

## IMPLEMENTASI PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR PER-24/PJ/2012 TENTANG TATA CARA PEMBUATAN FAKTUR PAJAK

(Studi Kasus pada Wajib Pajak Industri Tekstil di Kantor Wilayah DJP  
Jawa Barat I)

Asep Nugraha<sup>1)\*</sup>, Dani Rahmat<sup>2)</sup> Endang Hendayani<sup>3)</sup> Hikmat Ramadhan<sup>4)</sup> Yustina  
Triseptiani<sup>5)</sup>

<sup>1</sup>Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah Jawa Barat I,  
Bandung, Jawa Barat, Indonesia  
*tarjonoentjeng73@gmail.com*

<sup>2</sup>Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah Jawa Barat I,  
Bandung, Jawa Barat, Indonesia  
*dani.rahmat@pajak.go.id*

<sup>3</sup>Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah Jawa Barat I,  
Bandung, Jawa Barat, Indonesia  
*e.hendayani@gmail.com*

<sup>4</sup>Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah Jawa Barat I,  
Bandung, Jawa Barat, Indonesia  
*hikmatramdhan83@gmail.com*

<sup>5</sup>Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah Jawa Barat I,  
Bandung, Jawa Barat, Indonesia  
*yoezkiyoet@gmail.com*



### ABSTRAK

Makalah ini bertujuan untuk menggambarkan implementasi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24 / PJ / 2012 dan menganalisis faktor-faktor apa saja yang menghambat atau menyebabkan gagalannya implementasi kebijakan mengenai data yang harus dimasukkan dalam dokumen faktur pajak pada industri tekstil. Wajib Pajak yang terdaftar di Kanwil DJP Jawa Barat-I, selanjutnya bermaksud untuk menjelaskan fenomena yang ada dengan teori-teori yang relevan dalam ilmu administrasi sehingga dapat mendeskripsikan permasalahan tersebut. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24 / PJ / 2012 memenuhi kriteria sebagai kegagalan kebijakan yaitu penerapan kebijakan yang tidak berhasil, yang terjadi karena kondisi eksternal yang kurang mendukung sehingga kebijakan tidak berhasil mewujudkan dampak atau hasil akhir yang diinginkan. Kebijakan yang memasukkan data yang harus dicantumkan dalam dokumen faktur pajak untuk tujuan peningkatan kepatuhan pajak dapat dinilai memiliki risiko kegagalan karena faktor kebijakan bernasib buruk karena faktor-faktor seperti: 1) pandangan benturan kepentingan antar pelaku administrator dan sasaran kebijakan; 2) dianggap bertentangan dengan kepentingan tujuan kebijakan; 3) tindakan pemicu yang dapat dikategorikan sebagai penipuan (fraud); dan 4) rawan disalahgunakan oleh Wajib Pajak secara melawan hukum.

**Kata Kunci:** Faktor Kegagalan, Implementasi Kebijakan, Kebijakan Publik, Implementasi yang tidak Berhasil.

### **ABSTRACT**

*This paper aims to illustrate the implementation of Director General of Taxes Regulation Number PER-24/PJ/2012 and analyze what factors hinder or cause the failure of the implementation of policies regarding the data that must be included in the tax invoice document on textile industry taxpayers registered in the Regional Tax Office of West Java-I, and further intends to explain existing phenomena with relevant theories in administrative science so that they can describe the problem. The results of this study indicate that the implementation of the Director General of Taxes Regulation Number PER-24/PJ/2012 meets the criteria as a policy failure that is the implementation of an unsuccessful policy, which occurs due to unfavorable external conditions so that the policy does not succeed in realizing the desired impact or final outcome. Policies that include data that must be included in tax invoice documents for the purpose of increasing tax compliance can be assessed as having a risk of failure because the policy factors have bad luck because of factors such as: 1) the view of conflicts of interest between administrator actors and policy targets; 2) deemed contrary to the interests of the policy objectives; 3) triggering actions that can be categorized as fraud (fraud); and 4) prone to be misused by taxpayers unlawfully.*

*Keywords: Failure Factors, Policy Implementation, Public Policy, Unsuccessful Implementation.*

### **PENDAHULUAN**

APBN dalam satu dasawarsa ini menunjukkan bahwa kurang lebih 75% penerimaan negara berasal dari pajak. Karena itu tidak salah jika dikatakan bahwa hampir seluruh aspek pembangunan infrastruktur negara berhubungan langsung dengan kemampuan Direktorat Jenderal Pajak dalam menghimpun penerimaan pajak. Tidak keliru pula jika Direktorat Jenderal Pajak dikatakan memiliki posisi krusial dalam pemerintahan Republik Indonesia karena tugasnya menghimpun penerimaan negara melalui pajak dengan porsi seperti ini. Di dalam pos penerimaan perpajakan, penerimaan PPh dan PPN memiliki kontribusi utama sebesar 50,1% dan 36,7% terhadap penerimaan perpajakan. Laman resmi Kementerian Keuangan (2018) mempublikasikan informasi pendapatan PPN Dalam Negeri dalam APBN tahun 2019 direncanakan sebesar Rp410,7 triliun. Dalam rangka mengemban tugas menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak serta upaya mencapai target penerimaan pajak yang telah ditentukan dalam APBN, Direktorat Jenderal Pajak sejak tahun 2007-an melaksanakan berbagai program kebijakan yang telah dirumuskan Kementerian Keuangan di antaranya modernisasi organisasi, reformasi birokrasi serta melakukan beberapa perubahan regulasi dalam rangka efektivitas dan efisiensi pemungutan pajak. Kebijakan yang menjadi sorotan dalam paper ini adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan Atau Penggantian, Dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak. Peraturan ini menggantikan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 13/PJ/2010 tanggal 1 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-65/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010 yang lahir berdasarkan pada Undang-undang Nomor 42 tahun 2009 tentang perubahan ketiga UU No. 8 Tahun 1983 tentang PPN dan PPnBM yang memuat materi yang sama bahwa atas setiap Faktur Pajak yang dibuat wajib memuat data nama, alamat, dan NPWP pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak

Dihapusnya sarana administrasi berupa faktur pajak sederhana dengan menghapus Pasal 13 ayat (7) dalam perubahan ketiga UU PPN tahun 2009 ini, dimaksudkan di antaranya dalam rangka ekstensifikasi wajib pajak baru serta dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan para pengusaha yang melakukan penjualan atau pembelian melalui sarana administrasi faktur pajak. Sampai dengan tahun 2015 pasca berlakunya kebijakan penghapusan faktur pajak sederhana tersebut, tingkat kepatuhan Wajib Pajak masih berkutat di kisaran 60% dan berdampak pada pencapaian tax ratio yang belum optimal yang berkutat di angka 12%-an.

(Direktorat Jenderal Pajak, 2015: 29). Selain itu, di tengah upaya Direktorat Jenderal Pajak untuk berbenah diri serta kerja keras dalam rangka menumbuhkan kepercayaan masyarakat, membina kepatuhan dan kesadaran pajak dalam rangka pencapaian penerimaan pajak yang telah ditargetkan dalam APBN, masih saja muncul aneka ragam ketidakpatuhan, pelanggaran bahkan penyelundupan pajak yang dilakukan kalangan pengusaha sebagai Wajib Pajak. Kecurangan di bidang perpajakan pada dasarnya dilakukan dengan maksud untuk menghindari atau mengurangi pengenaan pajak atau memperoleh keuntungan dari perpajakan berupa restitusi pajak. Bahkan Gunadi (2017) mengidentifikasi terjadinya fenomena profitisasi pajak yaitu mencari tambahan keuntungan bisnis bukan dari perluasan aktivitas atau produktivitas usaha, melainkan dari rekayasa pajak. Berdasarkan kondisi tersebut, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian mengenai efektivitas implementasi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-24/Pj/2012 Tentang Tata Cara Pembuatan Faktur Pajak untuk menilai keberhasilan implementasinya.

## **METODE**

Penelitian yang dilakukan merupakan jenis penelitian deskriptif, Neuman (2014) menyatakan bahwa penelitian deskriptif merupakan penelitian yang memberikan gambaran spesifik mengenai keadaan yang sebenarnya dari suatu situasi dan keterkaitan sosial. Peneliti berusaha untuk mengungkap dan mendeskripsikan pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-24/Pj/2012 Tentang Tata Cara Pembuatan Faktur Pajak. Sementara itu, teknik pengumpulan data yang digunakan oleh peneliti adalah pengumpulan data melalui studi dokumen dan literatur yang relevan dengan penelitian yang akan dilakukan sehingga memudahkan dalam proses analisis masalah.

## **PEMBAHASAN**

### **Implementasi Kebijakan Publik dan faktor-faktor yang mempengaruhinya**

Kebijakan publik adalah proses atau rangkaian aktivitas atau kebijakan yang ditetapkan oleh badan-badan dan aparat pemerintah yang mempunyai tujuan untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu, memiliki nilai tertentu, dan memberikan dampak bagi masyarakat luas dalam rangka menyelesaikan permasalahan publik (Agustino, 2017: 16); (James E. Anderson (1979: 3) dalam Subarsono (2013); M.C. Lemay (2002); Friedrich (2007); Sharkansky (1970); Lester dan Stewart (1996) dalam Widaningrum dkk (2015: 10). Merujuk pada definisi yang dikemukakan Thomas Dye (1975) dalam Widaningrum dkk (2015: 10); (Indiahono, 2009: 17) dan Subarsono (2013: 2) misalnya, hampir semua yang diputuskan atau tidak diputuskan oleh pemerintah, bahkan diamnya pemerintah termasuk dalam definisi sebagai kebijakan (*whatever governments choose to do or not to do*).

Marpaung (2015: 284-285) mengemukakan bahwa kebijakan publik dapat dipandang sebagai suatu 'sistem hukum' (*system of law*) yang terdiri dari :

1. Isi hukum (*content of law*); yakni uraian atau penjabaran tertulis dari suatu kebijakan yang tertuang dalam bentuk perundang-undangan, peraturan-peraturan dan keputusan-keputusan pemerintah yang dibentuk melalui proses-proses legislasi dan yurisdiksi.
2. Tata laksana hukum (*structure of law*) yang dibentuk melalui proses-proses politik dan manajemen birokrasi dengan melibatkan semua perangkat kelembagaan dan pelaksana dari isi hukum yang berlaku (lembaga hukum dan para aparat pelaksananya).
3. Budaya Hukum (*culture of law*); yakni persepsi, pemahaman, sikap penerimaan, praktek-praktek pelaksanaan, penafsiran terhadap dua aspek sistem hukum di atas isi dan tata laksana hukum yang terbentuk melalui proses-proses sosialisasi dan mobilisasi. Dalam pengertian ini juga tercakup bentuk-bentuk tanggapan (reaksi, response) masyarakat luas terhadap

pelaksanaan isi dan tata laksana hukum yang berlaku.

Definisi-definisi tersebut memandang bahwa kebijakan publik lahir karena tuntutan-tuntutan yang merupakan serangkaian pengaruh lingkungan, dan kemudian ditransformasikan ke dalam suatu sistem politik sebagai instrumen untuk mencapai tujuan. Kebijakan publik secara sederhana merupakan bentuk pernyataan formal dari pemerintah tentang pilihan terbaik dari berbagai alternatif penyelesaian masalah publik. (Widaningrum dkk, 2015: 10-12). Erwan Agus Purwanto (2015: 99-100), mendefinisikan Kinerja Kebijakan sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian implementasi dalam mewujudkan sasaran dan tujuan suatu kebijakan berupa keluaran kebijakan (*policy output*) maupun hasil kebijakan (*policy outcomes*). Dengan mengutip Wahab (2014: 24-33), Tinolah (2016) menuliskan bahwa pemahaman yang lebih baik terhadap hakikat kebijakan publik sebagai tindakan yang mengarah pada tujuan, akan dapat dipahami lebih baik dengan mengidentifikasi lebih lanjut dalam beberapa kategori berikut:

1. *Policy Demands* (tuntutan kebijakan): tuntutan atau desakan yang ditujukan pada pejabat-pejabat pemerintah yang dilakukan oleh aktor-aktor lain, baik swasta ataupun kalangan dalam pemerintah sendiri, dalam sistem politik untuk melakukan tindakan tertentu, atau sebaliknya tidak berbuat sesuatu terhadap masalah tertentu.
2. *Policy Decisions* (keputusan kebijakan): keputusan-keputusan yang dibuat oleh para pejabat pemerintah untuk memberikan legitimasi, kewenangan, atau memberikan arah terhadap pelaksanaan kebijakan publik.
3. *Policy Statements* (pernyataan kebijakan): pernyataan resmi atau artikulasi (penjelasan) mengenai kebijakan publik tertentu. Termasuk ketetapan-ketetapan, maupun pernyataan-pernyataan dan pidato-pidato resmi para pejabat pemerintah yang menunjukkan hasrat dan tujuan pemerintah, serta apa yang akan dilaksanakan untuk mewujudkan tujuan tersebut.
4. *Policy Outputs* (keluaran kebijakan): menyangkut apa yang sesungguhnya dikerjakan oleh pemerintah, yang harus dibedakan dari apa yang dikerjakan oleh pemerintah.
5. *Policy Outcomes* (hasil akhir kebijakan): akibat-akibat atau dampak langsung yang benar-benar dirasakan oleh masyarakat, baik yang diharapkan (unintended), sebagai konsekuensi logis dari adanya tindakan atau tidak adanya tindakan pemerintah dalam bidang-bidang atau masalah-masalah tertentu yang ada di masyarakat.

Implementasi kebijakan dapat dikatakan sebagai keluarnya standar peraturan, proses menerjemahkan peraturan ke dalam bentuk tindakan dan konsekuensi dari kebijakan bagi masyarakat yang mempengaruhi beberapa aspek kehidupannya (Kadji, 2015); (Agustino, 2017: 126). Jika bertolak dari konteks lokus dan fokus (perubahan) di mana kebijakan diterapkan akan sejalan dengan pandangan Van Meter dan van Horn yang dikutip oleh Erwan Agus Purwanto (2015: 20) bahwa implementasi kebijakan merupakan tindakan yang dilakukan oleh (organisasi) pemerintah dan swasta baik secara individu maupun secara kelompok yang dimaksudkan untuk mencapai tujuan. Menurut Quade (1984: 310) dalam Akib (2010), alasan perlunya implementasi kebijakan adalah untuk menunjukkan bukti bahwa dalam implementasi kebijakan terjadi aksi, interaksi, dan reaksi antar faktor implementasi kebijakan (organisasi pengimplementasi, kelompok sasaran, dan faktor lingkungan.) Dengan demikian implementasi merupakan kegiatan untuk mendistribusikan keluaran kebijakan (*to deliver policy output*) yang dilakukan oleh para implementor kepada kelompok sasaran (*target group*) sebagai upaya untuk mewujudkan tujuan kebijakan. (Erwan Agus Purwanto, 2015: 21).

### **Faktor-faktor dalam Implementasi Kebijakan**

Banyak faktor pendukung dan penghambat keberhasilan implementasi kebijakan yang dikemukakan para sarjana. Jika di gabungkan pendapat beberapa sarjana tersebut, maka terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan implementasi kebijakan, yaitu:

1. Proses perumusan kebijakan, tingkat kekuasaan, kepentingan dan strategi yang dimiliki para aktor yang terlibat dalam implementasi kebijakan (Erwan Agus Purwanto (2015: 19); Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93))
2. Integritas teori (*theoretical integrity*) yang memberikan dukungan kuat dalam merumuskan kebijakan (Sabatier (1988) dan Schneider (1982) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
3. Dukungan dari pejabat atau atasan dan para stakeholder (Sabatier (1988) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19); Keban (2007: 16) dalam Akib (2010))
4. Proses implementasi memiliki dasar hukum yang jelas yang menjamin kepatuhan petugas dan kelompok sasaran serta penegasan dan perincian pelaksana kebijakan/implementor dalam sebuah kebijakan. (Sabatier (1988) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19) ; Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93))
5. Tingkat perubahan yang diinginkan dari sebuah kebijakan serta tujuan atau sasaran kebijakan yang jelas dan konsisten (Sabatier (1988); Erwan Agus Purwanto (2015: 19); Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93))
6. Tingkat akomodasi kepentingan kelompok sasaran termuat dalam kebijakan atau kesesuaian antara program dengan pemanfaat, yaitu kesesuaian antara apa yang ditawarkan oleh program dengan apa yang dibutuhkan oleh kelompok sasaran (Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93); Korten (1980) dalam Akib (2010)).
7. Jenis manfaat yang diterima oleh kelompok sasaran dan ketepatan instrumen yang dipakai untuk mencapai tujuan kebijakan (Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93); Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
8. Kapasitas implementor, ketepatan tupoksi dari badan pemerintah yang melaksanakan program kebijakan atau kesesuaian antara program dengan organisasi pelaksana, yaitu kesesuaian antara tugas yang dipersyaratkan oleh program dengan kemampuan organisasi pelaksana atau struktur organisasi termasuk tata aliran kerja birokrasi dan SOP yang menjadi pedoman bagi setiap implementor dalam bertindak. (Edwards III dalam Akib (2010), Indiahono (2009: 31) dan Subarsono (2013: 90-92); Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93); Korten (1980) dalam Akib (2010)); Erwan Agus Purwanto (2015: 19)
9. Dukungan sumber daya yang memadai berupa kompetensi implementor dan kecukupan input kebijakan terutama anggaran/finansial (Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93) dan Edwards III dalam Akib (2010), Indiahono (2009: 31) dan Subarsono (2013: 90-92); Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
10. Disposisi, yakni watak dan karakteristik yang dimiliki implementor (institusi dan rezim yang sedang berkuasa), seperti komitmen, kejujuran dan keahlian para pelaksana kebijakan. (Edwards III dalam Akib (2010), Indiahono (2009: 31) dan Subarsono (2013: 90-92); Keban (2007: 16) dalam Akib (2010); Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93); Sabatier (1988) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
11. Komunikasi, sebagai transmisi informasi apa yang menjadi tujuan dan sasaran kebijakan kepada kelompok sasaran kebijakan untuk menghindari distorsi implementasi. Edwards III dalam Akib (2010), Indiahono (2009: 31) dan Subarsono (2013: 90-92)

12. Kesesuaian antara kelompok pemanfaat dengan organisasi pelaksana, yaitu kesesuaian antara syarat yang diputuskan organisasi untuk dapat memperoleh output program dengan apa yang dapat dilakukan oleh kelompok sasaran program. (Korten (1980) dalam Akib (2010))
13. Karakteristik, sikap, tingkat kepatuhan, responsivitas, sumber daya dan dukungan publik atau kelompok sasaran (Keban (2007: 16) dalam Akib (2010); Merilee S. Grindle dalam Subarsono (2013: 93); dan Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
14. Kondisi lingkungan geografi, sosial, ekonomi dan politik serta teknologi (Keban (2007: 16) dalam Akib (2010); Sabatier (1988); Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
15. Kelangsungan hidup (*viability*), Cakupan (*scope*), dan Kapasitas (*capacity*) (Schneider (1982) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19))
16. Konsekuensi yang tidak diinginkan (*unintended consequences*) Schneider (1982) dalam Erwan Agus Purwanto (2015: 19)

Dalam implementasi kebijakan model Merilee S. Grindle, disebutkan bahwa keberhasilan suatu implementasi kebijakan publik dapat diukur dari proses pencapaian outcomes yang dapat dilihat, di antaranya dari dimensi dampak atau efeknya terhadap masyarakat secara individu dan kelompok (Agustino, 2017: 142). Dampak atau efek dari suatu implementasi kebijakan publik dapat berupa kepatuhan atau bahkan kecurangan yang dilakukan sekelompok publik yang menjadi objek dari kebijakan tersebut. Dengan mengutip McConnell (2010) dalam Michael Howlett (2012: 542) Tinolah (2016) mendefinisikan kegagalan implementasi kebijakan sebagai “*a policy fails insofar as it does not achieve the goals that proponents set out to achieve and no longer receives support from them*” maksudnya kebijakan gagal ketika tidak mencapai tujuan dan komponen yang ditetapkan untuk mencapai tujuan dan tidak lagi menerima dukungan dari mereka (penerima kebijakan). Dalam kenyataannya, kebijakan publik itu mengandung risiko untuk mengalami kegagalan. Hogwood dan Gunn (1986) dalam Wahab (2014: 128-129) sebagaimana dikutip Tinolah (2016), mengelompokkan kegagalan implementasi kebijakan tersebut dalam dua kategori, yaitu:

1. *Non implementation*:  
Tidak terimplementasikan, mengandung arti bahwa suatu kebijakan tidak dilaksanakan sesuai dengan rencana, mungkin karena pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaannya tidak mau bekerjasama, atau mereka sudah bekerja secara tidak efisien, bekerja setengah hati, atau karena mereka tidak sepenuhnya menguasai permasalahan, atau kemungkinan permasalahan yang dikerjakan di luar jangkauan kekuasaannya, sehingga walaupun usaha mereka sangat gigih, hambatan-hambatan yang ada tidak sanggup ditanggulangi. Akibatnya, implementasi yang efektif sulit untuk dipenuhi.
2. *Unsuccessful implementation*  
Implementasi yang tidak berhasil, biasanya terjadi saat suatu kebijakan tertentu telah dilaksanakan sesuai dengan rencana, namun karena kondisi eksternal ternyata tidak menguntungkan sehingga kebijakan tersebut tidak berhasil dalam mewujudkan dampak atau hasil akhir yang dikehendaki. Kebijakan memiliki risiko gagal karena faktor pelaksanaannya jelek (*bad execution*), kebijakannya sendiri jelek (*bad policy*), atau kebijakan itu bernasib jelek (*bad luck*).

### **Pernyataan Kebijakan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012**

Dalam kasus ini sebagai dasar regulasi lahirnya kebijakan mengenai kewajiban memuat data nama, alamat, dan NPWP pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak dalam

dokumen faktur pajak adalah adalah menindaklanjuti kebijakan pemerintah tentang kebijakan penghapusan jenis faktur pajak sederhana dalam administrasi perpajakan dengan dihapuskannya Pasal 13 ayat (7) dalam perubahan ketiga UU PPN tahun 2009. Sejak berlakunya Perubahan Ketiga UU PPN 1984, administrasi pajak tidak lagi mengenal bentuk “Faktur Pajak Sederhana” sehingga pengaturan tentang bentuk dan ukuran formulir Faktur Pajak, tata cara pengisian keterangan pada Faktur Pajak, prosedur pemberitahuan dalam rangka pembuatan Faktur Pajak, tata cara pembetulan atau penggantian Faktur Pajak, dan tata cara pembatalan Faktur Pajak diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 13/PJ/2010 tanggal 1 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-65/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010 dan kemudian diganti dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-24/PJ/2012 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-17/PJ/2014 yang memuat materi yang sama bahwa atas setiap Faktur Pajak yang dibuat wajib memuat data nama, alamat, dan NPWP pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Pengusaha Kena Pajak yang membuat Faktur Pajak dengan tidak memenuhi aturan ini dianggap tidak menerbitkan Faktur Pajak dan dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari nilai penjualan atau penyerahan yang menjadi objek PPN tersebut, kecuali jika pengusaha kena pajak tersebut merupakan Pedagang Eceran.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang bentuk dan ukuran formulir Faktur Pajak, tata cara pengisian keterangan pada Faktur Pajak, prosedur pemberitahuan dalam rangka pembuatan Faktur Pajak, tata cara pembetulan atau penggantian Faktur Pajak, dan tata cara pembatalan Faktur Pajak merupakan perintah atribusi dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.03/2010 tanggal 22 Februari 2010 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak yang kemudian diganti dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 84/PMK.03/2012 tanggal 6 Juni 2012 sebagai peraturan pelaksanaan yang diamanatkan Pasal 13 ayat (8) UU PPN. Pasal 12 ayat (1) dan memori penjelasan Pasal 2 UU Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (UU KUP) mencerminkan self assessment system yang dianut Indonesia sebagai sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar. Berdasarkan asas pemungutan pajak ini, maka tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan termasuk kewajiban untuk memungut PPN atas transaksi serta pembuatan Faktur Pajak sebagai bukti pungutan PPN yang dilakukan pengusaha penjual sebagai wajib pajak, berada pada wajib pajak itu sendiri untuk kemudian dilaporkan ke pihak Direktorat Jenderal Pajak melalui mekanisme pelaporan SPT (Surat Pemberitahuan)

Dengan demikian, peraturan mengenai tata cara pembuatan, tata cara pembetulan atau penggantian faktur pajak serta bentuk dan ukuran formulir, tata cara pengisian keterangan, prosedur pemberitahuan dalam rangka pembuatan, tata cara pembetulan atau penggantian, dan tata cara pembatalan faktur pajak mengikat secara yuridis formal kepada setiap Pengusaha Kena Pajak dengan suatu ancaman sanksi administrasi dan pidana bagi pelanggarnya. Sebagai bagian dari reformasi perpajakan di bidang peraturan perundang-undangan, hal ini di antaranya dimaksudkan untuk meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap institusi pajak serta meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dalam rencana strategis tahun 2015 s.d. 2019 sebagaimana tertuang dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-95/PJ/2015 tanggal 27 April 2015 sebagai kelanjutan dari rencana strategis tahun 2012 s.d. 2014 dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak KEP-334/PJ/2012 DJP telah mengidentifikasi permasalahan dan tantangan strategis yang dihadapi DJP salah satunya adalah sempitnya basis pajak (narrowed tax based) dan belum

optimalnya koordinasi dengan pihak ketiga terutama terkait dengan proses penghimpunan data dan informasi dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi dan pihak lain. Ekstensifikasi pajak terutama Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan (PPh) Orang Pribadi, penyempurnaan peraturan perundang-undangan perpajakan dan pembenahan sistem administrasi perpajakan merupakan salah satu strategi yang dirumuskan DJP dalam rangka mewujudkan penerimaan pajak yang optimal.

Peraturan ini menggantikan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 13/PJ/2010 tanggal 1 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-65/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010 yang lahir berdasarkan pada Undang-undang Nomor 42 tahun 2009 tentang perubahan ketiga UU No. 8 Tahun 1983 tentang PPN dan PPnBM yang memuat materi yang sama bahwa atas setiap Faktur Pajak yang dibuat wajib memuat data nama, alamat, dan NPWP pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Dihapusnya sarana administrasi berupa faktur pajak sederhana dengan menghapus Pasal 13 ayat (7) dalam perubahan ketiga UU PPN tahun 2009 ini, dimaksudkan di antaranya dalam rangka ekstensifikasi wajib pajak baru serta dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan para pengusaha yang melakukan penjualan atau pembelian melalui sarana administrasi faktur pajak. Dengan bertolak dari pengertian Implementasi kebijakan sebagai keluarnya standar peraturan sebagaimana dikemukakan Kadji (2015), maka Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan Atau Penggantian, Dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-17/PJ/2014 tanggal 20 Juni 2014 merupakan implementasi dari kebijakan ekstensifikasi pajak PPN dan PPh Orang Pribadi, penyempurnaan peraturan perundang-undangan perpajakan dan pembenahan sistem administrasi perpajakan dalam rangka mewujudkan penerimaan pajak yang optimal. Berdasarkan data pelaporan di Kanwil DJP Jawa Barat I, dari tahun 2015 s.d. 2018, sampel 5 pabrikan tekstil sebagai Pengusaha Kena Pajak masih menerbitkan Faktur Pajak tanpa mencantumkan NPWP Pembeli rata-rata sebesar 26% dari total Faktur Pajak yang diterbitkan.

**Tabel 1.1** Trend Penerbitan Faktur Pajak Tanpa Data NPWP Pembeli oleh 5 Pabrikan Tekstil

No.	Tahun	Porsi FP tanpa data NPWP Pembeli
1	2015	12.1%
2	2016	17.7%
3	2017	49.0%
4	2018	28.2%

Sumber: diolah dari Data Aplikasi PK-PM Portal DJP.

Pada tabel 1.1 dapat dilihat kecenderungan masih adanya penerbitan Faktur Pajak yang dilakukan sampel 5 pabrikan tekstil sebagai Pengusaha Kena Pajak tanpa memuat data NPWP pembeli dari Tahun 2015 s.d. 2018. Fenomena ini menunjukkan indikasi adanya kesulitan yang dialami pabrikan tekstil untuk mematuhi ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang bentuk dan ukuran formulir Faktur Pajak.

**Tabel 1.2** Rata-rata porsi transaksi sampel 5 pabrikan tekstil kepada pembeli yang tidak memiliki NPWP Tahun 2015 s.d. 2018

No.	Pengusaha Kena Pajak	Penjualan kepada Non-PKP/NPWP
1	A	27.1%
2	B	31.0%
3	C	56.1%
4	D	4.3%
5	E	21.6%

Sumber: diolah dari Data Aplikasi PK-PM Portal DJP.

Tabel 1.2 menyajikan rata-rata porsi transaksi sampel 5 pabrikan tekstil kepada pembeli yang tidak memiliki NPWP dalam tahun 2015 s.d. 2018. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa dari tahun 2015 s.d. 2018 terdapat fenomena masih berlangsungnya transaksi yang dilakukan pabrikan tekstil sebagai Pengusaha Kena Pajak dengan pembeli boleh jadi pengusaha orang pribadi yang sengaja menghindar untuk diketahui pihak administrasi pajak.

Pada bulan Juli 2019 yang lalu, *Bisnis.com* (2019) memberitakan bahwa Pengadilan Negeri Bandung telah menjatuhkan vonis terhadap komplotan lima penggelap pajak PT TBX di antaranya terdakwa H selaku Direktur PT TBX yang divonis dengan pidana penjara empat tahun dan denda sebesar Rp151.846.938.254,00. Berdasarkan Laporan Penyidikan Tim PPNS Direktorat Penegakan Hukum (2018), peristiwa di PT TBX ini terjadi untuk tahun pajak 2016 dan 2017, yang mengungkap fakta adanya kerugian pada pendapatan negara dari sektor PPN setidaknya sebesar Rp 41 milyar akibat dari kecurangan administrasi pelaporan pajak satu perusahaan garment yang melibatkan setidaknya 29 pabrikan tekstil yang terdaftar di beberapa Kantor Pelayanan Pajak di lingkungan Kanwil DJP Jawa Barat I dengan modus "switching" atau pengalihan faktur pajak. Apa yang diuraikan di atas dapat dipandang sebagai sebuah indikator kegagalan implementasi kebijakan menurut Mc Connell (2010). Namun untuk melihat jenis kegagalannya, terlebih dahulu harus dikaji faktor penyebab kegagalan implementasi kebijakan.

**Faktor-faktor yang mempengaruhi implementasi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012:**

1. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012 dipandang tidak mengakomodasi kepentingan WP Industri Tekstil terkait dengan kelaziman mereka melakukan transaksi dengan pengusaha kecil/menengah yang tidak memiliki NPWP. Kebijakan Direktur Jenderal Pajak mengenai kewajiban memuat data nama, alamat, dan NPWP pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak dalam dokumen faktur pajak adalah menindaklanjuti kebijakan pemerintah tentang penghapusan jenis faktur pajak sederhana dalam administrasi perpajakan dengan dihapuskannya Pasal 13 ayat (7) dalam perubahan ketiga UU PPN tahun 2009. Sebagai bagian dari reformasi perpajakan di bidang peraturan perundang-undangan, hal ini di antaranya dimaksudkan untuk meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap institusi pajak serta meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Di sisi lain, aspek kemitraan dalam upaya pemberdayaan Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah berdasarkan Undang-Undang No. 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil dan Menengah bertujuan untuk mendorong terjadinya hubungan yang saling menguntungkan dalam pelaksanaan transaksi usaha antara usaha mikro, kecil, menengah, dan usaha besar. Pelaksanaan program pemberdayaan UMKM tersebut menjadikan adanya kemungkinan

bahkan meningkatnya transaksi antara pengusaha pabrikan sebagai usaha besar dengan pengusaha mikro, kecil dan menengah dengan kemungkinan tidak memiliki NPWP atau pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP yang menjadi potensi permasalahan administrasi pajak jika dikaitkan dengan perubahan UU PPN 2009 yang mewajibkan Pengusaha Kena Pajak bukan Pedagang Eceran membuat Faktur Pajak dengan mencantumkan data nama, alamat, dan NPWP pembeli.

Wajib pajak industri tekstil di wilayah Jawa Barat sebagai kelompok sasaran dari kebijakan yang tertuang dalam regulasi dari Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak ini memandang seakan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 telah menutup kemungkinan pengusaha industri tekstil melakukan transaksi dengan pembeli usaha kecil dan menengah yang boleh jadi tidak memiliki NPWP atau pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP yang menjadi kebijakan Kementerian Koperasi dan UKM.

2. WP Industri Tekstil tidak melihat adanya manfaat untuk dirinya dari diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012.

Sebagai pabrikan, WP industri tekstil tidak memenuhi kriteria sebagai pedagang eceran, sehingga kewajiban untuk membuat Faktur Pajak dengan mencantumkan data nama, alamat, dan NPWP pembeli menjadi mengikat dan mengandung ancaman sanksi. Bahwa dengan adanya kewajiban yang diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 24/PJ/2012 berdampak pada berkurangnya omzet penjualan dari transaksi yang dilakukan dengan pembeli usaha kecil dan menengah yang tidak memiliki NPWP.

3. Kondisi lingkungan sosial, ekonomi dan karakteristik WP industri tekstil yang berhubungan dengan WP lain dengan tingkat kepatuhan yang rendah.

Sebagai pengusaha swasta, wajib pajak industri tekstil di wilayah Jawa Barat memiliki kepentingan untuk mencari keuntungan sebesar-besarnya dengan melakukan penjualan sebanyak-banyaknya tanpa memandang siapa pembelinya, termasuk tidak ingin mempertimbangkan apakah pembelinya tersebut telah memiliki NPWP atau tidak.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 menutup kemungkinan pengusaha industri tekstil melakukan transaksi dengan pembeli yang tidak ingin NPWP nya diketahui dengan maksud menghindari dari deteksi pihak kantor pajak. Hal ini menjadi tekanan (*pressure*) bagi kalangan pabrikan tekstil antara pilihan untuk patuh terhadap peraturan pengisian faktur pajak dengan kekhawatiran ditinggalkan pembeli yang tidak memiliki NPWP atau dengan berbagai alasan tidak memberikan data NPWP untuk dicantumkan dalam faktur pajak. Dilema lain muncul, jika data NPWP tersebut menyebabkan adanya tindakan penegakan hukum oleh DJP kepada customer mereka yang dikhawatirkan memicu piutang yang tak terbayar atau *non-perform*.

4. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 dituding memicu konsekuensi yang tidak diinginkan (*unintended consequences*) berupa munculnya perbuatan yang diatur dan diancam pidana berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan Pasal 39A huruf A Undang-Undang KUP.

Tekanan (*pressure*) yang dialami kalangan pabrikan tekstil antara pilihan untuk patuh terhadap peraturan pengisian faktur pajak dengan kekhawatiran ditinggalkan pembeli yang tidak memiliki NPWP atau dengan berbagai alasan tidak memberikan data NPWP untuk dicantumkan dalam faktur pajak kemudian memicu perbuatan yang dapat dikategorikan sebagai fraud, di antaranya: (1) Mengalihkan "switching" faktur pajak atas penjualan kepada pembeli Non-PKP/NPWP kepada pengusaha lain yang sudah bestatus PKP baik secara

langsung karena relasi, atau melalui para mediator (trader kain atau sales/pengedar faktur pajak), (2) Memunculkan nama "buku telepon" atau nama pembeli rekayasa yang dicantumkan dalam sebagian kecil faktur pajak dengan NPWP "000." dan (3) Tidak melaporkan penjualan yang dilakukan kepada pembeli Non-PKP/NPWP yang diistilahkan dengan penjualan "polosan" baik dalam SPT PPN maupun SPT PPh.

Selain itu, Di tengah iklim kompetisi usaha yang ketat di antara para wajib pajak industri tekstil, ditambah dengan serbuan produk tekstil impor, maka terjadi kecenderungan perilaku curang yang dilakukan wajib pajak industri tekstil dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Kecurangan di bidang perpajakan pada dasarnya dilakukan dengan maksud untuk menghindari atau mengurangi pengenaan pajak atau memperoleh keuntungan dari perpajakan berupa restitusi pajak.

Bahwa dalam fakta persidangan kasus PT TBX terungkap bahwa dalam mengajukan restitusi PPN, PT TBX menggunakan faktur pajak tidak sah dari 29 pabrikan tekstil yang berasal dari pengalihan faktur pajak yang berasal dari penjualan mereka kepada pembeli yang tidak memiliki NPWP.

Fenomena masih adanya transaksi pengusaha pabrikan tekstil kepada pembeli yang tidak memiliki NPWP pasca berlakunya perubahan UU PPN tahun 2009 yang mewajibkan pabrikan tekstil sebagai PKP Penjual untuk menerbitkan Faktur Pajak dengan kewajiban mencantumkan identitas nama, alamat dan NPWP adanya contoh fakta kerugian negara akibat dari "switching" Faktur Pajak menunjukkan adanya implementasi kebijakan administrasi pajak terkait pengisian faktur pajak atas penjualan yang dilakukan pabrikan tekstil ditengah program pemberdayaan UMKM yang menerapkan konsep kemitraan antara pengusaha besar (pabrikan tekstil) dengan IKM yang berdampak buruk pada tingkat kepatuhan wajib pajak pabrikan tesktil bahkan berpotensi menyebabkan kerugian pada pendapatan negara.

## **KESIMPULAN**

Implementasi kebijakan mewajibkan mencantumkan identitas nama, alamat dan NPWP pembeli dalam faktur pajak yang dibuat wajib pajak industri tekstil di Jawa Barat terindikasi memenuhi kriteria sebagai unsuccessful implementation atau implementasi kebijakan yang tidak berhasil, yang terjadi ketika kebijakan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan rencana, namun karena adanya kondisi eksternal yang tidak menguntungkan sehingga kebijakan tersebut tidak berhasil dalam mewujudkan dampak atau hasil akhir yang dikehendaki. Kebijakan mencantumkan identitas nama, alamat dan NPWP dalam faktur pajak untuk tujuan meningkatkan kepatuhan pajak dapat dinilai memiliki resiko gagal karena adanya faktor penyebab kegagalan implementasi kebijakan (*bad luck*) berupa: 1) pandangan adanya benturan kepentingan antar aktor administrator (DJP dan Kementerian Koperasi dan UKM) serta industri tekstil sebagai sasaran kebijakan; 2) dipandang bertentangan dengan kepentingan wajib pajak industri tekstil yang menginginkan penjualan sebanyak-banyaknya tanpa ada kekhawatiran ditinggalkan pembeli yang tidak memiliki NPWP; 3) memicu perbuatan yang dapat dikategorikan sebagai kecurangan (*fraud*); dan 4) rawan disalahgunakan oleh wajib pajak yang ingin mencari keuntungan dengan cepat dengan bertindak dengan jalan melawan hukum.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Agustino, L. (2017). *Dasar-dasar Kebijakan Publik (Revisi)*. Bandung: Alfabeta.
- Akib, H. (2010). Implementasi Kebijakan: Apa, Mengapa, dan Mengapa. *Jurnal Administrasi Publik*, 1(1), 1–11. Diambil dari <http://ojs.unm.ac.id/index.php/iap/article/viewFile/289/6>
- Bisnis.com. (2019). 5 Penggelap Pajak Dibui Plus Denda Rp151 Miliar. Diambil dari <https://bandung.bisnis.com>
- DJP. (2012). Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 tanggal Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan Atau Penggantian, Dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak. Jakarta, Indonesia: Direktorat Jenderal Pajak.
- DJP. (2015). Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-95/PJ/2015 Tentang Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015 - 2019. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Gunadi. (2017). *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*. Jakarta: MUC Consulting Group.
- Indiahono, D. (2009). *Kebijakan Publik Berbasis Dynamic Policy Analysis*. Yogyakarta: Gava Media.
- Kadji, Y. (2015). *Formulasi dan Implementasi Kebijakan Publik: Kepemimpinan dan Perilaku Birokrasi Dalam Fakta Realitas*. Gorontalo: Universitas Negeri Gorontalo Press.
- Kementerian Keuangan. (2018). APBN Kita Kinerja dan Fakta. Diambil dari [https://www.kemenkeu.go.id/media/11152/apbn-kita-edisi-november-2018\\_rev.pdf](https://www.kemenkeu.go.id/media/11152/apbn-kita-edisi-november-2018_rev.pdf)
- Marpaung, P. M. (2015). *Advokasi Kebijakan*. Jakarta: Lembaga Administrasi Negara.
- Neuman, W. L. (2014). *Social research method; qualitative and quantitative methods* (7<sup>th</sup>ed.). London: Pearson New International.
- RI. (2009). Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga UU No. 8 Tahun 1983 tentang PPN dan PPnBM. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Subarsono, A. (2013). *Analisis Kebijakan Publik: Konsep, Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Sulistyastuti, D. R., & Purwanto, E. A. (2015). *Implementasi Kebijakan Publik: Konsep dan Aplikasinya di Indonesia*. Yogyakarta: Gava Media.
- Tinolah, R. S. (2016). Kebijakan Publik yang Tidak Terimplementasikan: Studi Kasus Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2014 Tentang Angkutan Jalan pada Perubahan Kepemilikan Angkutan Umum Milik Perseorangan Menjadi Badan Hukum di Surabaya, 4(April), 1–11.
- Widaningrum, A., & Irawati, E. (2015). *Konsep dan Studi Kebijakan Publik*. Jakarta: Lembaga Administrasi Negara.