

BAB II

KERANGKA TEORITIS

A. Pengertian dan Macam Pajak

Seperti yang telah dikemukakan dalam bab pertama, bahwa pajak adalah sebagai penggerak dari kehidupan perekonomian suatu negara. Untuk itu kita perlu mengetahui definisi yang jelas mengenai pajak itu sendiri.

Pengertian pajak adalah : iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.²⁾

Sehingga dapat dikatakan bahwa pajak mempunyai ciri-ciri sebagai berikut :

- suatu pungutan oleh pemerintah;
- berdasarkan suatu perundang-undangan;
- untuk membiayai pengeluaran pemerintah;
- pemerintah memberikan balas jasa secara tidak langsung kepada pribadi yang telah membayar pajak

²⁾ Drs. Mardiasmo, MBA, Ak, Perpajakan, Edisi 3, Yogyakarta, Andi Offset, 1995, hal. 1.

Melihat ciri-ciri di atas dapat dikatakan bahwa pajak itu bersifat memaksa dan lebih kuat (dilihat dari segi yuridis) dibandingkan dengan sumbangan atau retribusi.

Mengingat begitu pentingnya pajak, maka perlu diketahui tentang kedudukan dari hukum pajak itu sendiri. Menurut Mardiasmo, kedudukan pajak itu terdiri dari :

- Hukum Publik
adalah tata tertib yang mengatur hubungan antara pemerintah dengan rakyat . Hukum pajak termasuk di dalam hukum publik. Karena yang termasuk di dalam hukum publik adalah : hukum tata negara, hukum pidana, hukum administrasi dan hukum pajak.
- Hukum Perdata
adalah tata tertib yang mengatur hubungan antara individu-individu. Di dalam hukum perdata ini, hukum pajak banyak terdapat sangkut pautnya. Jadi dapat dikatakan bahwa hukum pajak menganut paham imperaktif, yakni pelaksanaannya tidak dapat ditunda.³⁾

Ada beberapan macam jenis pajak, namun jenis pajak yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai jajaran Departemen Keuangan, terdiri dari :

1. Pajak Penghasilan (PPh) yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1984;
2. Pajak Pertambahan Nilai (PPN), termasuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPn BM) yang berlaku sejak 1 April 1985;
3. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) yang berlaku sejak 1 Januari 1986;
4. dan Bea Materai yang berlaku sejak 1 Januari 1986.

³⁾ Ibid., hal. 6.

B. Pajak Pertambahan Nilai

1. Pengertian Pajak Pertambahan Nilai

Di Indonesia pengenaan pajak atas peredaran barang pertama kali diperkenalkan pada tahun 1950, yaitu dengan diberlakukannya Undang-undang Peredaran Pajak (UU Pe), yang hanya berlaku sembilan bulan. Kemudian pada tahun berikutnya UU Pe diganti dengan nama UU Pajak Penjualan 1951 (UU PPn 1951) dengan masa berlakunya mencapai 33,5 tahun dan dikenakan untuk penjualan barang maupun jasa.

Pelaksanaan dari UU PPn 1951 dianggap tidak efektif dan tidak produktif. Karena di dalam UU ini masih banyak kekurangannya karena terdapat pengenaan pajak berganda dan rumitnya bentuk peraturan, seperti pengenaan tarif yang berbeda pada 9 golongan barang yang setiap golongannya mempunyai berjenis-jenis barang pula.

Dengan demikian Undang-undang No.8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah merupakan undang-undang ketiga yang diberlakukan. Pada waktu disahkan, ditetapkan bahwa undang-undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Juli 1984 dengan nama UU PPN 1984. Kemudian Perpu No. 1 tahun 1984 (tanggal 16 Juni 1984) menanggukkan pemberlakuan UU PPN 1984 sampai dengan tanggal 1 Januari 1986. Dengan PP No. 1 tahun 1985 (tanggal 7 Januari 1985) ditetapkan kembali berlakunya UU PPN 1984 sejak tanggal 1 April 1985.

Mengingat perlu adanya penyempurnaan tentang perundangan perpajakan, maka sejak tanggal 1 Januari 1995 diberlakukan Undang-undang No. 11 tahun 1994 yang menggantikan Undang-undang No. 8 tahun 1983 meskipun masa berlakunya baru sembilan tahun.

Lahirnya sistem Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mempunyai beberapa ciri yang diharapkan memberikan keuntungan bagi wajib pajak, konsumen maupun pemerintah. Beberapa ciri penting di antaranya adalah :

- tidak ada unsur pajak berganda;
- diterapkannya sistem self assessment murni;
- tarif pajak yang proposional dan tunggal;
- pengenaan pajak hanya atas konsumsi dalam negeri;
- menghindari penyelundupan;
- mendorong ekspor.

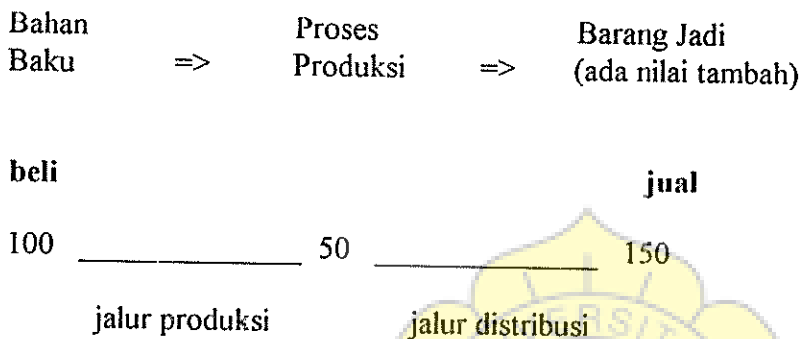
Pemungutan PPN terdapat di beberapa tempat sepanjang mata rantai peredarannya. Pengertian Pajak Pertambahan Nilai sendiri adalah pengenaan pajak atas pertambahan nilai yang timbul pada setiap jalur produksi dan jalur distribusi.

Menurut Rimsky K. Juddiseno, yang dimaksud dengan pertambahan nilai itu sendiri adalah :

Biaya yang harus di keluarkan atau diperhitungkan untuk mengolah lebih lanjut barang yang dibeli (misalnya bahan baku) menjadi barang setengah

jadi sampai barang yang siap dijual, termasuk di dalamnya biaya-biaya yang ditambah dengan tingkat laba yang diharapkan perusahaan.⁴⁾

Atau dapat dilihat pada skema mengenai gambaran terjadinya pertambahan nilai seperti yang tertera di bawah ini :



Untuk mengantisipasi terjadinya pajak berganda maka diterapkan sistem pengkreditan Pajak Masukan. PPN yang harus dibayar pada setiap tempat pemungutan hanyalah pajak atas pertambahan nilainya saja sehingga tidak menjadi pengenaan pajak berganda. Lain halnya dengan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang pengenaan pajaknya hanya satu kali yaitu pada waktu barang tersebut diserahkan oleh pabrikan atau pada waktu impor. Sehingga pada mata rantai peredaran selanjutnya pajak ini tidak dapat dikreditkan.

Sistem self assessment merupakan salah satu bentuk penerapan peran serta masyarakat dan agar peran serta ini dapat berjalan dengan baik diperlukan

⁴⁾ Rimsky J. Juddiseno, Perpajakan, Edisi revisi, Jakarta : Gramedia Pustaka Utama 1997, hal. 129.

peraturan yang sederhana, mudah dimengerti dan dilaksanakan. Bentuk penyederhanaan ini diterapkan dengan memberlakukan tarif pajak progresif dan tunggal, yaitu sebesar 10 %.

PPN merupakan pajak yang dipungut atas konsumsi dalam negeri. Oleh karena itu tarif pajak atas ekspor ditetapkan 0 % dan hal ini dilakukan untuk mendorong ekspor.

2. Dasar Pengenaan Pajak

Untuk menghitung besarnya pajak terutang perlu diketahui tentang dasar pengenaan pajak. Dasar Pengenaan Pajak (DPP) adalah jumlah harga jual, penggantian yang diminta atau yang seharusnya diminta oleh penjual atau pemberi jasa serta nilai impor yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak terutang. DPP tersebut terdiri dari harga jual, nilai lain, penggantian, nilai impor, nilai ekspor.

Penerapan DPP menurut Keputusan Menteri Keuangan No. 642/KMK-04/1994, 29/12/1994, sebagai berikut :

1. Pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma

$$\text{DPP} = \text{Harga jual (penggantian)} - \text{Laba bruto}$$

2. Pemberian cuma-cuma BKP/JKP

$$\text{DPP} = \text{Harga jual (penggantian)} - \text{Laba bruto}$$

3. Penyerahan media rekaman suara gambar

DPP = Perkiraan harga jual rata-rata

4. Penyerahan film cerita

DPP = Penyerahan hasil rata-rata perjudul film

5. Persediaan BKP yang masih tersisa pada saat bubar

DPP = Harga pasar wajar

6. Aktiva yang untuk tujuan semula tidak dijual

DPP = Harga pasar wajar

7. Penyerahan jasa biro perjalanan/pariwisata

DPP = 10 % x Jumlah tagihan (yang seharusnya ditagih)

8. Jasa pengiriman paket

DPP = 10 % x Jumlah tagihan (yang seharusnya ditagih)

9. Pedagang eceran

DPP = 20 % x Jumlah barang seluruh penyerahan barang dagangan.



Sedangkan tarif PPN terdiri dari :

- Tarif PPN : 10 % dari dasar pengenaan pajak
- Tarif PPn BM : 1 % s/d 50 % dari dasar pengenaan pajak.
(tarif berbeda-beda sesuai dengan penggolongan barang)
- Tarif Ekspor : 0 %.

Sesuai dengan peraturan pemerintah, tarif PPN dapat diubah menjadi serendah-rendahnya 5% dan setinggi-tingginya 15%.

3. Obyek dan Subyek Pajak

Pajak Pertambahan Nilai barang dan jasa (PPN) digolongkan menjadi pajak obyektif. Sifat obyektif ini tampak dalam peraturan perundangan mengenai PPN, dimana obyek yang dikenakan pajak dinyatakan dengan lebih jelas dibandingkan dengan subyeknya.

Obyek PPN

PPN dikenakan atas penyerahan barang dan jasa serta impor Barang Kena Pajak, dengan perincian sebagai berikut :

1. Penyerahan BKP (Barang Kena Pajak) atau JKP (Jasa Kena Pajak) di daerah pabean RI dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha.

BKP adalah barang yang berwujud menurut sifatnya atau hukumnya dapat berupa barang bergerak maupun barang tidak bergerak yang dikenakan pajak menurut undang-undang. Sedangkan JKP adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang/fasilitas/kemudahan/hak tersedia dipakai yang dikenakan pajak. Karena berdasarkan barang dan jasa tersebut adalah BKP/JKP, dilakukan di daerah pabean dan dilakukan di dalam lingkungan perusahaan atau perusahaan yang bersangkutan.

2. Impor BKP yang dilakukan oleh siapa saja.

3. Ekspor BKP oleh PKP.

PKP adalah orang pribadi atau badan di dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya yang menghasilkan, mengimpor, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud atau jasa dari luar daerah pabean dan melakukan usaha jasa serta pengusaha yang melakukan penyerahan BKP/JKP yang dikenakan pajak kecuali pengusaha kecil.

4. Pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pebean.

5. Membangun sendiri tidak di lingkungan perusahaan atau pekerjaan.

Di dalam PP No. 28 tahun 1988 tentang Pengenaan PPN atas Penyerahan BKP yang dilakukan oleh pedagang besar dan Penyerahan JKP di samping jasa yang dilakukan oleh pemborong jenis-jenis Penyerahan yang dikenakan PPN dikembangkan lagi menjadi :

1. Penyerahan BKP yang dilakukan di daerah pabean RI di dalam lingkungan atau pekerjaan oleh pedagang besar. Yang termasuk ke dalam penyerahan BKP adalah :

- Penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian;
- Pengalihan BKP karena sewa beli dan perjanjian leasing;
- Penyerahan BKP kepada pedagang perantara dan juru lelang;
- Pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma;

- Persediaan BKP dan aktiva yang menurut tujuan tidak untuk diperjual belikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan boleh dikreditkan;
- Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau antar cabang;
- Penyerahan BKP secara konsinyasi;
- Penyerahan BKP antar divisi atau unit yang terletak dalam wilayah.

2. Penyerahan JKP yang dilakukan didaerah pebean RI dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh PKP, kecuali :

- Jasa pelayanan dan perawatan kesehatan;
- Jasa pelayanan sosial;
- Jasa pos dan giro;
- Jasa perbankan, asuransi, lembaga keuangan bukan bank dan financial leasing;
- Jasa dibidang keamanan;
- Jasa dibidang pendidikan;
- Jasa dibidang kesenian yang tidak bersifat komersil;
- Jasa penyiaran radio dan televisi;
- Jasa angkutan laut dan angkutan darat;
- Jasa angkutan udara luar negeri;
- Jasa tenaga kerja dan penyediaan tenaga kerja;

- Jasa perhotelan dan rumah penginapan;
- dan jasa telepon umum coin box, telegram dan jasa penyewaan transponder luar negeri.

Tidak semua barang ditetapkan sebagai obyek pajak. Menurut PP No. 50 tahun 1994, pasal 3, pengecualian itu meliputi :

- Barang hasil pertanian perkebunan, kehutanan yang dipetik, disadap, diambil langsung dari sumbernya;
- Barang hasil peternakan, perburuan /penangkapan/ penangkaran yang diambil langsung dari sumbernya;
- Barang hasil penangkapan/budi daya perikanan yang diambil langsung dari sumbernya;
- Barang pertambangan, penggalian dan pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
- Barang kebutuhan pokok;
- Makanan, minuman, yang disajikan di hotel, restaurant, rumah makan dan warung;
- Listrik kecuali listrik perumahan dengan daya > 6.600 watt;
- Saham, obligasi dan surat-surat berharga lainnya;
- Air bersih yang disalurkan melalui pipa.

Pemerintah menetapkan, bahwa atas penyerahan kena pajak tertentu PPN-nya ditanggung oleh pemerintah. Salah satu di antaranya adalah PPN atas impor dan penyerahan buku-buku pelajaran umum, kitab suci dan buku-buku pelajaran agama. Ketentuan ini diatur dalam Keppres No. 2 tahun 1990 yang berlaku mulai tanggal 1 April 1990.

Sedangkan untuk jasa, pada prinsipnya seluruh penyerahan merupakan obyek pajak, terkecuali sebagaimana yang tertera dalam PP No. 25 tahun 1988 di atas dan penyerahan oleh pengusaha kecil, yaitu yang omzetnya di bawah Rp 120 juta setahun, yang telah dikukuhkan.

Subyek PPN

Secara umum dapat dikatakan bahwa subyek dari Pajak Pertambahan Nilai adalah orang atau badan yang melakukan penyerahan barang atau jasa yang menjadi obyek pajak. Orang atau badan ini disebut dengan Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Undang-undang membedakan 2 (dua) golongan subyek PPN yaitu subyek otomatis dan subyek non otomatis.

Subyek otomatis adalah pengusaha yang memang dengan sendirinya telah menjadi subyek pajak karena sifat usahanya. Yang termasuk ke dalam subyek otomatis adalah :

- Pabrikan, produsen termasuk pengusaha Real Estate/Industrial Real Estate/ Developer;
- Importir dan indentor;
- Pengusaha yang mempunyai hubungan istimewa dengan pabrikan dan atau importir;
- Agen dan penyalur utama dari pabrikan dan atau importir;
- Pemegang hak paten dan merk dagang;
- Pedagang besar;
- Pengusaha jasa yang melakukan penyerahan JKP sepanjang jasa tersebut tidak dikecualikan dari PP No. 28 tahun 1988 di atas;
- Pemborong/kontraktor/sub-kontraktor bangunan dan harta tetap lainnya.

Sedangkan yang digolongkan sebagai subyek non otomatis atau yang dinamakan PKP memilih, atau disingkat dengan PMPKP (Pengusaha Memilih Menjadi Pengusaha Kena Pajak) adalah pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak, terdiri dari :

- Eksportir;
- Pedagang yang menjual BKP kepada PKP.

Di samping PKP tersebut, pembeli atau penerima jasa dapat saja ditetapkan sebagai subyek pajak yang tertera di dalam Ketentuan Umum Perpajakan pasal 33, yaitu : Pembeli atau penerima jasa sebagaimana dimaksud

dalam UU PPN barang dan jasa dan PPN BM bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti pembayaran.⁵⁾

Ketentuan di atas menunjukkan bahwa PPN merupakan pajak obyektif, yaitu lebih menekankan kepada obyek pajak dibanding dengan subyek pajak.

C. Penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak

1. Timbulnya Hutang Pajak

Sehubungan dengan obyek PPN yaitu Penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak, pada prinsipnya saat timbulnya hutang pajak adalah pada waktu penyerahan. Hal ini ditetapkan di dalam UU PPN 1983 pasal 11 yang selanjutnya dijelaskan dalam PP No. 22 tahun 1984 pasal 20 ayat (1). Yang menyatakan saat terutang pajak yaitu pada :

1. Penyerahan barang bergerak adalah pada saat barang tersebut diserahkan kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli, atau pada saat barang diserahkan kepada juru kirim, pengusaha jasa angkutan atau pengangkut;
2. Penyerahan barang tidak bergerak adalah pada saat terjadinya penyerahan hak untuk menggunakan atau untuk menguasai barang tidak bergerak tersebut baik secara hukum atau secara nyata kepada pihak pembeli atau penerima barang tidak bergerak;

⁵⁾ UU KUP, Op. Cit., psl. 33.

3. Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah pada saat penyerahan sebagian atau seluruh penyelesaian pekerjaan Jasa Kena Pajak;
4. Impor Barang Kena Pajak adalah pada saat barang itu dimasukkan ke dalam daerah pabean.

Selanjutnya di dalam UU PPN 1994 pasal 11 ayat (2) dinyatakan, dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak, maka pajak terutang dalam Masa Pajak terjadi pada saat pembayaran.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pada saat terutang PPN adalah pada waktu penyerahan atau penerimaan pembayaran. Hal ini tergantung pada mana yang terlebih dahulu dilakukan.

2. Faktor Pajak

Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh PKP biasanya dilimpahkan kembali kepada pihak pembeli atau pihak ketiga. Hal ini telah dinyatakan dalam sub-bab sebelumnya bahwa subyek pajak belum tentu sama dengan pemikul beban pajak.

Menurut Rochmat Soemitro : Pergeseran ke muka (forward shifting) adalah searah dengan arus barang dari produsen ke si pemakai dan sifatnya meninggikan harga barang.⁶⁾

⁶⁾ Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, SH, Azas dan Dasar Perpajakan I, Cetakan ke-1, Bandung : Eresco, 1986, hal. 63.

Ini menunjukkan PPN merupakan pajak tidak langsung, dimana terdapat pergeseran beban pajak atau dengan kata lain PKP tidak harus memikul sendiri hutang pajaknya.

Pajak yang dipungut oleh penjual disebut Pajak Keluaran. Istilah “keluaran” dihubungkan dengan arus barang atau jasa dan pemungutannya harus menggunakan Faktur Pajak.

Menurut UU PPN 1994, Faktur Pajak (FP) adalah bukti pemungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan BKP atau penyerahan JKP atau Direktorat Jenderal Bea dan Cukai karena impor BKP.⁷⁾

Faktur Pajak dapat dibedakan atas Faktur Pajak Standar, Faktur Pajak Gabungan, Faktur Pajak Khusus dan Faktur Pajak Sederhana.

Bentuk dan isi FP Standar ditentukan oleh perundang-undangan dengan tidak menambah atau mengurangi kolom yang sudah ada. FP Gabungan dapat meliputi seluruh penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak pada pembeli yang sama dalam satu bulan takwim atau Faktur Pajak Standar yang berisi lebih dari satu transaksi dalam satu masa pajak untuk satu pelanggan.

FP Sederhana hanya mencakup satu kali penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak dan tidak dapat dikreditkan. Contoh dari FP Sederhana adalah nota,

⁷⁾ Pemerintah Republik Indonesia, UU No. 11 tahun 1994 tentang Perubahan atas UU No. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

kwitansi, karcis, toolstrook, mesin kas, register dan lain-lain. Sedangkan FP Khusus adalah dokumen lain yang dapat disamakan dengan faktur pajak. Atau dapat juga berarti tanda terima uang, surat pengiriman barang yang oleh Direktorat Jenderal Pajak disetujui untuk berfungsi sebagai Faktur Pajak. Contohnya adalah kwitansi pembayaran telepon untuk pemungutan PPN Jasa Telekomunikasi.

Sejalan dengan saat terutang PPN, maka kewajiban membuat Faktur Pajak pun dikaitkan dengan saat terlebih dahulu yaitu penyerahan atau penerimaan pembayarannya. Pembuatan Faktur Pajak diatur dalam salah satu Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 117/KMK.04/1998, yang berbunyi:

1. Faktur Pajak harus dibuat selambat-lambatnya :
 - Pada saat penerimaan pembayaran dari instansi/badan yang ditunjuk untuk memungut PPN dalam hal Penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada pemerintah atau kepada instansi/badan yang telah ditunjuk; atau
 - Pada saat penerimaan pembayaran, dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak; atau
 - Pada saat penerimaan termijn, dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan Jasa Kena Pajak; atau

- Pada akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dalam hal pembayaran diterima setelah penyerahan Barang Kena Pajak dan atau keseluruhan pekerjaan Jasa Kena Pajak kecuali pembayaran terjadi sebelum akhir bulan berikutnya, maka Faktur Pajak harus dibuat selambat-lambatnya pada saat penerimaan pembayaran.
2. Faktur Pajak gabungan harus dibuat selambat-lambatnya pada akhir bulan berikutnya setelah bulan Penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Dalam Faktur Pajak harus dicantumkan data yang setidaknya menyangkut identitas penjual dan pembeli seperti nama, alamat termasuk Nomor Pokok Wajib Pajak; macam, jenis atau harga penggantian dan potongan harga; pajak yang dipungut; tanggal penyerahan atau pembayaran; nomor dan tanggal pembuatan faktur pajak; nama, jabatan dan tanda tangan yang berhak menandatangani faktur pajak.

Pengadaan formulir faktur pajak dilakukan oleh PKP sendiri. Namun sebelum diterbitkan oleh PKP harus dilaporkan nomor seri yang digunakan kepada Kantor Pelayanan-Pajak ditempat mana PKP dikukuhkan

3. Pembelian Barang dan Jasa serta Barang Modal

Telah disebutkan pada sub-bab sebelumnya bahwa pengusaha tidak menanggung beban pajak melainkan akan melimpahkannya pada pembeli

berikutnya. Pada waktu melakukan pembelian, seperti bahan mentah, pengusaha telah membayar kepada pemasok sejumlah PPN atas barang tersebut, yang disebut Pajak Masukan. Selanjutnya ketika akan dijual kembali, pengusaha akan memungut dari pembeli PPN-nya, yang mana sekaligus timbulnya hutang pajak.

Hutang pajak ini tidak harus disetorkan seluruhnya, melainkan dikurangi dengan Pajak Masukan yang telah dibayar. Cara inilah yang disebut dengan pengkreditan pajak, dimaksudkan untuk menghilangkan efek pajak berganda dalam PPN.

Pada dasarnya seluruh Pajak Masukan dapat dikreditkan, tetapi dalam UU PPN 1994 pasal 9 ayat (8) ditetapkan adanya pengecualian, yaitu atas Pajak Masukan yang telah dibayar atas :

- perolehan BKP/JKP sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP;
- Perolehan BKP/JKP yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;
- perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, vw, van dan kombi;
- pemanfaatan BKP tidak berwujud dan pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP;
- perolehan BKP/JKP yang bukti pemungutan pajaknya berupa FP sederhana;
- perolehan BKP/JKP yang FP-nya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 13 ayat (5);
- pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean yang FP-nya tidak memenuhi sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 13 ayat (16);
- perolehan BKP/JKP yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak;
- perolehan BKP/JKP yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang diketemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.⁸⁾

⁸⁾ Ibid., psl. 9.

Mengenai jangka waktu pengkreditan Pajak Masukan yang semula ditetapkan dalam UU PPN 1994 pasal 9 ayat (2) adalah dalam Masa Pajak yang sama.

Atas Pajak Masukan yang belum dikreditkan pada Masa pajak yang sama, dapat dikreditkan pada masa pajak berikutnya selambat-lambatnya pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, sepanjang belum dibebankan sebagai biaya yang belum dilakukan pemeriksaan. Hal ini terdapat dalam UU PPN 1994 pasal 9 ayat (5).

Pajak Masukan atas pembelian atau impor barang modal dapat dimintakan restitusinya, sehingga tidak dapat melalui pengkreditan setiap Masa Pajak.

D. Penyetoran dan Pelaporan PPN

1. Penyetoran PPN

Pajak Keluaran adalah pajak yang dipungut oleh PKP pada waktu penyerahan Barang atau Jasa Kena Pajak dan merupakan hutang pajak yang harus disetorkan ke Kas Negara.

Pada waktu UU PPN diberlakukan, pelunasan pajak terutang dilakukan melalui penyetoran sendiri dan pengkreditan Pajak Masukan. Berkenaan dengan Keputusan Presiden (Keppres) Nomor 9 tahun 1988 mengenai penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak yang PPN dan PPn BM-nya dibayar oleh

pemerintah ditunjuk Kantor Perbendaharaan Negara untuk langsung memungut dan menyetorkannya.

Kemudian diperluas lagi dengan Keppres Nomor 56 tahun 1988 tentang penunjukan beberapa badan pemerintah juga yang ditetapkan sebagai pemungut dan penyetor PPN dan PPn BM untuk penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak.

Badan-badan tertentu yang ditunjuk sebagai pemungut dan penyetor PPN menurut Keppres tersebut meliputi Kantor Perbendaharaan Negara, Bendaharawan Pemerintah Pusat dan Daerah, Pertamina, Kontraktor Kontrak Bagi Hasil, Kontraktor Kontrak Karya, Kontraktor Pertambangan lainnya, Badan Usaha Milik Negara dan Daerah, Bank Pemerintah dan Bank Pembangunan Daerah.

Dasar hukum dari pengkreditan pajak dan penyetoran ditetapkan dalam UU PPN 1994 pasal 9 ayat (3), yang berbunyi :

Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan, maka selisihnya merupakan pajak yang harus dibayar oleh PKP.⁹⁾

Menurut Mardiasmo, jangka waktu penyetoran PPN adalah :

1. Selambat-lambatnya tanggal 15 bulan takwim berikutnya. Jika tanggal 15 hari libur maka penyetoran pajak dilakukan hari kerja berikutnya.
2. Untuk impor, penyetoran dilakukan pada hari kerja berikutnya, kecuali yang dipungut pada tanggal 31 Maret dan harus disetor pada hari itu juga.¹⁰⁾

⁹⁾ Ibid, psl 9.

¹⁰⁾ Drs. Mardiasmo, MBA, Ak, Op. Cit., hal. 182.

Dalam Ketentuan Umum Perpajakan ditetapkan beberapa macam sanksi yang berkaitan dengan kepatuhan wajib pajak dalam penyetoran. Diantaranya adalah :

1. Atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar pada waktu jatuh tempo dikenakan bunga sebesar 2 % per bulan (Pasal 19 ayat 1).
2. Jika dalam hal di atas ditemukan berdasarkan hasil pemeriksaan, dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang mencakup sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % per bulan (Pasal 13 ayat 1a dan 2).
3. SKP juga diterbitkan jika berdasarkan hasil pemeriksaan terdapat selisih lebih yang tidak seharusnya dikompensasikan, tidak seharusnya dikenakan tarif 0 % atau tidak seharusnya diberikan pengembalian pajak. Atas jumlah ini dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100 % (Pasal 13 ayat 1c dan 3c).
4. Apabila ditemukan data baru atau data sebelumnya tidak terungkap, dapat diterbitkan SKP Tambahan yang mencakup sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100 % (Pasal 15 ayat 1 dan 2).
5. PPN yang dipungut tetapi dengan sengaja tidak disetorkan dapat dikenakan sanksi pidana, penjara selama-lamanya tiga tahun dan atau denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak yang kurang atau tidak dibayar tersebut (Pasal 39).¹¹⁾

2. Pelaporan PPN

Sarana pelaporan dan pemungutan PPN yang dilakukan oleh wajib pajak adalah Surat Pemberitahuan Masa (SPT Masa).

Kewajiban pelaporan ini ditetapkan dalam UU Ketentuan Umum Perpajakan pasal 3 ayat (1) yang berbunyi :

Setiap Wajib Pajak mengisi Surat Pemberitahuan, menandatangani dan menyampaikannya ke Direktorat Jenderal Pajak dalam wilayah Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan.¹²⁾

¹¹⁾ UU KUP 1994, Op. Cit.

¹²⁾ UU KUP 1994, Op. Cit.

SPT Masa harus disampaikan selambat-lambatnya 20 (dua puluh) hari setelah akhir Masa Pajak. Keterangan dan dokumen yang harus dilampirkan ditetapkan dengan SK Menteri Keuangan Nomor 1118/KMK.04/1988 pasal 1 adalah Daftar Pajak Keluaran, Daftar Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, Daftar Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan di samping juga keterangan lain yang diwajibkan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Penyampaian dapat dilakukan dengan menyerahkan melalui loket yang telah ditentukan atau dikirim melalui pos tercatat.

Sanksi bagi Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SPT dalam batas waktu yang ditentukan adalah denda administrasi sebesar Rp 10.000,-.

Apabila terjadi kesalahan dalam pembuatan SPT, dimana seharusnya jumlah pajak lebih besar, koreksi dapat dilakukan sebelum pemeriksaan oleh pihak pajak. Atas kekurangan pajak dikenakan sanksi berupa bunga sebesar 2% sebulan. Jika koreksi ini dilakukan setelah pemeriksaan, tetapi jika belum dilakukan penyidikan, dikenakan denda sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar (UU KUP 1994 pasal 8).

3. Restitusi PPN

Dalam beberapa keadaan, bisa saja terjadi Pajak Masukan yang dibayar lebih besar daripada Pajak Keluarannya pada suatu Masa Pajak. Jika hal ini terjadi maka selisihnya merupakan hak dari Pengusaha Kena Pajak dan dapat

diminta kembali atau mengkompensasikan jumlah pajak yang terutang pada Masa Pajak berikutnya. Apabila terdapat kelebihan pajak pada suatu perusahaan yang bubar sebelum tahun buku berakhir, maka kelebihan tersebut dapat diminta kembali pada saat pembubaran perusahaan dan setelah dilakukan pemeriksaan. PKP yang menginginkan kelebihan pajak tersebut dikembalikan, permohonan restitusi dapat diajukan secara tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak dimana PKP dikukuhkan.

Kelebihan bayar dapat timbul karena berbagai sebab. Misalnya persediaan barang yang belum terjual masih terlalu banyak, sehingga hanya sebagian kecil Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Kelebihan ini juga dapat terjadi karena adanya penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak kepada instansi pemerintah. Karena sesuai dengan ketentuan yang berlaku, Pajak Keluaran atas penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak tersebut langsung dipungut oleh instansi yang bersangkutan. Sehingga terjadi apa yang disebut dengan kelebihan pembayaran pajak yang dalam hal ini atas Pajak Masukan.

Restitusi atau lebih bayar dapat juga dilakukan atas Pajak Masukan yang dibayarkan atas pembelian barang-barang modal.

Sesuai dengan UU PPN 1994 pasal 9 ayat (4), bahwa kelebihan dari pajak ini dapat dikompensasikan dengan pajak terutang pada masa berikutnya atau dapat dikembalikan.

Ketentuan lain yang mengatur tentang restitusi adalah dengan dikeluarkannya Keputusan Direktorat Jenderal Pajak No. 01/PJ/1995, 4-1-1995, yang mengatur tentang lebih bayar bagi :

1. Eksportir/Pemungut :

- Restitusi dilakukan setiap masa pajak.
- Yang dikembalikan adalah :
 - maksimal 7 % x nilai ekspor.
 - maksimal 7 % x penyerahan kepada pemungut.
- Melampirkan SSP Masa Pajak yang bersangkutan dan SSP Masa Pajak yang lalu.
- Restitusi diselesaikan dalam jangka waktu 2 (dua) bulan sejak permohonan diterima lengkap.

2. Non ekspor/non pemungut (lainnya):

- Kompensasi setiap Masa Pajak.
- Restitusi dilakukan pada akhir tahun buku.
- Yang dikembalikan adalah semua termasuk jumlah SSP yang belum diterima.
- Apabila > 6 bulan tidak disampaikan, pajak tersebut ditagih kembali kecuali dapat dibuktikan bahwa pemungut telah mempertanggung jawabkan penyeteroran tersebut ke Kas Negara.

- Restitusi, diselesaikan dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima lengkap.

Lewat dari jangka waktu tersebut tidak ada ketetapan, maka dianggap dapat dikabulkan.

E. Akuntansi PPN

Tujuan utama akuntansi adalah menyajikan informasi ekonomi (economic information) dari suatu kesatuan ekonomi (economic entity) kepada pihak-pihak yang berkepentingan.¹³⁾

Untuk dapat menyediakan informasi tersebut, diperlukan suatu proses atau kegiatan yang dilakukan secara bertahap. Dalam buku yang sama dengan di atas, ditulis tentang kegiatan akuntansi yang meliputi :

1. Pengidentifikasian dan pengukuran data yang relevan untuk pengambilan keputusan.
2. Pemrosesan data yang bersangkutan kemudian pelaporan informasi yang dihasilkan .
3. Pengkomunikasian informasi kepada pemakai laporan.¹⁴⁾

Kegiatan-kegiatan tadi perlu dirangkaikan dalam suatu sistem yang disebut dengan sistem akuntansi.

¹³⁾ Soemarso S. R., Akuntansi Pengantar, Edisi 4, Jakarta : Rineka Cipta, 1992, hal.5.

¹⁴⁾ Ibid., hal. 6.

Walaupun tujuan umum berhubungan dengan keputusan ekonomi, akuntansi dapat dipengaruhi oleh keadaan lingkungan perusahaan, baik itu ekonomi, hukum, politik, pemerintah atau lingkungan sekitarnya.

Contoh pengaruh ketentuan dari pemerintah adalah dalam hal pengakuan timbulnya piutang. Menurut prinsip akuntansi yang lazim, pengakuan penjualan dan timbulnya piutang adalah setelah proses selesai atau hampir selesai. Sedangkan menurut ketentuan perpajakan, penyerahan sebagian barang sudah harus diperhitungkan pajaknya, sehingga timbul hutang pada pemerintah dan sekaligus piutang kepada pembeli. Pemerintah melalui badan-badannya merasa berkepentingan terhadap laporan akuntansi perusahaan agar dapat memeriksa kebenaran jumlah pajak yang telah dilaporkan.

Akuntansi perpajakan suatu negara berbeda dengan negara lain, karena adanya perbedaan peraturan yang berlaku. Di dalam laporan akuntansi perpajakan, konsepnya ditetapkan dengan undang-undang. Baik itu tentang transaksi, kejadian keuangan, menghitung dan melaporkan pajak tersebut. Akuntansi Pajak Pertambahan Nilai, adalah : Akuntansi yang kegiatannya untuk memenuhi ketentuan dan bertujuan untuk memberikan informasi bagi perusahaan untuk dapat menghitung, membayar dan melaporkan mengenai PPN dan PPn BM yang terutang.¹⁵⁾

¹⁵⁾ Drs. Mardiasmo, MBA, Ak, Op. Cit., hal. 184.

Untuk dapat memenuhi kewajiban dari PPN, suatu perusahaan harus dapat memberikan laporan akuntansi yang diperlukan dalam rangka memenuhi kewajiban penyelenggaraan pembukuan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Dasar hukum pencatatan pajak ditetapkan dalam UU Ketentuan Umum Perpajakan pasal 28 ayat (1), yang berbunyi :

Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia, wajib menyelenggarakan pembukuan.¹⁶⁾

Selanjutnya pencatatan transaksi yang berhubungan dengan Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam UU PPN 1994 pasal 6 dan PP Nomor 25 tahun 1985 pasal 13. Ditetapkan bahwa baik pencatatan atas pembelian/impor, penjualan/ekspor dan retur barang yang dijabarkan dalam Buku Penuntun PPN 1984, sekurang-kurangnya harus mencantumkan :

- Nomor urut;
- Tanggal dan Nomor Faktur Pajak/Pemberitahuan Pemasukan Barang Untuk Dipakai (PPUD)/PEB/E3;
- NPWP Penjual/Kantor Bea Cukai/Pembeli;
- Nama barang/jasa dan kuantumnya;
- Dasar Pengenaan Pajak;
- Besarnya PPN yang dirinci antara yang dapat dikreditkan atau yang tidak dapat dikreditkan (dalam hal pembelian/impor) dan penyerahan kepada PKP atau bukan (dalam hal penjualan);
- Retur penjualan dicatat di Buku Penjualan/Ekspor dan mengurangi jumlah penjualan dan Pajak Keluaran, sedangkan untuk retur pembelian dicatat dalam

¹⁶⁾ UU KUP 1994, Op. Cit., psl. 28.

Buku Pembelian/Impor dan mengurangi jumlah pembelian dan Pajak Masukan.¹⁷⁾

Dengan adanya pencatatan tersebut, maka dapat mencerminkan keteraturan dalam pembukuan. Sehingga apabila hendak menghitung PPN terutang, Dasar Pengenaan PPN dapat dihitung dengan mudah.

Pencatatan itu juga harus mencantumkan secara terpisah :

- Jumlah harga perolehan atau nilai impor;
- Jumlah harga barang atau nilai pengganti;
- Nama barang dan jumlah satuannya;
- Jumlah harga jual dari bukan BKP (hasil agraria, perikanan, kehutanan dan lain sebagainya);
- Jumlah nilai ekspor;
- Jumlah harga jual yang dikenakan PPN BM.¹⁸⁾

Saat dan tempat terutangnya PPN juga adalah sesuatu hal yang sangat penting dalam pemungutan pajak. Karena sangat diperlukan dalam laporan akuntansi, PPN dipungut berdasarkan 2 (dua) prinsip, yaitu :

1. Prinsip Akrual (Acrual Basic).

Prinsip ini menyatakan bahwa PPN terutang pada saat penyerahan. Maksudnya adalah : Meskipun atas penyerahan BKP/JKP tersebut belum dilakukan pelunasannya, maka pada saat terjadinya penyerahan BKP atau

¹⁷⁾ Drs. Hussein Kartasasmita, Penjelasan dan Komentar PPN dan PPN BM, Cetakan ke-1, Jakarta : Yayasan Bina Pajak, hal. 166.

¹⁸⁾ Drs. Sophar Lumbantoruan, MPA, Akuntansi Pajak, Edisi Revisi, Jakarta : Gramedia Widiasarana Indonesia, 1996, hal. 457.

pada saat penjualan BKP sudah timbul hutang pajak atau pada saat impor BKP, saat itulah timbul hutang pajak.¹⁹⁾

Ketentuan yang mengatur tentang ini adalah UU PPN 1994 pasal 11 ayat (1).

2. Prinsip Kas (Cash Basic).

Saat terutangnya pajak adalah saat penerimaan pembayaran sebelum terjadinya penyerahan barang dan jasa. Hal ini diatur dalam UU PPN 1994 pasal 11 ayat (2).

Sedangkan mengenai tempat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai adalah tempat tinggal atau tempat usaha dijalankan.

Prosedur pembukuan dan pencatatan PPN terdiri dari transaksi-transaksi pembelian atas barang yang PPN-nya dapat dikreditkan atau yang tidak dapat dikreditkan, penjualan dan PPN terutang, potongan harga pada pembelian, PPN yang masih harus dibayar atau lebih bayar, retur pembelian dan lain-lain.

Dapat dilihat di atas bahwa pembelian barang dapat digolongkan ke dalam 2 (dua) jenis barang, yaitu yang PPN-nya dapat dikreditkan dan yang PPN-nya tidak dapat dikreditkan. Jika tidak dapat dikreditkan, maka PPN tersebut dapat ditambahkan pada harga perolehan aktiva atau langsung dianggap sebagai beban perusahaan, tergantung atas perolehan apa pajak tersebut dikenakan.

¹⁹⁾ Drs. Boediono, MSi, Perpajakan Indonesia 2 Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Materai, Jakarta : Kaula Muda Indonesia, 1997, hal. 85.

Berikut ini, akan diuraikan prinsip akuntansi yang menyangkut Pajak Masukan dan Pajak Keluaran.

1. Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan

Sebelumnya dalam bab ini telah dinyatakan bahwa sebagian Pajak Masukan yang telah dibebankan oleh pihak penjual kepada perusahaan dapat dikreditkan ataupun dimintakan restitusinya untuk kelebihan bayar. Baik pengkreditan maupun restitusi pada prinsipnya harus dilakukan dalam Masa Pajak yang sama atau selambat-lambatnya dalam tahun buku atau tahun pajak yang sama.

Rumus yang dapat digunakan dalam menetapkan pengkreditan pajak ini adalah :

$$\frac{\text{Penyerahan BKP kepada PKP}}{\text{Nilai Peredaran Usaha}} \times \text{Jumlah Pajak Masukan}$$

Pajak Masukan disebut dengan istilah Uang Muka Pajak dan diklasifikasikan sebagai aktiva lancar. Uang Muka Pajak dibukukan apabila atas suatu pembelian BKP/JKP oleh pihak penjual dibebankan PPN, dimana Pajak Masukan tersebut menurut ketentuan perundangan dapat dikreditkan atau dimintakan restitusinya.

Atas dasar Faktur Pajak yang diterima oleh pihak penjual, pencatatan dilaksanakan dengan mendebet perkiraan Uang Muka Pajak. Misalnya PT. A membeli barang seharga Rp 10.000,- dengan kredit. Penjurnalannya adalah :

Pembelian	Rp 10.000,-
PPN Masukan	Rp 1.000,-
Utang	Rp 11.000,-

Pengkreditan perkiraan ini dilakukan karena :

- Barang/jasa yang dikenakan PPN tersebut untuk pengolahan.
- PPN yang dikenakan atas pembelian Barang Modal.

2. Pajak Masukan Yang Tidak Dapat Dikreditkan.

Jika menurut ketentuan perundangan, Pajak Masukan tertentu tidak dapat dikreditkan, maka jumlah PPN tersebut ditambahkan kepada harga barang atau jasa yang diperoleh. Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan terdiri atas Pembelian BKP/JKP sebelum pengusaha dikukuhkan menjadi PKP, pembelian barang/jasa yang tidak ada hubungannya dengan kegiatan usaha, faktur pajaknya fiktif, pembelian yang sifatnya pribadi, Pajak Masukannya menggunakan Faktur Pajak Sederhana.

Dengan demikian perlakuan akuntansinya akan sama dengan perlakuan terhadap barang dan jasa yang diperoleh tersebut. PPN yang tidak dapat dikreditkan dapat dibebankan mejadi biaya operasi.

Contohnya, PT. A membeli alat tulis (walaupun tidak berhubungan langsung dengan proses produksi tetapi mempergunakan Faktur Pajak Sederhana) sebesar Rp 7.000,- ditambah dengan PPN. Jurnalnya adalah :

Alat tulis	Rp 7.000,-
Biaya PPN	Rp 700,-
Kas	Rp 7.700,-

Dari contoh di atas diketahui bahwa PPN atas pembelian alat-alat tulis atau yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan operasional perusahaan, maka tidak dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Ini terjadi apabila Faktur Pajaknya tidak lengkap atau berupa Faktur Pajak Sederhana.

3. Pajak Keluaran

Menurut ketentuan perundangan Pajak Keluaran harus disetorkan kepada pemerintah selambat-lambatnya 15 hari setelah batas waktu pembuatan Faktur Pajak, sehingga diklasifikasikan sebagai kewajiban lancar. Perkiraan ini di kreditkan pada waktu Faktur Pajak diterbitkan. Pada umumnya perlakuan terhadap Pajak Keluaran lebih rumit dari Pajak Masukannya.

Contohnya PT. A menjual barang secara kredit seharga Rp 10.000,- ditambah dengan PPN 10 %. Maka jurnalnya adalah :

Piutang	Rp 11.000,-
Penjualan	Rp 10.000,-
PPN Keluaran	Rp 1.000,-

Sedangkan pendebitan dilakukan jika adanya pengurangan karena pengkreditan Pajak masukan, pemungutan langsung oleh instansi pemerintah dan apabila hutang pajak telah disetorkan ke Kas Negara atau tempat-tempat lain yang telah ditentukan oleh pemerintah.



