Kriteria PKP Risiko Rendah tidak mensyaratkan penyampaian Laporan Keuangan sebagai syarat penetapan baik dimitgasi yang diatur dalam PP maupun tingkat PMK sebagaimana kriteria penetapan pada WP Kriteria Tertentu. Bahkan, nilai restitusi PKP risiko rendah sampai dengan batas maksimal Rp.5.000.000.000,- tidak diperlukan penetapan sebagai PKP Risiko Rendah sebagaimana diatur dalam pasal 13

ayat (13) PMK 86/PMK.03/2020 Tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Covid 2019.

PKP yang termasuk dalam kategori ini berhak mengajukan restitusi PPN lebih bayar yang terjadi akibat kegiatan ekspor, yang sangat diutamakan untuk mendukung sektor ekonomi kreatif dan perdagangan internasional. Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak untuk PKP Risiko Rendah setelah dilakukan penelitian atas permohonan yang dinyatakan lengkap, harus diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lama 1 bulan untuk pengembalian pendahuluan PPN.

Prosedur *post audit* tetap diberlakukan terhadap 3 mekanisme pengembalian pendahuluan, diatur dalam Pasal 17C ayat 4, 17D ayat 4 UU KUP dan Pasal 9 ayat (4e) UU PPN) untuk memastikan bahwa kewajiban pajak yang ada sudah dipenuhi dengan benar, memastikan tidak ada manipulasi atau ketidaksesuaian dalam laporan yang disampaikan, dan jika terdapat penundaan atau kesalahan, maka sanksi bunga dapat dikenakan, sesuai dengan ketentuan UU KUP, UU PPN dan aturan pelaksanaannya. Hal ini memberikan perlindungan terhadap negara dalam pengelolaan pajak, serta memastikan ketepatan dalam pengembalian pajak kepada WP/PKP yang berhak.¹³

Studi Literatur Restitusi Pajak

Restitusi Pajak merupakan mekanisme pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang dapat terjadi baik pada Pajak Pertambahan Nilai (PPN) maupun Pajak Penghasilan (PPh). Restitusi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan mekanisme pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang terjadi apabila pajak masukan yang dibayarkan oleh pengusaha kena pajak (PKP) lebih besar daripada pajak keluaran yang dipungut. Sistem ini bertujuan untuk memastikan bahwa wajib pajak tidak dirugikan dan negara tetap memperoleh penerimaan yang sesuai. Oleh karena itu, kewajiban negara adalah memastikan bahwa prosedur restitusi ini berjalan dengan adil, transparan, dan efisien, guna mendukung pengelolaan penerimaan pajak negara yang optimal.

Selain PPN, restitusi pada Pajak Penghasilan khususnya PPh Badan timbul akibat kelebihan pembayaran angsuran pajak atau akumulasi kredit pajak yang lebih besar dibandingkan pajak terutang. Penelitian Intan Rahma Niah dan Dahlan (2025) dengan studi kasus pada PT Telkom Indonesia (Persero) Tbk menunjukkan restitusi PPh Badan sebagai fenomena yang umum terjadi pada perusahaan berskala besar. Hal ini terutama disebabkan oleh pembayaran

¹³ Direktorat Jenderal Pajak, *Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak: Perbandingan Pasal 17C dan Pasal 17D UU KUP serta Pasal 9 ayat (4c) UU PPN*, bahan paparan FGD “Mekanisme Pengembalian Pendahuluan”, Direktorat Peraturan Perpajakan I, 7 Agustus 2025

angsuran PPh serta pemotongan PPh oleh pihak ketiga yang pada akhir tahun pajak menghasilkan posisi lebih bayar. Dalam konteks tersebut, restitusi PPh cukup berdampak pada arus kas perusahaan, tetapi juga mencerminkan tingkat kepatuhan serta kualitas pengelolaan administrasi perpajakan wajib pajak.

Meskipun prosedur dan pengelolaan administrasi restitusi telah diatur dalam Undang-Undang Perpajakan dan sejumlah regulasi terkait, implementasinya sering kali menemui berbagai kendala. Salah satu masalah utama yang ditemukan dalam berbagai penelitian adalah ketidaklengkapan dokumen yang diajukan oleh wajib pajak. Penelitian Lingga dan Saragih (2022) di KPP Pratama Pematang Siantar mengungkapkan bahwa permasalahan yang muncul setiap tahunnya sama mengenai tertundanya proses restitusi karena wajib pajak gagal memenuhi persyaratan administratif. Hal ini juga berkesesuaian dengan ungkapan penelitian Aulia dan Windha (2021) pada salah satu KPP di Surabaya, yang menyatakan bahwa ketidaklengkapan dokumen sering menghambat kelancaran proses pengembalian kelebihan pajak.

Selain itu, dalam penelitian lain di KPP Pratama Jakarta Menteng Dua, Daeli dan Singgih (2024) mengungkapkan bahwa terdapat peningkatan pengajuan restitusi pada tahun 2022 dan 2023, namun permasalahan dan hambatan birokrasi terkait dengan prosedur serta pemahaman wajib pajak menjadi masalah signifikan. Meskipun upaya sosialisasi mengenai prosedur restitusi telah dilaksanakan, namun oleh sebagian wajib pajak, terutama yang baru pertama kali mengajukan restitusi, tetap menjadi kendala utama. Di sisi lain, mereka juga mengungkapkan bahwa kurangnya koordinasi antar divisi di KPP juga menjadi penyebab permasalahan.

Kendala lainnya yang ditemukan adalah hambatan birokrasi dan teknis. Penelitian Harrison dan Krelove (2005) mengenai implementasi sistem restitusi di berbagai negara mengungkapkan bahwa tersedianya pengaturan hukum tidak serta merta menjamin terselesaikannya permasalahan birokrasi. Dalam penelitiannya, ditemukan bahwa sebagian besar negara memiliki batas waktu hukum untuk melakukan pengembalian pajak dalam jangka waktu tertentu, dan dibanyak negara, termasuk Indonesia, mengalami kesulitan dalam memenuhi tenggat waktu. Proses restitusi dapat memakan waktu lebih dari setahun, hal ini terutama disebabkan oleh verifikasi dan adanya penyalahgunaan klaim pengembalian pajak yang memperlambat pemrosesan.

Selain masalah teknis, penyalahgunaan permohonan restitusi juga menjadi hambatan, Harrison dan Krelove (2005) mencatat bahwa di beberapa negara maju sistem administrasi pajak telah mengimplementasikan strategi berbasis manajemen risiko untuk meminimalkan potensi penyalahgunaan klaim restitusi. Di sisi lain, di negara-negara berkembang, penerapan strategi ini masih belum dimanfaatkan optimal sehingga banyak permasalahan klaim restitusi

dengan motif manipulasi dokumen/faktur pajak oleh wajib pajak yang ingin mendapatkan restitusi lebih dari yang seharusnya.

Secara keseluruhan, meskipun prosedur restitusi PPN telah diatur secara jelas dalam undang-undang dan peraturan yang ada, implementasinya masih menemui hambatan mulai dari kelengkapan dokumen persyaratan, penyalahgunaan, sistem birokrasi, dan kurangnya pemahaman prosedur oleh wajib pajak. Berdasarkan temuan-temuan ini, penting bagi pemerintah untuk terus memperbaiki sistem tata kelola sehingga tidak terbukanya peluang penggunaan pihak ketiga (konsultan pajak) untuk memuluskan permasalahan administratif dan birokrasi dengan melakukan negosiasi tertentu.

BAB III

POTENSI MASALAH DAN SARAN PERBAIKAN

Analisa dengan metode CRA yang dilaksanakan oleh Direktorat Monitoring KPK terhadap keempat tingkatan kebijakan restitusi (undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan) menemukan sejumlah permasalahan sebagai berikut:

1. Kelemahan Kriteria Penetapan Status Wajib Pajak Penelitian Pendahuluan

Kebijakan pemberian pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak diarahkan untuk menyederhanakan proses bagi WP yang memenuhi kualifikasi tertentu tanpa harus melalui proses pemeriksaan yang panjang. Regulasi telah membatasi WP yang dapat menerima fasilitas pengembalian pendahuluan, yakni: WP Kriteria Tertentu, WP Persyaratan Tertentu dan PKP risiko rendah. Oleh karena itu, diperlukan seleksi untuk menyaring WP yang layak mendapatkan *privileged* pengendalian pendahuluan, diantaranya melalui mekanisme Tahap Penetapan Status WP.

Tahap Penetapan Status WP merupakan tahap penting karena merupakan titik awal dalam proses bisnis restitusi pajak, otoritas pajak dapat menentukan apakah WP memenuhi kriteria untuk ditetapkan sebagai penerima fasilitas pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak. Oleh karena itu, kejelasan kriteria, objektivitas parameter penilaian, serta konsistensi penerapan norma menjadi aspek krusial mencegah penyalahgunaan diskresi dan potensi korupsi sejak tahap awal proses. Fasilitas pengembalian pendahuluan melalui mekanisme penetapan berlaku untuk WP Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah

WP Kriteria Tertentu

Berdasarkan:

Pasal 17 ayat (3) UU KUP, WP Kriteria Tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) ditetapkan dengan Keputusan Dirjen Pajak. Jika mengacu ke Pasal 17 ayat (2) dan Pasal 3 ayat (2) PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024, kriteria tertentu tersebut meliputi:

- a. tepat waktu dalam menyampaikan SPT;
- b. tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak;

- c. Laporan Keuangan (LK) diaudit oleh Akuntan Publik atau Lembaga Pengawasan Keuangan Pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan
- d. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Ketentuan Pasal 17C UU KUP dan Pasal 3 ayat (2) PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024, belum mengatur secara eksplisit penilaian atas rekam jejak terjadinya *fraud* atau manipulasi dalam penyajian LK WP yang digunakan sebagai dasar penetapan WP Kriteria Tertentu. Penilaian kelayakan WP diatur dalam norma kriteria masih terbatas pada keberadaan opini audit WTP, dan belum mempertimbangkan adanya *fraud*/indikasi *fraud* dalam penyusunan LK, baik yang terungkap melalui proses penegakan hukum (pidana perpajakan atau pidana lainnya), pembinaan profesi akuntan publik, maupun temuan otoritas pengawas berwenang lainnya. Padahal WTP seringkali menjadi obyek *fraud* antara WP dan Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk mengakomodasi keinginan organ (direksi/komisaris) PKP atau Pemegang Saham Pengendali (PSP) PKP.

Ketiadaan pengaturan mengenai rekam jejak *fraud* laporan keuangan dalam kriteria dan/atau persyaratan penetapan berpotensi mengakibatkan penetapan WP yang secara formal memenuhi persyaratan administratif, namun secara substansial tidak layak menerima fasilitas pengembalian pendahuluan. Jika terdapat informasi bahwa LK PKP yang disampaikan merupakan produk dari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang pernah melakukan praktik *fraud* dalam LK atau terdapat informasi bahwa dalam periode tertentu berdasarkan fakta persidangan pengadilan pajak atau pengadilan lainnya terdapat *fraud* dalam penyusunan LK, Dirjen Pajak tidak memiliki dasar hukum yang kuat dalam UU KUP untuk menolak penetapan WP tersebut sebagai WP Kriteria Tertentu/WP Patuh meskipun berdasarkan keyakinan Dirjen Pajak terdapat risiko tinggi atas ketidakpatuhan WP. Jika Dirjen Pajak menolak penetapan WP Kriteria tertentu, maka DJP berisiko tinggi untuk digugat oleh WP. Kondisi ini meningkatkan risiko pemberian fasilitas fiskal kepada Wajib Pajak yang memiliki kelemahan tata kelola. Kelemahan UU KUP terkait isu *fraud* LK belum dimitigasi risikonya di PP dan/atau PMK.

PKP Risiko Rendah

Penetapan status WP oleh Dirjen Pajak juga diberlakukan pada PKP risiko rendah, tidak diatur di UU KUP/ UU PPN/PP melainkan diatur di Pasal 14 ayat (4) PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 dan kriteria penetapan status PKP risiko rendah diatur dalam Pasal 13 ayat (4) jo PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024. Pengaturan melalui PMK tersebut merupakan tindak lanjut

dari Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, dimana Pasal 9 ayat (4d) UU tersebut menyatakan bahwa ketentuan mengenai PKP berisiko rendah yang diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan Pasal 13 ayat (4) PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024, persyaratan PKP yang dapat ditetapkan sebagai PKP Risiko Rendah adalah PKP:

- a. telah menyampaikan SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai selama 12 (dua belas) bulan terakhir;
- b. tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; dan
- c. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Dalam pengaturan di PP maupun dalam PMK, belum mensyaratkan penyampaian LK sebagai syarat penetapan PKP Risiko Rendah sebagaimana yang telah diterapkan pada kriteria/ penetapan WP Kriteria Tertentu. Padahal, laporan LK sangat dibutuhkan untuk menurunkan risiko ketidakpatuhan WP dalam penyampaian SPT dengan benar. Kondisi tersebut dapat dimanfaatkan oleh PKP yang memiliki kegiatan usaha dan Badan Usaha tertentu yang memiliki LK Non WTP untuk ditetapkan sebagai WP Risiko Rendah dikarenakan tidak memenuhi kriteria WP Kriteria Tertentu.

Berdasarkan uraian tentang WP Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah, kelemahan regulasi tersebut berisiko mengakibatkan pemberian fasilitas pengembalian pendahuluan kepada WP Kriteria dan PKP Risiko Rendah secara substansial diberikan kepada WP yang secara substansial tidak memenuhi unsur ketidakpatuhan/risiko rendah sehingga dapat menurunkan penerimaan negara.

Kondisi tersebut menunjukkan ketidaksesuaian dengan CRA pada aspek pelaksanaan dengan kriteria dasar pengambilan keputusan yang objektif karena mekanisme penetapan status PKP risiko rendah belum didukung oleh standar penilaian yang komprehensif dan bisa dipertanggungjawabkan secara objektif.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan:

- a. Merevisi PMK untuk memasukan:

- 1) Penyampaian LK WTP untuk PKP yang ingin ditetapkan sebagai PKP risiko rendah (Non UMKM).
 - 2) Penggunaan informasi *track record fraud* penyusunan LK dalam periode tertentu sebagai salah satu informasi untuk mempertegas kriteria status WTP yang disampaikan WP Kriteria Tertentu dan PKP Non UMKM.
- b. Dapat mengusulkan perubahan PP dengan memasukkan klausul sebagaimana yang dimaksud pada poin a.1 dan a.2 terkait kebijakan dan pelaksanaan restitusi.

2. Ketiadaan Penjelasan Tentang Alasan Penolakan Penetapan Status WP Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah

Permohonan status penetapan status WP/PKP dalam rangkaian mekanisme restitusi merupakan tahapan utama untuk memastikan penerima fasilitas diberikan kepada WP/PKP yang tepat. Dalam prosesnya, permohonan penetapan status ini dapat diterima atau ditolak DJP, namun dalam UU KUP tidak mewajibkan DJP untuk menyampaikan alasan/pertimbangan penolakan ketika permohonan penetapan status pemohon ditolak. Ketiadaan kewajiban tersebut berimplikasi tidak terpenuhinya prinsip transparansi dan akuntabilitas khususnya keputusan yang berdampak pada hak fiskal WP serta terbatasnya kemampuan WP untuk menilai legalitas dan proporsionalitas pencabutan status.

Kelemahan ini sebagian telah dimitigasi risikonya melalui PMK dan perubahannya terutama dalam : Pasal 4 ayat (2b), Pasal 14 ayat (4b) dan Lampiran Huruf E dan F PMK 39/PMK.03/2018 Jo. PMK 117/PMK.03/2019 Jo. PMK 209/PMK.03/2021 Jo. PMK 119/PMK.03/2024. Pengaturan Pasal 4 ayat (2b) jo Pasal 14 ayat (4b) mewajibkan DJP memberitahukan penolakan permohonan penetapan status, namun klausul tersebut masih multitafsir karena tidak secara tegas mewajibkan penyebutan kriteria yang tidak terpenuhi beserta alasannya. Meskipun telah dimitigasi melalui lampiran PMK, penempatan kewajiban tersebut hanya pada level formulir administratif belum memberikan kepastian hukum yang memadai dibandingkan jika diatur eksplisit dalam batang tubuh PMK.

Dalam perspektif CRA, kondisi tersebut belum memenuhi Aspek Pelaksanaan (kriteria dasar pengambilan keputusan yang objektif serta transparansi dan akuntabilitas), berisiko membuka peluang negosiasi antara petugas dengan WP

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan:

- a. Merevisi Peraturan Menteri Keuangan mengenai Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak dengan menambahkan ketentuan yang secara eksplisit mengatur kewajiban pencantuman alasan dan/atau pertimbangan atas penolakan permohonan penetapan status Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah dalam surat keputusan penolakan, yang diatur secara jelas dalam batang tubuh Peraturan Menteri Keuangan.
- b. Dapat mengusulkan perubahan PP tentang tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan dengan mengakomodasi poin a diatas.

3. Ketidakjelasan Pencabutan Status Wajib Pajak Penelitian Pendahuluan

Berdasarkan uraian sebelumnya, WP yang melalui mekanisme penetapan untuk memperoleh fasilitas pendul adalah WP Kriteria Tertentu dan PKP risiko rendah. Idealnya, regulasi mengatur mengenai pencabutan/pemberhentian status ketika WP tidak lagi memenuhi kualifikasi atau terindikasi melakukan manipulasi/fraud untuk mendapatkan status WP Kriteria Tertentu atau PKP risiko rendah.

WP Kriteria Tertentu

Berdasarkan hasil analisa Tim Pengkaji diketahui bahwa UU KUP tidak mengatur kewenangan dan kriteria pencabutan status WP Kriteria Tertentu. UU KUP hanya mengatur aspek penetapan dan pemanfaatan fasilitas, tanpa menempatkan pencabutan status sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari siklus proses. Kondisi tersebut menunjukkan adanya permasalahan dalam UU KUP ketika menemukan WP yang telah ditetapkan sebagai WP Kriteria Tertentu teridentifikasi tidak memenuhi esensi kepatuhan sehingga dapat memicu pertanyaan sebagai sebagai berikut:

- a. Jika menemukan esensi (material) ketidakpatuhan dalam pemenuhan kriteria penetapan status WP Kriteria Tertentu meskipun secara formal kriteria tersebut terpenuhi, Apakah informasi tersebut dapat digunakan untuk mencabut status penetapan ?. Misalnya, jika ditemukan manipulasi/fraud WP sebagaimana yang telah diuraikan sebelumnya.
- b. Jika dilakukan pencabutan status berdasarkan esensi/material ketidakpatuhan tetapi tidak disebutkan secara eksplisit dalam UU, apakah pencabutan tersebut merupakan diskresi dari Dirjen Pajak/Menteri Keuangan?

Kelemahan UU KUP terkait pengaturan pencabutan tidak dimitigasi risikonya di PP melainkan sebagian di mitigasi risikonya dalam PMK, yakni melalui Pasal 5 ayat (3) PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 yang menegaskan kewenangan Dirjen Pajak berwenang mencabut status WP Kriteria Tertentu. Bunyi Pasal

5 ayat (3): "Direktur Jenderal Pajak melakukan pencabutan penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dengan menerbitkan keputusan pencabutan penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan memberitahukan keputusan pencabutan dimaksud kepada Wajib Pajak".

PMK tersebut masih memiliki kelemahan, yakni :

- belum memitigasi risiko jika ditemukan Informasi material yang mempengaruhi ketidakpatuhan WP namun tidak dinyatakan secara eksplisit, misalnya teridentifikasinya *fraud* dalam LK sebagaimana diterangkan sebelumnya. Dalam Pasal 5 PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 menyatakan bahwa pencabutan status WP Kriteria Tertentu/WP Patuh jika tidak lagi memenuhi kriteria penetapan sebagaimana diatur dalam klausul kriteria penetapan. Dengan kata lain, dapat dipertanyakan penggunaan informasi material yang diperoleh yang berguna untuk memetakan risiko kepatuhan pada WP Kriteria Tertentu sepanjang tidak dinyatakan secara eksplisit sebagai bagian dari kriteria penetapan WP Kriteria Tertentu.
- Pasal terkait mewajibkan penyampaian informasi keputusan pencabutan penetapan kepada WP Kriteria Tertentu namun belum mensyaratkan adanya kewajiban pencantuman informasi alasan pencabutan penetapan tersebut sebagaimana diatur lebih lanjut dalam Lampiran PMK-39/2018 Jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 huruf G.

Uraian permasalahan di atas memperlihatkan adanya kekosongan hukum dalam UU KUP, PP dan sebagian pada PMK terkait pengaturan pencabutan status WP. Dalam perspektif CRA, kondisi ini tidak memenuhi Aspek Pelaksanaan, pada kriteria dasar pengambilan keputusan yang objektif kriteria karena membuka ruang diskresi bagi DJP dan kriteria kriteria transparansi dan akuntabilitas pengambilan keputusan dalam penetapan status.

PKP risiko rendah

Untuk PKP risiko rendah, pihak yang berwenang untuk menerbitkan pencabutan status tidak diatur di UU KUP dan UU PPN. Pengaturan secara eksplisit justru diatur melalui PMK, yakni Pasal 15 PMK Nomor 39/PMK.03/2018 jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 yang menegaskan kewenangan Dirjen Pajak berwenang pencabutan status PKP risiko rendah. Bunyi Pasal 15 ayat (3): "Direktur Jenderal Pajak melakukan pencabutan penetapan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dengan menerbitkan keputusan pencabutan penetapan Pengusaha Kena Pajak Berisiko

Rendah dan memberitahukan keputusan pencabutan dimaksud kepada Pengusaha Kena Pajak.”

Selain itu, PMK belum memitigasi risiko:

- jika ditemukan Informasi material yang mempengaruhi ketidakpatuhan WP namun tidak dinyatakan secara eksplisit sebagaimana yang terjadi pada WP Kriteria Tertentu. Kondisi sangat krusial mengingat kriteria penetapan PKP Risiko Rendah yang menjadi acuan pencabutan status penetapan tidak seketat WP Kriteria Tertentu.
- Pasal terkait mewajibkan penyampaian informasi keputusan pencabutan penetapan kepada PKP Risiko Rendah namun belum mensyaratkan adanya kewajiban pencantuman informasi alasan pencabutan penetapan tersebut sebagaimana diatur lebih lanjut dalam Lampiran PMK-39/2018 Jo. PMK Nomor 119/PMK.03/2024 huruf H.

Tidak adanya pengaturan yang jelas dan tegas mengenai kewenangan dan kriteria serta pencantuman informasi alasan pencabutan status Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah membuka ruang diskresi yang besar bagi pejabat pajak. Ketika terdapat indikasi ketidakpatuhan material seperti *fraud* dalam laporan keuangan, ketiadaan dasar hukum eksplisit untuk mencabut status serta pencantuman alasan pencabutan berpotensi dimanfaatkan melalui negosiasi tidak sah agar status tidak dicabut dan menurunkan fungsi evaluasi pengawasan.

Dalam perspektif CRA, kondisi ini tidak memenuhi Aspek Pelaksanaan, pada kriteria transparansi dan akuntabilitas serta meningkatkan risiko penyalahgunaan fasilitas restitusi pendahuluan yang berujung pada berkurangnya penerimaan negara.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan:

- a. Merevisi PMK dengan:
 - Mencatumkan klausul dalam PMK untuk mengakomodasi informasi esensial/material yang mempengaruhi risiko ketidakpatuhan WP sebagai salah satu kriteria pencabutan status WP Kriteria Tertentu dan PKP Risiko Rendah.
- b. Dapat mengusulkan perubahan PP dengan mengakomodasi klausul sebagaimana dimaksud dalam poin ”a” untuk kepentingan pencabutan status WP.

Jika perluasan kriteria pencabutan status WP terealisasi dalam regulasi, maka mekanisme penetapan dan pencabutan status Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan PKP risiko rendah menjadi satu kerangka hukum yang konsisten.

4. Ketidakjelasan Penentuan Peredaran Usaha, Jumlah Penyerahan Dan Jumlah Lebih Bayar Untuk WP Persyaratan Tertentu.

Ketentuan Pasal 17D ayat (3) UU KUP mendelegasikan sepenuhnya pengaturan batasan nilai peredaran usaha, jumlah penyerahan, dan jumlah lebih bayar kepada Menteri Keuangan melalui PMK, tanpa disertai rujukan normatif yang eksplisit mengenai klasifikasi skala usaha. Ketiadaan rujukan tersebut berpotensi menimbulkan Tidak objektif dalam penetapan batas nilai restitusi pendahuluan bagi skala usaha dan kapasitas fiskal WP pada jalur 17D dan terbukanya ruang perlakuan istimewa.

Pemberlakuan batas maksimal pengembalian pendahuluan bagi WP Persyaratan tertentu diatur dalam Pasal 9 ayat (2) PMK No 39/PMK.03/2018 sebesar paling banyak Rp1.000.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh dan Rp1.000.000.000,- untuk SPT Masa PPN, dan pada perubahannya yang berlaku saat ini sebagaimana diatur dalam Pasal 9 (2) PMK No 209/PMK.03/2021 batas maksimal pengembalian pendahuluan sebesar paling banyak Rp1.000.000.000,- untuk SPT Tahunan PPh dan Rp5.000.000.000,- untuk SPT Masa PPN. Peningkatan batas maksimal pengajuan pengembalian pendahuluan untuk mendukung iklim usaha pada saat itu (Covid 19).

Lebih lanjut klasifikasi usaha Mikro, Kecil, dan Menengah diatur dalam Pasal 6 UU No 20 Tahun 2008 Tentang UMKM, sebagai berikut:

- (1) Kriteria Usaha Mikro adalah sebagai berikut: (a) memiliki kekayaan bersih Rp50.000.000,- (lima puluh paling banyak juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau (b) memiliki hasil penjualan tahunan paling banyak Rp300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah).
- (2) Kriteria Usaha Kecil adalah sebagai berikut: (a) memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp50.000.000,- (lima puluh juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp500.000.000,- (lima ratus juta rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau (b) memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp300.000.000,- (tiga ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp2.500.000.000,- (dua milyar lima ratus juta rupiah).
- (3) Kriteria Usaha Menengah adalah sebagai berikut: (a) memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp500.000.000,- (lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp10.000.000.000,- (sepuluh milyar rupiah) tidak termasuk tanah dan bangunan tempat usaha; atau (b) memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp2.500.000.000,- (dua milyar lima ratus juta rupiah) sampai dengan paling banyak Rp50.000.000.000,- (lima puluh milyar rupiah).

Jika mengacu kepada Tabel 2.1, penikmat fasilitas pengembalian pedahuluan untuk WP Kriteria Tertentu dapat berupa PKP non UMKM mengingat batas maksimal omset untuk PKP UMKM maksimal Rp5.000.000.000,-

Tabel 2. 1 Perbandingan Batasan Pengembalian Pendahuluan Sebelum dan Sesudah Pandemi Covid-19

Keterangan	Sebelum Pandemi Covid-19	Saat dan Setelah Pandemi Covid-19
Pembelian	9,090,909,091	45,454,545,455
Tarif PPN	11%	11%
LB PPN Masa	1,000,000,000	5,000,000,000
Margin (5%)	454,545,455	2,272,727,273
Penjualan Sebulan	9,545,454,545	47,727,272,727
Penjualan Setahun	114,545,454,545	572,727,272,727

Ketidakjelasan rujukan normatif dalam penentuan batas peredaran usaha bagi Wajib Pajak Persyaratan Tertentu membuka ruang penetapan yang tidak objektif. Pendelegasian penuh kepada PMK tanpa pengaitan eksplisit dengan klasifikasi skala usaha menyebabkan fasilitas pengembalian pendahuluan berpotensi dimanfaatkan oleh Wajib Pajak usaha besar yang secara substansi tidak menjadi sasaran kebijakan. Kondisi ini membuka peluang penyalahgunaan kewenangan melalui pengaturan yang menguntungkan pihak tertentu yang pada akhirnya berpotensi menimbulkan kerugian keuangan negara.

Dalam perspektif CRA, kondisi ini memenuhi Aspek Pelaksanaan, khususnya pada kriteria dasar pengambilan keputusan yang objektif, karena parameter utama dalam pemberian fasilitas restitusi diserahkan sepenuhnya kepada diskresi Menkeu tanpa kerangka acuan yang jelas.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan:

- a. Merevisi PMK dengan mengatur batasan jumlah peredaran usaha, jumlah penyerahan, dan jumlah lebih bayar untuk mekanisme penetapan Pasal 17D berdasarkan klasifikasi UMKM sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah atau standar lain sepanjang dapat dipertanggungjawabkan.

- b. Dapat mengusulkan perubahan PP dengan poin a dalam PP sebagai dasar pengaturan oleh Menkeu.

5. Ketiadaan Alasan Penolakan Permohonan Restitusi Pajak

Berdasarkan UU KUP, permohonan restitusi pajak WP reguler, WP Kriteria Tertentu (dan PKP risiko rendah) dan WP Persyaratan Tertentu dapat diterima atau ditolak oleh DJP. Namun, UU KUP tidak mewajibkan DJP untuk menyampaikan alasan/pertimbangan penolakan ketika permohonan restitusi pemohon ditolak. Ketiadaan kewajiban tersebut menimbulkan beberapa implikasi, antara lain: tidak terpenuhinya prinsip transparansi dan akuntabilitas khususnya keputusan yang berdampak langsung pada hak fiskal WP, terbatasnya kemampuan WP untuk menilai legalitas dan proporsionalitas pencabutan status, sehingga menyulitkan penggunaan hak hukum lanjutan.

Kelemahan ketentuan ini tidak dimitigasi risikonya melalui PP melainkan dimitigasi risikonya melalui PMK 39/PMK.03/2018 Jo. PMK 117/PMK.03/2019 Jo. PMK 209/PMK.03/2021 Jo. PMK 119/PMK.03/2024 , yakni pada:

- Pasal 6 ayat 4: " Dalam hal Wajib Pajak Kriteria Tertentu tidak memenuhi ketentuan kewajiban formal Pengembalian Pendahuluan sebagaimana dimaksud pada ayat (3), terhadap Wajib Pajak tidak diberikan Pengembalian Pendahuluan
- Pasal 16 ayat 4: "Dalam hal Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah tidak memenuhi ketentuan kewajiban formal Pengembalian Pendahuluan sebagaimana dimaksud pada ayat (3), terhadap Pengusaha Kena Pajak tidak diberikan Pengembalian Pendahuluan
- Lampiran PMK Huruf M yang mengatur Format Surat Pemberitahuan Tidak Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Atau Tidak Terdapat Kelebihan Pembayaran Pajak.

Pencantuman alasan penolakan hanya dalam lampiran yang mengatur mengenai format surat penolakan mengindikasikan bahwa pembuat kebijakan perpajakan menganggap pencantuman alasan penolakan kurang penting dalam kegiatan restitusi pajak. Selain itu, level pengaturan hanya di level lampiran PMK sangatlah berisiko karena aturan tersebut dapat mudah diubah sewaktu-waktu karena hanya di bagian bentuk formulir surat.

Ketiadaan kewajiban normatif bagi DJP untuk menyampaikan alasan atau pertimbangan penolakan permohonan restitusi pajak membuka ruang diskresi yang tidak transparan dalam pengambilan keputusan. Tanpa keharusan memberikan alasan tertulis, keputusan penolakan menjadi sulit diuji secara objektif. Kondisi ini berpotensi dimanfaatkan oleh oknum petugas untuk melakukan penolakan secara sewenang-wenang dan kemudian

menawarkan penyelesaian informal, suap, atau gratifikasi agar permohonan restitusi diproses kembali atau disetujui.

Berdasarkan metodologi CRA, kondisi ini tidak memenuhi Aspek Pelaksanaan, yakni pada kriteria kriteria dasar pengambilan keputusan yang objektif bagi Dirjen Pajak dan kriteria transparansi dan akuntabilitas pengambilan keputusan bagi WP yang terdampak (finansial).

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan:

- a. Merevisi PMK dengan memasukkan alasan/pertimbangan penolakan dalam surat penolakan permohonan restitusi, tidak hanya dalam pengatur form surat penolakan di lampiran sehingga hak Wajib Pajak atas transparansi keputusan dijamin secara normatif.
- b. Dapat mengusulkan diakomodasinya klausul penyebutan alasan/pertimbangan penolakan restitusi dalam regulasi yang lebih tinggi seperti PP atau bahkan sampai UU.

6. Ketidakjelasan Status Terkait Permohonan Restitusi Pendahuluan Jika Durasi Terlampaui

Pada tahap ini merupakan inti dari pengujian kepatuhan dalam proses restitusi. Pada tahap ini, otoritas pajak memastikan kebenaran material atas kriteria dan kelebihan pembayaran pajak dalam waktu yang cukup terbatas.

Bahwa pada WP Reguler, Pasal 17B ayat (2) menyatakan "Apabila setelah melampaui jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar harus diterbitkan paling lama 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir".

Klausul tersebut memberikan jaminan kepastian hukum melalui mekanisme "dianggap dikabulkan" bagi WP yang diproses melalui mekanisme pemeriksaan Pasal 17B. Namun, UU KUP tidak mengatur mekanisme serupa bagi WP Kriteria Tertentu (Pasal 17C) dan WP Persyaratan Tertentu (Pasal 17D) sehingga pemohon pengembalian untuk WP Kriteria Tertentu, PKP risiko rendah, dan WP Persyaratan Terentu tidak mendapatkan kepastian hukum jika permohonan mereka melebihi batas waktu yang ditentukan.

Risiko ketidakpastian di UU KUP untuk WP Kriteria Tertentu, PKP risiko rendah dan WP Persyaratan Tertentu telah dimitigasi di PMK, yaitu dalam Pasal 7 ayat (3), Pasal 11 ayat (3), dan Pasal 17 ayat (3) PMK 39/PMK.03/2018 Jo. PMK 117/PMK.03/2019 Jo. PMK 209/PMK.03/2021 Jo. PMK 119/PMK.03/2024 yang menyatakan "apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) atau pemberitahuan, permohonan Wajib Pajak dianggap dikabulkan dan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan SKPPKP setelah jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) berakhir". Namun PMK tidak menyebutkan batas waktu penerbitan SKPPKP akibat konsekuensi persetujuan otomatis (dianggap dikabulkan) sehingga menimbulkan risiko ketidakpastian terkait penerbitan SKPPKP. DJP dapat menerbitkan satu bulan, dua bulan atau beberapa bulan setelah jangka waktu berakhir.

Ketidakjelasan pengaturan di tingkat undang-undang mengenai status permohonan restitusi yang melampaui batas waktu untuk WP Kriteria Tertentu, PKP Risiko Rendah, dan WP Persyaratan Tertentu menimbulkan ketidakpastian hukum dan membuka ruang diskresi. Ketiadaan jaminan mekanisme "dianggap dikabulkan" sebagaimana diatur bagi WP reguler memungkinkan penundaan proses secara selektif tanpa konsekuensi hukum yang tegas. Kondisi ini berpotensi dimanfaatkan oleh oknum petugas untuk menekan WP agar memberikan imbalan tertentu demi memperoleh kejelasan status permohonan atau percepatan penerbitan keputusan. Meskipun telah dimitigasi pada level PMK, ketidakhadiran norma setara di UU KUP tetap melemahkan kepastian hukum.

Dalam perspektif CRA, kondisi ini memenuhi Aspek Beban Kepatuhan, khususnya pada kriteria kecukupan sanksi untuk DJP karena ketiadaan konsekuensi jika permohonan WP Kriteria Tertentu, PKP risiko rendah dan WP Persyaratan tertentu melewati batas waktu yang ditentukan. Selain itu, kondisi ini memenuhi aspek Administrasi, khususnya pada kriteria kejelasan dalam penyelenggaraan layanan publik dan proses administrasi karena WP kesulitan untuk mengestimasi waktu selesainya permohonan restitusi.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan agar:

- a. Merevisi PMK dengan memasukkan:
 - 1) Mendorong revisi PMK tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak dengan memasukkan batas waktu penerbitan SKPPKP dari jangka waktu yang ditetapkan ketika permohonan pengembalian pendahuluan dianggap disetujui.

- b. Dapat mengusulkan perubahan PP tentang tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan dengan mengakomodasi poin "a.1" diatas.

7. Kesalahan Penulisan Subyek Hukum WP

Terdapat dugaan kesalahan penulisan subyek hukum WP pada Pasal 18 ayat (1) di PMK Nomor 119 Tahun 2024 Tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 Tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, yakni dari yang seharusnya PKP risiko rendah menjadi WP Kriteria Tertentu. Hal ini dapat dilihat di Pasal 18 ayat (1) Pada PMK Nomor 119/PMK.03/2018 yang mencantumkan PKP Risiko Rendah sebagai subyek hukum. Perbandingannya dapat dilihat di bawah ini.

Pasal 18 ayat (1) PMK Nomor 119 Tahun 2024: "Dalam hal jumlah kelebihan pembayaran pajak pada SKPPKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a tidak sama dengan jumlah dalam permohonan Pengembalian Pendahuluan, **Wajib Pajak Kriteria Tertentu** dapat mengajukan kembali permohonan Pengembalian Pendahuluan atas selisih kelebihan pembayaran pajak dikembalikan melalui surat tersendiri."

Pasal 18 ayat (1) Nomor 39/PMK.03/2018: "Dalam hal jumlah kelebihan pembayaran pajak pada SKPPKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a tidak sama dengan jumlah dalam permohonan Pengembalian Pendahuluan, **Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah** dapat mengajukan kembali permohonan Pengembalian Pendahuluan atas selisih kelebihan pembayaran pajak yang belum dikembalikan melalui surat tersendiri."

Kemudian berdasarkan kesesuaian rujukan pasal 18 ayat (1) Pasal 18 ayat (1) PMK Nomor 119 Tahun 2024, mengacu ke PKP risiko rendah bukan WP Kriteria Tertentu. Hal ini didukung pasal-pasal sebagai berikut:

- a. Pasal 17 Ayat 1 : Berdasarkan hasil penelitian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16, Direktur Jenderal Pajak: (a) menerbitkan SKPPKP, (b) tidak menerbitkan SKPPKP.
- b. Pasal 16 ayat 1: Permohonan Pengembalian Pendahuluan yang diajukan sejak Pengusaha Kena Pajak ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah berdasarkan ketentuan Peraturan Menteri ini, diproses sesuai dengan ketentuan Peraturan Menteri ini.

Perbedaan terminologi subyek hukum antara PMK Nomor 119 Tahun 2024 dengan Nomor 39/PMK.03/2018 tersebut menimbulkan ketidakkonsistenan norma dan tidak terdapat penjelasan mengenai hubungan antara kedua istilah tersebut dalam konteks Pasal 18, berpotensi menimbulkan permasalahan hukum (ketidakpastian) khususnya subjek hukum yang berhak mengajukan permohonan lanjutan. Kelemahan ini memenuhi Aspek Pelaksanaan dalam CRA pada kriteria Dasar Transparansi dan Akuntabilitas, karena ketidakjelasan subjek hukum dapat menghambat kepastian prosedur dan konsistensi pelayanan.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan untuk memperbaiki PMK tersebut, yakni mengganti subyek hukum WP Kriteria Tertentu dengan PKP Risiko Rendah.

8. Pengenaan Sanksi Berlebih Kepada Pemohon Restitusi

UU KUP mengenakan sanksi keras berupa denda bagi pemohon restitusi. Hal ini dapat dilihat dalam pasal-pasal di bawah ini.

- a. Pasal 17C ayat (5): “Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, jumlah kekurangan pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pembayaran pajak.”
- b. Pasal 17D ayat (5): “Jika berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, jumlah pajak yang kurang dibayar ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen)”.
- c. Pasal 25 ayat (9): “Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”
- d. Pasal 27 ayat (5)d : “Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 60% (enam puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”
- e. Pasal 27 ayat (5) f: “Dalam hal Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 60% (enam puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”

Perbedaan perhitungan pajak terjadi karena perbedaan metodologi atau penafsiran hukum dan dapat juga karena fraud. Namun, UU KUP mengenakan sanksi berat kepada WP tanpa mempertimbangkan fraud/tidak fraud. Kondisi tersebut dapat mendorong WP untuk tidak memperjuangkan haknya mendapatkan restitusi atau menggunakan konsultan pajak untuk mendapatkan haknya. Penggunaan konsultan pajak tentu akan meningkatkan biaya dalam pengurusan restitusi yang seharusnya dapat diurus sendiri oleh WP. Dari aspek otoritas pajak, tidak terdapat sanksi dalam KUP dan secara eksplisit di PMK jika perhitungan petugas pajak berbeda jauh dengan putusan keberatan/banding/PK.

Ketidakseimbangan ini dapat meningkatkan risiko suap/gratifikasi/pemerasan baik atas inisiatif WP atau Petugas Pajak atau Hakim Pajak pada setiap tingkatan proses restitusi mulai dari hasil pemeriksaan (untuk pengembalian pendahuluan), putusan keberatan, putusan banding atau putusan PK.

Kelemahan norma ini memenuhi Aspek Kepatuhan dalam CRA, khususnya pada kriteria Kecukupan Sanksi karena nilai denda yang ditetapkan dalam UU KUP dianggap terlalu berlebihan dan membuat WP enggan untuk mengurus sendiri permohonan restitusi sehingga WP menggunakan jasa konsultan pajak dan/atau melakukan pendekatan terhadap petugas pajak untuk mendapatkan restitusi.

Rekomendasi:

KPK merekomendasikan kepada Menteri Keuangan untuk:

Dapat mengusulkan pengaturan perbedaan penerapan sanksi berbasis perilaku. Pengenaan sanksi administratif berat hanya diterapkan kepada Wajib Pajak yang terbukti melakukan perbuatan dengan unsur kesengajaan atau kecurangan (*fraud*), sementara kesalahan administratif atau perbedaan penafsiran dikenakan sanksi yang lebih rendah;

9 Penerapan Pidana Terhadap Pemerasan Dapat Dilaksanakan Melalui Pidana Umum atau Pidana Korupsi

Pasal 36A UU KUP mengatur sanksi administratif dan pidana terhadap pegawai pajak yang melakukan kesalahan, penyalahgunaan kewenangan, hingga pemerasan terhadap Wajib Pajak. Namun, konstruksi norma pada ayat (3) dan ayat (4) menimbulkan dualisme rezim hukum pidana dalam penanganan perbuatan pemerasan oleh aparat pajak. Pasal 36 ayat (3) mengkualifikasikan perbuatan pemerasan dan pengancaman sebagai tindak pidana umum yang dirujuk ke Pasal 368 KUHP, sementara Pasal 36 ayat (4) mengatur perbuatan yang secara substansial serupa sebagai tindak pidana korupsi berdasarkan UU Tipikor. Hal ini dapat dilihat pada Pasal 36 A UU KUP, yakni:

- a. Pasal 36 A ayat (3) UU KUP: "Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada Wajib Pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana".
- b. Pasal 36 A ayat (4) UU KUP: "Pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang untuk memberikan sesuatu, untuk membayar atau menerima pembayaran, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri, diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan perubahannya".

Penerapan dualisme diterapkan terhadap perbuatan yang secara faktual sama, tetapi memiliki konsekuensi pidana yang berbeda. Ancaman pidana Pasal 368 KUHP dengan pidana penjara paling lama 9 tahun jauh lebih rendah dibandingkan ancaman pidana pemerasan yang tercantum Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi; pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 tahun dan paling lama 20 tahun dan dengan denda paling sedikit Rp200.000.000,- dan paling banyak Rp1.000.000.000,-.

Kelemahan regulasi tersebut tidak memenuhi Aspek Pelaksanaan dalam CRA, khususnya pada kriteria Dasar Pengambilan Keputusan yang Objektif, karena norma tidak menyediakan parameter yang jelas dan terukur dalam memilih rezim hukum pidana yang diterapkan. Selain itu regulasi tersebut tidak memenuhi Aspek Kepatuhan, khususnya Kecukupan Pengaturan Sanksi karena terdapat kemungkinan pemerasan yang dilakukan oleh oknum petugas pajak diarahkan ke Pasal 368 KUHP yang memiliki sanksi yang sangat rendah sehingga tidak memiliki efek gentar untuk memaksa petugas pajak menghindari pemerasan.

Permasalahan tersebut telah dimitigasi dengan berlakunya KUHP baru (UU Nomor 1 Tahun 2023) karena KUHP baru telah mencabut keberlakuan KUHP lama berdasarkan asas *lex posterior derogat legi prior*.

BAB IV

PENUTUP

Berdasarkan hasil kajian *Corruption Risk Assessment* (CRA) terhadap regulasi dan tata kelola pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi pajak), dapat disimpulkan bahwa mekanisme restitusi sebagai instrumen fiskal yang berisiko terhadap terjadinya kebocoran penerimaan negara dan praktik korupsi apabila tidak didukung oleh kerangka regulasi dan pengendalian yang memadai. Dalam kajian ini menunjukkan bahwa risiko korupsi dalam proses restitusi pajak tidak hanya bersumber dari perilaku individu aparatur atau Wajib Pajak, tetapi juga secara struktural melekat pada desain regulasi dan prosedur administrasi yang mengatur restitusi. Risiko tersebut tersebar di seluruh siklus proses restitusi, mulai dari tahap penetapan status Wajib Pajak/PKP penerima fasilitas pengembalian pendahuluan, pengajuan permohonan, penelitian dan pemeriksaan, pencabutan status, hingga tahap pengendalian internal serta penegakan sanksi.

Secara umum, kelemahan regulasi restitusi pajak yang teridentifikasi dalam kajian ini dapat dikelompokkan ke dalam beberapa isu utama. Pertama, ketidakjelasan dan ketidaklengkapan norma pada tingkat undang-undang, khususnya terkait kewenangan pencabutan status Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan PKP Berisiko Rendah, kewajiban pencantuman alasan dalam keputusan administratif, serta jaminan kepastian waktu penyelesaian permohonan restitusi. Kondisi ini menyebabkan banyak pengaturan krusial dimitigasi hanya pada tingkat peraturan menteri, yang secara hierarkis lemah dan rentan berubah. Kedua, tingginya ruang diskresi fiskus tanpa standar objektif, antara lain dalam penetapan kriteria risiko, batasan nilai restitusi pendahuluan, serta penanganan keterlambatan proses yang berujung pada mekanisme “dianggap dikabulkan”. Ketiga, lemahnya aspek transparansi dan akuntabilitas dalam pengambilan keputusan administratif, yang tampak dari tidak adanya kewajiban untuk menyampaikan alasan penolakan atau pencabutan status, tidak diaturnya batas waktu layanan tertentu (SLA), serta inkonsistensi terminologi subjek hukum dalam beberapa ketentuan yang merugikan hak Wajib Pajak. Keempat, ketimpangan pengaturan sanksi, di mana beban sanksi administratif yang berat lebih dominan dikenakan kepada Wajib Pajak, sementara mekanisme korektif dan sanksi terhadap kesalahan, kelalaian, atau penyalahgunaan kewenangan oleh aparatur pajak belum diatur secara proporsional. Selain itu, dualisme rezim hukum pidana dalam Pasal 36A UU KUP menimbulkan ketidakpastian penegakan hukum terhadap tindak pidana korupsi oleh aparat pajak.

Dalam perspektif CRA, kelemahan-kelemahan tersebut memenuhi berbagai aspek risiko, meliputi Aspek Kepatuhan, Aspek Pelaksanaan, Aspek Administrasi, dan Aspek Pengendalian Korupsi, dengan kriteria yang dominan terdampak antara lain dasar pengambilan keputusan

yang objektif, transparansi dan akuntabilitas, kejelasan penyelenggaraan layanan publik, kecukupan sanksi, serta keandalan mekanisme antikorupsi. Oleh karena itu, kajian ini menegaskan bahwa upaya peningkatan tax ratio dan optimalisasi penerimaan negara melalui intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan harus diimbangi dengan penguatan tata kelola restitusi pajak. Penguatan mencakup perbaikan norma pada tingkat undang-undang dan peraturan pemerintah, lebih rinci pengaturan teknis pada tingkat peraturan menteri.

Implementasi rekomendasi yang dihasilkan dari kajian CRA ini diharapkan dapat menutup celah regulasi yang berpotensi dimanfaatkan untuk praktik korupsi dan maladministrasi; memberikan kepastian hukum, keadilan, dan kesetaraan perlakuan bagi Wajib Pajak; memperkuat integritas dan profesionalisme aparatur perpajakan. Dengan demikian, pembenahan regulasi dan tata kelola restitusi pajak tidak hanya merupakan kebutuhan administratif, tetapi juga merupakan bagian integral dari strategi nasional pencegahan korupsi dan penguatan kapasitas fiskal negara dalam jangka panjang.

DAFTAR PUSTAKA

A. Peraturan Perundang Undangan

Republik Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*

Republik Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*

Republik Indonesia. (1999). *Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001*

Republik Indonesia. (2008). *Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah*

B. Peraturan Pemerintah

Republik Indonesia. (2022). *Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*

C. Peraturan Presiden

Republik Indonesia. (2025). *Peraturan Presiden Nomor 12 Tahun 2025 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional Tahun 2025–2029*

D. Peraturan Menteri Keuangan

Republik Indonesia. (2018). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 119/PMK.03/2024*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Republik Indonesia. (2020). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 86/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Republik Indonesia. (2025). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia

E. Dokumen dan Publikasi

Badan Pusat Statistik. (2022). *Produk Domestik Bruto Indonesia Tahun 2021*. Jakarta: Badan Pusat Statistik, 2022

Direktorat Jenderal Pajak. (2025). *Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak: Perbandingan Pasal 17C dan Pasal 17D Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Pasal 9 ayat (4c) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai*. Bahan paparan Focus Group Discussion (FGD) “Mekanisme Pengembalian Pendahuluan”, Direktorat Peraturan Perpajakan I, 7 Agustus 2025

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2022). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2022*. Direktorat Jenderal Perbendaharaan

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2023*. Direktorat Jenderal Perbendaharaan

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2024). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2024*. Direktorat Jenderal Perbendaharaan

Direktorat Jenderal Pajak. *Siaran Pers: Pemerintah Perpanjang Insentif Pajak*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Diakses melalui <https://www.pajak.go.id>

F. Lembaga Negara

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2019). *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Nomor 126/LHP/XV/12/2019*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Komisi Pemberantasan Korupsi, Direktorat Penelitian dan Pengembangan. *Pedoman Corruption Risk Assessment (CRA)*. Jakarta: KPK, 2025

G. Jurnal Ilmiah dan Publikasi Internasional

Aulia, Y., & Windha, S. A. (2021). Pengaruh restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan jumlah Pengusaha Kena Pajak terhadap penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dengan sosialisasi perpajakan sebagai variabel moderasi (Studi pada KPP Mulyorejo Surabaya). *Jurnal Pabean*, 3(1), 1–9

Daeli, N. I., & Singgih, R. P. (2024). Analisis penyelesaian restitusi Pajak Pertambahan Nilai sebagai hak Wajib Pajak di KPP Pratama Jakarta Menteng Dua tahun 2023. *Jurnal Ilmu Administrasi Publik*, 4(4), 379–387

Harrison, G., & Krelove, R. (2005). *VAT refunds: A review of country experience*. IMF Working Paper No. WP/05/218. Fiscal Affairs Department

Lingga, F. J. P., & Saragih, A. E. (2022). Analisis prosedur restitusi kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pematang Siantar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi (JIMAT)*, 1(2), 83–87

Niah, I. R., & Dahlan, M. (2025). Analisis *tax compliance* atas restitusi Pajak Penghasilan (PPh) Badan dengan status lebih bayar pada PT Telkom Indonesia Tbk. *Jurnal Bisnis Mahasiswa*, 5(6), 2922–2933. E-ISSN 2807-2219

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2023). *Revenue statistics in Asia and the Pacific 2023*. OECD Publishing.

H. Media Massa

Tempo.co. (2024). *KPK tetapkan tiga tersangka kasus korupsi restitusi pajak Tol Solo–Kertosono*. Diakses melalui <https://www.tempo.co>