

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Pajak

Pajak adalah “kontribusi wajib pajak 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” (Direktorat Jendral Pajak).

2.2 Pajak Konsumsi

Pajak atas konsumsi adalah pajak yang dikenakan atas pengeluaran yang ditujukan untuk konsumsi. Menurut John F. Due dan Ann F. Friedlaender dalam buku yang berjudul *Government Finance* edisi ke-7 (Ellen Gunawan dan Rudi Sitompul, 1984: 332), membedakan pajak atas konsumsi menurut sudut pendekatannya menjadi dua.

- a. Pendekatan Langsung, pajak atas pengeluaran (*expenditure tax*), yaitu pajak yang berlaku bagi seluruh pengeluaran untuk konsumsi yang merupakan hasil penjumlahan seluruh penghasilan dikurangi pengeluaran untuk tabungan dan pembelian aktiva.
- b. Pendekatan tidak langsung atau pendekatan pajak komoditas, yaitu pajak yang dikenakan atas penjualan komoditas yang dipungut terhadap pengusaha yang melakukan penjualan. Pajak ini kemudian dialihkan kepada pembeli selaku pemikul beban pajak.

Menurut Joseph A. Peachman (1977 : 181-182) jenis Pajak Konsumsi dapat berupa Pajak Peredaran (*Turnover Tax*), Pajak Penjualan (*Sales Tax*), Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*), dan Cukai (*Excise Tax*).

2.3 Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Charil Anwar Pohan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dikenakan atas “Nilai Tambah” dari Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang di serahkan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP). Sedangkan Alan A.Tait dalam bukunya yang berjudul *Value Added Tax: International Practice and Problem* (1988: 4) “Nilai Tambah adalah nilai yang seorang produser (apakah produsen, distributor, agen priklanan, penata rambut, petani, pelatih kuda pacuan, atau pemilik sirkus) tambahkan ke dalam nilai bahan baku atas pembelian (selain tenaga kerja) sebelum produk baru atau produk jasa yang telah ditingkatkan tersebut dijual. Artinya, input (bahan baku, transportasi, sewa, iklan, dan sebagainya) yang dibeli, orang dibayar upah untuk bekerja pada masukan ini dan, ketika pada saat barang akhir atau jasa dijual, menyisahkan keuntungan. Jadi, nilai tambah dapat dilihat dari sisi aditifnya (upah tambahan keuntungan) atau sisi bentuk substruktur (output dikurang input). Nilai tambah = Upah + Laba = *output – input*.”

2.3.1 Dasar Pengenaan Pajak PPN

Untuk menghitung besarnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang terutang perlu adanya Dasar Pengenaan Pajak (DPP). Yang menjadi DPP adalah:

1. Harga jual.
2. Penggantian.

3. Nilai impor.
4. Nilai ekspor
5. Nilai lain yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut UU PPN 1984 dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak.

Penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha karena penyerahan JKP, ekspor JKP, atau ekspor BKP Tidak Berwujud, tetapi tidak semua Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang PPN 1984 dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak atau nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar oleh penerima jasa karena pemanfaatan JKP dan/atau oleh penerima manfaat BKP Tidak Berwujud karena pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Nilai Impor adalah nilai berupa uang yang menjadi dasar perhitungan bea masuk ditambah pungutan berdasarkan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai kepabeanan dan cukai untuk impor BKP, tidak termasuk PPN yang dipungut menurut Undang-Undang PPN 1984.

Nilai Ekspor adalah nilai berupa uang, termasuk biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh eksportir.

Penerapan DPP diatur dalam berbagai peraturan pelaksanaan undang-undang sebagaimana berikut:

1. Untuk penyerahan atau penjualan BKP, yang menjadi DPP adalah jumlah harga jual.
2. Untuk penyerahan JKP, yang menjadi DPP adalah penggantian.
3. Untuk impor, yang menjadi DPP adalah impor.
4. Untuk ekspor, yang menjadi DPP adalah nilai ekspor.
5. Untuk pemakaian sendiri BKP dan/atau JKP adalah Harga Jual atau penggantian setelah dikurangi laba kotor.
6. Untuk pemberian cuma-cuma BKP dan/atau JKP adalah Harga Jual Penggantian setelah dikurangi laba kotor.
7. Untuk penyerahan media rekaman suara atau gambar adalah perkiraan harga jual rata-rata.
8. Untuk penyerahan film cerita adalah perkiraan hasil rata-rata per judul film.
9. Untuk penyerahan produk hasil tembakau adalah sebesar harga jual eceran.
10. Untuk BKP berupa penyediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjual belikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, adalah harga pasar wajar.
11. Untuk penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang adalah harga pokok penjualan atau harga perolehan.
12. Untuk menyerahkan BKP melalui pedagang perantara adalah harga yang disepakati antar pedagang perantara dengan pembeli.
13. Untuk penyerahan BKP melalui juru lelang adalah harga lelang.
14. Untuk penyerahan jasa pengiriman paket adalah 10% (sepuluh persen) dari jumlah yang ditagih atau jumlah yang seharusnya ditagih.

2.3.2 Tarif Pajak Pertambahan Nilai

PPN saat ini memiliki tarif 10% berdasarkan pertimbangan perkembangan ekonomi Pemerintah diberi wewenang mengubah tarif Pajak Pertambahan Nilai menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen) dengan tetap memakai prinsip tarif tunggal. Perubahan tarif sebagaimana dimaksud pada ayat ini dikemukakan oleh Pemerintah kepada Dewan Perwakilan Rakyat dalam rangka pembahasan dan penyusunan Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

Sedangkan untuk tarif ekspor pemerintah memiliki tarif 0% yang diterapkan atas ekspor BKP berwujud dan tidak berwujud serta ekspor JKP. Tarif 0% tidak berarti pemerintah membebaskan dari pengenaan PPN, yaitu berarti Pajak Masukan yang telah dibayar untuk mendapatkan BKP/JKP tersebut dapat dikreditkan.

2.4 Barang kena Pajak

Menurut Prof. Dr. Mardiasmo, MBA., Ak Barang Kena Pajak (BKP) adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud. Barang Kena Pajak adalah barang yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang PPN 1984. Yang dimaksud dengan “Barang Kena Pajak Tidak Berwujud” adalah:

- a. Penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusastraan, kesenian, atau karya ilmiah, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau bentuk hak kekayaan/industrial atau hak serupa lainnya;

- b. Penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perlengkapan industrial, komersial, atau ilmiah;
- c. Pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah, teknikal, industrial, atau komersial;
- d. Pemberian bantuan tambahan atau pelengkap sehubungan dengan penggunaan atau hak menggunakan hak-hak tersebut pada huruf a, penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perlengkapan tersebut huruf b, atau pemberian pengetahuan atau informasi tersebut huruf c, berupa:
 - 1. Penerimaan atau hak menerima rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, yang disalurkan kepada masyarakat melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi serupa;
 - 2. Penggunaan atau hak menggunakan rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, untuk siaran televisi atau radio yang disiarkan/dipancarkan melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi serupa; dan Penggunaan atau hak menggunakan sebagian atau seluruh spectrum radio komunikasi;
- e. Penggunaan atau hak menggunakan film atau gambar hidup (*motion picture films*), film atau pita video untuk siaran televisi, atau pita suara untuk siaran radio; dan
- f. Pelepasan seluruhnya atau sebagian hak yang berkenaan dengan penggunaan atau pemberian hak kekayaan intelektual/industrial atau hak-hak lainnya sebagaimana tersebut diatas.

Pada dasarnya semua barang adalah BKP, kecuali Undang-Undang menetapkan sebaliknya. Jenis barang yang tidak dikenakan PPN ditetapkan dengan peraturan pemerintah didasarkan atas kelompok-kelompok barang sebagai berikut:

- a. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, seperti:
1. Minyak mentah (*crude oil*);
 2. Gas bumi, tidak termasuk gas bumi seperti elpiji yang siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat;
 3. Panas bumi;
 4. Asbes, batu tulis, batu setengah pertama, batu kapur, batu apung, batu permata, bentonit, dolomit, felspar (*feldspar*), garam batu (*halite*), grafit, granit/andesit, gips, kalsit, kaolin, leusit, magnesit, mika, marmer, nitrat, opsidian, oker, pasir dan krikil, pasir kuarsa, perlit, fosfat, talk, tanah serap, tanah diatome, tanah liat, tawas (*alum*), tras, yarosif, zeolit, basal, dan trakkit;
 5. Batubara sebelum diproses menjadi briket batubara; dan
 6. Bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, bijih perak, serta bijih bauksit.
- b. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, seperti:
1. Beras;
 2. Gabah;
 3. Jagung;
 4. Sagu;
 5. Kedelai;
 6. Garam baik yang beryodium maupun tidak beryodium;

7. Daging, yaitu daging segar yang tanpa diolah, tetapi tidak melalui proses disembelih, dikuliti, dipotong, didinginkan, dibekukan, dikemas atau tidak dikemas, digarami, diasamkan, diawetkan dengan cara lain, dan/atau direbus;
 8. Telur, yaitu telur yang tidak diolah, termasuk telur yang dibersihkan, diasinkan, atau dikemas;
 9. Susu, yaitu susu perah baik yang telah melalui proses didinginkan maupun dipanaskan, tidak mengandung tambahan gula atau bahan lainnya, dan/atau dikemas atau tidak dikemas;
 10. Buah-buahan, yaitu buah-buahan segar yang dipetik, baik yang telah melalui proses dicuci, disortasi, dikupas, dipotong, diiris, di-gading, dan/atau dikemas atau tidak dikemas; dan
 11. Sayur-sayuran, yaitu sayuran segar yang dipetik, dicuci, ditiriskan, dan/atau disimpan pada suhu rendah, termasuk sayuran segar yang dicacah.
- c. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering; dan,
 - d. Uang emas batangan, dan surat-surat berharga (saham, obligasi, dan lainnya).

2.5 Jasa Kena Pajak (JKP)

Menurut Prof. Dr. Mardiasmo, MBK., Ak Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai,

termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Jasa kena pajak adalah jasa yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang PPN 1984.

Pada dasarnya semua jasa dikenakan pajak, kecuali yang ditentukan lain oleh Undang-undang PPN. Jenis jasa yang tidak dikenakan PPN ditetapkan dengan peraturan pemerintah didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut:

- a. Jasa pelayanan kesehatan medis, meliputi:
 1. Jasa dokter umum, dokter spesialis, dan dokter gigi;
 2. Jasa dokter hewan;
 3. Jasa ahli kesehatan seperti ahli akupuntur, ahli gigi, ahli gizi, dan ahli fisioterapi;
 4. Jasa kebidanan dan dukun bayi;
 5. Jasa paramedis dan perawat;
 6. Jasa rumah sakit, rumah bersalin, klinik kesehatan, laboratorium kesehatan, dan sanatorium;
 7. Jasa psikolog dan psikiater; dan
 8. Jasa pengobatan alternatif, termasuk yang dilakukan oleh paranormal.
- b. Jasa di bidang pelayanan sosial, meliputi:
 1. Jasa pelayanan Panti Asuhan dan Panti Jompo;
 2. Jasa pemadam kebakaran;
 3. Jasa pemberian pertolongan pada kecelakaan;
 4. Jasa lembaga rehabilitas;
 5. Jasa penyediaan rumah duka dan jasa pemakaman, termasuk crematorium

- c. Jasa di bidang pengiriman surat dan perangko.
- d. Jasa keuangan, meliputi:
 - 1. Jasa menghimpun dana dari masyarakat berupa giro, deposito berjangka, sertifikat deposito, tabungan, dan/atau bentuk lain yang dipersamakan dengan itu;
 - 2. Jasa menempatkan dana, meminjam dana, atau meminjamkan dana kepada pihak lain dengan menggunakan surat, sarana telekomunikasi maupun dengan wesel unjuk, cek, atau sarana lainnya;
 - 3. Jasa jasa pembiayaan, termasuk pembiayaan berdasarkan prinsip syariah, berupa: sewa guna usaha dengan hak opsi, anjak piutang, usaha kartu kredit dan/atau pembiayaan konsumen;
 - 4. Jasa penyaluran pinjaman atas dasar hukum gadai, termasuk gadai syariah dan fidusia; dan
 - 5. Jasa penjaminan.
- e. Jasa asuransi, yaitu jasa pertanggungan yang meliputi asuransi kerugian, asuransi jiwa, dan reasuransi, yang dilakukan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis asuransi, tidak termasuk jasa penunjang asuransi seperti agen asuransi, penilai kerugian asuransi, dan konsultan asuransi.
- f. Jasa di bidang ke agamaan, meliputi:
 - 1. Jasa pelayanan rumah ibadah;
 - 2. Jasa pemberian khotbah atau dakwah;
 - 3. Jasa penyelenggaraan kegiatan keagamaan; dan
 - 4. Jasa lain dibidang keagamaan.

- g. Jasa pendidikan, meliputi:
 - 1. Jasa penyelenggaraan pendidikan sekolah; dan
 - 2. Jasa penyelenggaraan pendidikan diluar sekolah.
- h. Jasa kesenian dan hiburan meliputi semua jenis jasa yang dilakukan oleh pekerja seni dan hiburan.
- i. Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan meliputi jasa penyiaran radio atau televise yang dilakukan oleh instansi pemerintah atau swasta yang tidak bersifat iklan dan tidak dibiayai oleh sponsor yang bertujuan komersial.
- 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, meliputi:
 - 1. Jasa tenaga kerja;
 - 2. Jasa penyediaan tenaga kerja sepanjang pengusaha penyedia tenaga kerja tidak bertanggung jawab atas hasil kerja dari tenaga kerja tersebut;
 - 3. Jasa penyelenggaraan pelatihan bagi tenaga kerja.
- l. Jasa perhotelan, meliputi:
 - 1. Jasa penyewaan kamar, termasuk tambahannya di hotel, rumah penginapan, motel, losmen, hostel, serta fasilitas yang terkait dengan kegiatan perhotelan untuk tamu yang menginap; dan
 - 2. Jasa penyewaan ruangan untuk kegiatan acara atau pertemuan di hotel, rumah penginapan, motel, losmen, dan hostel.
- m. Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum meliputi jenis-jenis jasa yang dilaksanakan oleh

- instansi pemerintah, antara lain pemberian izin Mendirikan Bangunan, pemberian izin Usaha Perdagangan, pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, dan pembuatan Kartu Tanda Penduduk;
- n. Jasa penyediaan tempat parkir, yaitu jasa penyediaan tempat parkir yang dilakukan oleh pemilik tempat parkir dan/atau pengusaha kepada pengguna tempat parkir dengan dipungut bayaran;
 - o. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
 - p. Jasa boga atau catering.

2.6 Faktor Pajak

Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP. Faktur pajak dibuat pada:

1. Saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Penyerahan Jasa Kena Pajak;
2. Saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau sebelum penyerahan Jasa Kena pajak;
3. Saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagai tahap pekerjaan;
4. Untuk Faktur Pajak gabungan harus dibuat paling lama pada akhir bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;
5. Saat lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan tersendiri.

Dalam Faktur Pajak harus dicantumkan keterangan tentang penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP yang paling sedikit memuat:

1. Nama, alamat, dan NPWP yang menyerahkan BKP dan JKP;
2. Nama, alamat, dan NPWP pembeli BKP atau penerimaan JKP;
3. Jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
4. PPN yang dipungut;
5. PPnBM yang dipungut;
6. Kode, nomor seri, dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan
7. Nama dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.

2.7 Mekanisme Pemungutan PPN

Nilai tambah adalah suatu nilai yang merupakan hasil dari penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi biaya gaji/upah, biaya manajemen, biaya penyusutan, bunga modal, serta pengeluaran-pengeluaran lain dan laba yang diharapkan oleh pengusaha. Dengan demikian, Nilai Tambah adalah nilai yang pengusaha tambahkan kepada bahan baku atau barang yang dibeli sebelum barang atau jasa tersebut dijual. Atau dengan kata lain : harga jual dikurang dengan bahan baku sisanya adalah upah (*wages*) dan keuntungan (*profit*). Dilihat dari dua sudut maka $Value\ Added = Wages + Profit = Output - Input$. Sebagai gambaran, dalam table 1.1 berikut digambarkan aliran dari element cost pada setiap tingkatan jalur produksi dan distribusi yang sekaligus memperlihatkan beban pajaknya (*tax burden*).

Tabel 1. Jumlah Beban Pajak (*tax burden*) dalam sistem VAT

Level	COST (US\$)	MARKUP (US\$)	Price (US\$)	VAT (10%) (US\$)	TAX BURDEN/ NET PPN (US\$)
Producer/ manufacturer	20.000	4.000	24.000	2.400	400
Wholesales	24.000	4.800	28.800	2.880	480
Retailer	30.000	6.000	36.000	3.600	600
Consumer	37.000	7.400	44.400	4.440	740
Total		22.200		13.320	2.220

Dimulai dari harga barang di tingkat producer/manufacturer sebesar US\$20.000,00 hingga barang mencapai konsumen akhir/*user* melalui dua tahapan saluran distribusi, yakni *Wholesaler* dan *Retailer*, dimana pada setiap unit tingkatan/level terdapat *markup* sebagai tambahan berupa *profit margin* masing-masing unit level dan besar *markup* tersebutlah yang menjadi objek PPN. Dengan total *markup* sebesar US\$22.200,00 dalam satu mata rantai distribusi tersebut menghasilkan Net PPN yang menjadi beban pajak (*tax burden*) konsumen akhir/*user* sebesar US\$2.220,00.

2.8 Metode Penghitungan PPN

Menurut Allan A. Tait (1988:4), terdapat empat bentuk pengenaan pajak

1. *The additive-direct or accounts method : $t(\text{wages} + \text{profit})$*
2. *The additive-indirect or accounts method : $t(\text{wages} + \text{profit})$*
3. *The subtractive-direct method : $t(\text{output} - \text{input})$*
4. *The subtractive-indirect method : $t(\text{output}) - t(\text{input})$*

Keempat bentuk dasar pengenaan pajak tersebut dijelaskan sebagai berikut

1. *Addition Method (Direct or Indirect Additive Method or Accounts Method)*

Berdasarkan metode ini, PPN dihitung dari penjumlahan seluruh unsur nilai tambah yang mencerminkan selisih antara harga jual dengan harga beli barang. Lalu penjumlahan seluruh unsur nilai tambah tersebut dikalikan tariff PPN yang berlaku.

Tabel 2. Contoh Asumsi PPN 10%

Pembelian	Sub-Jumlah	Jumlah
Bahan baku	300.000	
Bahan pembantu	200.000	
Suku cadang, dll.	100.000	
Jumlah pembelian		600.000
Biaya-biaya:		
Biaya gaji/upah	100.000	
Biaya manajemen	50.000	
Biaya penyusutan	150.000	
Bunga modal	80.000	
Laba usaha	60.000	
Jumlah		440.000
Harga jual		1.040.000
PPN (VAT) = 10% x 440.000		44.000

2. *Subtraction Method or Subtraction Direct Method*

Berdasarkan metode ini, PPN yang terutang dihitung dari selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian, dikalikan tarif pajak yang berlaku.

Contoh:

Harga Jual	= 100.000
harga Beli	= <u>75.000</u>
Selisih/Nilai Tambah	= 25.000
PPN	= tarif x Nilai tambah
	= 10% x 25.000 = 2,500

Metode ini tidak memperhatikan apakah dalam harga beli barang tersebut terdapat bahan baku yang diambil langsung dari sumbernya yang merupakan unsur yang tidak terutang PPN, dan faktor inilah yang membedakan antara *Subtraction Method* dengan *Indirect Method*.

3. *Indirect Subtraction (Invoice or Credit) Method*

Metode ini hampir sama dengan *Subtraction Method*. Hanya bedanya dalam *Credit Method* yang dicari adalah selisih antara pajak yang dibayar saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan, dan bukan sekedar selisih antara harga jual dengan harga beli. Jadi PPN terutang merupakan pengurangan antara PPN yang dipungut oleh pengusaha saat melakukan penjualan dengan PPN yang dibayarkan pada saat melakukan pembelian.

Dari ketiga metode penghitungan tersebut, UU PPN 1984 menganut *Credit Method/ Invoice Method/ Indirect Subtraction Method* hal ini tercermin dalam UU PPN 1984 dimana mekanisme pengurangan pajak yang dibayar pada saat pembelian terhadap pajak yang dipungut saat penjualan disebut mekanisme “pengkreditan”. Walau PPN dikenakan secara bertingkat, namun dapat menghindari kemungkinan efek pajak ganda (*cascading effect*).

PPN terutang dihitung menggunakan *Indirect Subtraction Method/Credit Method/invoice Method* karena sebagai pajak tidak langsung (indirect tax), PPN membayar selisih pajak ke kas negara dari selisih antara pajak yang dibayar saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan. Dengan metode pengurangan tidak langsung, pajak yang dipungut oleh PKP Penjual atau Pengusaha JKP tidak secara otomatis dibayar ke kas negara. PPN terutang yang wajib dibayar merupakan hasil perhitungan mengurangkan PPN yang dibayar kepada PKP lain yang dinamakan Pajak Masukan (*input tax*) dengan PPN yang dipungut dari pembeli atau penerima jasa yang dinamakan pajak keluaran (*output tax*).

Penggunaan *Credit Method* yaitu metode ini memperbolehkan pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran untuk mendapatkan jumlah pajak terutang. Sedangkan penggunaan *Invoice Method* karena konsekuensi penggunaan *Credit Method* mensyaratkan adanya dokumen yuridis sebagai dokumen penunjang yang menjadi alat bukti yang sah secara hukum menjamin kebenaran transaksi penyerahan BKP/JKP berupa faktur pajak yang wajib dibuat oleh PKP penjual.

Dalam penerapan *Indirect Subtraction Method / Credit Method / invoice Method*, setiap pemungutan PPN, Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan wajib membuat Faktur Pajak (*Tax Invoice*). Dalam pelaksanaannya faktur pajak dibagikan menjadi pajak keluaran dan pajak masukan. Setiap bulan Pengusaha Kena Pajak wajib menghitung jumlah pajak yang terutang dalam satu masa pajak di mekanisme perhitungannya, PKP menghitung selisih antara pajak keluaran yang di pungut dengan pajak masukan yang telah dibayar dengan ketentuan sebagai berikut :

1. Apabila Pajak Keluaran lebih besar dari pada Pajak Masukan, maka PKP wajib menyetorkan selisih kekurangannya ke Kas Negara.

2. Apabila Pajak Masukan lebih besar dari pada Pajak Keluaran, maka atas selisih lebih tersebut PKP berhak mendapatkan pengembalian/restitusi atau dikompensasikan dengan utang pajak dalam masa pajak berikutnya.

Tabel 3. Contoh Perhitungan PPN

	Harga Jual	PPN (Keluaran)	Harga Beli	PPN (Masukan)
Penjualan buah nanas kaleng				
Harga Jual	50.000	5.000		
Pembelian bahan baku:				
- Harga beli nanas			10.000	
- Harga beli bahan lain			15.000	
Jumlah	50.000	5.000	25.000	1.500

Buah nanas merupakan hasil perkebunan yang diambil langsung dari sumbernya sehingga tidak terutang PPN. Berdasarkan perhitungan tersebut, maka selisih PPN yang harus disetork ke Kas Negara adalah sebesar Rp 3.500,00 yaitu

PPN Keluaran	5.000
PPN Masukan	1.500
Setor ke Kas Negara	3.500

2.9 Restitusi PPN

Restitusi PPN menurut Sukardji (2014) yaitu kelebihan Pajak Masukan (PM) terhadap Pajak Keluaran (PK) dalam suatu masa pajak tertentu yang atas kelebihan tersebut diminta kembali”.

Sedangkan menurut Direktorat Jendral Pajak (DJP) Restitusi PPN dapat dilakukan atas dua kondisi :

1. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang (kondisi ini terjadi dimana wajib pajak membayar pajak padahal seharusnya tidak terutang pajak).
2. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak PPh, PPN, dan/atau PPnBM (kondisi ini terjadi dimana Wajib Pajak membayar pajak lebih besar dari yang semestinya)

Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena PKP telah diberikan tanggung jawab atas Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP). Untuk memastikan pajak PPN tidak ditanggung oleh PKP, digunakan metode pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran sebagai salah satu metode pengenaan PPN. Inilah yang di maksud dengan netralisasi dalam konsep PPN, yang mana PKP hanya menyetorkan selisih lebih pajak keluaran terhadap pajak masukan.

Dengan adanya metode seperti itu kemungkinan dalam suatu masa pajak, pajak masukan ternyata lebih besar dari pajak keluaran. Kelebihan pajak masukan ini adalah hak PKP yang wajib dikembalikan oleh negara, itu yang di maksud restitusi PPN. Menurut Juan de la Cruz Higuera Ornales dan para ahli PPN sepakat

menyatakan bahwa untuk menjaga netralitas PPN, semua kelebihan pajak masukan atas pajak keluaran harus segera dikembalikan.

2.9.1 Prosedur Restitusi PPN

Berdasarkan ketentuan yang berlaku Prosedur Restitusi PPN memiliki tahapan-tahapan yang harus ditempuh yaitu sebagai berikut:

1. PKP bisa mengajukan permohonan restitusi PPN dengan menggunakan:
 - a) Mengisi SPT Masa PPN dengan memberi tanda silang pada kolom Dikembalikan (restitusi).
 - b) Bila kolom Dikembalikan (restitusi) pada SPT Masa PPN tersebut tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pajak, maka PKP bisa membuat surat permohonan sendiri.
2. PKP bisa mengajukan permohonan restitusi PPN ke Ditjen Pajak lewat Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat PKP dikukuhkan.
3. Setelah Ditjen Pajak melakukan pengecekan, kemudian terbitlah Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) dalam hal: Jumlah kredit pajak jauh lebih besar dari jumlah pajak yang terutang atau PKP melakukan pembayaran pajak yang semestinya tidak terutang. Jika terdapat pajak terutang yang dipungut oleh Pemungut PPN, maka jumlah pajak terutang adalah jumlah pajak keluaran yang dikurangi pajak masukan atau pajak yang dipungut oleh pemungut PPN tersebut.

4. SKPPKP diterbitkan oleh Ditjen Pajak paling lambat 12 bulan/1 tahun sejak surat permohonan sudah diserahkan dan diterima secara lengkap, kecuali pada kegiatan tertentu sudah ditetapkan berdasarkan keputusan Ditjen Pajak.
5. Jika dalam waktu 12 bulan sejak permohonan restitusi PPN, Ditjen Pajak tidak memberikan keputusan, maka permohonan restitusi PPN dikabulkan dan SKPPKP tersebut akan diterbitkan dalam waktu paling telat 1 bulan setelah jangka waktunya berakhir.

2.9.2 Dasar Hukum Tata Cara Restitusi PPN

Prosedur Restitusi PPN memiliki landasan hukum sebagai berikut:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan PPN/PPnBM.
2. Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 yaitu tentang syarat-syarat Wajib Pajak Badan dalam melakukan Restitusi PPN