

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Tinjauan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)**

Dasar hukum Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) adalah UU No.8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan UU No.11 tahun 1994, diubah lagi dengan UU No.18 Tahun 2000, dan terakhir UU No. 42 Tahun 2009.

##### **2.1.1 Pengertian dan Sejarah Pajak Pertambahan Nilai**

Menurut Indonesia Tax review (2010), PPN pada prinsipnya merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi di dalam Daerah Pabean. Daerah Pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan, dan ruang udara serta tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif (ZEE) dan Landasan Kontinen yang di dalamnya berlaku UU No.10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan. Setiap pembelian barang dari Pengusaha Kena Pajak dikenakan PPN. Pembelian barang kebutuhan sehari-hari, seperti pakaian, sepatu, tas, dan sebagainya akan dikenakan PPN. Demikian juga atas penggunaan jasa yang disediakan oleh Pengusaha Kena Pajak. Jika kita adalah pemakai akhir dari barang dan jasa, maka kitalah yang menanggung beban PPN tersebut tanpa bisa diapa-apakan lagi. Beda halnya jika

pembeli barang adalah pengusaha yang mengolahnya lebih lanjut atau untuk dijual kembali, maka beban PPN yang dibayarkan dapat digeser kepada pembeli berikutnya.

### 2.1.2 Sejarah Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Siti Resmi (2012:1), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) mulai diperkenalkan di Indonesia sejak 1 April 1985 untuk menggantikan pajak penjualan (PPn). Hal ini dituangkan dalam UU No. 8 Tahun 1983. Kelebihan pengenaan PPN sesuai UU No. 8 Tahun 1983 (yang merupakan hasil reformasi perpajakan tahun 1983) dibandingkan dengan PPn (yang dipungut berdasarkan undang-undang pajak penjualan tahun 1951), yaitu:

1. Mekanisme pemungutan PPn tahun 1951 dalam pelaksanaannya menimbulkan dampak kumulatif (pajak berganda). Hal ini mendorong Wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak atau penyelundupan pajak sehingga tidak netral terhadap perdagangan dalam negeri maupun perdagangan internasional. Dalam undang-undang PPN yang baru terdapat mekanisme pengkreditan untuk menghindari adanya pengenaan pajak berganda (*cascade effect*).
2. Sistem tarif yang sederhana. Undang-Undang PPn tahun 1951 memberlakukan 9 (sembilan) jenis tarif sedangkan sejak

Undang-Undang PPN tahun 1983 memberlakukan 1 (satu) jenis tarif sehingga memudahkan pelaksanaan dan pengawasannya.

3. Menciptakan persaingan yang sehat karena atas impor dikenakan pajak dalam jumlah yang sama dengan jumlah pajak yang dikenakan atas produksi dalam negeri pada tingkat harga yang sama sementara untuk ekspor dikenakan pajak dengan tarif 0% (nol persen).

Sejalan dengan perkembangan sosial ekonomi dan politik yang berlangsung secara cepat, peraturan perpajakan senantiasa diperbarui secara terus-menerus agar dapat menyesuaikan dengan perkembangan yang ada dalam masyarakat.

### 2.1.3 Objek PPN

Sesuai dengan Pasal 4, Pasal 16C, dan Pasal 16D UU PPN 1984, tentang Objek PPN yang menguraikan pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean, ekspor BKP yang dilakukan oleh PKP, kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan/pekerjaan, penyerahan aktiva oleh PKP yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang PPN yang dibayar atas perolehannya dapat dikreditkan. Sedangkan menurut Djoko (2008), Barang atau Jasa sebagai Objek dari Pajak Pertambahan Nilai dapat dibedakan menjadi 2 yaitu:

## 1. Barang Kena Pajak

Barang Kena Pajak adalah barang berwujud, yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang PPN .

Barang berwujud adalah aktiva tetap, seperti kendaraan, mesin dan juga berupa persediaan bahan baku, maupun barang jadi serta masih banyak lainnya, sedangkan Barang Kena Pajak tidak berwujud di antaranya seperti Franchise, Lisensi, Merek Dagang, Hak Paten, Hak Cipta, dan berbagai hak-hak lainnya.

Barang yang merupakan Objek PPN atau yang akan dikenakan PPN harus memenuhi persyaratan seperti berikut:

- a. Barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena pajak.
- b. Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak.
- c. Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean.
- d. Penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau Pekerjaannya.

### 1.2 Pengecualian Barang Kena Pajak

Jenis barang yang tidak dikenakan PPN ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah dan Pasal 4A Ayat (2) Undang-undang PPN, yang didasarkan atas kelompok-kelompok barang sebagai berikut :

- a. Barang hasil pertanian, hasil perkebunan, hasil kehutanan, yang dipetik langsung, yang diambil langsung, atau disadap langsung dari sumbernya, seperti padi-padian, kelapa sawit, dan karet.
- b. Barang hasil peternakan, perburuan/penangkapan, atau penangkarang, yang diambil langsung dari sumbernya, seperti sapi potong, unggas dan lain-lain.
- c. Barang hasil penangkapan atau budidaya perikanan yang diambil langsung dari sumbernya, seperti ikan tuna teripang, udang, dan lain-lain.
- d. Barang hasil pertambangan dan pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya seperti crude oil, garam.
- e. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, seperti beras, garam beryodium.
- f. Beberapa jenis barang, karena untuk menghindari pajak berganda dengan yang dipungut oleh Pemerintah Daerah, misalnya Pajak Pembangunan I dan Pajak Tontonan.
- g. Surat-surat berharga
- h. Listrik, kecuali perumahan mewah
- i. Air bersih yang disalurkan melalui pipa (air PAM).

## 2. Jasa Kena Pajak

Pengertian Jasa Kena Pajak menurut Djoko (2008) dalam bukunya yang berjudul *Pajak Pertambahan Nilai*, menuliskan bahwa setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesana atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.

### 2.2 Pengecualian Jasa Kena Pajak

Pada dasarnya semua jasa dikenakan pajak, kecuali yang ditentukan lain oleh Undang-undang PPN. Berdasarkan Pasal 4A Ayat (3), jenis jasa yang tidak dikenakan PPN ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut:

- a. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik, seperti dokter umum, dokter spesialis.
- b. Jasa di bidang pelayanan sosial, seperti panti asuhan, jasa pemakaman.
- c. Jasa di bidang pengiriman surat
- d. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi
- e. Jasa di bidang keagamaan, seperti pemberian khhotbah atau dakwah
- f. Jasa di bidang pendidikan

- g. Jasa di bidang kesenian, seperti pementasan kesenian tradisional
- h. Jasa di bidang penyiaran, seperti penyiaran radio dan televisi yang bukan bersifat iklan
- i. Jasa di bidang angkutan umum, seperti angkutan umum di darat dan di laut
- j. Jasa di bidang tenaga kerja, seperti jasa penyelenggaraan latihan bagi tenaga kerja
- k. Jasa di bidang perhotelan
- l. Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum
- m. Jasa penyediaan tempat parkir
- n. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam
- o. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
- p. Jasa boga atau catering

#### **2.1.4 Pengusaha Kena Pajak (PKP)**

Menurut Siti Resmi (2013:5), Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang PPN dan PPnBM, tidak termasuk Pengusaha Kecil. Pengusaha dikatakan sebagai Pengusaha Kena Pajak apabila melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto melebihi Rp

600.000.000 (enam ratus juta rupiah) dalam satu tahun. Yang termasuk

Pengusaha Kena Pajak antara lain:

- a. Pabrikan atau produsen
- b. Importir dan indentor
- c. Pengusaha yang mempunyai hubungan istimewa dengan pabrikan atau importir
- d. Agen utama dan penyalur utama pabrikan atau importir
- e. Pemegang hak paten atau merk dagang BKP
- f. Pedagang besar (distributor)
- g. Pengusaha yang melakukan hubungan penyerahan barang
- h. Pedagang eceran (peritel)

PKP mempunyai kewajiban memungut, menyetor, dan melaporkan PPN dan PPnBM. PPN dan PPnBM yang disetorkan dan dilaporkan PKP tersebut dapat dibebankan kepada konsumen pada saat terjadi transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP. Jika PKP tidak melakukan hal itu, dia yang mempunyai kewajiban membayar sejumlah PPN dan PPnBM.

## 2.1.5 Konsep Dasar Pajak Pertambahan Nilai

### 1. Karakteristik PPN di Indonesia

Menurut Siti Resmi (2013:2), PPN di Indonesia memiliki karakteristik yang tidak dimiliki oleh PPn, yaitu :

#### a. Pajak Tidak Langsung

Secara ekonomis beban PPN dapat dialihkan kepada pihak lain. tanggungjawab pembayaran pajak yang terutang berada pada *pihak yang menyerahkan barang atau jasa*, sedangkan pihak yang menanggung beban pajak berada pada *penanggung pajak* (pihak yang memikul beban pajak).

#### b. Pajak Objektif

Timbulnya kewajiban membayar pajak sangat ditentukan oleh adanya objek pajak. Kondisi subjektif subjek pajak tidak dipertimbangkan.

#### c. *Multistage Tax*

PPN dikenakan secara bertahap pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi (dari pabrikan sampai ke peritel).

#### d. Nonkumulatif

PPN tidak bersifat kumulatif (nonkumulatif) meskipun memiliki karakteristik *multistage tax* karena PPN mengenal adanya mekanisme Pengkreditan Pajak Masukan. Oleh karena itu, PPN yang dibayar *bukan* unsur dari harga pokok barang atau jasa.

e. Tarif Tunggal

PPN di Indonesia hanya mengenal satu jenis tarif (*single tariff*), yaitu 10% (sepuluh persen) untuk penyerahan dalam negeri dan 0% (nol persen) untuk ekspor Barang Kena Pajak.

f. *Credit Method/Invoice Method/Indirect Substruction Method*

Metode ini mengandung pengertian bahwa pajak yang terutang diperoleh dari hasil pengurangan pajak yang dipungut atau dikenakan pada saat penyerahan barang atau jasa, yang disebut Pajak Keluaran (*output tax*) dengan pajak yang dibayar pada saat pembelian barang atau penerimaan jasa yang disebut Pajak Masukan (*input tax*)

g. Pajak atas Konsumsi Dalam Negeri

Atas impor Barang Kena Pajak dikenakan PPN sedangkan atas ekspor Barang Kena Pajak tidak dikenakan PPN. Prinsip ini menggunakan prinsip tempat tujuan (*destination principle*). Yaitu pajak yang dikenakan ditempat barang atau jasa akan dikonsumsi.

h. *Consumption Type Value Added Tax (VAT)*

Dalam PPN di Indonesia, Pajak Masukan atas pembelian dan pemeliharaan barang modal dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran yang dipungut atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP).

### 2.1.6 Dasar Pengenaan Pajak (DPP) PPN

Menurut Siti Resmi (2012:25), sesuai dengan Undang-Undang PPN nomor 42 Tahun 2009, Dasar Pengenaan Pajak (DPP) merupakan jumlah tertentu sebagai dasar untuk menghitung PPN. Dasar Pengenaan Pajak terdiri atas harga jual, nilai penggantian, nilai ekspor, nilai impor, dan nilai lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak.

#### 1. Harga Jual

Harga jual adalah nilai berupa uang termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha karena penyerahan BKP, tidak termasuk PPN yang dipungut berdasarkan Undang-Undang PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Harga jual merupakan DPP untuk penyerahan BKP. Harga jual dapat diperoleh dengan menjumlahkan harga pembelian bahan baku, bahan pembantu, alat-alat pelengkap lainnya ditambah dengan biaya-biaya seperti penyusutan barang modal, bunga pinjaman dari bank, gaji dan upah tenaga kerja, manajemen, serta laba usaha yang diharapkan. Termasuk biaya dalam harga jual adalah biaya pengangkutan, biaya pengiriman, biaya pemeliharaan, biaya asuransi, biaya garansi, biaya bantuan teknik, biaya pemasangan dan instalasi, dan biaya-biaya lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha menghasilkan sampai dengan penyerahan BKP. Apabila PKP selain menerbitkan Faktur Pajak juga menerbitkan Faktur Penjualan, potongan harga atau diskon yang tercantum dalam

Faktur Pajak juga harus tercantum sebagai potongan harga atau diskon dalam Faktur Penjualan.

## 2. Penggantian

Penggantian adalah nilai berupa nilai, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa karena penyerahan JKP, tidak termasuk PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak. Nilai penggantian merupakan taksiran biaya untuk mengganti biaya yang dikeluarkan guna mendapatkan profesi, keterampilan, dan pengalaman yang memberikan kegiatan pelayanan dalam arti “jasa” tersebut. Jika harga jual atau nilai penggantian menggunakan uang asing, maka harus dikonversi lagi kedalam mata uang rupiah sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan mengenai kurs yang berlaku pada saat itu.

## 3. Nilai Impor

Nilai impor adalah nilai berupa uang yang menjadi dasar penghitungan bea masuk ditambah pungutan lainnya yang dikenakan pajak berdasarkan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan Pabean untuk impor BKP, tidak termasuk PPN yang dipungut berdasarkan undang-undang PPN. Penentuan nilai impor BKP didasarkan pada undang-undang Pabean yang menggunakan Dasar Pengenaan Bea Masuk, yaitu *cost* (harga faktur), *insurance* (biaya asuransi antar daerah pabean), dan *freight* (ongkos angkut atau pengapalan antar-Daerah Pabean) atau disingkat dengan CIF.

#### 4. Nilai Ekspor

Nilai ekspor adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh eksportir. Nilai ekspor tercantum dalam dokumen tertentu yang dapat dijadikan sebagai Faktur Pajak untuk ekspor, yaitu Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB), yang tidak difiat muat oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai . Berapa pun nilai ekspor yang tercantum dalam dokumen ekspor (PEB), tidak ada penghitungan PPN karena tarif PPN untuk barang ekspor adalah 0% (nol persen). Dengan tarif 0% nol persen maka PKP dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran (restitusi) PPN dalam rangka ekspor BKP.

#### 2.1.7 Tarif PPN

Tarif PPN menurut Pasal 7 UU No. 42 Tahun 2009 adalah:

##### 1. Tarif PPN sebesar 10% (sepuluh persen).

Tarif 10% dikenakan atas setiap penyerahan BKP di dalam daerah pabean/impор BKP/penyerahan JKP di dalam daerah pabean/pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean/pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

Berdasarkan pertimbangan perkembangan ekonomi dan/atau peningkatan kebutuhan dana untuk pembangunan, pemerintah diberi wewenang mengubah tarif PPN menjadi paling rendah 15% (lima

belas persen) dengan tetap memakai prinsip tarif tunggal. Perubahan tarif dikemukakan oleh Pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat dalam rangka pembahasan dan penyusunan Rancangan anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.

## 2. Tarif PPN sebesar 0% (nol persen)

Tarif 0% dikenakan atas ekspor BKP berwujud/ekspor BKP tidak berwujud/ekspor jasa kena pajak. Pengenaan tarif 0% (nol persen) tidak berarti pembebasan dari pengenaan PPN. Dengan demikian pajak yang telah dibayar untuk perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak yang berkaitan dengan kegiatan tersebut dapat dikreditkan.

Cara menghitung Pajak Pertambahan Nilai dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak. Hitungan tersebut dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$\text{PPN} = \text{Tarif} \times \text{Dasar Pengenaan Pajak (DPP)}$$

Contoh : Pengusaha Kena Pajak A menjual barang kena pajak dengan harga jual sebesar Rp 25.000.000.

PPN yang terutang:  $10\% \times \text{Rp } 25.000.000 = \text{Rp } 2.500.000$

PPN sebesar Rp 2.500.000 tersebut merupakan Pajak Keluaran yang dipungut oleh pengusaha kena pajak A.

### 2.1.8 Restitusi PPN

Dasar Hukum mengenai restitusi PPN tercantum dalam Undang-Undang PPN Nomor 42 tahun 2009 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 72/PMK.03/2010 Tentang tata Cara Pengembalian kelebihan PPN/PPnBM.

Menurut Siti Resmi (2013:48), apabila PKP dalam melakukan penghitungan PPN terdapat Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran, selisih tersebut dapat dimintakan kembali (restitusi) atau dikompensasikan pada Masa Pajak tertentu sesuai ketentuan perpajakan. Pasal 9 Ayat (4) UU PPN dan PPn BM menyatakan bahwa apabila dalam suatu masa pajak, pajak masukan yang dikreditkan lebih besar daripada pajak keluaran, selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dikompensasikan ke masa pajak berikutnya. Kelebihan pajak masukan tersebut dapat pula diajukan permohonan pengembalian pada akhir tahun buku. Kelebihan pajak masukan dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap masa pajak oleh:

1. Pengusaha kena pajak yang melakukan ekspor barang kena pajak  
Berwujud.
2. Pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan/atau penyerahan jasa kena pajak kepada Pemungut Pajak pertambahan nilai

3. Pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan/atau penyerahan jasa kena pajak yang pajak pertambahan nilainya tidak dipungut
4. Pengusaha kena pajak yang melakukan ekspor barang kena pajak tidak berwujud
5. Pengusaha kena pajak yang melakukan ekspor jasa kena pajak,  
Dan; atau
6. Pengusaha kena pajak dalam tahap belum berproduksi.

Contoh Penghitungan Restitusi:

Pada masa pajak Desember 2011 diketahui pajak masukan dan pajak keluaran sebagai berikut:

Pajak Keluaran	Rp 5.000.000
Pajak Masukan	<u>Rp 6.500.000 (-)</u>
Pajak yang lebih bayar	Rp 1.500.000

Pajak yang lebih dibayar sebesar Rp 1.500.000 tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian (restitusi).

### 2.1.9 Tata Cara Restitusi

1. PKP dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak dengan menggunakan:
  - a. SPT Masa PPN, dengan cara mengisi (memberi tanda silang) pada kolom “dikembalikan (restitusi)”, atau
  - b. Surat permohonan tersendiri, apabila kolom “dikembalikan” dalam SPT Masa PPN tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan Pajak.
2. Permohonan pengembalian kelebihan Pajak diajukan kepada KPP di tempat PKF dikukuhkan.
3. Permohonan pengembalian kelebihan Pajak ditentukan 1 (satu) Masa Pajak.
4. Permohonan pengembalian kelebihan Pajak dapat diproses melalui penelitian atau pemeriksaan
5. Penelitian dilakukan terhadap permohonan pengembalian kelebihan pajak yang dilakukan oleh:
  - a. Pengusaha Kena Pajak kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C Undang-Undang KUP
  - b. Pengusaha Kena Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D Undang-Undang KUP
  - c. Pengusaha Kena Pajak beresiko rendah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 Ayat (4C) Undang-Undang PPN

6. Pemeriksaan dilakukan terhadap permohonan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh PKP selain PKP sebagaimana dimaksud pada Nomor 5
7. Direktur Jendral Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh PKP, harus menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP).
8. Penelitian yang dimaksud dilakukan sesuai ketentuan sebagai berikut:
  - a. Dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pajak disampaikan oleh PKP kriteria tertentu, penelitian dilakukan berdasarkan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 17C Undan-Undang KUP
  - b. Dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pajak disampaikan oleh PKP yang memenuhi syarat tertentu, penelitian dilakukan berdasarkan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 17D Undang-Undang KUP
  - c. Dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pajak disampaikan oleh PKP berisiko rendah, penelitian dilakukan terhadap:
    - 1) Kebenaran pemenuhan ketentuan Pasal 9 ayat (4b) huruf a, huruf b, huruf c, huruf d, dan huruf e Undang-Undang PPN
    - 2) Kelengkapan Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya
    - 3) Kebenaran penulisan dan penghitungan pajak dan
    - 4) Kebenaran pembayaran pajak yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak

9. Direktur Jendral Pajak harus menerbitkan SKPPKP paling lama 1 (satu) bulan sejak saat diterimanya permohonan pengembalian kelebihan pajak.
10. Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud nomor (9) telah lewat dan Direktur Jendral Pajak menerbitkan SKPPKP, permohonan pengembalian kelebihan dianggap “dikabulkan” dan SKPPKP harus diterbitkan paling lama 7 (tujuh) hari setelah jangka waktu sebagaimana dimaksud pada nomor (9) berakhir.
11. SKPPKP sebagaimana dimaksud pada nomor (5) atas permohonan pengembalian kelebihan pajak disampaikan oleh PKP berisiko rendah, tidak diterbitkan apabila:
  - a. hasil penelitian menyatakan PKP tidak memenuhi ketentuan Pasal 9 Ayat (4b) huruf a, huruf b, huruf c, huruf d, dan huruf e Undang-Undang PPN.
  - b. hasil penelitian tidak menyatakan lebih bayar
  - c. lampiran SPT tidak lengkap
  - d. pembayaran pajak tidak benar
12. Dalam hal SKPPKP tidak diterbitkan kepada PKP berisiko rendah harus diberikan pemberitahuan secara tertulis dengan menggunakan formulir yang telah ditentukan
13. Dalam hal SKPPKP tidak diterbitkan, permohonan pengembalian Kelebihan pajak di proses berdasarkan ketentuan Pasal 17B Undang-Undang KUP

14. Direktur Jendral Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian pajak harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lama 12 (dua belas) bulan sejak permohonan pengembalian pajak diterima. Jangka waktu 12 (dua belas) bulan tidak berlaku dalam hal terhadap PKP yang sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan
15. Direktur Jendral Pajak setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak dapat melakukan pemeriksaan kepada PKP berisiko rendah, PKP kriteria tertentu, atau PKP yang memenuhi persyaratan tertentu
16. Dalam hal berdasarkan hasil pemeriksaan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), PKP kriteria tertentu atau PKP yang memenuhi persyaratan tertentu wajib membayar jumlah kekurangan pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pembayaran pajak
17. Dalam hal berdasarkan hasil pemeriksaan diterbitkan SKPKB, PKP berisiko rendah wajib membayar jumlah kekurangan pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan, paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dari jumlah kekurangan pembayaran pajak.
18. Dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pajak yang disampaikan oleh PKP berisiko rendah, PKP kriteria tertentu, atau PKP yang memenuhi persyaratan tertentu, meliputi kelebihan pembayaran akibat kompensasi Masa pajak sebelum PKP menjadi PKP, Direktur Jendral Pajak wajib

melakukan pemeriksaan pajak atas SPT Masa Pajak PPN yang menyatakan kelebihan pembayaran yang dikompensasikan tersebut.

## **2.3 Tinjauan Pemeriksaan Pajak**

### **2.2.1 Pengertian dan Jenis-Jenis Pemeriksaan Pajak**

Sebagaimana dimaksud Pasal 1 angka 2 Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013, Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengelola data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Terdapat 2 jenis pemeriksaan, yaitu Pemeriksaan Lapangan dan Pemeriksaan Kantor. Pemeriksaan Lapangan adalah pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal wajib pajak, atau tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak. Pemeriksaan Kantor adalah pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak. Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### 2.2.2 Jangka Waktu Pemeriksaan

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 bagian kelima tentang jangka waktu pemeriksaan pada Pasal 15, Ayat :

- (1) Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan dalam jangka waktu Pemeriksaan yang meliputi,
  - a. jangka waktu pengujian dan;
  - b. jangka waktu Pembahasan Hasil Akhir Pemeriksaan dan Laporan
- (2) Dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan, jangka waktu pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a paling lama 6 (enam) bulan, yang dihitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil kuasa, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.
- (3) Dalam hal Pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Kantor, jangka waktu pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a paling lamam 4 (empat) bulan, yang dihitung sejak tanggal Wajib Pajak, wakil kuasa dari Wajib Pajak, Pegawai, atau

anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak datang memenuhi Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor sampai dengan tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

- (4) Jangka waktu Pembahasan akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b paling lama 2 (dua) bulan, yang dihitung sejak tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang lebih dewasa dari Wajib Pajak sampai dengan tanggal LHP.

### 2.2.3 Tujuan Pemeriksaan

Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata cara Pemeriksaan, Pasal 2 Ayat (1).

1. Tujuan pemeriksaan adalah untuk:
  - a. menetapkan besarnya jumlah pajak yang terhutang
  - b. tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
2. Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a, dapat dilakukan dalam hal:
  - a. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan pada waktunya sekalipun sudah ditegur secara tertulis.

- b. Tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan selain yang tersebut pada huruf a.
  - c. Surat Pemberitahuan menunjukkan adanya kelebihan pembayaran pajak.
  - d. Penentuan besarnya jumlah angsuran pajak dalam suatu masa pajak, khususnya bagi Wajib Pajak baru.
  - e. Wajib Pajak mengajukan keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak atau banding atas keputusan keberatan tersebut.
  - f. Terdapat petunjuk yang kuat tentang tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan.
3. Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b, dapat dilakukan untuk:
- a. Pengumpulan bahan guna pembuatan atau penyusunan Norma Penghitungan.
  - b. Pencocokan data dan/atau alat keterangan.
  - c. Mengetahui secara tepat keadaan usaha dan/atau pekerjaan Wajib Pajak dari pihak ketiga yang ada hubungannya dengan Wajib Pajak.
  - d. Hal-hal lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

#### 2.2.4 Ruang Lingkup Pemeriksaan

Ruang lingkup pemeriksaan merupakan cakupan dari jenis pajak dan periode pencatatan atau pembukuan yang menjadi objek untuk dilakukan pemeriksaan. Sesuai dengan Pasal 3, Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 tentang kebijakan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bahwa ruang lingkup pemeriksaan diatur sebagai berikut:

1. Ruang lingkup pemeriksaan dapat meliputi satu, beberapa, atau seluruh jenis pajak, baik untuk satu atau beberapa masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan.

#### 2.2.5 Kriteria Pemeriksaan

Menurut Karianton (2013:187), kriteria pemeriksaan terdiri dari dua, yaitu:

1. Pemeriksaan rutin, merupakan pemeriksaan yang dilakukan Sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak atau karena diwajibkan oleh Undang-Undang KUP.
2. Pemeriksaan khusus atau pemeriksaan berdasarkan analisis resiko (*risk based audit*), merupakan pemeriksaan yang dilakukan terhadap wajib pajak yang berdasarkan hasil analisis risiko secara manual atau secara komputerisasi menunjukkan adanya indikasi ketidakpatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.

## **2.3 Tinjauan Pelaksanaan Pemeriksaan**

### **2.3.1 Pelaksanaan Pemeriksaan PPN**

Dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan PPN yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1), Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan terhadap Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B Undang-Undang KUP. Kemudian pasal 5 ayat (2) yang berbunyi, Terhadap Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dilakukan dengan pemeriksaan kantor, dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pembayaran tersebut diajukan oleh Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan:

- a. Laporan keuangan Wajib Pajak untuk Tahun Pajak yang diperiksa di audit oleh akuntan publik atau laporan keuangan salah satu Tahun Pajak dari 2 (dua) Tahun Pajak sebelum Tahun Pajak yang diperiksa telah diaudit oleh akuntan publik, dengan pendapat wajar tanpa pengecualian
- b. Wajib Pajak tidak sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, atau penuntutan tindak pidana perpajakan, dan/atau Wajib Pajak dalam 5 (lima) tahun terakhir tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

### **2.3.2 Pelaksanaan Pemeriksaan di tempat Wajib Pajak**

1. Pemeriksa memperlihatkan Tanda Pengenal sebagai Pemeriksa
2. Memperlihatkan surat Pemberitahuan Pemeriksaan (SP2)

3. Menyampaikan Surat Pemberitahuan tentang Pemeriksaan Pajak kepada Wajib Pajak (PKP) yang diperiksa
4. Menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan
5. Meminjam buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen yang diperlukan, yang dapat berupa foto copy (dilegalisir) maupun data Elektronik.
6. Melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan ketentuan.

### 2.3.3 Tata Cara Pemeriksaan Pajak

Pelaksanaan pemeriksaan pajak dimulai dari dikeluarkannya Surat Perintah Pemeriksaan Pajak oleh Pejabat yang berwenang dan berakhir sampai dengan disetujuinya Laporan Pemeriksaan Pajak. Laporan tersebut harus dibuat dengan jelas, ringkas, memuat ruang lingkup pemeriksaan, memuat kesimpulan pemeriksaan yang didukung oleh bukti-bukti yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula informasi yang diperlukan dalam pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sesuai Surat Perintah Pemeriksaan Pajak, setiap Pemeriksa Pajak harus mengikuti tata cara pemeriksaan pajak di bawah ini. Wajib pajak diharapkan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan pajak oleh pemeriksa apakah telah sesuai dengan tata cara yang ditentukan atau tidak.

1. Petugas pemeriksa harus mempunyai Kartu Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak dan surat Perintah Pemeriksaan Pajak.
2. Setelah Surat perintah Pemeriksaan dikeluarkan, pemeriksa dapat memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak dengan formulir Pemberitahuan tentang Pemeriksaan Pajak.
3. Apabila pada saat dilakukannya pemeriksaan lapangan Wajib Pajak tidak berada di tempat, pemeriksaan dapat terus dilakukan dengan didampingi oleh wakil atau kuasa dari Wajib Pajak.
4. Setelah pemeriksaan dilakukan, pemeriksa dapat meminjam laporan-laporan, catatan-catatan, buku-buku dan dokumen-dokumen lain dari Wajib Pajak, dengan mengirimkan formulir permohonan.
5. Pemeriksaan dilakukan ditempat Wajib Pajak unuk pemeriksaan lengkap dan di kantor pemeriksa untuk Pemeriksaan Sederhana Kantor (PSK), Wajib Pajak tidak dapat menghalangi Pemeriksa untuk melihat ruangan milik Wajib Pajak.
6. Apabila Pemeriksa pajak memerlukan data atau keterangan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan bisnis dengan wajib Pajak yang diperiksa, maka Pemeriksa akan membuat surat tertulis kepada pihak ketiga.
7. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan selisih dengan yang dilaporkan oleh Wajib Pajak, maka harus diberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak sebelum laporan hasil pemeriksaan disetujui oleh kepala KPP.

8. Penyelesaian Akhir Pemeriksaan: pemeriksa harus mendokumentasikan seluruh kertas kerja pemeriksaan dan dokumen lainnya selama pemeriksaan seperti laporan hasil pemeriksaaan, pemberitahuan hasil pemeriksaan, dan lain-lain sistematika yang telah ditentukan.



## 2.4 Kerangka Berpikir

Kepatuhan dalam melaksanakan kegiatan perpajakan merupakan hal yang sangat penting bagi jalannya administrasi perpajakan, hal ini juga dapat membangun pribadi Wajib Pajak dan Fiskus menjadi lebih baik lagi agar terdapat suatu kerjasama yang baik dalam hal perpajakan guna mentaati peraturan yang ada. Dalam permohonan kelebihan pembayaran pajak atau restitusi, diperlukan adanya pemeriksaan untuk mengoreksi hasil penghitungan pembukuan yang dilakukan Wajib Pajak, mengingat diberlakukannya *Self Assesment System* dimana Wajib Pajak dapat menghitung, dan melaporkan sendiri pajak terutang, Pemeriksaan juga dilakukan sebagai sarana pengawasan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 17/PMK.03/2013.

Gambar 2.2  
Kerangka Berpikir

