



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Pajak

Definisi pajak berdasarkan Pasal 1 ayat 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Menurut Waluyo (2013), terdapat ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, yaitu:

1. Pajak dipungut berdasarkan Undang-Undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya memaksa.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak juga memiliki tujuan lain selain penerimaan, yaitu mengatur.

Menurut Pohan (2014), terdapat dua fungsi pajak, yaitu sebagai berikut:

1. Fungsi sumber keuangan negara (*budgetair*)

Fungsi sumber keuangan negara merupakan fungsi utama dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan Undang-Undang yang berlaku.

2. Fungsi mengatur (*regulerend*)

Fungsi mengatur merupakan fungsi tambahan dimana pajak dipergunakan untuk mencapai tujuan tertentu.

Sebagai contoh:

- a. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras untuk mengurangi konsumsi minuman keras.
- b. Memberlakukan *investment allowance* bagi investor asing dan domestik untuk mendorong kegiatan investasi langsung di Indonesia. Salah satu kebijakannya, yaitu kompensasi kerugian yang lebih lama, tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun.
- c. Dalam rangka meningkatkan daya saing dengan negara lain, diberikan dorongan bagi usaha-usaha kecil (pengusaha UMKM), dengan memberikan fasilitas pengurangan tarif sebesar 50% (lima puluh persen).
- d. Pengenaan tarif proteksi, yaitu tarif bea masuk yang tinggi untuk membatasi impor barang tertentu.
- e. Untuk mengurangi gaya hidup mewah, pemerintah mengenakan Pajak Penjualan (PPn) impor dan bea masuk barang mewah yang cukup tinggi.

f. Untuk mendorong perkembangan koperasi di Indonesia, pemotongan pajak tidak dilakukan atas sisa hasil usaha koperasi yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya.

Menurut Waluyo (2013), asas-asas pemungutan pajak sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith dalam buku *An Inquiry into the Nature and Cause of The Wealth of Nations* menyatakan bahwa pemungutan pajak didasarkan pada asas-asas berikut:

1. *Equality*

Pemungutan pajak harus bersifat adil dan merata, yaitu pajak dikenakan kepada orang pribadi yang harus sebanding dengan kemampuan membayar pajak.

2. *Certainty*

Penetapan pajak tidak ditentukan sewenang-wenang. Oleh karena itu, Wajib Pajak harus mengetahui secara jelas dan pasti besarnya pajak yang terutang, kapan harus dibayar, serta batas waktu pembayaran.

3. *Convenience*

Kapan Wajib Pajak itu harus membayar pajak sebaiknya sesuai dengan saat-saat yang tidak menyulitkan Wajib Pajak. Sebagai contoh: pada saat Wajib Pajak memperoleh penghasilan.

4. *Economy*

Secara ekonomi bahwa biaya pemungutan dan biaya pemenuhan kewajiban pajak bagi Wajib Pajak diharapkan seminimum mungkin, demikian pula beban yang ditanggung Wajib Pajak.

Menurut Pohan (2014), sistem pemungutan pajak terdiri dari:

1. *Self Assessment System*

adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. Ciri-ciri *self assessment system* yaitu:

- a) Wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang diberikan pada pihak Wajib Pajak. Fiskus hanya mengawasi.
- b) Wajib Pajak bersifat aktif dalam menghitung, memotong/memungut, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang.
- c) Surat Ketetapan Pajak hanya dikeluarkan sebagai produk hukum dari hasil pemeriksaan pajak oleh fiskus.

Contoh jenis pajak yang menggunakan *self assessment system* adalah Pajak Penghasilan tahunan orang pribadi dan badan, Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

2. *Official Assessment System*

adalah suatu sistem pemungutan pajak, yang memberikan wewenang kepada fiskus untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. Ciri-cirinya yaitu:

- a) Wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang diberikan pada pihak fiskus.
- b) Wajib Pajak bersifat pasif dalam menghitung pajak yang terutang.
- c) Utang pajak timbul setelah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak oleh fiskus.

Contoh jenis pajak yang menggunakan *official assessment system* adalah Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan pajak kendaraan bermotor.

3. *Withholding Tax System*

adalah suatu sistem pemungutan pajak, yang memberikan wewenang kepada pihak tertentu atau pihak ketiga untuk memotong atau memungut pajak yang terutang berdasarkan prosentasi tertentu terhadap jumlah pembayaran yang dilakukan dengan penerima penghasilan. Ciri-cirinya yaitu:

- a) Wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang dari pemotongan/pemungutan ada pada pihak pemotong atau pemungut pajak.
- b) Wajib Pajak pemotong/pemungut bersifat aktif dalam menghitung, memotong/memungut, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang dipotong/dipungutnya.
- c) Utang pajak timbul setelah ada pemotongan/pemungutan pajak dan diterbitkan bukti pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga.

Contoh jenis pajak yang menggunakan *withholding tax system* adalah pemotongan dan/atau pemungutan PPh Pasal 21, PPh Pasal 22, PPh Pasal 23, dan PPh Final 4 ayat (2).

Pajak dapat dikelompokkan ke dalam tiga kelompok, adalah sebagai berikut (Waluyo, 2013):

1. Menurut golongan atau pembebanan, dibagi menjadi berikut ini:
 - a. Pajak langsung, adalah pajak yang pembebanannya tidak dapat dilimpahkan pihak lain, tetapi harus menjadi beban langsung Wajib Pajak yang bersangkutan. Contohnya adalah Pajak Penghasilan.

b. Pajak tidak langsung, adalah pajak yang pembebanannya dapat dilimpahkan kepada pihak lain. Contohnya Pajak Pertambahan Nilai.

2. Menurut sifat

Pembagian pajak menurut sifat dimaksudkan pembedaan dan pembagiannya berdasarkan ciri-ciri prinsip adalah sebagai berikut:

a. Pajak subjektif, adalah pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya yang selanjutnya dicari syarat objektifnya, dalam arti memperhatikan keadaan dari Wajib Pajak. Contohnya adalah Pajak Penghasilan.

b. Pajak objektif, adalah pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contohnya Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

3. Menurut pemungut dan pengelolanya, adalah sebagai berikut:

a. Pajak pusat, adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contohnya adalah Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Materai.

b. Pajak daerah, adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contohnya pajak reklame, pajak hiburan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Pajak Bumi dan Bangunan sektor perkotaan dan pedesaan.

Terdapat dua ajaran yang mengatur timbulnya utang pajak, yaitu ajaran formil dan ajaran material. Menurut ajaran formil, timbulnya utang pajak karena

dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak oleh fiskus. Ajaran formil ini diterapkan pada *official assessment system*. Menurut ajaran material, timbulnya utang pajak karena terpenuhinya ketentuan yang disyaratkan dalam Undang-Undang atau karena rangkaian dari keadaan, peristiwa dan perbuatan-perbuatan. Ajaran material diterapkan pada *self assessment system* (Pohan, 2014).

2.2 Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) untuk pertama kali diperkenalkan oleh Carl Friedrich von Siemens, seorang industrialis dan konsultan pemerintah Jerman pada tahun 1919. Indonesia baru mengadopsi PPN pada tanggal 1 April 1985 menggantikan Pajak Penjualan (PPn) yang sudah berlaku di Indonesia sejak tahun 1951. Proses penggantian ini merupakan salah satu rangkaian perombakan sistem perpajakan nasional yang dikenal sebagai *Tax Reform* 1983 (Sukardji, 2015).

Undang-Undang PPN sudah mengalami beberapa kali perubahan, yaitu Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah lalu diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983, dan terakhir membentuk Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan pajak yang dikenakan atas setiap pertambahan nilai dari barang dan/atau jasa dalam peredarannya dari produsen ke konsumen di Indonesia (Sadiq, Kumadji, dan Husaini, 2015). Penerimaan PPN

diperoleh dari jumlah penerimaan PPN impor, PPN lainnya (penyerahan emas perhiasan, jasa *travel agent*, jasa pengiriman paket, jasa pengaturan transportasi, dan sanksi berupa denda dan kenaikan atas ketidakbenaran pengisian SPT Masa PPN) dan PPN dalam negeri yaitu jumlah Kurang Bayar yang disetorkan ke kas negara oleh Pengusaha Kena Pajak juga atas kegiatan membangun sendiri oleh orang pribadi dan/atau badan di luar kegiatan usahanya, dengan kriteria luas keseluruhan bangunan paling sedikit 200m².

Dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, terdapat beberapa istilah penting yang perlu diketahui dalam PPN, yaitu:

1. Daerah Pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan, dan ruang udara di atasnya, serta tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif dan landas kontinen yang di dalamnya berlaku Undang-Undang yang mengatur mengenai kepabeanan.
2. Barang Kena Pajak (BKP) adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak dan barang tidak berwujud yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang PPN.
3. Jasa Kena Pajak (JKP) adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan

untuk menghasilkan barang karena pesanan dari pemesan yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang PPN.

4. Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa.
5. Menghasilkan adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk dan/atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru atau kegiatan mengolah sumber daya alam, termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut.
6. Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh PKP yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak, atau bukti pungutan pajak karena impor Barang Kena Pajak yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
7. Pajak Keluaran adalah PPN terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, dan atau ekspor Barang Kena Pajak.
8. Pajak Masukan adalah PPN yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau penerimaan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

Menurut Resmi (2015), karakteristik PPN di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Pajak Tidak Langsung, yaitu tanggung jawab pembayaran pajak yang terutang berada pada pihak yang menyerahkan barang atau jasa, sedangkan pihak yang menanggung beban pajak berada pada penanggung pajak.
2. Pajak Objektif yaitu timbulnya kewajiban membayar pajak sangat ditentukan oleh adanya objek pajak. Kondisi subjektif subjek pajak tidak dipertimbangkan.
3. *Multistage Tax* yaitu PPN dikenakan secara bertahap pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi.
4. Nonkumulatif yaitu PPN tidak bersifat kumulatif meskipun memiliki karakteristik *multistage tax* karena PPN mengenal adanya mekanisme pengkreditan Pajak Masukan.
5. Tarif Tunggal. PPN di Indonesia hanya mengenal satu jenis tarif, yaitu 10% (sepuluh persen) untuk penyerahan dalam negeri dan 0% (nol persen) untuk ekspor.
6. *Credit Method/Invoice Method/Indirect Substruction Method*. Metode ini mengandung pengertian bahwa pajak yang terutang diperoleh dari pengurangan Pajak Keluaran dan Pajak Masukan.
7. 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, yaitu pajak dikenakan di tempat barang atau jasa akan dikonsumsi.

8. *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 dan/atau Jasa Kena Pajak.

Menurut Sukardji (2015), objek PPN adalah:

1. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan pengusaha
2. Impor Barang Kena Pajak
3. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan pengusaha
4. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
5. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
6. Ekspor Barang Kena Pajak berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak
7. Ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak
8. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak
9. Kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi/badan
10. Penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak. Kecuali atas penyerahan aktiva yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

Pada dasarnya semua barang dan jasa merupakan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak, kecuali yang telah disebutkan dalam Pasal 4A ayat (2) dan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, yaitu jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut:

- a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya
- b. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak
- c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering
- d. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Jenis jasa yang tidak dikenai PPN adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa sebagai berikut:

- a. jasa pelayanan kesehatan medis
- b. jasa pelayanan sosial
- c. jasa pengiriman surat dengan perangko
- d. jasa keuangan
- e. jasa asuransi
- f. jasa keagamaan
- g. jasa pendidikan
- h. jasa kesenian dan hiburan
- i. jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan

- j. jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri
- k. jasa tenaga kerja
- l. jasa perhotelan
- m. jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum
- n. jasa penyediaan tempat parkir
- o. jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam
- p. jasa pengiriman uang dengan wesel pos
- q. jasa boga atau catering.

Menurut Resmi (2015), subjek pajak dalam PPN meliputi:

1. Pengusaha Kena Pajak (PKP). Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak dengan kriteria pengusaha kecil tidak wajib menjadi Pengusaha Kena Pajak, kecuali memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.
2. Bukan Pengusaha Kena Pajak. PPN tetap terutang meskipun yang melakukan kegiatan bukan Pengusaha Kena Pajak. Bukan Pengusaha Kena Pajak wajib melakukan pemungutan PPN, dalam hal terdapat kegiatan sebagai berikut:
 - a. Impor Barang Kena Pajak;
 - b. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;

- c. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak tidak bewujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- d. Siapapun yang melakukan kegiatan membangun sendiri tidak dalam lingkungan perusahaan;
- e. Penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, kecuali atas penyerahan aktiva yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

Mekanisme dalam pengenaan PPN yang menganut metode kredit pajak dan faktur pajak dapat dijelaskan sebagai berikut (Mardiasmo, 2016):

1. Pada saat membeli/memperoleh Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak, akan dipungut PPN oleh Pengusaha Kena Pajak penjual. Bagi pembeli, PPN yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak penjual tersebut merupakan pembayaran pajak di muka dan disebut dengan Pajak Masukan. Pembeli berhak menerima bukti pemungutan berupa Faktur Pajak.
2. Pada saat menjual/menyerahkan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak kepada pihak lain, wajib memungut PPN. Bagi penjual, PPN tersebut merupakan Pajak Keluaran. Sebagai bukti telah memungut PPN, Pengusaha Kena Pajak penjual wajib membuat Faktur Pajak.
3. Apabila dalam suatu Masa Pajak jumlah Pajak Keluaran lebih besar daripada jumlah Pajak Masukan, selisihnya harus disetorkan ke kas negara.
4. Apabila dalam suatu Masa Pajak jumlah Pajak Keluaran lebih kecil daripada jumlah Pajak Masukan, selisihnya dapat direstitusi atau dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya.

5. Pelaporan penghitungan PPN dilakukan setiap Masa Pajak atau di akhir bulan berikutnya dengan menggunakan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN).

Saat pajak terutang adalah saat penyerahan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak, impor Barang Kena Pajak, pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean, pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean, ekspor Barang Kena Pajak berwujud, ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud, ekspor Jasa Kena Pajak (Resmi, 2015), dan untuk kegiatan membangun sendiri yang telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012, saat terutangnya dimulai pada saat pembangunan sampai dengan bangunan selesai.

Pemungutan PPN dilakukan dengan menerbitkan Faktur Pajak dimana kewajiban membuat Faktur Pajak merupakan salah satu mata rantai rangkaian kewajiban Pengusaha Kena Pajak (PKP). Berdasarkan Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.011/2013 tanggal 11 November 2013 pengganti Peraturan Menteri Keuangan Nomor 84/PMK.03/2012 yang mulai berlaku tanggal 1 Januari 2014, ada dua macam bentuk Faktur Pajak, yaitu elektronik dan kertas (*hardcopy*). Saat pembuatan Faktur Pajak adalah pada saat penyerahan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak, saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan, dan saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian (Sukardji, 2015).

Ketika PKP melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, sudah timbul utang pajak. Pajak yang terutang wajib dipungut. Faktur

Pajak adalah bukti pungutan pajak sebagai sarana untuk mengkreditkan Pajak Masukan (Waluyo, 2014). PPN terutang yang dipungut oleh PKP saat melakukan penyerahan disebut Pajak Keluaran, sedangkan PPN yang sudah dibayar oleh PKP karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau penerimaan Jasa Kena Pajak disebut Pajak Masukan. Untuk menghitung besarnya PPN terutang, terdapat prinsip pengkreditan Pajak Masukan, yaitu Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama dan pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan barang modal tidak dapat dibagi per tahun buku berdasarkan masa manfaatnya, lalu dalam hal Faktur Pajak diterima setelah SPT Masa PPN yang terkait disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak, sehingga tidak mungkin dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama, maka Pajak Masukan dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lambat 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan, sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan (Sukardji, 2015). Apabila jumlah Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan dalam satu Masa Pajak, maka akan menimbulkan PPN Kurang Bayar. Selisih Kurang Bayar ini dan juga PPN atas kegiatan membangun bangunan yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha yang disetorkan ke kas negara akan menjadi penerimaan PPN dalam negeri. Selain jenis PPN dalam negeri, terdapat jenis PPN impor, dan jenis PPN lainnya yaitu penyerahan emas perhiasan, jasa *travel agent*, jasa pengiriman paket, jasa pengaturan transportasi, dan sanksi berupa denda dan kenaikan atas ketidakbenaran pengisian SPT Masa PPN yang dijumlah menjadi penerimaan PPN (www.pajak.go.id).

Menurut Resmi (2015), Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah tertentu yang digunakan sebagai dasar untuk menghitung PPN. Dasar Pengenaan Pajak terdiri atas harga jual tidak termasuk PPN, nilai ekspor, nilai impor, dan nilai penggantian. Tarif pajak dijelaskan lebih rinci dalam Pasal 7 ayat (1) dan (2) UU No. 42 Tahun 2009, yaitu:

1. Tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen).
2. Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen), diterapkan atas:
 - a. ekspor Barang Kena Pajak berwujud;
 - b. ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud; dan
 - c. ekspor Jasa Kena Pajak.

Untuk tarif PPN atas kegiatan membangun sendiri telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 adalah 10% (sepuluh persen) dikalikan dengan Dasar Pengenaan Pajak, yaitu sebesar 20% (dua puluh persen) dikali jumlah biaya yang dikeluarkan, tidak termasuk biaya perolehan tanah. PPN atas kegiatan membangun sendiri dapat dikenakan kepada orang pribadi yang sudah memiliki NPWP maupun yang belum memiliki NPWP dan/atau badan. Pengukuran penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dalam penelitian ini dilakukan berdasarkan besarnya jumlah nominal penerimaan PPN tiap bulan dari tahun 2012-2016.

2.3 Self Assessment System

Menurut Pohan (2014), *self assessment system* adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab kepada

Wajib Pajak untuk melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya, dengan ciri-ciri sebagai berikut:

1. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada Wajib Pajak sendiri, fiskus hanya mengawasi.
2. Wajib Pajak aktif, mulai dari menghitung, memotong/memungut, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang,
3. Surat Ketetapan Pajak hanya dikeluarkan sebagai produk hukum dari hasil pemeriksaan pajak oleh fiskus.

Dalam menerapkan *self assessment system*, diperlukan kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakan. Trisnayanti dan Jati (2015), juga memberikan pendapat serupa yaitu kesadaran dan kepatuhan yang tinggi dari Wajib Pajak merupakan faktor terpenting dari pelaksanaan *self assessment system*, karena dengan sistem ini memungkinkan adanya potensi Wajib Pajak tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya akibat kelalaian, kesengajaan, atau ketidaktahuan Wajib Pajak atas kewajiban perpajakannya yang akan berdampak pada penerimaan pajak.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kesadaran adalah keadaan mengerti, dan kepatuhan adalah sifat patuh atau ketaatan. Salah satu kriteria Wajib Pajak yang sadar akan kewajiban perpajakannya dalam *self assessment system*, adalah ketika Wajib Pajak menyetor dan melaporkan formulir SPT secara aktif, mandiri dan tepat waktu, tanpa harus ditagih oleh fiskus (Anggraeni, 2007 dalam Herrryanto dan Toly, 2013). Menurut Mardiasmo (2016), Surat Pemberitahuan (SPT) adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan

penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak, bukan objek pajak, harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan memiliki fungsi bagi Pengusaha Kena Pajak sebagai sarana untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan penghitungan jumlah PPN yang sebenarnya terutang dan untuk melaporkan tentang:

1. pengkreditan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran;
2. pembayaran atau pelunasan pajak yang telah dilaksanakan sendiri oleh Pengusaha Kena Pajak dalam satu Masa Pajak, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Menurut Pohan (2014), Surat Pemberitahuan (SPT) terdiri dari dua jenis, yakni:

1. Surat Pemberitahuan (SPT) Masa yang berlaku untuk suatu Masa Pajak, yang terdiri dari:
 - a. SPT Masa PPh Pasal 21/26
 - b. SPT Masa PPh Pasal 22
 - c. SPT Masa PPh Pasal 23/26
 - d. SPT Masa PPh Pasal 4 ayat (2)
 - e. SPT Masa PPh Pasal 15
 - f. SPT Masa PPN dan PPnBM
2. Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan yakni SPT untuk suatu Tahun Pajak, terdiri dari SPT Tahunan PPh badan dan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak orang pribadi.

Menurut Mardiasmo (2016), SPT dapat berbentuk formulir kertas dan/atau dokumen elektronik. Batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Masa, paling lama 20 (dua puluh) hari setelah berakhirnya Masa Pajak, khusus untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai disampaikan paling lama akhir bulan berikutnya (Mardiasmo, 2016).

Menurut Resmi (2015), SPT Masa PPN 1111 wajib diisi dan disampaikan oleh setiap PKP. SPT Masa PPN 1111 terdiri atas:

1. Induk SPT Masa PPN (formulir 1111)
2. Lampiran SPT Masa PPN, meliputi:
 - a. Formulir 1111 AB untuk rekapitulasi penyerahan dan perolehan.
 - b. Formulir 1111 A1 untuk daftar ekspor Barang Kena Pajak berwujud, Barang Kena Pajak tidak berwujud, dan/atau Jasa Kena Pajak.
 - c. Formulir 1111 A2 untuk daftar Pajak Keluaran atas penyerahan dalam negeri dengan Faktur Pajak.
 - d. Formulir 1111 B1 untuk daftar Pajak Masukan yang dapat dikreditkan atas impor Barang Kena Pajak dan pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud/Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean.
 - e. Formulir 1111 B2 untuk daftar Pajak Masukan yang dapat dikreditkan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak dalam negeri.
 - f. Formulir 1111 B3 untuk daftar Pajak Masukan yang tidak dikreditkan.

SPT Masa PPN secara keseluruhan memuat jumlah Dasar Pengenaan Pajak, jumlah Pajak Keluaran, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, dan jumlah kekurangan atau kelebihan pajak (Mardiasmo, 2016).

Indikator variabel *self assessment system* dalam penelitian ini adalah jumlah nominal Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN Kurang Bayar yang dilaporkan tiap bulan (Sitio, 2015). Hal ini dikarenakan SPT Masa PPN merupakan sarana dalam penerapan *self assessment system*. Untuk mencapai target pajak, perlu ditumbuhkan terus menerus kesadaran Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku (Trisnayanti dan Jati, 2015). Semakin efektif penerapan *self assessment system* menunjukkan semakin tinggi tingkat kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak, semakin banyak jumlah Wajib Pajak yang membayar dan melaporkan pajak terutang dengan akurat (tepat waktu dan dalam jumlah yang sesuai), semakin banyak jumlah nominal SPT Masa PPN Kurang Bayar yang dilaporkan, maka penerimaan PPN juga akan ikut naik.

Dalam penelitian Trisnayanti dan Jati (2015), diketahui bahwa *self assessment system* berpengaruh positif terhadap penerimaan PPN. Hasilnya menunjukkan dengan peningkatan *self assessment system* akan menyebabkan terjadinya peningkatan penerimaan PPN. Sedangkan, dalam penelitian Nursanti & Padmono (2013), Sadiq, Kumadji & Husaini (2015) dan Sitio (2015) menunjukan *self assessment system* tidak berpengaruh terhadap penerimaan PPN. Berdasarkan penjelasan teori dan hasil dari penelitian sebelumnya, maka susunan hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

Ha₁ : *Self assessment system* berpengaruh positif terhadap penerimaan PPN

2.4 Jumlah Pengusaha Kena Pajak (PKP) Terdaftar

Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang PPN, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali pengusaha kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (Resmi, 2015). Menurut Budi (2014), perubahan mengenai batasan omzet pengusaha kecil yang wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) atau menjadi wajib PPN dinaikkan menjadi Rp4,8 miliar setahun dari yang sebelumnya Rp600 juta setahun, diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor: 197/PMK.03/2013 yang ditetapkan tanggal 20 Desember 2013 dan mulai berlaku efektif sejak 1 Januari 2014 (www.pajak.go.id).

Dengan adanya PMK ini, pengusaha dengan omzet yang tidak melebihi Rp4,8 miliar setahun tidak diwajibkan dan dapat memilih untuk menjadi Pengusaha Kena Pajak. Bagi pengusaha yang wajib atau memilih dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) wajib melaporkan usahanya dan mengajukan permohonan dengan menggunakan formulir pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (www.pajak.go.id). Menurut Ardianta (2013), pelaporan usaha untuk pengukuhan Pengusaha Kena Pajak adalah sebagai berikut (www.pajak.go.id):

1. Pengusaha orang pribadi atau badan yang mempunyai tempat kegiatan usaha sama dengan tempat tinggal, wajib melaporkan usahanya pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha serta tempat kegiatan usaha dilakukan.

2. Pengusaha orang pribadi atau badan yang mempunyai tempat kegiatan usaha berbeda dengan tempat tinggal, wajib melaporkan usahanya ke KPP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan, juga wajib mendaftarkan diri ke KPP di tempat kegiatan usaha dilakukan.
3. Pengusaha kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak wajib mengajukan pernyataan tertulis.
4. Pengusaha kecil yang tidak memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi sampai dengan suatu Masa Pajak dalam suatu tahun buku seluruh nilai peredaran bruto telah melampaui batas yang ditentukan sebagai pengusaha kecil, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak paling lambat akhir Masa Pajak berikutnya.

Selain sebagai identitas, pengukuhan Pengusaha Kena Pajak juga memiliki fungsi sebagai bentuk pengawasan dalam melaksanakan hak dan kewajiban di bidang PPN (www.pajak.go.id). Hak yang diperoleh bagi pengusaha yang telah mengukuhkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak adalah dapat mengkreditkan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran atas perolehan BKP dan/atau JKP juga dapat mengajukan restitusi atau kompensasi atas kelebihan pembayaran PPN. Sedangkan, kewajibannya adalah untuk memungut PPN dari setiap pembeli atau pengguna jasanya dengan menerbitkan Faktur Pajak. PPN yang sudah dipungut, kemudian dilaporkan dalam laporan bulanan (SPT Masa) dan apabila ternyata ada PPN yang harus disetor ke bank atau kantor pos, maka harus disetor terlebih dahulu sebelum dilaporkan ke ke KPP tempat Wajib Pajak tersebut terdaftar (www.pajak.go.id).

Apabila terdapat perubahan jumlah PKP dianggap akan berdampak terhadap jumlah penerimaan PPN karena jumlah pihak yang akan membayar PPN yang berkurang atau bertambah dapat mempengaruhi jumlah PPN yang diterima (Sitio, 2015). Pengukuran dilakukan berdasarkan besarnya jumlah Pengusaha Kena Pajak terdaftar tiap bulan (Sitio, 2015). Jika semakin banyak jumlah Pengusaha Kena Pajak terdaftar, berarti semakin banyak yang memungut dan menyetor PPN karena semakin banyak jumlah transaksi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak, semakin besar jumlah yang disetor, maka penerimaan PPN juga akan ikut naik.

Menurut penelitian Kresna (2014) dan Sitio (2015) sebelumnya menunjukkan variabel jumlah PKP terdaftar berpengaruh terhadap penerimaan PPN. Didukung dengan penelitian Nursanti dan Padmono (2013) yang menunjukkan variabel jumlah PKP terdaftar berpengaruh terhadap penerimaan PPN. Hasilnya menyimpulkan variabel Pengusaha Kena Pajak memiliki pengaruh paling dominan terhadap penerimaan PPN. Sedangkan dalam penelitian Sadiq, Kumadji, dan Husaini (2015) menunjukkan jumlah PKP terdaftar tidak berpengaruh terhadap penerimaan PPN. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha₂ : Jumlah Pengusaha Kena Pajak (PKP) terdaftar berpengaruh positif terhadap penerimaan PPN

2.5 Pemeriksaan Pajak

Menurut Pohan (2014), semenjak dijalankannya reformasi perpajakan pada awal tahun 1984, sistem perpajakan Indonesia telah berubah dari *official assessment system* menjadi *self assessment system*, maka pemerintah dalam hal ini aparat perpajakan perlu melakukan pengawasan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak, yakni dengan melakukan pemeriksaan pajak (Pohan, 2014). Menurut Waluyo (2013), pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan proporsional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Menurut Pohan (2014), Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak. Menurut Mardiasmo (2016), sasaran pemeriksaan adalah untuk mencari adanya:

- a. Interpretasi Undang-Undang yang tidak benar
- b. Kesalahan hitung
- c. Penggelapan secara khusus dari penghasilan
- d. Pemotongan dan pengurangan tidak sesungguhnya, yang dilakukan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Untuk mencapai tujuan dari pemeriksaan, diperlukan standar pemeriksaan. Menurut Pohan (2014), sesuai dengan PMK. 17/PMK.03/2013, standar pemeriksaan diatur sebagai berikut:

1. Standar Umum Pemeriksaan Pajak

Standar umum pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan pemeriksa pajak, yaitu:

- a. telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak;
- b. menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama;
- c. jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara;
- d. taat terhadap berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak

- a. pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan pemeriksaan;
- b. pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan program pemeriksaan yang telah disusun;
- c. temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup;
- d. pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim pemeriksa pajak yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim, dan seorang atau lebih anggota tim;

- e. tim pemeriksa pajak dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu sebagai tenaga ahli seperti penerjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara;
- f. apabila diperlukan, pemeriksaan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain;
- g. pemeriksaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, dan tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak;
- h. pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja;
- i. pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP).

3. Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan Pajak

- a. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat simpulan, dan informasi lain yang terkait dengan pemeriksaan.
- b. LHP sekurang-kurangnya harus memuat penugasan pemeriksaan, Wajib Pajak, pembukuan atau pencatatan Wajib Pajak, pemenuhan kewajiban perpajakan, data/informasi yang tersedia, buku dan dokumen yang dipinjam, materi yang diperiksa, uraian hasil pemeriksaan, ikhtisar hasil pemeriksaan, penghitungan pajak terutang, dan simpulan serta usul pemeriksa pajak.

Menurut Pohan (2014), produk hukum yang dihasilkan dari pemeriksaan pajak adalah Surat Ketetapan Pajak (SKP). Dasar yang digunakan untuk menerbitkan SKP adalah dari Laporan Hasil Pemeriksaan (Waluyo, 2013). Surat Ketetapan Pajak (SKP) merupakan surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) (Pohan, 2014). Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar (Waluyo, 2013). SKPKB memiliki fungsi untuk koreksi atas jumlah yang terutang menurut SPT-nya, sarana untuk mengenakan sanksi, dan alat untuk menagih pajak (Mardiasmo, 2016). Menurut Mardiasmo (2016), SKPKB diterbitkan apabila:

1. Berdasarkan hasil pemeriksaan, pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar.
2. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditentukan dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya.
3. Berdasarkan hasil pemeriksaan mengenai Pajak Pertambahan Nilai ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0% (nol persen).
4. Kewajiban menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Sanksi administrasi yang akan dikenakan jika SKPKB dikeluarkan karena alasan pajak yang terutang kurang dibayar maka jumlah kekurangan pajak terutang akan ditambah dengan sanksi bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan, maksimal selama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB, dan apabila SKPKB dikeluarkan karena Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang telah ditentukan dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya, PPN ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenakan tarif 0% (nol persen), dan kewajiban menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan tidak dipenuhi sehingga tidak dapat mengetahui besarnya pajak terutang, maka akan dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% dari PPN yang tidak atau kurang dibayar (Mardiasmo, 2016).

Pemeriksaan pajak berguna untuk mengantisipasi setiap upaya kecurangan atau manipulasi perpajakan yang sangat mungkin terjadi sehingga akan mendorong Wajib Pajak untuk patuh pada perundang-undangan perpajakan yang berlaku (Rahmawati, Santoso, dan Hamidi, 2014). Untuk memperoleh hasil pemeriksaan pajak yang akurat, pemeriksaan harus dijalankan sesuai dengan standar umum, standar pelaksanaan dan standar pelaporan pemeriksaan pajak yang berlaku di Indonesia. Dalam Pasal 9 ayat (3) UU KUP disebutkan hasil pemeriksaan berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang menyebabkan jumlah pajak terutang bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkannya (www.bppk.kemenkeu.go.id).

Dalam pelaksanaan pemeriksaan perlu diperhatikan jumlah nominal Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang dibayar oleh Wajib Pajak, hal ini diperlukan untuk mengukur pencapaian keberhasilan penerimaan PPN dalam kegiatan pemeriksaan pajak (Wulandari, Ilat, dan Sabijono, 2014). Indikator dalam pemeriksaan pajak adalah jumlah nominal Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak tiap bulan (Rahmawati, Santoso, dan Hamidi, 2014). Semakin banyak dilakukan pemeriksaan pajak yang menyebabkan pajak terutang menjadi Kurang Bayar maka akan semakin banyak Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang diterbitkan dan akan mendorong PKP untuk membayar SKPKB sesuai dengan ketentuan yang berlaku, semakin tinggi jumlah yang dibayar, maka penerimaan PPN juga akan ikut naik.

Hal ini didukung dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Trisnayanti dan Jati (2015) yang menunjukkan pemeriksaan pajak berpengaruh positif terhadap penerimaan PPN. Penelitian Meiliawati (2013) juga menunjukkan pemeriksaan pajak berpengaruh terhadap penerimaan pajak. Sedangkan dalam penelitian Rahmawati, Santoso, dan Hamidi (2014), menunjukkan pemeriksaan pajak tidak berpengaruh terhadap penerimaan Pajak Penghasilan. Penelitian Wulandari, Ilat, dan Sabijono (2014) juga menyimpulkan pemeriksaan pajak masih tergolong tidak efektif terhadap penerimaan PPN. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha₃ : Pemeriksaan pajak berpengaruh positif terhadap penerimaan PPN

2.6 Restitusi PPN

Menurut Sukardji (2015), karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi, mengandung pengertian bahwa PPN bukan pajak atas kegiatan bisnis dan sebagai pemikul beban pajaknya adalah konsumen sehingga PKP yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP sebenarnya bukan sasaran pengenaan PPN. Berdasarkan karakteristik tersebut, maka PPN yang dibayar oleh PKP atas pembelian BKP atau penerimaan JKP dari PKP lain (Pajak Masukan) dapat dikreditkan dengan PPN yang dipungut atas penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pembeli (Pajak Keluaran). Terdapat tiga kemungkinan hasil pengkreditan Pajak Masukan, yaitu:

1. Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan yang akan menimbulkan kewajiban untuk menyetur kelebihan Pajak Keluaran tersebut ke kas negara,
2. Pajak Keluaran lebih kecil daripada Pajak Masukan yang menimbulkan kelebihan bayar,
3. Pajak Keluaran sama dengan Pajak Masukan yang menimbulkan tidak ada kewajiban untuk menyetur PPN ke kas negara.

Dalam hal terdapat kelebihan pembayaran, PKP yang bersangkutan berhak memperoleh pengembalian dengan cara dikompensasi ke utang pajak pada Masa Pajak berikutnya dan dapat mengajukan permintaan pengembalian dari negara (restitusi).

Restitusi PPN adalah pengembalian kelebihan pembayaran PPN yang disebabkan oleh lebih besarnya nominal Pajak Masukan daripada nominal Pajak

Keluaran. PKP hanya dapat mengajukan permohonan pengembalian (restitusi) pada akhir tahun buku dan apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, selisihnya merupakan kelebihan Pajak yang dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya (pajak.go.id). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan PPN/PPnBM, Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang dapat melakukan pengajuan restitusi PPN pada setiap Masa Pajak adalah Pengusaha Kena Pajak yang melakukan ekspor, melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang tidak dipungut PPN, melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pemungut PPN, dan PKP yang masih dalam tahap belum berproduksi.

Untuk mendapatkan kembali jumlah kelebihan pembayaran pajak, atau yang sering dikenal sebagai restitusi pajak, maka Wajib Pajak yang bersangkutan harus mengajukan permohonan (Pudyatmoko, 2009). PKP dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan Pajak dengan menggunakan SPT Masa PPN, dengan cara mengisi (memberi tanda silang) pada kolom "Dikembalikan (restitusi)" atau Surat permohonan tersendiri, apabila kolom "Dikembalikan (restitusi)" dalam SPT Masa PPN tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan Pajak (pajak.go.id). Permohonan pengembalian kelebihan pajak ditentukan satu permohonan untuk satu Masa Pajak, dan dapat diproses melalui penelitian atau pemeriksaan (Halim, Bawono, dan Dara, 2016).

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan Pajak harus menerbitkan SKP paling lama 12 bulan sejak permohonan pengembalian kelebihan Pajak diterima. Apabila setelah melampaui jangka waktu 12 bulan tersebut Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) harus diterbitkan paling lama 1 bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir. SKPLB adalah Surat Ketetapan Pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang (Mardiasmo, 2016).

Menurut Direktorat Jenderal Pajak, untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan ekspor, melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang tidak dipungut PPN, melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pemungut PPN, PKP yang masih dalam tahap belum berproduksi dengan kriteria tertentu dan memenuhi syarat sebagai PKP yang menyampaikan SPT Masa PPN Lebih Bayar restitusi dengan jumlah Lebih Bayar paling banyak Rp100.000.000,00, Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap. Apabila jangka waktu 1 bulan tersebut telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan SKPPKP, permohonan pengembalian kelebihan Pajak yang diajukan dianggap dikabulkan dan SKPPKP harus diterbitkan paling lama 7 hari setelah jangka waktu 1 bulan tersebut

berakhir (pajak.go.id). Menurut (Pudyatmoko, 2009), kriteria tertentu yang dimaksud meliputi:

1. tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan,
2. tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak,
3. laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut,
4. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Apabila PKP merasa bahwa ada kelebihan atas pembayaran utang pajak yang sudah dilakukan, maka yang bersangkutan dapat meminta pengembalian ke kas negara melalui Kantor Pelayanan Pajak (Dewi, Suharso, dan Budiharto, 2012). Jika dibandingkan antara kompensasi dan restitusi, yang dapat memberikan pengaruh lebih besar terhadap penerimaan pajak adalah restitusi PPN, karena restitusi PPN mengembalikan kelebihan pembayaran PPN yang disebabkan oleh lebih besarnya nominal Pajak Masukan daripada nominal Pajak Keluaran (Jusmani dan Qurniawan, 2016). Pengukuran dilakukan berdasarkan besarnya jumlah restitusi PPN tiap bulan (Supit, Saerang, dan Sabijono, 2014). Jika semakin tinggi restitusi PPN, berarti semakin banyak pengajuan permohonan

restitusi yang disetujui, semakin banyak jumlah uang yang dikembalikan oleh negara, maka penerimaan PPN akan menurun.

Menurut Supit, Saerang, dan Sabijono (2014) dalam penelitiannya menunjukkan restitusi PPN memberikan pengaruh yang negatif terhadap penerimaan PPN. Sedangkan dalam penelitian Usman (2017), Jusmani dan Qurniawan (2016), restitusi PPN tidak berpengaruh terhadap penerimaan PPN. Berdasarkan uraian tersebut, maka rumusan hipotesis adalah sebagai berikut:

H_{a4} : Restitusi PPN berpengaruh negatif terhadap penerimaan PPN

2.7 Model Penelitian

Berdasarkan susunan hipotesis yang telah disusun, maka model penelitian dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Penelitian

