



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI  
ATAS TRANSAKSI KONSINYASI SESUAI DENGAN KONSEP  
PENYERAHAN**

**SKRIPSI**

**ANDRI KURNAEDI HIDAYAT  
1006815783**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
ADMINISTRASI FISKAL S1 EKSTENSI**

**DEPOK  
JUNI 2012**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI  
ATAS TRANSAKSI KONSINYASI SESUAI DENGAN KONSEP  
PENYERAHAN**

**SKRIPSI**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Sarjana Ilmu Administrasi**

**ANDRI KURNAEDI HIDAYAT  
1006815783**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
ADMINISTRASI FISKAL S1 EKSTENSI**

**DEPOK  
JUNI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM SARJANA EKSTENSI  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,  
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk  
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : ANDRI KURNAEDI HIDAYAT

NPM : 1006815783

Tanda Tangan :

Tanggal : 16 Juni 2012



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM SARJANA EKSTENSI  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL

### HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :

Nama : Andri Kurnaedi Hidayat

NPM : 1006815783

Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal

Judul Skripsi : Analisis Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Transaksi  
Konsinyasi Sesuai Dengan Konsep Penyerahan

Telah berhasil dipertahankan dihadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

#### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Ning Rahayu, M.Si

Pembimbing : Drs. Tunas Hariyulianto, M.Si

Penguji Ahli : Drs. Iman Santoso M.Si

Sekretaris Sidang : Milla Sephiana Setyowati S.Sos., M.Ak

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 26 Juni 2012

## KATA PENGANTAR

*Alhamdulillah* *rabbil'alamin*, puji syukur saya panjatkan kepada Allah SWT atas segala berkata dan rahmat-Nya, sehingga dapat menyelesaikan skripsi ini. Penulisan skripsi ini merupakan persyaratan mencapai gelar Sarjana Administrasi Fiskal Jurusan Administrasi Fiskal pada Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, MSc, Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (FISIP), Universitas Indonesia;
2. Bapak Drs. Asrori, MA, FLMI, Ketua Program Sarjana Ekstensi, Departemen Ilmu Administrasi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (FISIP), Universitas Indonesia;
3. Ibu Dr. Ning Rahayu, M.Si, Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (FISIP), Universitas Indonesia dan Ketua Sidang Dewan Penguji yang banyak membantu dan memberikan saran serta petunjuk kepada Penulis.
4. Bapak Drs. Iman Santoso M.Si, Penguji Ahli yang telah memberikan banyak masukan kepada Penulis.
5. Bapak Drs. Tunas Hariyulianto, M.Si, Pembimbing Skripsi yang selalu sabar memberikan pengarahan, masukan dan waktunya kepada Penulis sepanjang pembuatan Skripsi ini;
6. Ibu Milla Sepliana Setyowati S.Sos., M.Ak, Sekretaris Sidang yang telah membantu dalam memberikan masukan dan saran-saran kepada Penulis.
7. Bapak Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M., MBA, Mantan Wakil Ketua II Pengadilan Pajak yang disela-sela kesibukannya memberikan waktu untuk menjadi narasumber penelitian ini;
8. Bapak Tugiman Binsarjono SE, MM, BKP dan Bapak Imam Subekti SE, CFP, dosen di Program Vokasi Universitas Indonesia, narasumber yang banyak memberi pencerahan dalam penelitian ini;

9. Bapak Heri Purwanto dan Bapak Abdul Rahim selaku Praktisi yang membantu penelitian ini;
10. Bapak Benny Djajadi, Bapak Gunardi S.Sos dan Bapak Triyudho Ariotedjo S.Sos, Narasumber yang mengetahui praktek penerapan PPN atas transaksi konsinyasi;
11. Bapak Sundoro, Bapak Agus Setiyono, Bapak Yahya Sekli, Bapak Gunadi Hastowo dan Ibu Eny Sulistyawati selaku Dewan Pimpinan Lembaga Manajemen Formasi yang selalu memberi inspirasi kepada Penulis;
12. Yulia, Teguh, Dian, Eko, Indah, Mamie, Edi, Feni, Yoto, Megel, Iqbal, Ika, Ari dan Linggar, teman-teman seperjuangan di Lembaga Manajemen Formasi;
13. Bapak H. E. Syarief Hidayat (Alm.) dan Ibu Hj. Ida Farida N, orang tua yang selalu memberi dorongan kepada Penulis;
14. Yudhitya Sekar, Audrey Nabihah Sekar Kurnaedi dan Arya Nauval Lazuardi Kurnaedi, istri dan putra-putri Penulis yang selalu menemani penyusunan penelitian ini;
15. Asri, Fyko, Oi, Try, Andi, Ani, Naomi dan teman-teman Ekstensi Fiskal angkatan 2010 yang bersama-sama dengan Penulis menyelesaikan kuliah dari semester awal hingga akhir ini, merasakan suka duka yang tak terlupakan.
16. Dan semua pihak-pihak yang banyak membantu Penulis sehingga tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Akhir kata penulis berharap semoga Allah SWT berkenan membalas semua pihak yang telah membantu. Amien.

Depok, Juni 2012



Andri Kurnaedi Hidayat

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI  
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Andri Kurnaedi Hidayat

NPM : 1006815783

Program Studi : Administrasi Fiskal

Departemen : Ilmu Administrasi

Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik

Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

Analisis Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Transaksi Konsinyasi Sesuai Dengan Konsep Penyerahan

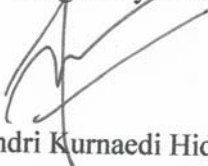
Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada Tanggal : 16 Juni 2012

Yang menyatakan

  
(Andri Kurnaedi Hidayat)

## ABSTRAK

Nama : Andri Kurnaedi Hidayat  
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal  
Judul Skripsi : Analisis Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Transaksi  
Konsinyasi Sesuai Dengan Konsep Penyerahan

Mengacu pada ketentuan Pasal 11 UU Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN), saat terutangnya pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) adalah saat penyerahan atau saat pembayaran, mana yang lebih dahulu terjadi. Saat penyerahan BKP kemudian ditentukan dalam beberapa kategori, termasuk pada saat pengakuan pendapatan, saat pengakuan piutang atau saat pembuatan faktur penjualan. Namun penentuan saat penyerahan yang berlaku umum ini tidak berlaku untuk penyerahan BKP konsinyasi yang saat penyerahannya diatur secara khusus pada saat diserahkan barang untuk dititipkan. Penelitian ini dilakukan berdasarkan pendekatan kualitatif dan bertujuan untuk menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.

Kata Kunci : Konsinyasi, penyerahan barang, saat terutang, PPN



## ABSTRACT

Name : Andri Kurnaedi Hidayat  
Study Program : Administration Fiscal Studies  
Title : The Analysis of Value Added Tax Imposition on  
Consignment Transaction According to Taxable Supply  
Concept

Pursuant to provision of Article 11 of prevailing Value Added Tax (VAT) Law, supply on taxable goods is due when the goods are delivered or when the payment are made, whichever occurs first. The taxable supply then determined in several categories away other things to be in line with the revenue recognition as for accounting purpose, on receivable recognition, or when the invoice is issued. However, this general provision of time supply determination does not apply for supply of goods on consignment transaction that is normally due on delivery of consignment goods. Therefore, the purpose of research that conducted by the qualitative approach is to analyze the VAT provision of supply of goods on consignment transaction and its conformity with taxable supply concept and describes the obstacles encountered by taxable person in implementing the provision of the VAT consignment transaction.

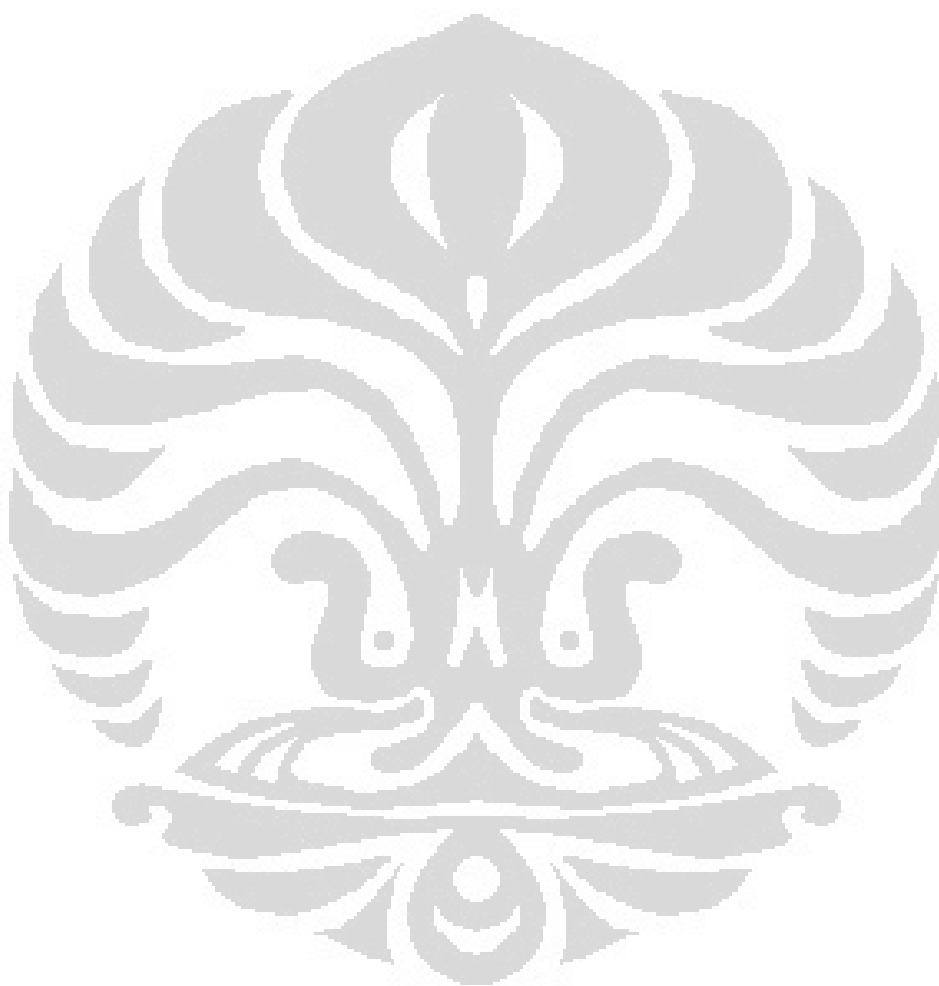
Key Words : Consignment, supply of goods, tax due, VAT

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	vi
ABSTRAK .....	vii
ABSTRACT .....	viii
DAFTAR ISI .....	ix
DAFTAR TABEL .....	xii
DAFTAR GAMBAR .....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiv
<b>1. PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Pokok Permasalahan .....	14
1.3 Tujuan Penelitian .....	15
1.4 Signifikansi Penelitian .....	15
1.5 Sistematika Penulisan .....	16
<b>2. KERANGKA TEORI .....</b>	<b>18</b>
2.1 Tinjauan Pustaka .....	18
2.2 Kerangka Teori .....	22
2.2.1 Konsep Konsinyasi .....	22
2.2.1.1 Sifat Konsinyasi .....	22
2.2.1.2 Keuntungan <i>Consignor</i> .....	22
2.2.1.3 Keuntungan <i>Consignee</i> .....	24
2.2.1.4 Operasi Konsinyasi .....	24
2.2.1.5 Pengakuan Pendapatan .....	27
2.2.2 Konsepsi Penyerahan Barang/Jasa .....	27
2.2.2.1 Konsep Penyerahan .....	27
2.2.2.2 Penyerahan Barang .....	27
2.2.2.3 Penyerahan Jasa .....	29
2.2.2.4 Syarat Penyerahan .....	29
2.2.2.5 Saat Penyerahan .....	30
2.2.3 Konsepsi Faktur Pajak .....	33
2.2.4 Konsepsi Pajak Pertambahan Nilai .....	34
2.2.5 Karakter Legal Pajak Pertambahan Nilai .....	36
2.2.6 Pengusaha Kena Pajak.....	39
2.2.7 Retur Penjualan.....	39
2.2.8 Administrasi Perpajakan.....	41
2.2.9 Prinsip-Prinsip Pemungutan Pajak .....	42
2.2.9.1 Empat Kaidah Adam Smith .....	42
2.2.9.2 Prinsip Pemungutan Pajak Fritz Neumark.....	43

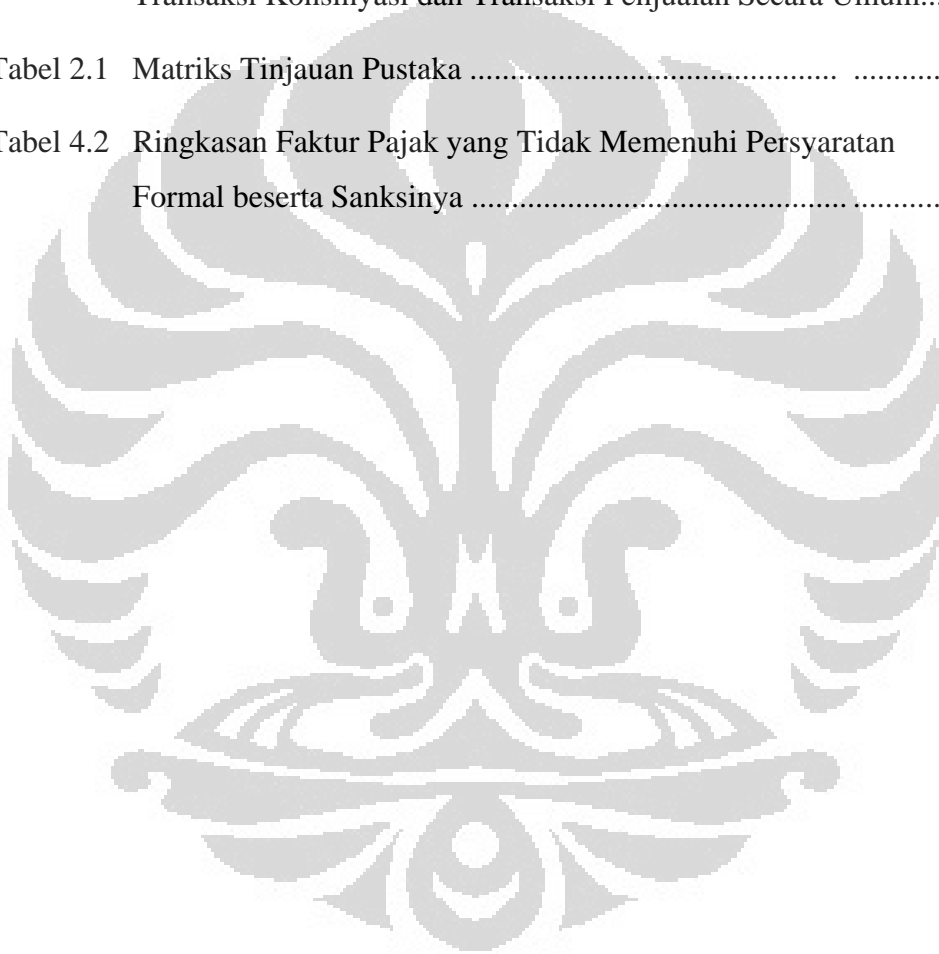
2.2.9.2.1 <i>Revenue Productivity</i> .....	43
2.2.9.2.2 <i>Social Justice</i> .....	43
2.2.9.2.3 <i>Economic Goals</i> .....	44
2.2.9.2.4 <i>Ease of Administration and Compliance</i> .....	44
2.2.10 Kerangka Pemikiran.....	45
<b>3. METODE PENELITIAN</b> .....	<b>48</b>
3.1 Pendekatan Penelitian .....	48
3.2. Jenis Penelitian .....	50
3.2.1 Berdasarkan Tujuan penelitian .....	50
3.2.2 Berdasarkan Manfaat Penelitian .....	50
3.2.3 Berdasarkan Dimensi Waktu .....	51
3.2.4 Berdasarkan Teknik Pengumpulan Data .....	51
3.3 Informan .....	52
3.4 Teknik Analisis Data .....	54
3.5 Proses Penelitian .....	55
3.6 Lokasi/ <i>Site</i> Penelitian .....	55
3.7 Batasan Penelitian .....	56
<b>4. GAMBARAN UMUM, PERLAKUAN AKUNTANSI DAN PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI</b> .....	<b>57</b>
4.1 Gambaran Umum Transaksi Konsinyasi .....	57
4.2 Bentuk Perjanjian Transaksi Konsinyasi.....	60
4.3 Perlakuan Akuntansi atas Transaksi Konsinyasi.....	63
4.4 Kebijakan PPN atas Penyerahan BKP Konsinyasi di Indonesia.....	65
4.5 Melaporkan Usaha untuk Menjadi PKP.....	66
4.6 Memungut PPN dan Membuat Faktur Pajak.....	67
4.6.1 Jenis Barang yang Termasuk Non BKP.....	68
4.6.2 Saat Terutangnya PPN atas Transaksi Konsinyasi.....	69
4.6.3 Pelaksanaan Pemungutan PPN.....	70
4.6.4 Pembuatan Faktur Pajak.....	70
4.6.4.1 Faktur Pajak.....	71
4.6.4.2 Saat Pembuatan Faktur Pajak.....	72
4.6.4.3 Larangan Membuat Faktur Pajak.....	73
4.6.4.4 Tempat Pembuatan Faktur Pajak.....	73
4.6.4.5 Faktur Pajak Gabungan.....	74
4.6.4.6 Dokumen Tertentu yang Diperlakukan Sebagai Faktur Pajak.....	74
4.6.4.7 Faktur Pajak untuk PKP Pedagang Eceran.....	75
4.6.4.8 Persyaratan Formal dan Material Faktur Pajak.....	77
4.7 Menyeteror PPN yang Telah Dipungut.....	81
4.8 Menyampaikan SPT Masa PPN/PPn BM.....	83
<b>5. ANALISIS PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI SESUAI DENGAN KONSEP PENYERAHAN</b> .....	<b>84</b>
5.1 Analisis Ketentuan PPN atas Transaksi Konsinyasi	

Sesuai Konsep Penyerahan.....	86
5.2 Kendala yang Dihadapi oleh PKP dalam Melaksanakan Ketentuan PPN atas Transaksi Konsinyasi.....	110
<b>6. SIMPULAN DAN SARAN .....</b>	<b>122</b>
6.1 Simpulan.....	122
6.2 Saran.....	122
 DAFTAR PUSTAKA .....	 124
LAMPIRAN	
RIWAYAT HIDUP	



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Ringkasan Penerimaan Dalam Negeri dan Penerimaan Pajak Tahun Anggaran 2006 – 2012 .....	1
Tabel 1.2	Ringkasan Penerimaan PPh dan Penerimaan PPN Tahun Anggaran 2006 – 2012 .....	2
Tabel 1.3	Ringkasan Perlakuan PPN untuk Penyerahan BKP atas Transaksi Konsinyasi dan Transaksi Penjualan Secara Umum.....	14
Tabel 2.1	Matriks Tinjauan Pustaka .....	19
Tabel 4.2	Ringkasan Faktur Pajak yang Tidak Memenuhi Persyaratan Formal beserta Sanksinya .....	80

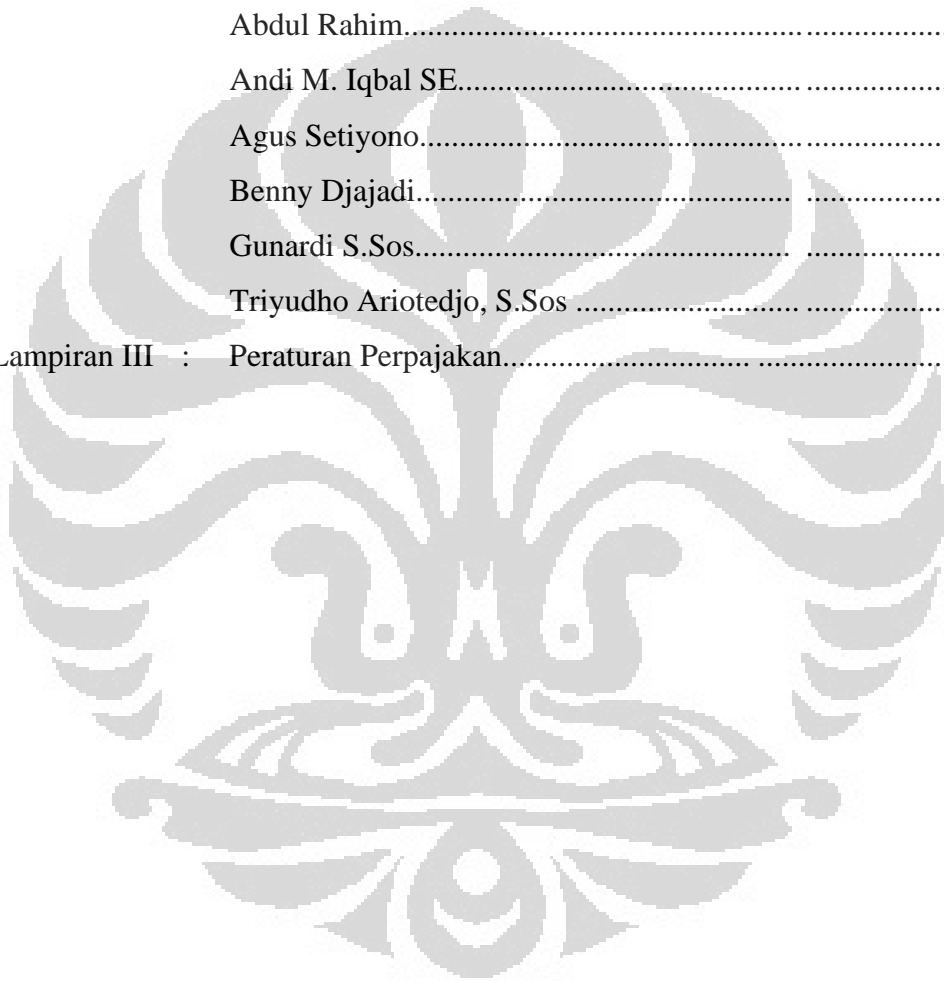


## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Alur Pengenaan PPN atas Konsinyasi .....	7
Gambar 2.1	Alur Pemikiran .....	47
Gambar 5.1	Contoh Transaksi PT XYZ dengan PT PQR .....	93
Gambar 5.2	Contoh Transaksi Retur PT XYZ dengan PT PQR ..	94
Gambar 5.3	Contoh Transaksi PT XYZ dengan PT STU.....	95
Gambar 5.4	Contoh Saat Pembuatan Faktur Pajak atas Transaksi PT XYZ kepada PT PQR .....	114
Gambar 5.5	PT ABC Sebagai PKP <i>Consignor</i> .....	116
Gambar 5.6	PT ABC Sebagai PKP <i>Consignee</i> .....	116
Gambar 5.6	Alur Saat Penitipan BKP oleh PKP <i>Consignor</i> ..	118

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran I	:	Pedoman Wawancara.....	1
Lampiran II	:	Transkrip Wawancara.....	4
		Dr. Tjip Ismail, SH, MM, MBA .....	4
		Tugiman Binsarjono SE, MM, BKP .....	6
		Imam Subekti SE, CFP.....	10
		Heri Purwanto SE, BKP.....	13
		Abdul Rahim.....	15
		Andi M. Iqbal SE.....	17
		Agus Setiyono.....	19
		Benny Djajadi.....	21
		Gunardi S.Sos.....	24
		Triyudho Ariotedjo, S.Sos .....	26
Lampiran III	:	Peraturan Perpajakan.....	28



# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Tidak bisa dipungkiri bahwa penerimaan negara dari pajak dewasa ini menjadi salah satu sumber yang paling diandalkan di Indonesia. Bisa dikatakan bahwa pajak menjadi sumber pendapatan dalam negeri yang sangat penting bagi keberlangsungan pembangunan di negara kita. Pentingnya fungsi pajak ini bisa dilihat dari semakin meningkatnya persentase penerimaan pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dari tahun ke tahun. Besaran realisasi target penerimaan pajak sebagai penerimaan dalam negeri beserta persentasenya dari tahun anggaran 2006 hingga 2012 bisa dilihat pada tabel 1.1 berikut ini.

Tabel 1.1  
Ringkasan Penerimaan Dalam Negeri dan Penerimaan Pajak, Tahun Anggaran 2006 – 2012  
(dalam miliar rupiah)

Tahun	Penerimaan DN	Penerimaan Pajak	Persentase
APBN 2006	636.153,1	409.203,0	64,3%
APBN 2007	706.108,3	490.988,6	69,5%
APBN 2008	979.305,4	658.700,8	67,3%
APBN 2009	847.096,6	619.922,2	73,9%
APBN 2010	992.248,5	723.306,6	72,9%
APBN P 2011	1.165.252,5	878.685,2	75,4%
RAPBN 2012	1.292.052,6	1.019.332,4	78,9%

Sumber: [www.anggaran.depkeu.go.id](http://www.anggaran.depkeu.go.id)

Dari tabel 1.1 di atas bisa diketahui bahwa realisasi penerimaan pajak tahun 2006 hingga rencana penerimaan di tahun 2012 mengalami peningkatan yang signifikan. Kenaikan tertinggi ditunjukkan pada rancangan anggaran tahun 2012 dengan rencana total penerimaan sebesar Rp 1.292,05 triliun (atau 78,9% dari penerimaan dalam negeri) dan terendah adalah penerimaan tahun anggaran 2006 yang hanya merealisasikan sebesar Rp409,20 triliun (atau 64,3% dari penerimaan dalam negeri).

Dari total penerimaan pajak tersebut, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan salah satu sumber penerimaan terbesar disamping penerimaan dari



Pajak Penghasilan (PPh). Bahkan kenaikan penerimaan dari sektor PPN ini semakin signifikan jumlahnya dari tahun ke tahun. Besaran realisasi target penerimaan PPN sebagai penerimaan dalam negeri serta persentasenya dari penerimaan pajak untuk tahun anggaran 2006 hingga 2012 bisa dilihat pada tabel 1.2 berikut ini.

Tabel 1.2  
Ringkasan Penerimaan PPh dan Penerimaan PPN, Tahun Anggaran 2006 – 2012  
(dalam miliar rupiah)

Tahun Anggaran	Penerimaan Pajak	Jenis Pajak dan Persentasenya Terhadap Penerimaan Pajak			
		PPh	%	PPN	%
APBN 2006	409.203,0	208.833,1	51,0	123.035,9	30,1
APBN 2007	490.988,6	238.430,9	48,6	154.526,8	31,5
APBN 2008	658.700,8	327.497,7	49,7	209.647,4	31,8
APBN 2009	619.922,2	317.615,0	51,2	193.067,5	31,1
APBN 2010	723.306,6	357.045,5	49,4	230.604,9	31,9
APBN-P 2011	878.685,2	431.977,0	49,2	298.441,4	34,0
RAPBN 2012	1.019.332,4	512.834,5	50,3	350.342,2	34,4

Sumber: <http://www.anggaran.depkeu.go.id/>

Dari tabel 1.2 di atas, bisa disimpulkan bahwa penerimaan PPN (dan PPh) selalu meningkat dari tahun ke tahun. Penerimaan PPN terbesar ada di rancangan anggaran tahun 2012 sebesar Rp350,34 triliun (atau 34,4% dari penerimaan pajak) serta penerimaan terkecil ditunjukkan pada realisasi anggaran tahun 2006 yang hanya menerima Rp123,03 triliun (atau 30,1% dari penerimaan pajak).

Adanya peningkatan penerimaan PPN dari tahun ke tahun ini sebenarnya bukanlah hal yang mengherankan karena pengenaan jenis pajak ini mempunyai beberapa kelebihan bila dibandingkan dengan sistem pemungutan pajak atas konsumsi barang dan jasa pada masa lalu. Sejak diperkenalkan pada *tax reform* 1983, pemberlakuan PPN sejatinya ditujukan untuk mengganti sistem pemungutan pajak atas barang dan jasa berdasarkan UU Pajak Penjualan 1951. Semangat yang hendak dicapai dalam reformasi UU ini menurut Abimanyu (2011) adalah untuk meningkatkan daya saing sistem perpajakan Indonesia, menyederhanakan prosedur, memberikan kepastian hukum, dan meningkatkan keadilan.

Menurut Salamun AT (dalam Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011), pada dasarnya penggantian sistem yang baru ini dimaksudkan untuk menghilangkan

segi negatif dari sistem Pajak Penjualan yang selama ini berlaku. Undang-Undang yang lebih dikenal dengan sebutan UU PPN 1984 ini bila dibandingkan dengan UU PPN 1951 memang memiliki banyak kelebihan dan kesederhanaan (Asikin, Noorjaya dan Himawati, 1990). Menurut Rosdiana, Irianto dan Putranti (2011) pada sistem lama, terlihat adanya sistem ganda, misalnya pajak dapat dikenakan atas bahan baku pada saat impor, kemudian dikenakan lagi pada satu atau beberapa tingkat pengolahan sampai pada penyerahan hasil produksi oleh pabrikan terakhir, pengenaan Pajak Penjualan semacam itu tentu dapat menimbulkan beban pajak berganda dan dapat menghambat perkembangan bidang industri.

Pemungutan PPN sebenarnya bukanlah suatu bentuk perpajakan baru, melainkan hanya merupakan Pajak Penjualan yang dibebankan dalam bentuk yang berbeda (R.A. Musgrave dan P.B. Musgrave, 1991). PPN pada dasarnya merupakan Pajak Penjualan yang dipungut beberapa kali (*multiple stage levies*) atas dasar nilai tambah yang timbul pada semua jalur produksi dan distribusi. Nilai tambah tersebut tercermin pada selisih harga penjualan dengan harga pembelian. Selisih ini merupakan nilai tambah, yaitu semua biaya yang dikeluarkan dalam memproduksi suatu barang atau menjual kembali barang tersebut. Nilai tambah ini timbul karena dipakainya faktor produksi di setiap jalur peredaran dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen (Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011).

Menurut Terra (1988, 37-41), pemungutan PPN mempunyai beberapa kelebihan, khususnya bila dilihat dari sisi psikologis, ekonomis dan fiskal. Keuntungan psikologis (*psychological advantages*) dari PPN adalah, sering kali pembayar pajak tidak menyadari telah membayar pajak. Ini terjadi karena pajak sudah dimasukkan ke dalam harga jual/harga yang dibayar oleh konsumen, maka seringkali konsumen tidak menyadari telah membayar pajak.

Dari sisi ekonomi, PPN menurut Terra (1988, 39-40) diyakini dapat membentuk modal (*capital formation*) serta mendorong perekonomian lebih cepat. PPN juga dapat digunakan sebagai instrumen kebijakan fiskal untuk mempengaruhi produksi dan konsumsi. Pemerintah dapat menurunkan tarif PPN

sehingga harga jual barang menjadi lebih murah. Efek domino yang diharapkan adalah, permintaan akan naik sehingga pada akhirnya perusahaan akan meningkatkan produksinya sebagai respon atas naiknya permintaan.

Dari sisi fiskal, pemerintah memiliki beberapa keuntungan (*fiscal advantages*) jika menerapkan PPN. *Pertama*, karena cakupannya yang luas yang meliputi seluruh jalur produksi dan distribusi sehingga potensi pemajakannya juga besar. *Kedua*, karena sangat mudah untuk menimbulkan *value added* di setiap jalur produksi dan distribusi sehingga potensi pemajakannya semakin besar. Terakhir, dengan menggunakan sistem *invoice* (Faktur Pajak), lebih mudah untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak serta mendeteksi adanya penyalahgunaan hak pengkreditan Pajak Masukan (Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011). Penggunaan *invoice method* ini mengandung elemen “pendorong sendiri” karena setiap pembeli akan meminta *copy* bukti penerimaan pajak tersebut (R.A. Musgrave dan P.B. Musgrave, 1991). PPN sebagai pajak tidak langsung dikenakan pada setiap jalur produksi dan distribusi merupakan mesin uang (*money machine*) pemerintah untuk menghimpun sumber penerimaan negara yang produktif (Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011).

Dari sisi Wajib Pajak—khususnya yang melakukan penyerahan barang, pemungutan PPN ini mau tidak mau memang harus dilakukan. Dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang sudah diubah untuk ketiga kalinya di tahun 2009 melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU PPN), disebutkan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Yang dimaksud pengusaha dalam ketentuan tersebut adalah pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) UU PPN maupun pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP, tetapi belum dikukuhkan.

Dalam memori penjelasan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN, bisa diketahui bahwa pengenaan PPN atas penyerahan BKP yang dilakukan oleh pengusaha ini tidak dilakukan secara otomatis. Ada beberapa persyaratan yang harus dipenuhi atas penyerahan BKP tersebut, yaitu a) barang berwujud yang

diserahkan merupakan BKP (yaitu segala jenis barang yang tidak disebutkan dalam Pasal 4A UU PPN), b) barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud, c) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean dan d) penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Persyaratan pengenaan PPN di atas wajib dipatuhi oleh setiap pengusaha, termasuk pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi. Sepanjang syarat sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN sudah terpenuhi seluruhnya, maka atas transaksi konsinyasi dapat dikategorikan sebagai penyerahan yang terutang PPN, sehingga setiap PKP yang menyerahkan barang konsinyasi—yang dapat digolongkan sebagai BKP—di dalam Daerah Pabean wajib melakukan pemungutan PPN.

Namun berbeda dari penyerahan barang secara umum, transaksi penjualan secara konsinyasi mempunyai keunikan tersendiri karena dalam transaksi tersebut, penyerahan BKP dari pihak yang melakukan penitipan (*consignor*) kepada pihak yang menerima penitipan (*consignee*) BKP tidak diikuti dengan penyerahan hak milik atas barang yang bersangkutan. Menurut Untung Sukardji (2003), baik ditinjau dari sisi akuntansi maupun pola penghitungan PPh, adanya transaksi konsinyasi belum merupakan penjualan sehingga belum dibuat faktur penjualan (*invoice*).

Kieso, Weygandt dan Warfield (2004) dalam bukunya “*Intermediate Accounting*” (11<sup>th</sup> Edition) menyatakan bahwa meskipun diakui bahwa dalam transaksi konsinyasi itu telah terjadi perpindahan pengelolaan dan penyimpanan barang kepada *consignee*, namun demikian hak milik atas barang yang bersangkutan tetap berada pada *consignor*, sehingga *consignee* tidak mencatat barang yang dikirimkan sebagai persediannya. Barang dalam transaksi konsinyasi tercatat sebagai persediaan *consignor*, dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi. Hak milik akan berpindah dari *consignor* apabila *consignee* telah berhasil menjual barang tersebut dan mengirimkan uang tunai dari pihak ketiga kepada *consignor*.

Bisa disimpulkan bahwa pada saat pengiriman barang dalam transaksi konsinyasi, *consignor* tidak mengakui adanya penjualan serta piutang. *Consignor* akan mengakui pendapatan saat *consignee* menjual barang yang dititipkan tersebut

kepada pihak ketiga. Hal inilah yang membedakan transaksi penjualan secara konsinyasi dengan penjualan biasa yang akan mengakui penjualan serta piutang saat barang dikirimkan oleh penjual dan telah diterima oleh pembelinya.

Dengan kata lain, berdasarkan pola akuntansi dan mekanisme penghitungan penghasilan yang diterima atau diperoleh pengusaha selaku Wajib Pajak dalam rangka penghitungan PPh yang terutang, penyerahan barang dagangan secara konsinyasi belum merupakan penjualan sehingga belum mempengaruhi buku persediaan. Penyerahan barang dagangan secara konsinyasi belum memengaruhi buku kas atau buku bank karena sebenarnya baru merupakan barang titipan.

Namun ditinjau dari sudut pandang PPN, penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan penyerahan BKP menurut Undang-Undang, sehingga sudah memenuhi syarat sebagai objek PPN berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN (Sukardji, 2010). Dengan demikian, transaksi konsinyasi berdasarkan UU PPN sudah merupakan penyerahan BKP sehingga terutang PPN, oleh karena itu wajib dibuat Faktur Pajak (Sukardji, 2003).

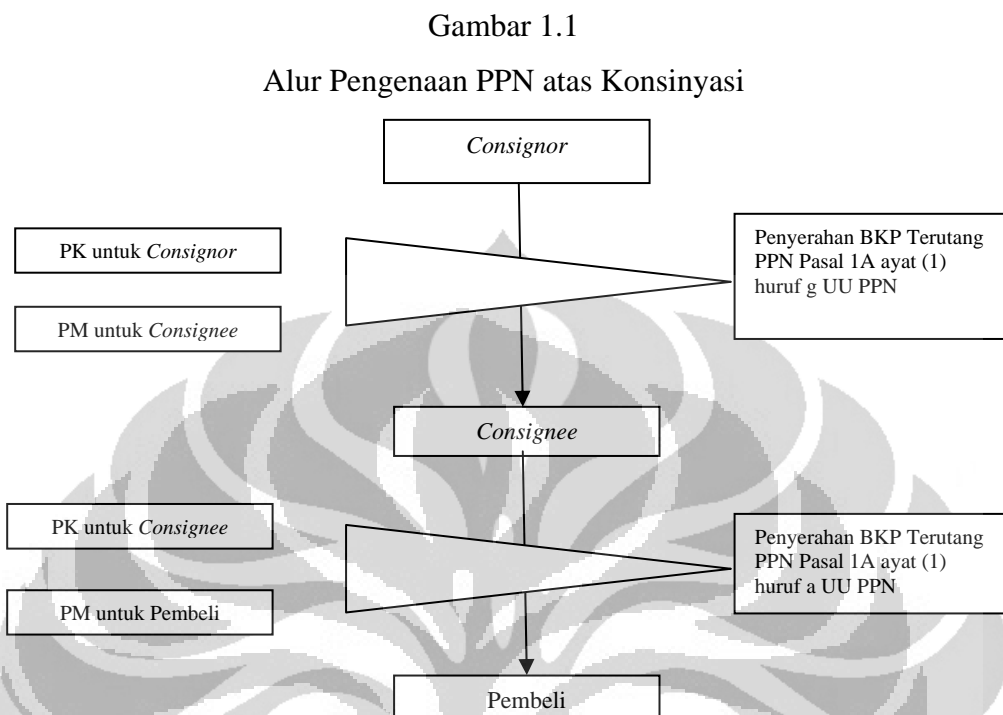
Selanjutnya, dalam ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN dinyatakan bahwa penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN. Dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN ditegaskan tentang penyerahan BKP atas transaksi konsinyasi yang menyebutkan hal-hal sebagai berikut:

*“Dalam hal penyerahan secara konsinyasi, Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu Barang Kena Pajak yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak yang dititipkan tersebut.*

*Sebaliknya, jika Barang Kena Pajak titipan tersebut tidak laku dijual dan diputuskan untuk dikembalikan kepada pemilik Barang Kena Pajak, pengusaha yang menerima titipan tersebut dapat menggunakan ketentuan mengenai pengembalian Barang Kena Pajak (retur) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5A Undang-Undang ini.”*

Sehingga berdasarkan ketentuan dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasan sebagaimana telah dipaparkan di atas, transaksi

konsinyasi dan pemungutan PPN-nya dapat diilustrasikan pada gambar 1.1. sebagai berikut :



Sumber: Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011 : hal 149

Dari gambar 1.1 di atas bisa disimpulkan bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN setiap PKP yang melakukan transaksi penjualan secara konsinyasi wajib untuk memungut PPN yang terutang, membuat Faktur Pajak, menyetorkannya ke Kas Negara dan melaporkannya dalam SPT Masa PPN di Masa Pajak dilakukannya penyerahan BKP yang dititipkan. Sementara PKP *consignee* wajib untuk membayar PPN yang terutang dan dapat mengkreditkan PPN yang dibayarnya dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak terjadinya perolehan BKP yang dititipkan tersebut. Bila barang yang dititipkan tidak laku terjual, maka PKP yang menerima penitipan BKP dapat menggunakan mekanisme pengembalian barang seperti diatur dalam ketentuan Pasal 5A UU PPN. Kemudian mengingat bahwa PKP *consignee* juga melakukan penyerahan BKP kepada pembeli berdasarkan perjanjian jual-beli seperti dinyatakan dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN, maka PKP *consignee* wajib untuk memungut PPN yang terutang, membuat Faktur Pajak, menyetorkannya ke Kas Negara dan melaporkannya dalam SPT Masa PPN di Masa Pajak dilakukannya penyerahan

BKP. Bila pembeli dari PKP *consignee* sudah dikukuhkan sebagai PKP, maka pembeli tersebut dapat mengkreditkan PPN yang dibayarnya.

Meskipun sudah dinyatakan secara tegas dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya, pada praktiknya ketentuan tentang perlakuan PPN atas transaksi konsinyasi tidak sepenuhnya dilakukan. Bila dilihat dari sejarahnya, klausul tentang pengenaan PPN atas konsinyasi ini sudah diatur sejak perubahan UU PPN di tahun 1994 (seperti dinyatakan dalam Pasal 1 huruf d angka 1) huruf g UU No. 11 Tahun 1994), namun demikian beberapa PKP seperti PT ABC dan PT BCD yang bergerak di bidang usaha ritel dan melakukan transaksi konsinyasi tidak melakukan kewajiban PPN—yaitu memungut PPN yang terutang, membuat Faktur Pajak, menyetorkannya ke Kas Negara dan melaporkannya dalam SPT Masa PPN—di Masa Pajak diserahkan kepada BKP yang dititipkan.

Sebagai PKP *consignor*, PT ABC merasa terbebani secara *cashflow* untuk melakukan kewajiban PPN pada saat menyerahkan BKP yang dititipkan kepada *consignee*. Menurut Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC yang diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012, dalam dunia usaha khususnya yang bergerak di bidang retail, konsinyasi merupakan jenis transaksi yang populer, namun ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN memberatkan PKP *consignor* karena menimbulkan perbedaan waktu masuknya arus uang. “Perusahaan memang mengakui pendapatan sesuai ketentuan PSAK 23. Tapi secara pajak, PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan diserahkan kepada *consignee*. Kalau pemungutan PPN dilakukan saat penyerahan barang yang dititipkan, PT ABC pastinya akan menanggung PPN-nya terlebih dahulu karena saat BKP dikirimkan untuk dititipkan, rekanan PT ABC belum membayar pajak yang menjadi kewajibannya”, ungkap Benny. Sehingga PT ABC sebagai PKP *consignor* akhirnya menunda pelaksanaan kewajiban pemungutan PPN bukan pada saat diserahkan BKP yang dititipkan. Pemungutan PPN baru dilakukan oleh PT ABC pada saat *consignee* menjual barang yang dititipkan.

Adanya pelaksanaan pemungutan PPN bukan pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan terjadi juga di PT BCD yang sering menerima penitipan barang (*consignee*) dari rekanannya. Sebagai perusahaan ritel terkemuka di Jakarta, PT

BCD membuka pintu selebar-lebarnya bila ada perusahaan yang ingin menitipkan barangnya untuk dipamerkan di *show room*-nya. Menurut Gunardi, salah seorang karyawan di PT BCD yang diwawancarai pada tanggal 5 Mei 2012, perusahaannya tidak pernah menunda pengenaan PPN atas penyerahan barang secara langsung kepada para pelanggan. Hanya saja rekanan PT BCD (atau *consignor*), rata-rata melakukan pengenaan PPN pada saat yang sama ketika perusahaannya melakukan penjualan kepada para pelanggan.

Merujuk pada ketentuan yang diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, langkah menunda pengenaan PPN dari *consignor* ini sebenarnya berisiko. Jika secara substantif memang telah terjadi penyerahan barang untuk dititipkan, maka PKP *consignor* wajib untuk mengenakan PPN. Bila kewajiban ini tidak dilakukan, maka beragam sanksi perpajakan dapat diaplikasikan. Dengan tidak mengenakan PPN pada saat penyerahan BKP yang dititipkan, maka bisa dikatakan PT ABC telah melakukan keterlambatan pembuatan Faktur Pajak. Hal ini pada akhirnya membuat pemungutan PPN yang dilakukan oleh perusahaan tersebut tidak sesuai kondisi yang sebenarnya karena telah terjadi kekurangan penyeteroran dan pelaporan pajak yang dinyatakan dalam SPT Masa PPN-nya.

Mengacu pada ketentuan Pasal 14 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan (std) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disebut UU KUP) disebutkan bahwa Dirjen Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) apabila pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP, tetapi tidak membuat Faktur Pajak atau membuat Faktur Pajak, tetapi tidak tepat waktu. Adanya penundaan pemungutan PPN dalam transaksi konsinyasi menyebabkan terjadinya keterlambatan pembuatan Faktur Pajak sehingga mengacu pada ketentuan Pasal 14 ayat (4) UU KUP selain wajib menyeteror pajak yang terutang, PT ABC berpotensi untuk dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak. Mengingat bahwa keterlambatan pengenaan PPN berbanding lurus dengan penyeteroran pajak ke kas negara, maka PT ABC dapat juga dikenai sanksi bunga sebesar 2% per bulan yang dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran



karena adanya keterlambatan penyetoran pajak sesuai ketentuan Pasal 9 ayat (2a) UU KUP.

Risiko untuk menunda pengenaan PPN bukan pada saat diserahkannya BKP yang dititipkan pun tidak hanya terjadi pada PKP *consignor*, PT ABC serta PT BCD yang dapat juga berperan sebagai *consignee* pun dapat mengalaminya. Mengacu pada ketentuan Pasal 13 UU PPN dan peraturan pelaksanaannya, PT ABC dan PT BCD sebagai *consignee* tidak dapat mengkreditkan PPN yang sudah dibayar bila PKP *consignor* melakukan keterlambatan pembuatan Faktur Pajak atas transaksi konsinyasi tersebut. Hal ini ditegaskan dalam ketentuan Pasal 14 Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-13/PJ/2010 tentang Bentuk, Ukuran, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pengisian Keterangan, Tata Cara Pembetulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak stdd Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-65/PJ/2010. Dalam Peraturan Dirjen Pajak tersebut dinyatakan bahwa:

- (1) *Pengusaha Kena Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak setelah melewati jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak saat Faktur Pajak seharusnya dibuat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dianggap tidak menerbitkan Faktur Pajak.*
- (2) *Pengusaha Kena Pajak yang menerima Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat mengkreditkan Pajak Pertambahan Nilai yang tercantum di dalamnya.*

Adanya sanksi-sanksi perpajakan yang diterapkan karena penundaan pemungutan PPN dalam transaksi konsinyasi ini tentunya dapat merugikan PT ABC dan PT BCD. Bila memang terdapat kebijakan untuk menunda pemungutan PPN pada saat barang yang dititipkan laku terjual, maka kedua perusahaan tersebut harus membayar beban tambahan berupa sanksi perpajakan. Padahal secara operasional tata cara penyerahan BKP atas penjualan secara konsinyasi tidak berbeda dengan transaksi penjualan lainnya. Kedua jenis transaksi ini mempunyai unsur pembeli dan penjual, dan terdapat barang yang diserahkan dari satu pihak ke pihak lainnya. Namun karena dalam transaksi konsinyasi barang yang dititipkan belum dianggap terjual pada saat dikirimkan dari *consignor*

kepada *consignee*, maka perlakuan PPN-nya mempunyai perbedaan dengan penjualan yang dilakukan tidak melalui transaksi konsinyasi.

Setidaknya terdapat tiga perbedaan perlakuan PPN atas penyerahan barang yang dilakukan melalui transaksi konsinyasi dan penyerahan yang bukan transaksi konsinyasi. *Pertama*, bila PKP memilih untuk tidak bertransaksi melalui penjualan secara konsinyasi, maka pajak menurut ketentuan Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) UU PPN terutang pada saat penyerahan BKP atau pada saat pembayaran (dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP). Saat penyerahan sebagai saat terutangnya pajak ini selanjutnya diatur lebih lanjut dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 1 Tahun 2012 yang menyatakan hal-hal sebagai berikut:

*“Untuk penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat:*

- 1. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli;*
- 2. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada penerima barang untuk pemberian cuma-cuma, pemakaian sendiri, dan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan antar cabang;*
- 3. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan; atau*
- 4. harga atas penyerahan Barang Kena Pajak diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.”*

Dalam Surat Edaran (SE) Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011 ditegaskan bahwa pemungutan PPN menganut prinsip akrual, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan BKP meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima. SE Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011 menyebutkan juga bahwa prinsip akrual sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN mencerminkan bahwa penentuan saat

terutangnya pajak atas penyerahan barang dalam UU PPN sejalan dengan norma dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal. Dalam sistem akrual, pendapatan atau piutang diakui pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa melihat apakah atas transaksi tersebut telah dibayar ataupun belum dibayar. Pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang dicerminkan dengan penerbitan *invoice*/faktur penjualan yang sekaligus menjadi dokumen sumber dan sebagai dasar pencatatan pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang.

Adanya ketentuan saat penyerahan BKP untuk transaksi secara umum seperti dinyatakan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 serta penegasan prinsip akrual dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011 mempunyai perbedaan signifikan dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN yang mengatur tentang perlakuan konsinyasi. Dalam transaksi konsinyasi PPN sudah terutang pada saat penyerahan BKP untuk dititipkan, meskipun pada saat pengiriman barang *consignor* tidak mengakui adanya penjualan serta piutang dan *consignor* akan mengakui pendapatan saat *consignee* menjual barang yang dititipkan tersebut kepada pihak ketiga.

*Kedua*, bila PKP memilih untuk tidak bertransaksi melalui penjualan secara konsinyasi, maka saat terutangnya PPN pada saat penyerahan BKP dalam Pasal 17 ayat (3) huruf PP Nomor 1 Tahun 2012 mempunyai kaitan yang sangat erat dengan saat pembuatan Faktur Pajak. Dalam ketentuan Pasal 13 ayat (1a) huruf a UU PPN disebutkan bahwa Faktur Pajak harus dibuat pada saat penyerahan BKP, sehingga bila ketentuan ini disandingkan dengan ketentuan Pasal 17 ayat (3) huruf PP Nomor 1 Tahun 2012 maka PKP dapat memilih untuk membuat Faktur Pajak sesuai empat kondisi di atas. Dan bila dikaitkan dengan norma dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum maka PKP memilih untuk tidak bertransaksi melalui penjualan secara konsinyasi dapat membuat Faktur Pajak selambat-lambatnya pada saat harga atas penyerahan BKP diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan.

Saat pembuatan Faktur Pajak dalam ketentuan 13 ayat (1a) huruf a UU PPN dan Pasal 17 ayat (3) huruf PP Nomor 1 Tahun 2012 ini tentunya berbeda dari perlakuan perpajakan untuk transaksi konsinyasi. Mengacu pada ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya, bisa diketahui bahwa PPN sudah terutang pada saat penyerahan BKP untuk dititipkan. Sehingga PKP *consignor* wajib membuat Faktur Pajak pada masa yang sama dengan saat penyerahan BKP untuk dititipkan, bukan pada saat pengakuan penjualan atau piutang atau pada saat diterbitkannya faktur penjualan.

*Ketiga*, bila PKP memilih untuk tidak bertransaksi melalui penjualan secara konsinyasi, maka pembeli BKP wajib membayar PPN dan berhak menerima bukti pungutan pajak. PPN yang seharusnya sudah dibayar tersebut merupakan PPN Masukan bagi PKP pembeli BKP. PPN Masukan yang wajib dibayar oleh PKP pembeli dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran yang dipungutnya dalam Masa Pajak yang sama seperti dinyatakan dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN beserta memori penjelasannya. Ketentuan ini agak sedikit berbeda dalam hal PKP bertransaksi melalui penjualan secara konsinyasi. Mengacu pada memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN diatur bahwa dalam hal penyerahan secara konsinyasi, PPN yang sudah dibayar pada waktu BKP yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran pada Masa Pajak terjadinya penyerahan BKP yang dititipkan tersebut.

Dengan kata lain, dari frasa "*PPN yang sudah dibayar*" bisa disimpulkan bahwa pengkreditan PPN Masukan dalam transaksi konsinyasi mewajibkan adanya pembayaran PPN pada waktu BKP yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan. Sementara bila transaksi dilakukan tanpa melalui penjualan secara konsinyasi menggunakan frasa "*PPN yang seharusnya sudah dibayar*" tidak mensyaratkan pembayaran pajak pada saat BKP diserahkan. Ketentuan Pasal 9 ayat (2) UU PPN beserta memori penjelasannya dengan tegas menyatakan bahwa PPN Masukan yang wajib dibayar oleh PKP pembeli dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran yang dipungutnya dalam Masa Pajak yang sama namun tidak menyinggung apakah kewajiban pembayaran pajak ini harus dilakukan pada masa pajak dilakukannya penyerahan seperti ketentuan tentang pengkreditan atas penyerahan BKP secara konsinyasi.

Melihat pada tiga perbedaan perlakuan perpajakan tersebut di atas, maka pengenaan PPN atas transaksi yang dilakukan melalui konsinyasi dan tidak dilakukan melalui transaksi konsinyasi dapat dilihat dalam tabel 1.3 sebagai berikut:

Tabel 1.3  
Ringkasan Perlakuan PPN untuk Penyerahan BKP atas  
Transaksi Konsinyasi dan Transaksi Penjualan Secara Umum

No	Perbedaan	Transaksi Penjualan Secara Umum		Transaksi Konsinyasi	
		Perlakuan PPN	Dasar Hukum	Perlakuan PPN	Dasar Hukum
1.	Saat Terutangnya PPN	Saat penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012	Pasal 11 UU PPN <i>jo.</i> Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012	Saat penyerahan BKP untuk dititipkan kepada <i>consignee</i> .	Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN
2.	Saat Pembuatan Faktur Pajak	Saat Penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012	Pasal 13 ayat (1a) huruf a UU PPN <i>jo.</i> Pasal 19 ayat (1) PP Nomor 1 Tahun 2012	Saat penyerahan BKP untuk dititipkan kepada <i>consignee</i>	Pasal 13 ayat (1a) huruf a UU PPN
3.	Pengkreditan PPN Masukan	PPN yang seharusnya sudah dibayar merupakan PPN Masukan yang dapat dikreditkan pada Masa Pajak yang sama atau pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 bulan setelah berakhirnya Masa Pajak	Pasal 9 ayat (2) beserta memori penjelasannya dan Pasal 9 ayat (9) UU PPN	PPN yang sudah dibayar pada waktu BKP yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan pada Masa Pajak terjadinya penyerahan BKP yang dititipkan	Memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN dan Pasal 9 ayat (9) UU PPN

Sumber: hasil olahan peneliti

## 1.2 Pokok Permasalahan

Melihat paparan di atas, bisa disimpulkan bahwa pengenaan PPN atas penyerahan BKP dalam skema transaksi konsinyasi mempunyai perbedaan yang cukup signifikan dengan penyerahan BKP atas penjualan di luar transaksi konsinyasi. Padahal secara operasional tata cara penyerahan BKP atas penjualan secara konsinyasi tidak berbeda dengan transaksi penjualan lainnya. Namun karena dalam transaksi konsinyasi barang yang dititipkan belum dianggap terjual pada saat dikirimkan dari *consignor* kepada *consignee*, maka PPN-nya diperlakukan berbeda dari penjualan yang dilakukan tidak melalui transaksi

konsinyasi. Oleh karena itu mengacu pada paparan di atas, dapat dijabarkan menjadi pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Apakah ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi sudah sesuai dengan konsep penyerahan?
2. Apakah kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi?

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Setiap penelitian tentunya mempunyai tujuan yang ingin dicapai. Terkait dengan pokok permasalahan yang telah dijelaskan sebelumnya, peneliti merumuskan tujuan penelitian sebagai berikut:

1. Menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan.
2. Menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.

### **1.4 Signifikansi Penelitian**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dan pengetahuan baik kepada penulis maupun kepada pembaca. Signifikansi atas penelitian ini adalah:

#### **a. Signifikansi Akademik**

Secara akademik, hasil penelitian ini diharapkan dapat melengkapi penelitian yang telah ada dengan mengaitkan kebijakan akuntansi dengan kebijakan pajak sehingga dapat mendeskripsikan implementasi pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi.

#### **b. Signifikansi Praktis**

Secara praktis, peneliti berharap dapat penelitian ini dapat menjadi salah satu pertimbangan dalam menyusun Manajemen Perpajakan berupa kebijakan internal guna menciptakan administrasi yang baik di kalangan Wajib Pajak agar terhindar dari pengenaan sanksi yang semestinya tidak perlu ditanggung terkait transaksi konsinyasi.

## 1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penyusunan laporan penelitian ini adalah sebagai berikut:

**BAB 1 : PENDAHULUAN**

Bab ini akan membahas mengenai latar belakang masalah, pokok permasalahan, tujuan penelitian, signifikansi penelitian dan sistematika penulisan.

**BAB 2 : TINJAUAN PUSTAKA**

Bab ini membahas teori-teori yang akan digunakan dalam penelitian, termasuk konsep konsinyasi, penyerahan BKP/JKP, Faktur Pajak, konsep PPN, karakter legal PPN, konsep Pengusaha Kena Pajak, serta konsep retur penjualan.

**BAB 3 : METODE PENELITIAN**

Bab ini membahas mengenai metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yang terdiri dari pendekatan penelitian, jenis penelitian, metode penelitian, informan, proses penelitian dan pembatasan penelitian.

**BAB 4 : GAMBARAN UMUM, PERLAKUAN AKUNTANSI DAN PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI**

Bab ini akan membahas gambaran umum transaksi konsinyasi, bentuk perjanjian transaksi konsinyasi, perlakuan akuntansi atas transaksi konsinyasi serta kebijakan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi di Indonesia. Bahasan tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi mengupas juga tentang gambaran umum pemungutan PPN, ketentuan tentang saat penyerahan BKP, pembuatan Faktur Pajak yang harus memenuhi persyaratan material dan formal, serta penerapan

sanksi bila persyaratan material dan formal pembuatan Faktur Pajak tidak terpenuhi.

**BAB 5 : ANALISIS PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI SESUAI DENGAN KONSEP PENYERAHAN**

Dalam bab ini bahasan dititikberatkan pada analisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan dan analisa terkait kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.

**BAB 6 : SIMPULAN DAN SARAN**

Dalam bab ini peneliti akan memberikan simpulan dan rekomendasi solusi terkait pertanyaan penelitian mengenai PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan dan analisa terkait kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.



## BAB 2

### KERANGKA TEORI

#### 2.1. Tinjauan Pustaka

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan tinjauan pustaka dari hasil penelitian berupa skripsi Fenny Dinanta dari Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra yang berjudul “*Perlakuan Akuntansi Perpajakan Terhadap Penjualan Konsinyasi pada PT Kalimas Kharisma*” dan Skripsi Marlina Andreas dari Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang berjudul “*Perjanjian Jual-Beli dengan Sistem Konsinyasi (Suatu Tinjauan Yuridis)*”. Skripsi Fenny Dinanta ditulis pada tahun 2006 dengan fokus penelitian pada perlakuan akuntansi perpajakan terhadap penjualan konsinyasi yang terjadi di PT Kalimas Kharisma yang berkedudukan di Surabaya. Penelitian Fenny Dinanta di PT Kalimas Kharisma dibatasi pada data penjualan, data pembelian, neraca (khususnya piutang dan hutang PPN) dan laporan laba-rugi.

Sementara skripsi Marlina Andreas ditulis pada tahun 1995 dengan fokus penelitian pada tinjauan yuridis atas perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi yang terjadi antara PT “C” dengan Departemen “M” yang keduanya berkedudukan di Jakarta. Marlina Andreas membahas bentuk perjanjian jual beli dengan sistem konsinyasi, kewajiban dan tanggung jawab para pihak dalam perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi, bagaimana pengaturannya agar kedudukan masing-masing pihak sejajar atau seimbang dan hal-hal lain yang diperjanjikan serta risiko dalam perjanjian jual beli dengan sistem konsinyasi. Marlina Andreas juga membahas dua contoh kasus berikut analisisnya mengenai keterlambatan pembayaran harga dari barang-barang yang sudah laku terjual serta dalam hal pihak *consignee* tidak menyediakan fasilitas kebersihan seperti yang telah disepakati bersama, ditinjau dari Hukum Perjanjian pada Buku III KUH Perdata. Berikut adalah matriks tinjauan penelitian Fenny Dinanta, Marlina Andreas serta penelitian yang akan dilakukan saat ini:

**Tabel 2.1.**  
**Matriks Tinjauan Pustaka**

<b>Peneliti</b>	<b>Fenny Dinanta</b>	<b>Marlina Andreas</b>	<b>Penelitian Saat ini</b>
Judul Penelitian	Perlakuan Akuntansi Perpajakan Terhadap Penjualan Konsinyasi pada PT Kalimas Kharisma	Perjanjian Jual-Beli dengan Sistem Konsinyasi (Suatu Tinjauan Yuridis)	Analisis Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Konsinyasi Sesuai dengan Konsep Penyerahan
Pokok Permasalahan	Apakah perlakuan penjualan konsinyasi yang diterapkan PT Kalimas Kharisma sudah sesuai dengan Standard Akuntansi Perpajakan (SAK) dan peraturan perpajakan?	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bagaimana bentuk perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi yang terjadi antara PT "C" dengan Departemen Store "M"?</li> <li>2. Bagaimana penyelesaian perselisihan bila salah satu pihak melakukan wanprestasi atau ingkar janji mengenai keterlambatan pembayaran harga dari barang-barang yang sudah laku terjual serta dalam hal pihak <i>consignee</i> tidak menyediakan fasilitas kebersihan seperti yang telah disepakati bersama, ditinjau dari Hukum Perjanjian pada Buku III KUH Perdata?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apakah ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi sudah sesuai dengan konsep penyerahan?</li> <li>2. Apakah kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi?</li> </ol>
Tujuan Penelitian	Untuk mengetahui penjualan konsinyasi yang diterapkan PT Kalimas Kharisma apakah sudah sesuai dengan Standard Akuntansi Perpajakan (SAK) dan peraturan perpajakan.	1. Untuk mengetahui bentuk perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi yang terjadi antara PT "C" dengan Departemen Store "M"	1. Menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan.

Sumber: Hasil olahan peneliti dari penelitian sebelumnya

**Tabel 2.1.**  
**Matriks Tinjauan Pustaka (cont'd)**

<b>Peneliti</b>	<b>Fenny Dinanta</b>	<b>Marlina Andreas</b>	<b>Penelitian Saat ini</b>
Tujuan Penelitian		2. Untuk mengetahui penyelesaian perselisihan bila salah satu pihak melakukan wanprestasi atau ingkar janji mengenai keterlambatan pembayaran harga dari barang-barang yang sudah laku terjual serta dalam hal pihak <i>consignee</i> tidak menyediakan fasilitas kebersihan seperti yang telah disepakati bersama, ditinjau dari Hukum Perjanjian pada Buku III KUH Perdata.	2. Menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.
Metode Penelitian	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Menggunakan pendekatan kualitatif dengan tujuan penelitian deskriptif atas studi kasus di PT Kalimas Kharisma.</li> <li>2. Dari sisi manfaatnya dikategorikan sebagai penelitian murni yang dilakukan dalam kerangka akademis dan lebih ditujukan bagi pemenuhan kebutuhan peneliti.</li> <li>3. Termasuk penelitian <i>cross sectional</i> dengan teknik pengumpulan data berdasarkan studi lapangan (<i>field research</i>) serta studi kepustakaan (<i>library research</i>).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Menggunakan pendekatan kualitatif dengan tujuan penelitian deskriptif atas studi kasus PT “C” dan Departemen Store “M”.</li> <li>2. Dari sisi manfaatnya dikategorikan sebagai penelitian murni yang dilakukan dalam kerangka akademis dan lebih ditujukan bagi pemenuhan kebutuhan peneliti.</li> <li>3. Termasuk penelitian <i>cross sectional</i> dengan teknik pengumpulan data berdasarkan studi lapangan (<i>field research</i>) serta studi kepustakaan (<i>library research</i>).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Menggunakan pendekatan kualitatif dengan tujuan penelitian deskriptif atas studi kasus PT “ABC” dan PT “BCD”.</li> <li>2. Dari sisi manfaatnya dikategorikan sebagai penelitian murni yang dilakukan dalam kerangka akademis dan lebih ditujukan bagi pemenuhan kebutuhan peneliti.</li> <li>3. Termasuk penelitian <i>cross sectional</i> dengan teknik pengumpulan data berdasarkan studi lapangan (<i>field research</i>) serta studi kepustakaan (<i>library research</i>).</li> </ol>

Sumber: Hasil olahan peneliti dari penelitian sebelumnya

**Tabel 2.1.**  
**Matriks Tinjauan Pustaka (cont'd)**

<b>Peneliti</b>	<b>Fenny Dinanta</b>	<b>Marlina Andreas</b>	<b>Penelitian Saat ini</b>
Hasil Penelitian	<p>Dari sisi akuntansi, PT Kalimas Kharisma yang melakukan transaksi konsinyasi telah melakukan kesalahan dalam pengukuran dan penilaian serta pengungkapan dan penyajian. Kesalahan yang dapat dianalisa antara lain adalah:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. PT Kalimas Kharisma membuat kesalahan pada saat pengukuran atau penilaian, seharusnya harga jual diukur sesuai dengan harga pokok penjualan dan pada saat pengungkapan seharusnya diungkapkan catatan atas laporan keuangan.</li> <li>2. PT Kalimas Kharisma juga tidak membuat catatan atas laporan keuangan. Seharusnya dalam laporan keuangan terdapat laporan laba rugi, neraca, perubahan modal, arus kas, serta catatan atas laporan keuangan.</li> </ol> <p>Dari sisi pelaksanaan pemungutan PPN, PT Kalimas Kharisma sudah melakukannya dengan benar.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Perjanjian jual beli dengan sistem konsinyasi adalah perjanjian tertulis berupa akte di bawah tangan yang dibuat oleh para pihak, yaitu pihak <i>consignor</i> dan <i>consignee</i>.</li> <li>2. Pada perjanjian jual beli barang dengan sistem konsinyasi terdapat beberapa risiko yang harus ditanggung baik oleh pihak <i>consignor</i> maupun <i>consignee</i>.</li> <li>3. Kewajiban dan tanggung jawab masing-masing pihak diatur secara berimbang sesuai dengan kesepakatan bersama, sehingga tidak akan merugikan kedua belah pihak.</li> <li>4. Pada perjanjian jual beli barang dengan sistem konsinyasi dapat terjadi salah satu pihak melakukan wanprestasi atau ingkar janji.</li> <li>5. Dalam praktek, pada umumnya para pihak memilih penyelesaian perselisihan dengan cara musyawarah untuk mufakat, dengan pertimbangan untuk menghemat waktu dan biaya, untuk menjaga nama baik serta hubungan bisnis yang telah ada selama ini. Jika tidak terjadi kata sepakat, maka perselisihan itu diserahkan kepada Badan Arbitrase Nasional Indonesia (BANI).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi tidak sesuai dengan konsep penyerahan, khususnya konsep saat penyerahan barang. Ketidaksesuaian ini karena dalam penitipan BKP konsinyasi tidak terdapat perpindahan kepemilikan yang menurut para ahli perpajakan saat perpindahan kepemilikan barang ini menjadi saat yang paling tepat untuk menentukan saat penyerahan.</li> <li>2. Ketidaksesuaian antara pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi dengan konsep saat penyerahan barang pada akhirnya dapat menimbulkan kendala karena adanya perbedaan waktu masuknya arus uang dan adanya kesulitan dalam menentukan saat penitipan barang yang dikonsinyasikan tersebut sebagai saat penyerahan yang terutang PPN.</li> </ol>

Sumber: Hasil olahan peneliti dari penelitian sebelumnya

Berbeda dari penelitian yang dilakukan oleh Fenny Dinanta dan Marlina Andreas, penelitian ini dititikberatkan pada analisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.

## 2.2 Kerangka Teori

### 2.2.1 Konsep Konsinyasi

#### 2.2.1.1 Sifat Konsinyasi

Dalam kegiatan sehari-hari, penjualan konsinyasi dikenal sebagai penjualan dengan cara penitipan. Menurut Hadori Yunus-Harnanto (dalam Hashim, 2012, bab 3), konsinyasi adalah suatu perjanjian dimana salah satu pihak yang memiliki barang menyerahkan sejumlah barangnya kepada pihak tertentu untuk dijualkan dengan memberikan komisi tertentu. Pemilik barang atau yang menitipkan barang disebut *consignor* (atau pengamanat), sementara pihak yang dititipi barang disebut *consignee* (atau komisioner). Atas penjualan barang-barang tersebut, pihak *consignor* menetapkan penyerahan hak atas barang dan juga hasil penjualannya. Sebaliknya pihak *consignee* tidak dapat menganggap barang-barang itu sebagai miliknya. Pertanggungjawaban *consignee* hanya sebatas pada barang-barang yang diserahkan oleh *consignor* (Drebin, 1997).

Bagi *consignor* barang yang dititipkan kepada pihak lain untuk dijualkan dengan harga dan persyaratan tertentu biasa disebut sebagai barang-barang konsinyasi (*consignment out*), sedangkan bagi pihak penerima barang-barang ini disebut dengan barang-barang komisi (*consignment in*).

#### 2.2.1.2 Keuntungan *Consignor*

“Sistem penjualan konsinyasi diminati oleh *consignor* karena beberapa pertimbangan. Pertama, transaksi ini merupakan salah satu cara yang efektif untuk memperluas daerah pemasaran” (Majalah Perpajakan Dwi Mingguan Indonesian Tax Review, Uniknya PPN atas Solusi Bernama

Konsinyasi (Bagian 1), 2011). Menurut Drebin (1997), *consignor* membutuhkan daerah pemasaran yang lebih luas dengan alasan-alasan sebagai berikut:

1. Barang yang dikonsinyasikan adalah produk baru yang ingin diperkenalkan kepada masyarakat. Permintaan atas produk baru tersebut belum pasti sehingga dibutuhkan skema transaksi konsinyasi.
2. Hasil penjualan dari agen penjualan di masa sebelumnya tidak terlalu menguntungkan.
3. Barang hasil produksi *consignor* tergolong mahal, dan agen penjual membutuhkan investasi yang relatif besar jika harus membelinya.
4. Fluktuasi harga atau produksi barang tidak tahan lama, sehingga agen penjual menyetujui pembelian barang jika pihak penjual menanggung risiko kerugian yang mungkin terjadi. *Consignee*, yang tidak memikul kewajiban dan tidak pula menanggung risiko, umumnya bersedia menerima barang atas dasar konsinyasi meskipun mungkin tidak bersedia untuk membelinya.

Kedua, skema transaksi berdasarkan konsinyasi menurut Drebin (1997) dibutuhkan karena adanya pembukaan divisi penjualan di suatu daerah akan sangat mahal investasinya. Dengan transaksi secara konsinyasi, *consignor* dapat memperoleh *consignee* yang bisa jadi berada dalam lini bisnis yang sama dan mempunyai spesialisasi untuk menjual barang-barang hasil produksinya. Kalaupun barang diserahkan kepada *dealer*, maka dengan transaksi konsinyasi rekanan tidak perlu melakukan pembelian. “Walhasil *dealer* pun terhindar dari kewajiban untuk menanamkan investasi untuk dapat menjualkan barang tersebut” (Majalah Perpajakan Dwi Mingguan Indonesian Tax Review, Uniknya PPN atas Solusi Bernama Konsinyasi (Bagian 1), 2011).

Ketiga dengan transaksi secara konsinyasi menurut Drebin (1997) *consignor* dapat melakukan kontrol atas barang secara melekat, baik dari sisi harga maupun jumlah persediaan. Harga jual barang konsinyasi secara eceran dapat dikendalikan oleh *consignor* yang masih menjadi pemilik barang. Pengendalian harga ini tentunya akan sulit atau bahkan tidak

mungkin terjadi bila barang dijual kepada agen penjual. “Dengan transaksi secara konsinyasi, kontrol atas jumlah barang yang dijual dan persediaan barang yang ada di gudang mudah dilakukan sehingga risiko kekurangan atau kelebihan barang dapat ditekan dan memudahkan untuk rencana produksi” (Majalah Perpajakan Dwi Mingguan Indonesian Tax Review, Uniknya PPN atas Solusi Bernama Konsinyasi (Bagian 1), 2011).

### 2.2.1.3 Keuntungan *Consignee*

*Consignee* tentunya diuntungkan dengan adanya transaksi konsinyasi ini. Beberapa alasan yang melatarbelakangi *consignee* menyukai bentuk transaksi ini seperti diungkap Drebin (1997, hal 159) adalah sebagai berikut:

1. *Consignee* terlepas dari risiko kegagalan menjual atau terhindar dari risiko mengalami kerugian. Kedua faktor ini menjadi penting terutama untuk barang konsinyasi yang merupakan produk baru atau produk yang baru pertama kali dijual.
2. *Consignee* terhindar dari adanya risiko kerusakan fisik barang dan terhindar dari fluktuasi harga. Kedua risiko ini menjadi penting khususnya bagi jenis barang yang mudah rusak.
3. *Consignee* dapat menekan pengeluaran karena kebutuhan modal kerja berkurang. Hal ini terjadi karena penetapan harga pokok persediaan barang konsinyasi ditetapkan oleh pihak *consignor*. Sehingga *consignee* tidak perlu mem-*budget*-kan pengeluaran untuk membeli barang dagangan yang masuk dalam lingkup perjanjian. *Consignee* hanya fokus untuk menjual barang dan memberikan pelayanan prima kepada para pelanggan.

### 2.2.1.4 Operasi Konsinyasi

Dalam penyerahan barang atas dasar konsinyasi, harus disusun kontrak (atau persetujuan) tertulis yang menunjukkan sifat hubungan antara pihak yang menyerahkan dan pihak yang menerima barang barang. Kontrak tertulis ini antara lain mencakup 1) syarat kredit yang harus diberikan oleh pihak *consignee* kepada pelanggan, 2) beban yang dikeluarkan oleh pihak *consignee* harus diganti oleh pihak *consignor*, 3) komisi atau laba yang

harus diberikan oleh pihak *consignee*, 4) pemeliharaan dan penanganan persediaan barang oleh pihak *consignee* dan hasil penjualan barang-barang konsinyasi, 5) pengiriman uang dan penyelesaian keuangan oleh pihak *consignee* dan 6) laporan yang harus dikirimkan oleh pihak *consignee* (Drebin, 1997, hal 159).

Di samping itu, menurut Drebin (1997, hal 159-160) *consignee* mempunyai hak dan kewajiban yang ditetapkan dan ditentukan oleh *Uniform Commercial Code* yang menyebutkan hal-hal sebagai berikut:

### 1. Hak *Consignee*

- a. Pihak *consignee* berhak atas penggantian terkait pengeluaran yang dibutuhkan untuk memelihara dan menjual barang yang dikonsinyasikan dan juga berhak untuk memperoleh imbalan atas penjualan barang konsinyasi. Pengeluaran yang dibutuhkan bergantung dari sifat barang konsinyasi dan biasanya meliputi pengangkutan, asuransi, pajak, penyimpanan, penanganan, reparasi di bawah garansi dan beban lainnya yang biasanya ditanggung oleh pihak *consignor*. Pengeluaran yang ditetapkan dengan persetujuan khusus atau yang dibebankan oleh undang-undang kepada pihak *consignor* dan jumlah yang harus diberikan sebagai imbalan atas penjualan merupakan hak gadai *consignee* atas barang konsinyasi atau atas hasil penjualannya. Jika hasil penjualan barang konsinyasi tidak cukup untuk menutup beban seperti ini, maka pihak *consignee* dapat menuntut kekurangan kepada pihak *consignor*.
- b. Pihak *consignee* berhak menawarkan garansi atas barang konsinyasi yang dijual. Sementara pihak *consignor* terikat pada syarat pemberian garansi tersebut.

### 2. Kewajiban *Consignee*

- a. Pihak *consignee* harus melindungi barang-barang milik *consignor* dengan cara yang baik dan sesuai dengan sifat barang dan kondisi konsinyasi. Jika pihak *consignee* menerima permintaan khusus dari pihak *consignor* maka pihak *consignee* harus melaksanakannya dengan baik untuk menghindari kewajiban.



- b. Pihak *consignee* harus menjual barang konsinyasi dengan harga yang sudah ditentukan. Jika tidak ada penentuan harga, maka pihak *consignee* harus menjualnya dengan harga yang dapat memuaskan pihak *consignor*. Sebagai akibat dari kebiasaan yang berlaku dalam perdagangan atau sebagai akibat dari kontrak konsinyasi, pihak *consignee* biasanya bertanggung jawab kepada pihak *consignor* akan penjualan barang konsinyasi sampai habis, terlepas dari cara penjualannya entah secara tunai atau kredit dengan kerugian yang mungkin terjadi tetap dibebankan kepada pihak *consignor*. Bila penjualan dilakukan secara kredit, pihak *consignee* mengirimkan uang hasil penjualan setelah dilakukan penagihan. Meskipun penjualan dilakukan secara kredit, pihak *consignee* tidak dibebaskan dari kewajiban untuk memelihara barang yang dikonsinyasikan dengan baik dan melakukan penagihan piutang usaha konsinyasi.
- c. Pihak *consignee* harus memisahkan barang konsinyasi dari barang dagangan lainnya. Jika pemisahan secara fisik ini tidak dilakukan, maka *consignee* harus memberi tanda khusus atau diselenggarakan catatan yang memungkinkan untuk menetapkan dengan segera barang konsinyasi ini. Di samping itu, pihak *consignee* harus memisahkan piutang usaha hasil penjualan secara konsinyasi dengan piutang usaha atas penjualan barang miliknya sendiri.
- d. Pihak *consignee* harus mengirimkan laporan secara berkala mengenai kemajuan penjualan barang secara konsinyasi. Laporan yang dikirimkan oleh pihak *consignee* dicatatkan dalam perkiraan penjualan konsinyasi (*account sales*). Laporan ini berisi informasi mengenai barang konsinyasi yang diterima dari *consignor*, barang konsinyasi yang dijual, harga jual, biaya penjualan, jumlah yang terhutang, dan jumlah uang yang dikirimkan.

### 2.2.1.5 Pengakuan Pendapatan

Pendapatan dari konsinyasi hanya diakui setelah *consignor* menerima pemberitahuan penjualan dan pengiriman uang secara kas dari *consignee*. Barang dagang itu dalam transaksi konsinyasi tercatat sebagai persediaan *consignor*, dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi. Barang tersebut tidak dicatat sebagai aktiva dalam pembukuan *consignee*. Pada saat barang itu terjual, *consignee* mempunyai kewajiban sebesar jumlah bersih yang terutang kepada *consignor*. Dan *consignor* secara periodik menerima dari *consignee* sebuah laporan penjualan (*account sales*) yang memperlihatkan barang dagang yang diterima, barang dagang yang terjual, beban yang dapat dikenakan pada konsinyasi, serta kas yang dikirimkan. Saat itulah pendapatan diakui oleh *consignor* (Kieso, Weygandt dan Warfield, 2004).

## 2.2.2 Konsepsi Penyerahan Barang/Jasa

### 2.2.2.1 Konsep Penyerahan

PPN terutang pada saat terjadinya penyerahan barang (*supply of goods*) atau penyerahan jasa (*supply of services*). Secara umum definisi “Penyerahan atau *Supply*” adalah perpindahan posisi barang/jasa melalui perjanjian dimana penyedia barang/jasa setuju dengan penerima barang/jasa sehubungan perpindahan barang/jasa tersebut. Hal ini sejalan dengan pendapat Schenk dan Oldman (2007, 112), yang menyatakan bahwa:

*the passing of possession in goods pursuant to an agreement whereunder the supplier agrees to part with and the recipient agrees to take possession of the goods.*

*Berlaluanya kepemilikan barang berdasarkan perjanjian dimana pemasok setuju untuk menyerahkan dan penerima menyetujui untuk mengambillalih kepemilikan barang (112).*

### 2.2.2.2 Penyerahan Barang

Penyerahan barang menurut Schenk dan Oldman (2007) adalah *transfer*/pemindahan hak/kepemilikan untuk mengatur *tangible property*.

Pendapat senada diungkapkan juga oleh Rosdiana, Irianto dan Putranti (2011, 135) yang menyebutkan bahwa:

*Definisi umum yang digunakan adalah, penyerahan barang merupakan pengalihan hak untuk menguasai barang, baik barang bergerak maupun barang tidak bergerak (supply of goods is a transfer of the right to dispose of tangible movable property or of immovable property other than land). Dengan demikian esensi dari penyerahan adalah adanya perpindahan hak milik untuk menguasai barang tersebut (hal 135).*

Dalam memandang penyerahan ini, Schenk dan Oldman (2007, 113-114) mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

*In some transactions, there is no transfer of legal title. In others, the transfer of an asset may be to a person who holds the asset in a representative capacity. These transactions, varied by country, may not be treated as supplies and therefore fall outside the scope of the VAT. For example, VATs in some countries provide that a consignment of goods is not a supply. Others provide the opposite – consignments must be reported as supplies. Technically, the consignment of goods should not be treated as a supply of goods for VAT purposes because there is no transfer of ownership to the consignee. Nevertheless, it may be treated as a supply in order to keep account of the asset that is not longer at the seller's location.*

*Pada beberapa transaksi terdapat kemungkinan tidak ada pengalihan hak secara hukum (no transfer of legal title). Meskipun demikian, dapat juga terjadi pengalihan harta kepada orang yang hanya mempunyai kapasitas sebagai perwakilan namun menguasai harta yang dialihkan tersebut. Transaksi yang bisa jadi berbeda-beda di setiap negara ini, tidak dapat diperlakukan sebagai penyerahan dan karenanya berada di luar koridor pengenaan PPN. Sebagai contoh pengenaan PPN di di beberapa negara mengatur bahwa barang konsinyasi tidak dapat dipelakukan sebagai penyerahan. Sementara beberapa negara mengatur*

sebaliknya, konsinyasi harus dilaporkan sebagai penyerahan barang. Secara teknis barang konsinyasi seharusnya tidak diperlakukan sebagai penyerahan barang untuk tujuan pengenaan PPN karena tidak ada pengalihan kepemilikan kepada consignee. Kendati demikian barang konsinyasi bisa diperlakukan sebagai penyerahan untuk menjaga barang yang tidak lagi ada di lokasi penjual (113-114).

#### **2.2.2.3 Penyerahan Jasa**

Sementara Penyerahan jasa, adalah segala penyerahan yang tidak termasuk penyerahan barang, tetapi dianggap telah selesai (Schenk dan Oldman, 2007). Definisi “dianggap telah selesai” ini berdasarkan pada kontrak konstituen legal pada masing-masing negara.

#### **2.2.2.4 Syarat Penyerahan**

William, sebagaimana dikutip Turonyi (1996, 173), menyatakan bahwa lazimnya semua transaksi dalam ruang lingkup yang dikenakan PPN, bila dipenuhi syarat-syarat:

1. *the transactions are “supplies of goods and services”;*
  2. *those supplies are “taxable” and not exempt from VAT;*
  3. *those taxable supplies are made by a “taxable person”, that is, a person within the scope of the charge to VAT; and*
  4. *the taxable person makes those supplies as part of the person’s business activities, and not part of a hobby or noncommercial activity.*
1. *transaksinya merupakan transaksi penyerahan barang dan jasa;*
  2. *penyerahan tersebut tidak termasuk yang dikecualikan dari pengenaan PPN;*
  3. *penyerahan yang terutang tersebut dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak menurut ketentuan PPN;*
  4. *Penyerahan tersebut dilakukan dalam ruang lingkup bisnis (dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya) dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non bisnis lainnya.*

Pendapat William di atas lebih cenderung menunjukkan syarat-syarat yang bersifat kumulatif (bukan alternatif).

### 2.2.2.5 Saat Penyerahan

Secara umum berdasarkan sistem pemungutan PPN yang berlaku saat ini, sebagian besar PKP secara akunting harus menggunakan metode akrual atau metode faktur untuk melaporkan penjualan dan mengklaim PPN Masukan. Berdasarkan metode akrual ini, PKP secara umum melaporkan penyerahan BKP setelah barang terjual atau setelah jasa diserahkan (Schenk dan Oldman, 2007, 227-228).

Schenk dan Oldman (2007) mengungkapkan bahwa di bawah *European Union's Six Directive*, pajak dibebankan ketika barang atau jasa diserahkan walaupun saat pembayarannya ditangguhkan. Untuk pelaporan bisnis dengan metode akrual, saat pembebanan dan jangka waktu pengenaan pajak bertepatan pada penyerahan barang dan jasa sebelum pembayaran diterima dan sebelum faktur penjualan (*invoice*) diterbitkan. Meskipun demikian, pengenaan pajak dipercepat jangka waktunya pada tanggal sebelum masa pembebanannya jika pembayaran diterima sebelum barang atau jasa diserahkan. Selain dari dasar pengenaan pajak yang dipercepat hanya untuk pembayaran dimuka, negara anggota *European Union's* dapat mengaplikasikan pengenaan pajak pada beberapa jangka waktu sebagai (Schenk dan Oldman 2007, 228):

- a. selambat-lambatnya pada saat faktur penjualan (*invoice*) diterbitkan;
- b. selambat-lambatnya pada saat pembayaran diterima;
- c. jika faktur penjualan (*invoice*) belum diterbitkan, atau terlambat diterbitkan, dalam jangka waktu yang ditentukan dari tanggal pembebanannya.

Di sisi lain, Schenk dan Oldman (2007) mengungkapkan bahwa di negara Inggris, penjualan barang secara umum dilaporkan pada saat barang dikeluarkan dari kepemilikan penjual. Meskipun demikian, jika barang dikirim untuk dikonsinyasikan, dalam jangka waktu persetujuan, dalam jangka waktu penjualan atau pengembalian, atau istilah sebanding lainnya, penjualan tidak akan dilaporkan sampai dengan penjualan terjadi dengan pasti.

Tait (1988) mengungkapkan bahwa hal yang paling penting mengenai saat penyerahan adalah, PPN dikenakan pada tarif yang berlaku pada waktu tertentu (*the rate applicable at particular time*). Jika *rate* tersebut berubah, maka saat yang tepat untuk menentukan terutang PPN dapat berbeda secara substansial. Dalam memandang saat penyerahan ini Tait (1988, 373) juga mengungkapkan bahwa beberapa negara mengenakan peraturan yang berbeda, bahkan dapat terjadi kerancuan dalam menentukan saat barang benar-benar dipindahkan ke pembeli dengan saat barang tersebut tersedia untuk pembeli.

*Countries employ different rules, some of which tend to confuse the issue of issues, the requirement for invoices. The dates when goods are actually moved to a purchaser and the dates when they were available to a purchaser.*

*Beberapa negara mengenakan peraturan yang berbeda, diantaranya cenderung menjadi rancu dalam hal, persyaratan dan pembuatan faktur penjualan dan tanggal pada saat barang benar-benar dipindahkan ke pembeli dan tanggal pada saat barang tersebut tersedia untuk pembeli (Tait, 1988, 373).*

Oleh karena itu, dalam menentukan saat penyerahan barang ini, Tait (1988, 373) menyatakan bahwa:

*the time supply is the earlier of :*

- 1. When the invoice is issued. This is the best, and the clearest, dated documentary evidence.*
- 2. When the goods are made available to the customer or the service rendered.*
- 3. When payment is made.*

*Saat penyerahan adalah mana yang terjadi terlebih dahulu pada :*

- 1. Saat pembuatan faktur penjualan. Ini adalah cara paling baik, dan paling jelas dengan bukti dokumen yang tercatat tanggalnya.*
- 2. Saat barang yang dibuat tersedia untuk pelanggan atau saat jasa diserahkan.*

### 3. Saat pembayaran dilakukan.

Pendapat senada diungkapkan oleh William (dalam Turonyi, 1996, 191-192) dalam memandang saat penyerahan barang ini.

*generally a supply of goods takes place when:*

- *a VAT invoice is issued for the supply;*
  - *the goods are delivered;*
  - *the goods are made available;*
  - *the goods are removed or transported to or for the customer;*
- or*
- *the goods are paid for in whole or in part.*

*Umumnya penyerahan barang terjadi pada saat:*

- *Faktur Pajak diterbitkan terhadap penyerahan;*
- *Barang tersebut dikirimkan;*
- *Barang yang dibuat telah tersedia;*
- *Barang telah dipindahkan atau dikirimkan untuk atau kepada pelanggan; atau*
- *Barang telah dibayar baik sebagian maupun seluruhnya (191-192).*

William (dalam Turonyi, 1996, 192) mengungkapkan, ketika sistem PPN ditetapkan maka akan lebih efisien jika saat penyerahan barang ditentukan berdasarkan saat diterbitkannya Faktur Pajak yang secara bersamaan akan diterbitkan faktur penjualan. Pada prakteknya, *supplier* akan menerbitkan Faktur Pajak pada saat yang sama dengan saat penyerahan atau dalam masa yang tidak lama untuk memenuhi kewajiban ketepatan waktu dalam penerbitan faktur penjualan. Menurut William, undang-undang dapat menentukan batasan dalam jangka waktu tujuh hari dari jangka waktu yang dianggap menjadi saat penyerahan berdasarkan peraturan seperti telah ditetapkan di atas.

William (dalam Turonyi, 1996, 192) juga menyatakan bahwa penyerahan barang dapat didefinisikan sebagai pengalihan hak atas kepemilikan harta berwujud, namun saat penyerahan untuk tujuan pengalihan tersebut dalam ketentuan undang-undang tidak semata-mata

ditentukan pada pengalihannya, melainkan ditentukan berdasarkan pengiriman barang itu sendiri. Perpindahan hak kepemilikan sering kali terjadi pada saat yang bersamaan dengan pengiriman barang, namun hal ini bergantung dari ketetapan pengaturan kebijakan dalam peraturan perundang-undangan, khususnya dalam mengatur penjualan barang dan jenis lain dari penyerahan.

### 2.2.3 Konsepsi Faktur Pajak

Untung Sukardji (2009) menjelaskan bahwa Faktur Pajak (*Tax Invoice*) diperlukan sebagai media untuk mendeteksi atau menguji kebenaran jumlah pajak yang terutang atas penyerahan BKP/JKP. Menurut William (dalam Turonyi, 1996), definisi Faktur Pajak adalah sebagai berikut:

*A VAT Invoice is an invoice, chit, till roll print or other document that issued by taxable person who makes a taxable supply and that records the supply and the amount of VAT payable on it.*

*Faktur Pajak adalah faktur penjualan, bon, segi cash register, atau dokumen lainnya yang diterbitkan oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan yang mencatat persediaan serta di dalamnya mencantumkan jumlah PPN terutang (9).*

Faktur Pajak pada dasarnya merupakan sarana dalam mekanisme kredit pajak, sehingga mekanisme ini dikenal dengan *invoice method* (metode faktur). Dalam sistem PPN yang berbasis faktur (*an Invoice-Based VAT System*), isu mengenai penggunaan Faktur Pajak yang benar merupakan suatu bagian penting dari prosedur untuk *imposing and enforcing* PPN (Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011). Fungsi Faktur Pajak adalah sebagai a) kredit Pajak Masukan, di mana Undang-Undang PPN biasanya mensyaratkan pengurangan Pajak Masukan dengan keberadaan Faktur Pajak yang diterbitkan dalam jangka waktu yang sama dengan pengkreditannya serta b) untuk mengaudit pemungutan PPN oleh pihak otoritas pajak (Turonyi, 1996, 224).

Faktur Pajak wajib dan hanya dapat diterbitkan oleh PKP guna memungut dan menghitung PPN yang terutang, apabila tidak atau salah menerbitkan



Faktur Pajak maka PKP tersebut akan dikenakan sanksi. Faktur Pajak yang ditebitkan tersebut dapat dikreditkan guna mengurangi PPN yang terutang bagi PKP Rekanan (Pembeli). Hal ini sejalan dengan pendapat Schenk dan Oldman (2007), yang menyatakan bahwa:

*A registered person is allowed to claim credit against output tax liability for VAT imposed on acquisitions used in making taxable supplies. As a tax credit, the registered person reduces tax liability one dollar for each one dollar of VAT qualifying for the input credit. It is only a registered person who can issue a VAT invoice, and severe penalties generally are provided for anyone who improperly issues a VAT invoice.*

*Orang yang sudah terdaftar—sebagai Pengusaha Kena Pajak—diperbolehkan untuk mengklaim kredit terhadap kewajiban PPN Keluaran atas pengalihan yang digunakan untuk penyerahan yang terutang pajak. Sebagai kredit pajak, orang yang sudah terdaftar dapat mengurangi kewajiban pajak sebesar satu dollar terhadap satu dollar lainnya yang memenuhi syarat sebagai pengkreditan PPN Masukan. Hanya orang terdaftar yang dapat menerbitkan Faktur Pajak dan pengenaan sanksi secara akan diberlakukan kepada siapa pun yang menerbitkan Faktur Pajak secara tidak benar (138).*

#### **2.2.4 Konsepsi Pajak Pertambahan Nilai**

Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia merupakan terjemahan dari *Value Added Tax* (VAT). Kata *value added tax* merupakan istilah bahasa Inggris yang bersumber dari dua bentuk istilah, yaitu *value added tax* dan *value added tax*, suatu istilah yang tidak berlaku universal. Istilah ini bersumber dari istilah aslinya yang berbahasa Perancis yang bila diterjemahkan lebih cocok diterjemahkan sebagai *added value tax*, namun versi dari istilah ini tidak dipergunakan. Beberapa negara mempergunakan istilah *goods and service tax*. Penggunaan istilah VAT ditujukan untuk *goods and service tax* atau nama lainnya paling akurat mencerminkan sifat unik dari pajak ini (Thuronyi, 1996). Menurut Tait (dalam Rosdiana dan Irianto, 2012), meski VAT telah diadopsi

secara cepat dan menyebar ke berbagai negara, namun tidak ada fenomena yang paralel (*unparalleled tax phenomenon*).

Secara prinsip, PPN atau VAT pada dasarnya merupakan Pajak Penjualan yang dipungut beberapa kali (*multiple stage levies*) atas dasar nilai tambah yang timbul pada semua jalur produksi dan distribusi. Jadi, PPN ini dapat dipungut beberapa kali pada berbagai mata rantai jalur produksi dan distribusi, namun hanya pada pertambahan nilai yang timbul pada setiap jalur yang dilalui barang dan jasa. Hal ini sejalan dengan yang dikatakan oleh Ebrill et.al (2001, 3) yang menyatakan bahwa :

*the key features of the Value Added Tax are that it is a broad-based tax levied at multiple stage of production, with—crucially—tax on inputs credited against taxes on output. That is, while sellers are required to charge the tax on all their sales, they can also claim in a credit for taxes that they have been charge on their input.*

*Kunci utama dari Pajak Pertambahan Nilai adalah, pajak tersebut memiliki basis pengenaan pajak yang sangat luas pada beberapa tahap produksi, dengan—hal utama—adanya pengkreditan Pajak Masukan dnegan Pajak Keluaran. Dengan kata lain, sementara penjual dikenai kewajiban untuk memungut pajak atas seluruh penjualannya, mereka juga dapat meminta pengkreditan untuk pajak yang sudah dikenakan sebagai masukan mereka (3)*

Tait (1988, 4) memberikan pengertian pertambahan nilai sebagai berikut:

*Value added is the value that a producer (whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer or circus owner) adds to his raw, material or purchase (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is the input (the raw material, transport, rent, advertising and so on) are bought, people are paid wages to work on these input and, when the final good and service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profit) or from subtractive side (output minus input)”*

*Pertambahan nilai adalah, nilai yang oleh produsen (apakah suatu pabrikasi, distributor, agen periklanan, penata rambut, petani, pelatih pacuan kuda atau pemilik sirkus) yang ditambahkan kepada bahan mentah, material atau pembelian (selain tenaga kerja) sebelum menjual atau produk baru atau peningkatan produk atau jasa. Semua itu adalah masukan (bahan mentah, transportasi, sewa, iklan dan lain sebagainya) yang dibeli, yang dibayar orang dengan upah untuk bekerja pada masukan ini dan, pada saat barang jadi atau jasa tersebut terjual, terdapat beberapa keuntungan yang tersisa. Dengan demikian, pertambahan nilai dapat dilihat dari sisi bahan tambahan (upah ditambah keuntungan) atau dari sisi subtractive (keluaran dikurangi masukan) (4).*

Sejalan dengan pendapat Tait, VAT menurut Rosdiana dan Irianto (2012) dapat dilihat dari dua sisi, yaitu dari sisi pertambahan nilai (upah dan keuntungan) serta dari sisi selisih *output* dikurangi *input*. Value Added = Wages + Profit = Output – Input. Karena yang menjadi dasar pengenaan pajak ini adalah value added (pertambahan nilai atau nilai tambah), maka istilah atau terminologi yang dipergunakan adalah Value Added Tax (Pajak Pertambahan Nilai).

### **2.2.5 Karakter Legal Pajak Pertambahan Nilai**

Dasar pemikiran pengenaan PPN menurut Gunadi et. el. (1999) adalah untuk mengenakan pajak pada tingkat kemampuan masyarakat untuk untuk berkonsumsi, yang pengenaannya dilakukan secara tidak langsung kepada konsumen. Pajak ini dikenakan kepada pengusaha yang menyerahkan barang atau jasa kepada konsumen, sehingga pengusaha yang menyerahkan barang dan jasa akan memperhitungkan pajaknya di dalam harga jualnya. Oleh karena pengenaan pajak ini ditujukan kepada konsumen, maka PPN lebih dikenal dengan sebutan pajak atas konsumsi (*tax on consumption*). Terra (1988, 7) menjelaskan tentang *legal character* PPN yaitu sebagai:

*basically it means that the intrinsic nature of a tax should be the guiding principle in determining its consequences and not just the label, or the*

*name of a tax* (hal 7). PPN menurut Terra adalah pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (*a general indirect tax on consumption*).

Sukardji (2009) menyebutkan beberapa karakter legal PPN, yaitu sebagai 1) pajak tidak langsung, 2) merupakan jenis pajak objektif, 3) bersifat *multy stage levy*, 4) penghitungan PPN terutang untuk dibayar ke kas negara menggunakan *indirect subtraction method*, 5) PPN juga bersifat non kumulatif, 6) PPN di Indonesia menganut tarif tunggal (*single rate*), 7) PPN adalah pajak atas konsumsi dalam negeri, dan 8) PPN yang diterapkan di Indonesia adalah PPN tipe konsumsi (*consumption type VAT*). Lebih lanjut karakter legal PPN menurut Sukardji (2009, 2-16) adalah sebagai berikut:

1. **PPN adalah pajak tidak langsung**, karakteristik ini menjelaskan bahwa PPN adalah jenis pajak tidak langsung di mana beban pajaknya dapat dilimpahkan kepada pihak lain. Sukardji berpendapat bahwa karakter pajak tidak langsung ini memberi konsekuensi yuridis bahwa antara pemikul beban pajak (destinataris pajak) dengan penanggungjawab atas pembayaran pajak ke kas negara di pihak berbeda. Apabila penjual atau pemberi jasa tidak memungut PPN dari pembeli atau penerima jasa, maka sepenuhnya menjadi tanggung jawab penjual atau pemberi jasa.
2. **PPN adalah pajak objektif**, di mana timbulnya kewajiban sangat ditentukan oleh adanya objek pajak, kondisi subjektif subjek pajak menurut Sukardji adalah tidak relevan.
3. **PPN bersifat *multy stage levy***, artinya PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi. Hal ini berarti PPN dapat dikenakan berulang-ulang pada setiap mutasi BKP atau JKP.
4. Penghitungan PPN terutang untuk dibayar ke kas negara **menggunakan *indirect subtraction method***, di mana PPN diperhitungkan dengan cara mengurangi pajak atas perolehan dengan pajak atas penyerahan. Sukardji menjelaskan bahwa untuk mendeteksi atau menguji kebenaran jumlah pajak yang terutang atas penyerahan tersebut diperlukan suatu dokumen pendukung yang dinamakan *tax invoice* (Faktur Pajak). Sehingga metode ini juga dinamakan *invoice method*. Oleh karena itu Faktur Pajak merupakan persyaratan mutlak dalam *indirect subtraction method*. Dalam

hukum pajak, menurut Sukardji, kegiatan mengurangi pajak dengan pajak dinamakan *tax credit*, oleh karena itu metode ini juga dinamakan *credit method*.

5. **PPN bersifat non kumulatif** di mana pajak ini tidak menimbulkan pajak berganda.
6. PPN di **Indonesia menganut tarif tunggal (*single rate*)** yang dalam UU PPN ditetapkan sebesar 10%. Dengan Peraturan Pemerintah, tarif ini dapat dinaikan menjadi 15% atau diturunkan menjadi 5%.
7. PPN adalah **pajak atas konsumsi dalam negeri** sehingga PPN hanya dikenakan atas barang atau jasa yang dikonsumsi di dalam Daerah Pabean Republik Indonesia. Menurut Sukardji, apabila barang atau jasa tersebut akan dikonsumsi di luar Daerah Pabean, maka tidak dikenakan PPN di Indonesia. Hal ini sesuai dengan *destination principle* (prinsip tempat tujuan), yaitu PPN dikenakan di tempat tujuan barang atau jasa dikonsumsi.
8. PPN yang diterapkan di Indonesia adalah **PPN tipe konsumsi (*consumption type VAT*)**, artinya seluruh biaya yang dikeluarkan untuk perolehan barang modal dapat dikurangi dari DPP PPN. Menurut Sukardji, sebagai pajak atas konsumsi memberikan indikasi bahwa PPN bukan pajak atas kegiatan bisnis.

Mardiasmo (1991, hal 163) menyebutkan beberapa karakteristik yang membuat PPN lebih unggul dari pengenaan pajak atas konsumsi pada masa sebelumnya, yaitu:

1. Menghilangkan pajak berganda.
2. Tarif tunggal sehingga memudahkan pelaksanaan.
3. Dapat menghindarkan penyelundupan (lebih mudah pengawasan).
4. Netral dalam persaingan dalam negeri.
5. Netral dalam perdagangan internasional.
6. Netral dalam pola konsumsi.
7. Dapat mendorong ekspor.

### 2.2.6 Pengusaha Kena Pajak

Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Person*) dalam PPN diartikan sebagai orang yang berdasarkan ketentuan Undang-Undang terdaftar atau diharuskan terdaftar untuk melakukan kewajiban pajak (Schenk dan Oldman, 2007). *Taxable Person* menurut Rosdiana, Irianto dan Putranti (2011) dapat didefinisikan juga sebagai: “*a person who has to account for and remit VAT. Taxable Person are liable to tax on all amounts received or recivable by them for taxable supplies made in the course of business, trade or similar activity*” (hal 205).

Akan tetapi tidak semua pembayar pajak adalah *taxable person*, karena pada dasarnya *taxable person* berbeda dengan *tax payer*, seperti yang dijelaskan oleh William (dalam Thuronyi, 1996, hal 175) bahwa “*A person within the scope of VAT is usually described as a taxable person*”. Orang yang wajib mendaftarkan untuk melaksanakan kewajiban PPN adalah orang yang usahanya memperoleh omzet melebihi ambang batas yang ditentukan dimana omzet tersebut merupakan penjualan dari barang/jasa. orang atau badan wajib yang telah memenuhi syarat (khususnya terkait omzet melebihi ambang batas yang ditentukan), wajib untuk melaporkan kegiatan usahanya Kantor Pelayanan Pajak tempat kegiatan usaha atau domisili untuk dikukuhkan sebagai PKP (Prastowo, 2009). Fungsi pengukuhan PKP menurut Rosdiana dan Irianto (2011, hal 116) adalah sebagai a) pengawasan dalam melaksanakan hak dan kewajiban PKP di bidang PPN dan PPN BM serta b) sebagai identitas PKP yang bersangkutan.

### 2.2.7 Retur Penjualan

Transaksi bisnis yang dilakukan antar dua pihak tidak selamanya berjalan normal. Demikian pula dalam hal transaksi jual beli barang, bisa saja pembeli tidak puas dengan barang yang dibelinya, misal spesifikasi tidak sesuai pesanan, barang cacat, dan sebagainya yang mengakibatkan barang dikembalikan untuk diganti atau bahkan pembelian menjadi batal (Majalah Perpajakan Mingguan Indonesian Tax Review, Rubrik How Low Tax You Go: “Dijamin Tidak Kembali”, 2001). Adanya pengembalian barang bisa saja

terjadi pada saat penyerahan BKP telah selesai dilakukan seluruhnya dan Faktur Pajak telah diterbitkan (Schenk dan Oldman, 2007). Dalam transaksi penjualan secara konsinyasi, pengembalian barang bisa terjadi bila barang yang dikonsinyasikan tidak laku terjual atau memang kondisi barang cepat rusak sehingga *consignee* memutuskan untuk mengembalikan barang.

Dalam hal barang dikembalikan, seharusnya pembeli menyertakan Nota Retur sebagai dokumen yang digunakan untuk membatalkan tagihan atau mengurangi jumlah tagihan. Inisiatif mengembalikan adalah dari pembeli sehingga pembeli di Indonesia wajib membuat Nota Retur (Majalah Perpajakan Mingguan Indonesian Tax Review, Rubrik How Low Tax You Go: "Dijamin Tidak Kembali", 2001). Di beberapa negara yang mengaplikasikan PPN, pengusaha yang melakukan penyesuaian wajib menerbitkan Nota Debit atau Nota Credit untuk memberitahukan adanya penyesuaian bagi penerimanya, dan sebagai bukti bila terjadi pemeriksaan yang memverifikasikan bahwa penyesuaian penjualan telah dibukukan oleh pihak-pihak yang mengikat perjanjian (Schenk dan Oldman, 2007).

Jika pihak penjual sudah mencatat jumlah PPN Keluaran yang ternyata salah seperti tercantum jumlah penyerahan yang tertera dalam Faktur Pajak dan pelaporan atas penyerahan tersebut sudah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuannya, maka secara mendasar atas penyerahan tersebut semestinya berubah, atau dipertimbangkan untuk berubah, atau beberapa atau seluruh barang dan jasa yang sudah diserahkan dikembalikan, maka penjual dapat menyesuaikan kewajibannya sebagai akibat dari adanya pembatalan, pengembalian atau perubahan transaksi. Jika penyesuaian dilakukan karena pengenaan kewajiban pajak yang terlalu besar (*overstatement*), maka pembetulan dilakukan dengan menerbitkan Nota Credit dan menjadi pengurang PPN Masukan bagi penerima barang. Sementara jika karena pengenaan kewajiban pajak yang terlalu kecil (*undertatement*), maka penyesuaian dilakukan dengan menambahkan kewajiban PPN Keluaran dan menerbitkan Nota Debit kepada penerima barang (Schenk dan Oldman, 2007).

### 2.2.8 Administrasi Perpajakan

Pengertian administrasi perpajakan menurut De Leon adalah seperangkat cara dan prosedur dari penghitungan (*assessing*), pemungutan (*collection*) atau penagihan (*enforcing*) pajak terutang. Mansury (1994, 43-44) memberi tiga pengertian atas administrasi perpajakan ini, yaitu:

1. Suatu instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak.
3. Kegiatan penyelenggaraan pungutan pajak oleh suatu instansi atau badan yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijakan perpajakan berdasarkan sarana hukum yang ditentukan oleh undang-undang perpajakan dengan efisien.

Sementara menurut Tanzi (dalam Rosdiana dan Irianto, 2011, 2-3) administrasi perpajakan memainkan suatu peranan krusial dalam menentukan berhasil tidaknya suatu sistem dan kebijakan perpajakan yang diambil oleh suatu negara. Sehingga berdasarkan pendapat-pendapat di atas, bisa disimpulkan bahwa administrasi perpajakan yang terdiri atas seperangkat cara dan prosedur dari penghitungan (*assessing*), pemungutan (*collection*) atau penagihan (*enforcing*) pajak terutang yang dilakukan instansi atau badan, termasuk di dalamnya orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak, sangat terkait erat untuk menentukan berhasil tidaknya suatu sistem dan kebijakan perpajakan yang diambil oleh suatu negara.

Tujuan administrasi perpajakan menurut Silvani (dalam Rosdiana dan Irianto, 2011, 5) adalah mendorong terjadinya suatu kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary tax compliance*). Kepatuhan pajak secara sukarela tersebut dapat didorong apabila administrasi perpajakan secara tegas menunjukkan dapat mendeteksi dan menangkap para Wajib Pajak yang tidak menjalankan kewajibannya atau Wajib Pajak yang tidak patuh, serta menerapkan sanksi sesuai dengan aturan yang ada tanpa adanya suatu pengecualian. Sehingga



untuk terselenggaranya suatu administrasi perpajakan yang baik menurut Mansury (1994, 43-44) harus memenuhi dasar-dasar sebagai berikut:

1. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberi kejelasan bagi Wajib Pajak.
2. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan dimaksud baik dalam perumusan yuridis, yang memberikan kemudahan untuk dipahami; maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan pemenuhan kewajiban pajak oleh Wajib Pajak.

## **2.2.9 Prinsip-Prinsip Pemungutan Pajak**

### **2.2.9.1 Empat Kaidah Adam Smith**

Administrasi perpajakan yang baik harus ditunjang oleh kebijakan pajak yang selaras dengan prinsip-prinsip pemungutan pajaknya. Adam Smith (dalam Nurmantu, 2003, 83) mengemukakan empat kaidah yang harus diperhatikan dalam pemungutan pajak, yaitu:

1. *Equality*, adalah supaya tekanan pajak di antara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmati di bawah perlindungan negara.
2. *Certainty*, adalah supaya pajak yang harus dibayar seseorang harus terang dan pasti tidak dapat dimulur-mulur atau ditawar-tawar (*not arbitrary*). Kaidah *certainty* disini meliputi empat hal. Pertama, siapa kepastian Wajib Pajak; kedua, kepastian tentang Objek Pajak sampai dengan jumlah pajak yang harus dibayar; ketiga, meliputi kepastian tentang kapan pajak itu harus dibayar; dan keempat merupakan kepastian tentang kemana pajak itu harus dibayar.
3. *Convenience*, adalah supaya dalam memungut pajak, pemerintah hendaknya memperhatikan saat-saat yang paling baik bagi si pembayar pajak.
4. *Efficiency* adalah supaya pemungutan pajak hendaknya dilaksanakan dengan sehemat-hematnya, jangan sampai biaya-biaya memungut justru lebih tinggi daripada pajak yang dipungut.

### 2.2.9.2 Prinsip Pemungutan Pajak Fritz Neumark

Fritz Neumark (dalam Nurmantu, 2003, 90-95) mengemukakan 4 (empat) prinsip yang harus diperhatikan dalam pemungutan pajak. yaitu *revenue productivity*, *social justice*, *economic goals* dan *ease of administration and compliance*.

#### 2.2.9.2.1 Revenue Productivity

*Revenue productivity* menurut Fritz Neumark (dalam Nurmantu, 2003, 90-95) menyangkut dua hal, yaitu *the principle of adequacy* dan *the principle of adaptability*. Yang dimaksud dengan *the principle of adequacy* adalah, sistem perpajakan nasional seharusnya dapat menjamin penerimaan negara untuk membiayai semua pengeluaran. Sementara yang dimaksud dengan *the principle of adaptability* adalah, hendaknya sistem perpajakan bersifat cukup fleksibel untuk menghasilkan penerimaan tambahan untuk penerimaan negara.

#### 2.2.9.2.2 Social Justice

Pemungutan pajak yang baik menurut Fritz Neumark (dalam Nurmantu, 2003, 90-95) juga harus memperhatikan keadilan sosial (*social justice*), yaitu sistem perpajakan yang memperhatikan:

1. *The principle of universality*, yang berarti orang-orang yang mampu membayar pajak harus dipajaki secara universal. Artinya kepada orang-orang tersebut diberi beban pajak yang sama.
2. *The equality principle*, dimana sistem perpajakan menghendaki supaya orang-orang yang berada dalam kedudukan dan posisi ekonomi yang sama harus menanggung utang pajak yang sama pula.
3. *The ability to pay principle*, yaitu prinsip yang menurut Fritz Neumark supaya jumlah beban pajak yang dipikul oleh individu sesuai dengan kemampuannya untuk memikul beban pajak, dengan memperhatikan semua sifat-sifat yang melekat pada individu yang bersangkutan sedemikian rupa, sehingga kerugian yang timbul akibat pengenaan pajak akan menjadi sama.

4. *The principle of redistribution of income*, yang menurut Frizt Neumark distribusi beban pajak di antara penduduk harus mempunyai akibat untuk memperkecil perbedaan penghasilan dan kekayaan yang disebabkan oleh mekanisme pasar bebas.

#### 2.2.9.2.3 *Economic Goals*

Frizt Neumark (dalam Nurmantu, 2003, 90-95) juga mengungkapkan bahwa pemungutan pajak harus memenuhi prinsip *economic goals*. Artinya pajak dipergunakan sebagai alat untuk membantu mencapai tujuan-tujuan ekonomi.

#### 2.2.9.2.4 *Ease of Administration and Compliance*

Terakhir Frizt Neumark (dalam Nurmantu, 2003, 90-95) menyebutkan bahwa pemungutan pajak harus memenuhi prinsip *ease of administration and compliance*. Artinya, pemungutan pajak yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Prinsip ini terinci lagi dalam 4 (empat) persyaratan, yaitu *the requirement of clarity*, *the requirement of continuity*, *the requirement of economy* dan *the requirement of convenience*.

Yang dimaksud dengan *the requirement of clarity* adalah, dalam sistem perpajakan, baik dalam undang-undang maupun pada peraturan pelaksanaannya, khususnya pada proses pemungutannya, maka ketentuan-ketentuan perpajakan harus dapat dipahami (*comprehensible*), tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) baik untuk Wajib Pajak maupun untuk Fiskus sendiri.

*The requirement of continuity* artinya undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah dan apabila terjadi perubahan, maka perubahan-perubahan tersebut haruslah dalam konteks *tax reform* secara umum dan sistematis.

Sementara *the requirement of economy* ditujukan pada penghitungan, penagihan dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang

lain. Biaya yang diminimalkan ini bukan hanya meliputi biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah (*administrative cost*) melainkan juga biaya ditujukan kepada biaya-biaya yang dikeluarkan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya (*compliance cost*).

Terakhir adalah *the requirement of convenience* di mana pembayaran pajak sedapat mungkin tidak memberatkan Wajib Pajak. Persyaratan *convenience* juga harus tercermin pada pelayanan Fiskus terhadap Wajib Pajak seperti pelayanan pendaftaran diri menjadi Wajib Pajak untuk mendapatkan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), penyuluhan dan pemberian untuk melaksana hak-hak perpajakannya.

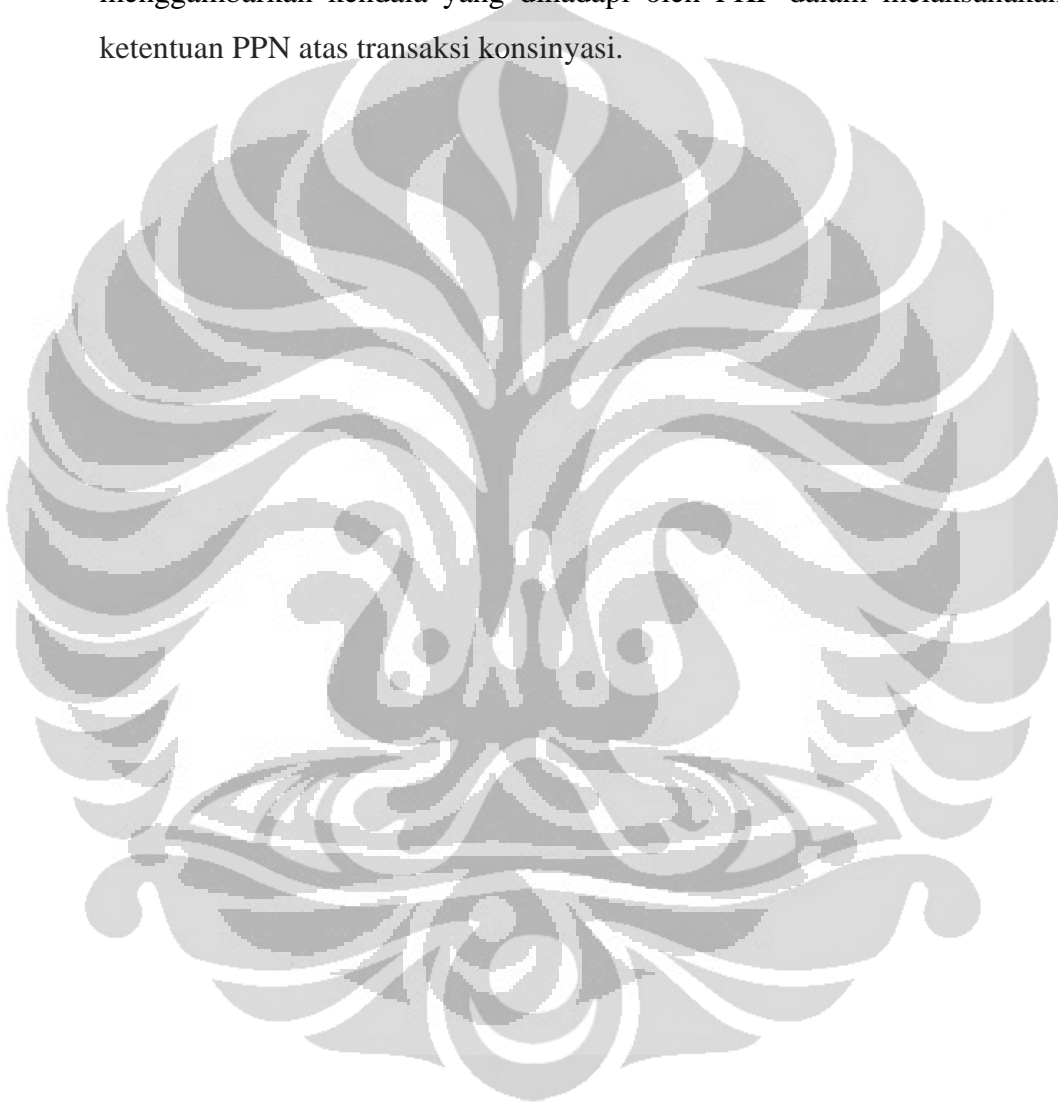
#### 2.2.10 Kerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini, peneliti menganalisa fenomena ketentuan perpajakan mengenai PPN atas transaksi penjualan secara konsinyasi yang mengalami kendala dalam implementasinya. Kendala yang dihadapi oleh beberapa perusahaan seperti PT ABC, PT BCD dan PT CDE umumnya terjadi karena perbedaan terkait:

1. Saat terutangnya PPN antara transaksi penjualan secara konsinyasi dengan transaksi penjualan yang tidak dilakukan melalui mekanisme konsinyasi; dan
2. Saat pembuatan Faktur Pajak antara transaksi penjualan secara konsinyasi dengan transaksi penjualan yang tidak dilakukan melalui mekanisme konsinyasi.

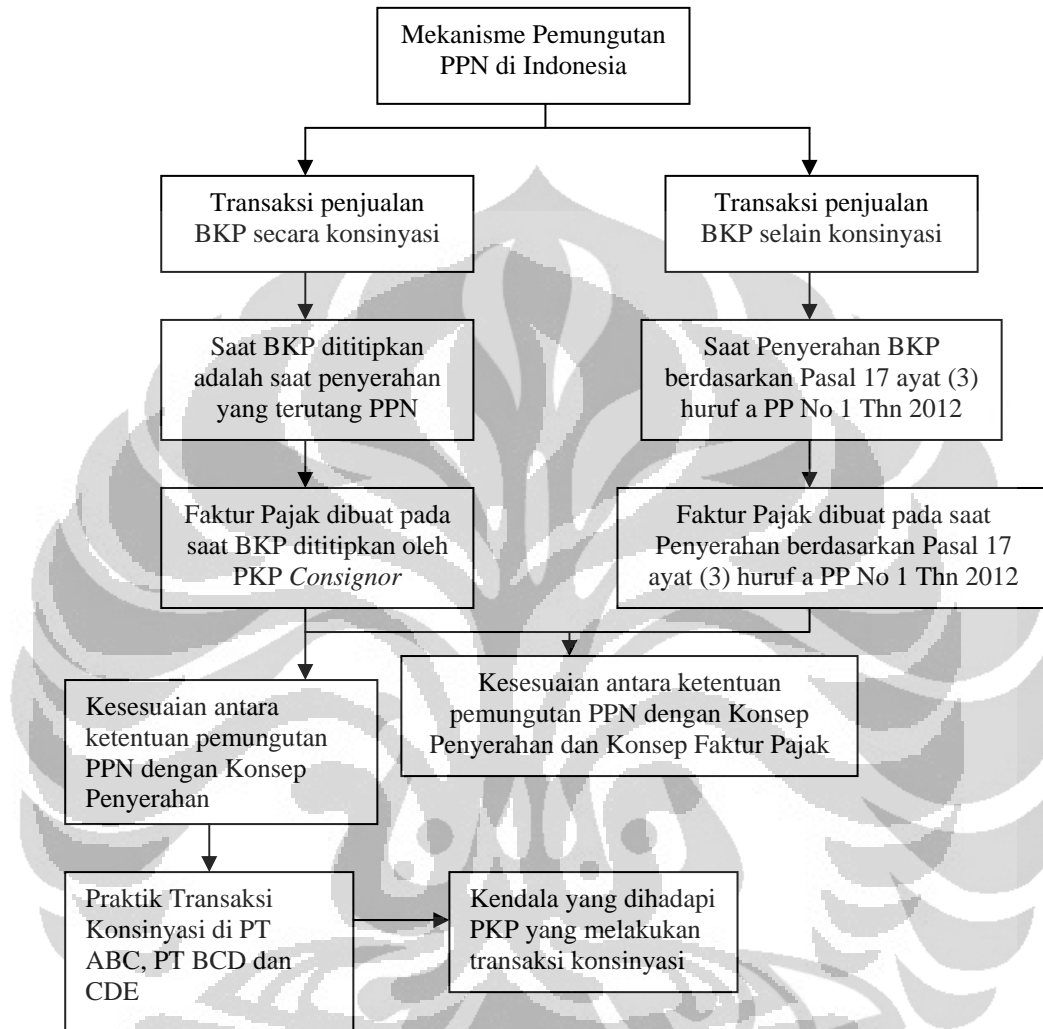
Berdasarkan pola akuntansi, transaksi penjualan secara konsinyasi pun menganut prinsip akrual dimana penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal seperti halnya penjualan yang tidak dilakukan berdasarkan perjanjian konsinyasi. Hal ini tercermin dari pengakuan pendapatan yang dilakukan pada saat *consignee* melakukan penjualan kepada pembeli sebenarnya. Namun demikian, pengenaan PPN antara transaksi penjualan

secara konsinyasi dengan penjualan yang tidak dilakukan berdasarkan perjanjian konsinyasi diperlakukan berbeda, khususnya dari sisi penentuan saat terutangnya PPN dan saat pembuatan Faktur Pajak. Karena adanya perbedaan perlakuan PPN ini, peneliti mempunyai ketertarikan yang besar untuk menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.



Bila digambarkan, maka kerangka pemikiran tersebut akan terlihat seperti gambar 2.1 di bawah ini:

**Gambar 2.1 Alur Pemikiran**



Sumber : Hasil Olahan Peneliti

## **BAB 3**

### **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian menurut Raco (2010) merupakan kegiatan ilmiah yang dilakukan secara bertahap dimulai dengan penentuan topik, pengumpulan data dan menganalisis data sehingga nantinya diperoleh suatu pemahaman dan pengertian atas topik, gejala atau isu tertentu. Dikatakan bertahap karena kegiatan ini berlangsung mengikuti suatu proses tertentu, sehingga ada langkah-langkah yang perlu dilalui sebelum melangkah pada tahapan berikutnya.

Tahapan-tahapan ini dijalankan secara sistematis, logis dan rasional. Sistematis berarti mengikuti sistem yang biasanya berlaku dalam penelitian. Logis maksudnya penelitian tersebut mengikuti alur pemikiran ilmiah yang umumnya diterima dalam dunia riset. Rasional artinya penelitian ini masuk akal dan dapat dicerna dengan pikiran sehat (Raco, 2010).

John Creswell (dalam Raco, 2010) mendefinisikan penelitian sebagai suatu proses bertahap bersiklus yang dimulai dengan identifikasi masalah atau isu yang akan diteliti. Setelah masalah teridentifikasi kemudian diikuti dengan *me-review* bahan bacaan atau kepustakaan. Sesudah itu menentukan dan memperjelas tujuan penelitian. Dilanjutkan dengan pengumpulan dan analisa data. Kemudian menafsirkan data yang diperoleh. Penelitian ini berpuncak pada pelaporan hasil penelitian. Pembaca atau *audience* akan mengevaluasi dan selanjutnya menggunakannya. Dari identifikasi masalah hingga pelaporan, semuanya berlangsung dalam proses yang bertahap yang berurutan secara teratur dan sistematis. Berdasarkan definisi di atas, bisa disimpulkan bahwa metode penelitian membahas mengenai keseluruhan cara suatu penelitian dilakukan di dalam penelitian, yang mencakup prosedur dan teknik-teknik yang dilakukan di dalam penelitian.

#### **3.1 Pendekatan Penelitian**

Penelitian kualitatif menurut Prasetya Irawan (dalam Butar-Butar, 2010) disebut *verstehen* (pemahaman mendalam) karena mempertanyakan makna suatu objek secara mendalam dan tuntas. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian

ini adalah pendekatan kualitatif yang memandang realitas sosial sebagai sesuatu yang holistik/utuh, kompleks, dinamis penuh makna dan hubungan gejala bersifat interaktif, digunakan untuk meneliti pada kondisi objek yang alamiah—yang berarti objek berkembang pada adanya, tidak dimanipulasi oleh peneliti dan kehadiran peneliti tidak mempengaruhi dinamika pada objek tersebut—dan hasil penelitian kualitatif lebih menekankan makna daripada generalisasi (Sugiyono, 2011).

Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif karena setiap negara perlu menerapkan sistem perpajakan yang dapat meminimalisir permasalahan. Implementasi pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi semestinya tidak memberatkan dan memberi kemudahan bagi Wajib Pajak khususnya dalam mengaplikasikan saat penyerahan sebagai indikator saat terutangnya pajak yang sekaligus menjadi saat pembuatan Faktur Pajak. Agar penelitian ini tepat sasaran maka penelitian dilakukan berdasarkan pendekatan kualitatif dimana teori digunakan sebagai pemberi batasan sehingga tidak terjadi kesalahan dalam melakukan analisa. Hal ini sesuai dengan salah satu ciri utama dalam penelitian kualitatif yang dinyatakan oleh Prasetya Irawan (dalam Butar-Butar, 2010) bahwa penelitian kualitatif tidak bertujuan untuk mengkonfirmasi realitas, seperti dalam uji hipotesis, tetapi justru menampakkan (atau membangun) realitas yang sebelumnya *tacit*, implisit tersembunyi menjadi nyata, eksplisit, nampak.

Disamping itu, alasan peneliti untuk melakukan pendekatan kualitatif adalah karena kedudukan teori dalam penelitian ini serta pola pemikiran penelitian yang bersifat induktif. Penelitian ini tidak bersifat menguji kebenaran suatu teori melainkan untuk menarik kesimpulan gejala terkait implementasi pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi sehingga dapat disimpulkan bahwa penelitian ini bersifat induktif yang juga merupakan salah satu ciri dari pendekatan kualitatif. Menurut Prasetya Irawan (dalam Butar-Butar, 2010), peneliti kualitatif berpikir secara induktif, *grounded*. Ia tidak memulai penelitiannya dengan mengajukan hipotesis dan kemudian menguji kebenarannya (berpikir deduktif). Peneliti kualitatif bergerak dari “bawah”. Dia kumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu dan dari data itu ia mencari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip dan akhirnya menarik kesimpulan dari analisisnya itu.



## 3.2 Jenis Penelitian

### 3.2.1 Berdasarkan Tujuan penelitian

Ditinjau dari tujuannya, jenis penelitian ini termasuk kedalam penelitian deskriptif karena penelitian ini merupakan penelitian analisis implementasi yang ingin memberikan gambaran mengenai suatu keadaan, sehubungan dengan fenomena transaksi penjualan secara konsinyasi dan kesulitan-kesulitan yang dihadapi oleh para Wajib Pajak, khususnya PT ABC, PT BCD dan PT CDE untuk melaksanakan pemungutan PPN atas transaksi secara konsinyasi tersebut.

Nazir (dalam Pratama, 2011) menyatakan bahwa dengan metode analisis deskripsi adalah suatu metode yang dapat digunakan untuk meneliti sekelompok manusia, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun untuk membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta, sifat-sifat serta hubungan antara fenomena yang diselidiki.

### 3.2.2 Berdasarkan Manfaat Penelitian

Berdasarkan manfaatnya, penelitian ini termasuk dalam jenis penelitian murni. Penelitian murni lebih banyak digunakan di lingkungan akademik dan biasanya dilakukan dalam kerangka pengembangan ilmu pengetahuan. Penelitian ini dilakukan dalam kerangka akademis dan lebih ditujuk bagi pemenuhan kebutuhan peneliti. Hal ini sejalan seperti diungkap oleh seperti yang disebutkan *Cresswel* (dalam Matualaga, 2011, hal 44) mengenai karakteristik penelitian murni, yaitu:

1. *Research problems and subjects are selected with a great deal of freedom.*
  2. *Research is judged by absolute norm of scientific rigor, and the highest standards of scholarship are sought.*
  3. *The driving goal is to contribute to basic, theoretical knowledge.*
1. *Masalah dan subjek penelitian dipilih secara bebas.*
  2. *Penelitian ditentukan berdasarkan norma absolut dari kekakuan ilmiah dan standard tertinggi yang dicari oleh sarjana.*
  3. *Tujuannya adalah untuk memberi kontribusi pada pengetahuan teori mendasar.*

### 3.2.3 Berdasarkan Dimensi Waktu

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini termasuk penelitian *cross sectional* dan penelitian dilaksanakan mulai tanggal 3 Maret 2012 hingga 16 Juni 2012. Penelitian *cross sectional* adalah penelitian yang dilakukan dalam satu waktu tertentu. Pengertian satu waktu tertentu tidak bisa hanya dibatasi pada hitungan minggu, hitungan bulan, atau hitungan tahun saja. Hal ini sebagaimana diungkapkan Bailey (dalam Matualaga, 2011) mengenai definisi *cross sectional*, yaitu : “*Most survey studies are in theory cross sectional, even though in practice it may take several weeks or months for interviewing to be completed. Researches observe at one point in time.*” banyak survey penelitian adalah dalam teori *cross sectional*, walaupun dalam prakteknya hal itu dapat mengambil waktu beberapa minggu atau bulan agar wawancara dapat diselesaikan (hal 45).

### 3.2.4 Berdasarkan Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data bertujuan untuk mengumpulkan data atau informasi yang dapat menjelaskan permasalahan suatu penelitian secara objektif. Dalam penelitian kualitatif, teknik pengumpulan data yang utama menurut Sugiyono (2011) adalah observasi dan wawancara.

Teknik pengumpulan data yang dilakukan sebagai berikut:

#### 1. Studi Lapangan (*Field Research*)

Data primer dan sekunder dapat diperoleh melalui penelitian lapangan (*field research*), dilakukan dengan melakukan wawancara secara mendalam (*in depth interview*). Peneliti akan menggunakan pertanyaan terbuka dan melakukan *one by one interview* dengan *audio tape*. Peneliti tidak membatasi pilihan jawaban informan sehingga informan dalam penelitian ini dapat menjawab secara bebas dan lengkap sesuai pendapatnya. Wawancara mendalam ini dilakukan kepada pihak-pihak yang kompeten dalam masalah teori umum perpajakan dan kebijakan pajak serta kenyataan di lapangan.

#### 2. Studi Kepustakaan (*Library Research*)

Studi ini dilakukan dengan mengumpulkan dan mempelajari data serta informasi yang didapat dari laporan serta dokumen, penelitian-penelitian

terdahulu mengenai buku-buku, peraturan perundang-undangan, jurnal, dan sumber literatur lainnya.

### 3.3 Informan

Informan adalah seseorang yang diharapkan dapat memberi informasi yang berguna untuk kepentingan penelitian melalui wawancara dan data yang dibutuhkan peneliti. Dalam penelitian kualitatif, pemilihan informan yang tepat merupakan salah satu faktor yang menjadi penentu dalam proses pengumpulan dan pengolahan data. Dalam melakukan wawancara, peneliti menetapkan kriteria tertentu untuk menetapkan informan. Kriteria ini mengacu pada apa yang telah diungkapkan oleh Neuman (dalam Butar-Butar, 2010), yaitu:

*The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant. 1) The individuals is currentely involved in the field; 2) The person can spend time with the researcher.3) Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.*

Berdasarkan kriteria tersebut, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah:

1. Akademisi
  - a. Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia, Universitas Esa Unggul serta *Tax Managing Partner* di PT Suluh Prima Target, Tugiman Binsarjono SE, MM, BKP, sebagai dosen, konsultan serta mantan pemeriksa pajak yang pernah menangani transaksi konsinyasi sehingga mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi;
  - b. Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia serta *Tax Partner* di MUC Consulting Group, Imam Subekti SE, CFP, sebagai dosen, juga konsultan pajak yang pernah menangani proses litigasi transaksi konsinyasi karena dalam pemeriksaan pajak *klien*-nya yang merupakan PKP *consignor* dilakukan koreksi atas PPN Keluaran sehingga dianggap tidak melakukan pemungutan PPN pada masa pajak

diserahkannya BKP untuk dititipkan, dan dikenakan sanksi atas keterlambatan pembuatan Faktur Pajak;

2. Praktisi Perpajakan:

- a. Mantan Wakil Ketua II Pengadilan Pajak dan Staf Ahli Bidang Fiskal Dewan Perwakilan Daerah Dr. Tjip Ismail, SH, MM, yang mengetahui latar belakang dilakukannya kebijakan perlakuan PPN atas transaksi konsinyasi.
- b. Wakil Pimpinan Lembaga Manajemen Formasi, Agus Setiono, praktisi perpajakan yang mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi;
- c. *Tax Partner* pada Esindo Multi Tata, Mantan Pemeriksa Pajak di Karikpa Jakarta Khusus dan Karikpa Malang, Heri Purwanto SE, BKP, konsultan juga mantan pemeriksa pajak yang pernah menangani transaksi konsinyasi sehingga mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi;
- d. *Managing Partner* pada PT Mitra Mandiri Selaras (MMSTax), Andi M. Iqbal SE, konsultan pajak yang pernah menangani transaksi konsinyasi sehingga mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi;
- e. *Managing Partner* ARM Consulting, Mantan Pemeriksa Pajak di Karikpa Bali, Abdul Rahim yang mengetahui alur pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi.

3. Pihak-pihak terkait lainnya

- a. Direktur Keuangan di PT ABC, Benny Djajadi, yang mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi di perusahaan tersebut dan pernah mengalami masalah dalam pemeriksaan pajak karena sebagai PKP *consignor* tidak melakukan pemungutan PPN pada masa pajak diserahkannya BKP untuk dititipkan sehingga dikenakan sanksi atas keterlambatan pembuatan Faktur Pajak dan sebagai PKP *consignee* dilakukan koreksi atas PPN Masukan karena Faktur Pajak dianggap telah melewati masa pengkreditannya;
- b. *Tax Specialist* di PT BCD perusahaan yang bergerak di bidang retail, Gunardi S.Sos, yang mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi di perusahaan tersebut dan mengetahui dampak terutangnya

PPN pada masa pajak diserahkan BKP untuk dititipkan, masalah sanksi karena keterlambatan penyetoran PPN dan sanksi atas keterlambatan pembuatan Faktur Pajak;

- c. *Tax Manager* di PT CDE perusahaan yang bergerak di bidang retail, Triyudho Ariotedjo S.Sos, yang mengetahui praktek pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi di perusahaan tersebut dan mengetahui dampak terutangnya PPN pada masa pajak diserahkan BKP untuk dititipkan, masalah sanksi karena keterlambatan penyetoran PPN dan sanksi atas keterlambatan pembuatan Faktur Pajak.

### 3.4 Teknik Analisis Data

Analisis data menurut Moleong (dalam Matualaga, 2011) merupakan upaya yang dilakukan dengan jalan bekerja dengan data, mengorganisasikan data, memilah-milahnya dalam satuan yang dapat dikelola, mensintesiskannya, mencari dan menemukan pola, menemukan apa yang penting dan apa yang dipelajari, serta memutuskan apa yang dapat dipelajari, serta memutuskan apa yang dapat diceritakan kepada orang lain.

Berdasarkan teknik analisis data, penelitian ini tergolong penelitian yang menggunakan analisa data kualitatif karena penelitian dilakukan melalui wawancara kepada beberapa informan yang mengalami langsung pelaksanaan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi. Data berupa wawancara akan diorganisasikan dan dipilah-pilah sesuai dengan tujuan permasalahan yang akan dianalisa. Hal ini selaras dengan pendapat Bogdan (dalam Matualaga, 2011) yang menyebutkan bahwa analisis data adalah proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari data wawancara, catatan lapangan, dan bahan-bahan lain, sehingga dapat mudah dipahami dan temuannya diinformasikan kepada orang lain. Analisis data dilakukan dengan mengorganisasikan data, menjabarkannya ke dalam unit-unit, melakukan sintesa, menyusun dalam pola, memilih mana yang penting dan yang akan dipelajari, dan membuat kesimpulan yang dapat diceritakan kepada orang lain.

### 3.5 Proses Penelitian

Proses penelitian ini dimulai dari menentukan topik dari penelitian, merumuskan masalah, menentukan judul penelitian, merancang metode penelitian, menganalisis permasalahan yang ada dan menyimpulkan apa yang ditemukan selama proses penelitian tersebut. Penelitian ini dimulai dari ketertarikan peneliti terhadap fenomena PPN atas transaksi penjualan secara konsinyasi yang mengalami kendala dalam implementasinya.

Berdasarkan pola akuntansi, transaksi penjualan secara konsinyasi menganut prinsip akrual dimana penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal seperti halnya penjualan yang tidak dilakukan berdasarkan perjanjian konsinyasi. Namun demikian, pengenaan PPN antara transaksi penjualan secara konsinyasi dengan penjualan yang tidak dilakukan berdasarkan perjanjian konsinyasi diperlakukan berbeda, khususnya dari sisi penentuan saat terutangnya PPN dan saat pembuatan Faktur Pajak. Karena adanya perbedaan perlakuan PPN ini, peneliti mempunyai ketertarikan yang besar untuk menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.

Proses penelitian akan dilakukan dengan mengumpulkan data baik berasal dari literatur maupun wawancara yang dianggap peneliti dapat membantu jalannya penelitian. Kemudian proses dilanjutkan dengan menganalisis data yang berupa wawancara dan literatur yang sudah terkumpul dan terakhir menarik kesimpulan berdasarkan hasil penelitian.

### 3.6 Lokasi/Site Penelitian

Dalam penelitian ini, tidak ada *site* khusus peneliti melakukan penelitiannya karena pengambilan data tidak dilakukan hanya di satu tempat, yang menjadi *site* dilakukannya penelitian ini antara lain:

- a. Kantor Konsultan Pajak
- b. Beberapa kantor Wajib Pajak

### 3.7 Batasan Penelitian

Masalah penelitian ini dibatasi pada perubahan kebijakan transaksi penjualan secara konsinyasi menurut UU No. 42 Tahun 2009 dari mulai berlakunya per tanggal 1 April 2010 sampai akhir bulan Juni 2012. Dalam penelitian ini, peneliti menganalisa ketentuan PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta menggambarkan kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi.



## BAB 4

### GAMBARAN UMUM, PERLAKUAN AKUNTANSI DAN PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI

#### 4.1 Gambaran Umum Transaksi Konsinyasi

Hadori Yunus-Harnanto (dalam Hashim, 2012, bab 3), mendefinisikan konsinyasi sebagai suatu perjanjian dimana salah satu pihak yang memiliki barang menyerahkan sejumlah barangnya kepada pihak tertentu untuk dijualkan dengan memberikan komisi tertentu. Pemilik barang atau yang menitipkan barang disebut *consignor* (atau pengamanat), sementara pihak yang dititipi barang disebut *consignee* (atau komisioner).

Sebelum transaksi konsinyasi dilakukan, para pihak yang ada dalam perjanjian terlebih dahulu harus saling sepakat mengenai syarat-syarat yang diajukan oleh masing-masing pihak. Selain persyaratan jenis barang yang akan dititipkan dan harga yang akan dititipkan, ada juga beberapa syarat lain yang harus disepakati kedua belah pihak yang mengikat transaksi penjualan secara konsinyasi, misalnya syarat-syarat dari calon *consignee*, besaran komisi, potongan harga, sistem penjualan, siapa pihak yang menyediakan *Sales Promotion Girl* (SPG), dan tempat penjualan (*counter*), berapa lama jangka waktu berlakunya perjanjian konsinyasi, dan siapa penanggung beban atas biaya seperti biaya listrik, penyejuk udara, air, keamanan, kebersihan, biaya pengiriman dan atau retur barang. Dalam perjanjian juga akan disebutkan siapa penanggung risiko atas kerusakan atau kehilangan barang milik *consignor* selama masa penjualan, bagaimana sistem pembayarannya dan lain sebagainya.

Dalam skripsinya, Andreas (1995) menyebutkan bahwa *consignee* berkewajiban baik dalam penyediaan tempat maupun fasilitas-fasilitas penunjang seperti fasilitas kebersihan, listrik yang secara tidak langsung menjadi sarana promosi bagi konsumen akhir. Syarat lain yang akan dirundingkan kedua belah pihak adalah penyediaan SPG. Menurut Andreas (1995) SPG pada umumnya disediakan oleh *consignor*. Dan pihak *consignor* lah yang akan membayar upah SPG untuk menjaga, menjual, dan mempromosikan barang yang *consignor*. SPG ini pun bertugas untuk membuat nota penjualan, kepada konsumen akhir, serta



mengumpulkan nota tersebut yang nantinya akan digunakan sebagai tanda bukti untuk melakukan penagihan atas penjualan produk yang terjual oleh pihak *consignee*.

Syarat lain yang akan diatur dalam perjanjian adalah mengenai jangka waktu pemakaian tempat/*counter* yang disediakan oleh *consignee*. *Counter* atau tempat yang berpenyejuk udara dengan ukuran 2m x 3m atau 3m x 4m yang didekorasi dengan penerangan yang bisa menarik pembeli tentunya tidak disediakan secara cuma-cuma, tanpa batasan waktu yang jelas. Andreas (1995) mencontohkan bahwa Department Store "M" menggunakan sistem konsinyasi dengan jangka waktu lebih dari 3 bulan untuk merk baru yang disediakan oleh *consignor* "A". Bila dalam jangka waktu 3 bulan ternyata barang dari *consignor* "A" tidak laku dijual, maka Department Store "M" akan mengalami kerugian karena seharusnya tempat yang terisi oleh barang milik *consignor* "A" bisa menghasilkan keuntungan bagi pihaknya. Kerugian yang diderita Department Store "M" adalah berupa kerugian tempat, biaya listrik, penyejuk udara, keamanan dan kebersihan yang sudah dibayarnya. Sebaliknya bila ternyata barang-barang yang dititipkan oleh *consignor* "A" mempunyai penjualan yang baik, maka Department Store "M" akan bersedia untuk mengadakan pembicaraan tentang perpanjangan jangka waktu kontrak tersebut.

Dalam perjanjian penjualan secara konsinyasi juga akan dibahas tentang siapa yang akan menanggung biaya-biaya seperti pengiriman barang, *discount*/potongan harga, retur barang, dan lain sebagainya. Dalam perjanjian juga akan dibahas tentang masa pembayaran yang harus dilakukan oleh *consignee* atas barang-barang titipan yang laku terjual. Menurut Andreas (1995) pembayaran tersebut dihitung berdasarkan jumlah barang yang laku terjual dan dilihat dari nota penjualan (*struk cash register*) yang dikumpulkan setiap hari dan mempunyai nomor yang berurutan.

Jika ternyata nomor dari nota tersebut tidak berurutan, maka nomor yang hilang merupakan tanggung jawab SPG, kecuali jika SPG ternyata salah membuka nota maka nota tersebut harus disimpan sebagai bukti dan tidak dianggap sebagai penjualan untuk kemudian dilaporkan kepada pihak *consignor*. Apabila terjadi kehilangan barang, maka pihak Department Store "M" tidak bersedia untuk

menanggung risiko kehilangan barang tersebut. Dengan demikian risiko kehilangan barang akan dibebankan kepada SPG, misal dengan memotong upahnya karena barang sudah dipercayakan kepada SPG yang bersangkutan.

Umumnya nota penjualan terdiri dari 3 rangkap yang masing-masing menjadi tanda bukti bagi *consignor*, *consignee* dan konsumen akhir. *Consignor* menurut Andreas (1995) akan melakukan penagihan kepada Department Store “M” berdasarkan nota penjualan tersebut dan setelah mencocokkan nota-nota yang dimikinya, *consignee* akan membayar tagihan tersebut. Pembayaran akan dianggap sah jika cek atau bilyet giro dapat dicairkan atau apabila dana yang dikirimkan oleh pihak *consignee* sudah diterima oleh pihak *consignor*. Jika ternyata pihak *consignor* belum menerima uang pembayaran tersebut, maka pembayaran belum dapat dianggap sah.

Andreas (1995) mengungkapkan bahwa prosedur jual beli dengan sistem konsinyasi untuk wilayah lokal lebih sederhana dan mirip dengan prosedur jual-beli biasa, karena pada saat persyaratannya sudah disetujui dan disepakati oleh para pihak dan dituangkan dalam suatu perjanjian untuk kemudian ditandatangani, maka perjanjian tersebut mulai berlaku dan kedua belah pihak harus mentaati isi perjanjian tersebut. Tindakan pertama yang dilakukan adalah, *consignor* akan mengirimkan barang dagangannya ke tempat *consignee* untuk kemudian dijual kepada konsumen akhir, sedangkan pihak *consignee* menyediakan tempat bagi pihak *consignor* dengan ukuran tempat yang telah disepakati bersama. Tindakan selanjutnya adalah pemenuhan kewajiban masing-masing pihak sesuai dengan perjanjian yang telah disepakati bersama.

Khusus untuk pengiriman barang, *consignor* wajib untuk menyerahkan nota pengiriman kepada *consignee*. Ini dilakukan karena dalam perjanjian berdasarkan mekanisme jual-beli secara konsinyasi terdapat batasan maksimum karena adanya keterbatasan tempat penjualan di sisi *consignee*. Andreas (1995) memberikan contoh, untuk *counter* ukuran 2m x 3m, Department Store “M” memberi batasan barang yang akan dititipkan sebesar Rp 50 juta. Batasan ini sangat penting karena dipergunakan sebagai patokan untuk menentukan jumlah premi asuransinya. Bila ternyata *consignor* mengirimkan barang lebih dari yang sudah disepakati bersama,

maka bila terjadi kebakaran kerugian yang akan diganti oleh *consignee* hanya sebesar Rp 50 juta.

#### 4.2 Bentuk Perjanjian Transaksi Konsinyasi

Pada umumnya perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi merupakan akte di bawah tangan, yaitu tiap akte yang tidak dibuat oleh atau dengan perantaraan seorang pejabat umum (Andreas, 1995). Pihak pertama yang terdapat dalam perjanjian adalah *consignor*, yaitu pihak yang menitipkan barang untuk dijual. *Consignor* berkedudukan sebagai penjual apabila barang yang dititipkan tersebut sudah laku terjual. Jika tidak laku terjual, maka pihak *consignor* hanya berkedudukan sebagai pihak penitip barang. Sementara pihak kedua adalah *consignee*, atau disebut juga sebagai pemasar atau pihak yang dititipkan barang oleh *consignor*. Menurut Andreas (1995), pada perjanjian sistem jual beli berdasarkan konsinyasi, selama barang yang dititipkan belum laku terjual, *consignee* bukanlah sebagai pembeli, melainkan sebagai pihak yang dititipkan barang untuk dijual.

Hak dan kewajiban serta tanggung jawab kedua belah pihak dalam perjanjian jual beli berdasarkan sistem konsinyasi pada prinsipnya diatur secara berimbang. Agar masing-masing pihak tidak merasa dirugikan oleh pihak lainnya, maka dalam isi perjanjian ditentukan beberapa hak, kewajiban dan tanggung jawab yang mengatur hasil kesepakatan kedua belah pihak. Hak, kewajiban dan tanggung jawab di salah satu pihak merupakan hak, kewajiban dan tanggung jawab pihak lainnya (Andreas, 1995).

Beberapa kewajiban dan tanggung jawab *consignor* dalam perjanjian jual-beli dengan sistem konsinyasi yang terjadi dalam lingkup lokal menurut Andreas (1995) antara lain adalah sebagai berikut:

1. Menanggung biaya pengiriman/*levering* barang ke *consignee*;
2. Menyediakan SPG;
3. Mengasuransikan barang-barang miliknya kepada perusahaan asuransi yang telah ditunjuk oleh *consignee*;
4. Menyerahkan *copy* polis asuransi kepada *consignee* dalam batas waktu yang telah disepakati;

5. Memberikan *discount* atau komisi kepada *consignee*;
6. Menitipkan produk yang akan dijualnya kepada *consignee* untuk jangka waktu tertentu;
7. Menarik kembali barang-barang yang tidak laku dijual sesuai perjanjian;
8. Menanggung risiko kehilangan barang dalam perjalanan ke tempat *consignee* atau selama barang tersebut dijual di tempat *consignee*;
9. Menanggung kerusakan, cacat atau kotoranya barang-barang yang dititipkan tersebut;
10. Mencocokkan hasil penjualan produknya berdasarkan nota penjualan yang telah diterimanya dari *consignee*;
11. Mentaati isi perjanjian.

*Consignor* juga memiliki beberapa hak dalam perjanjiannya dengan *consignee*. Menurut Andreas (1995) dalam perjanjian jual-beli secara konsinyasi dalam lingkup lokal hak-hak *consignor* adalah sebagai berikut:

1. Menerima pembayaran atas harga barang yang berhasil terjual, dengan cara pembayaran yang sudah disepakati bersama;
2. Menerima pengembalian barang-barang yang tidak laku terjual;
3. Jika terjadi kebakaran, *consignor* berhak menerima penggantian kerugian atas musnahnya barang-barang yang dititipkan sampai pada jumlah yang telah disepakati bersama.

Dalam perjanjian jual-beli secara konsinyasi, *consignee* mempunyai kewajiban dan tanggung jawab sebagai berikut:

1. Membayar harga hasil penjualan barang-barang *consignor* setiap bulannya, baik secara tunai, bilyet giro maupun dengan sistem kirim uang (KU);
2. Menanggung biaya retur barang-barang yang tidak laku dijual;
3. Menyediakan tempat/*counter*;
4. Menyediakan penyejuk udara (*air conditioner*) untuk kenyamanan pembeli/konsumen akhir;
5. Membuat dan melaporkan Faktur Pajak ke Kantor Pajak;
6. Menjaga keamanan barang-barang milik *consignor*;
7. Mengembalikan barang-barang yang tidak laku terjual kepada *consignor*;

8. Mengganti kerugian sampai dengan jumlah tertentu atas musnahnya barang-barang milik *consignor* sebagai akibat terjadinya peristiwa kebakaran atau peristiwa lainnya di luar kesalahan kedua belah pihak, setelah *consignee* menerima pembayaran kerugian tersebut dari perusahaan asuransi;
9. Mentaati isi perjanjian.

Sementara hak-hak *consignee* dalam perjanjian jual-beli secara konsinyasi dalam lingkup lokal adalah sebagai berikut:

1. Berhak mendapatkan *discount* atau komisi yang dihitung berdasarkan harga penjualan barang;
2. Berhak mengubah/merelokasi *counter* untuk kepentingan totalitas;
3. Berhak menentukan target penjualan;
4. Berhak menerima *copy* polis asuransi dari *consignor* dalam batas waktu yang telah disepakati.

Pada perjanjian jual-beli secara konsinyasi, tahap pembayaran atau pemberian komisi dilakukan setiap bulan. Bila dalam perjanjian diatur bahwa masa perjanjian adalah tiga bulan, maka pada bulan pertama akan dilakukan pengumpulan data—berdasarkan nota penjualan yang dibuat dan disimpan oleh SPG—mengenai berapa jumlah barang-barang yang telah terjual. Data tersebut akan diserahkan pada *consignor* untuk kemudian dilakukan penagihan. Untuk mencegah terjadinya *potential lost*, *consignor* akan melakukan penagihan setiap bulan. Bila menunggu pembayaran dalam tiga bulan, maka *consignor* dapat kehilangan kesempatan untuk mengembangkan pasar atas barang-barang hasil produksinya atau potensi lainnya yang hilang karena adanya penerimaan pembayaran yang tertunda.

Perjanjian dalam transaksi konsinyasi juga harus mencantumkan risiko yang mungkin terjadi diantara pihak *consignor* maupun *consignee*. R Soebekti (dalam Andreas, 1995) menyatakan bahwa dalam perjanjian jual-beli, sebagai perjanjian timbal-balik, dimuat tentang aturan risiko yang mungkin terjadi terhadap barang yang diperjanjikan. Risiko ini adalah berupa kewajiban untuk memikul kerugian yang disebabkan oleh suatu kejadian (peristiwa) di luar kesalahan para pihak. Pihak yang menderita karena barang yang menjadi objek perjanjian ditimpa oleh kejadian yang tidak disengaja tersebut dan diwajibkan memikul kerugian itu tanpa adanya keharusan pihak lawannya untuk mengganti kerugian itu menurut R

Soebekti (dalam Andreas, 1995) dinamakan pihak yang memikul risiko atas barang tersebut. Menurut Andreas (1995), selama barang *consignor* belum terjual dan hak milik atas barang belum beralih dari pihak *consignor* kepada *consignee* atau hanya terjadi transaksi penitipan barang, maka pihak yang memikul risiko atas barang tersebut dalam sistem konsinyasi tetap berada di pihak *consignor*.

#### 4.3 Perlakuan Akuntansi atas Transaksi Konsinyasi

Adanya transaksi konsinyasi tentunya sangat terkait erat dengan perlakuan akuntansinya. Drebin (1997) menyebutkan bahwa dalam transaksi konsinyasi, pihak *consignor* menetapkan penyerahan hak atas barang dan juga hasil penjualannya. Sebaliknya pihak *consignee* tidak dapat menganggap barang-barang itu sebagai miliknya. Pertanggungjawaban *consignee* hanya sebatas pada barang-barang yang diserahkan oleh *consignor*.

Pendapat senada disampaikan Kieso, Weygandt dan Warfield (2004) bahwa pada transaksi konsinyasi, sejatinya telah terjadi perpindahan pengelolaan dan penyimpanan barang dari *consignor* kepada *consignee*, namun demikian hak milik atas barang yang bersangkutan tetap berada pada *consignor*, sehingga *consignee* tidak mencatat barang yang dikirimkan sebagai persediaannya. Barang dalam transaksi konsinyasi tercatat sebagai persediaan *consignor*, dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi.

Hak milik akan berpindah dari *consignor* apabila *consignee* telah berhasil menjual barang tersebut dan mengirimkan uang tunai dari pihak ketiga kepada *consignor*. Pendapatan dari konsinyasi hanya diakui setelah *consignor* menerima pemberitahuan penjualan dan pengiriman uang secara kas dari *consignee*. Barang dagang itu dalam transaksi konsinyasi tercatat sebagai persediaan *consignor*, dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi. Barang tersebut tidak dicatat sebagai aktiva dalam pembukuan *consignee*. Pada saat barang itu terjual, *consignee* mempunyai kewajiban sebesar jumlah bersih yang terutang kepada *consignor*. Dan *consignor* secara periodik menerima dari *consignee* sebuah laporan penjualan (*account sales*) yang memperlihatkan barang dagang yang diterima, barang dagang yang terjual, beban yang dapat dikenakan

pada konsinyasi, serta kas yang dikirimkan. Saat itulah pendapatan diakui oleh *consignor* (Kieso, Weygandt dan Warfield, 2004).

Karakteristik konsinyasi yang masih mengakui hak milik atas barang yang bersangkutan tetap berada pada *consignor* pada saat pengiriman barang serta pengakuan pendapatan pada saat *consignee* telah berhasil menjual barang tersebut dan mengirimkan uang tunai dari pihak ketiga kepada *consignor* ini pun sejalan dengan ketentuan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum. Merujuk pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 23 (Ikatan Akuntan Indonesia/IAI, revisi 2009), Pendapatan dari penjualan barang diakui jika seluruh kondisi berikut dipenuhi:

1. Entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli;
2. Entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
3. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal;
4. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada entitas tersebut; dan
5. Biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan transaksi penjualan tersebut dapat diukur dengan andal.

Penentuan kapan entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan secara signifikan kepada pembeli memerlukan pengujian atas keadaan transaksi tersebut. Pada umumnya, pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang bersamaan dengan pemindahan hak milik atau penguasaan atas barang tersebut kepada pembeli. Hal ini terjadi pada kebanyakan penjualan eceran, termasuk pada transaksi yang didasarkan pada sisten konsinyasi.

Dalam hal lain, pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang berbeda dengan pemindahan hak milik atau penguasaan atas barang tersebut. Pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada entitas. Terkadang kemungkinan besar tersebut baru tercapai pada saat imbalan diterima atau ketidakpastian dihilangkan.

#### 4.4 Kebijakan PPN atas Penyerahan BKP Konsinyasi di Indonesia

Dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN disebutkan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha. Daerah Pabean, sesuai Pasal 1 angka 1 UU PPN didefinisikan sebagai:

*“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.”*

Transaksi konsinyasi sejatinya adalah salah satu bentuk penyerahan BKP yang disebutkan dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN. Sehingga bila ditinjau dari ketentuan PPN, penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan penyerahan BKP yang menurut Undang-Undang, sudah memenuhi syarat sebagai objek PPN berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN (Sukardji, 2010).

Meskipun demikian, ketentuan tentang PPN atas transaksi konsinyasi yang diserahkan oleh pengusaha di dalam Daerah Pabean ini pun harus memenuhi persyaratan pengenaan pajak yang diatur dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN. Dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa:

*“Penyerahan barang yang dikenai pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:*

- a. barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak;*
- b. barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud;*
- c. penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan*
- d. penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.”*

Dengan demikian, sepanjang syarat sebagaimana dimaksud dalam ketentuan memori penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN sudah terpenuhi seluruhnya, maka atas transaksi konsinyasi dapat dikategorikan sebagai penyerahan yang terutang PPN, sehingga setiap pengusaha yang menyerahkan barang konsinyasi—yang dapat digolongkan sebagai BKP—di dalam Daerah Pabean wajib melakukan pemungutan PPN.



Tentunya pengusaha yang dimaksud di sini adalah setiap pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi dan sudah memenuhi syarat sebagai PKP. Pengusaha tersebut mempunyai beberapa kewajiban yang harus dilakukan, yaitu melaporkan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP, memungut, menyeter, melaporkan PPN dan menerbitkan Faktur Pajak.

#### **4.5 Melaporkan Usaha untuk Menjadi PKP**

Yang dimaksud pengusaha dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN adalah pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) UU PPN maupun pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP, tetapi belum dikukuhkan. Sehingga bila telah memenuhi persyaratan sebagai PKP, maka pengusaha yang menyerahkan BKP berdasarkan sistem konsinyasi secara self assessment wajib untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sebelum pengusaha yang bersangkutan melakukan penyerahan BKP yang dikonsinyasikan.

Bahkan dalam Pasal 2 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 dinyatakan bahwa **pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan BKP** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN **dapat melaporkan usahanya** untuk dikukuhkan sebagai PKP. Bagi pengusaha yang sudah memenuhi persyaratan materialnya namun tidak melakukan kewajiban tersebut dapat dikukuhkan menjadi PKP secara jabatan oleh Dirjen Pajak.

Bagi pengusaha yang masih tergolong Pengusaha Kecil PPN, dapat memilih untuk tidak menjadi PKP. Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 68/PMK.03/2010, pengertian **Pengusaha Kecil** adalah pengusaha yang selama satu tahun buku melakukan penyerahan BKP dan atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp 600.000.000,-. Batasan tersebut diberlakukan baik untuk pengusaha yang hanya menyerahkan BKP saja, atau hanya menyerahkan JKP saja atau menyerahkan BKP dan JKP secara berkesinambungan dalam rangka kegiatan usahanya.

Apabila *omzet* telah melebihi batasan Rp 600.000.000,-, maka Pengusaha Kecil yang bersangkutan wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi PKP. Kewajiban tersebut harus dilakukan paling lambat pada akhir bulan

berikutnya setelah bulan terlampauinya batasan *omzet* Pengusaha Kecil PPN. Jika tidak dilakukan, dan bila pihak otoritas ternyata memperoleh data dan/atau informasi yang menunjukkan adanya kewajiban untuk mengukuhkan diri yang tidak dilakukan, maka Dirjen Pajak dapat mengukuhkan pengusaha sebagai PKP secara jabatan dan kepadanya akan dikenakan sanksi. Sanksi bagi pengusaha yang dikukuhkan secara jabatan adalah sebagai berikut:

- Kewajiban perpajakan bagi WP yang dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan dimulai sejak saat WP memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum dikukuhkannya sebagai PKP (Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP).
- Menyetor PPN yang terutang dengan tidak diperkenankan memperhitungkan Pajak Masukan. Ini terjadi karena pengusaha tidak diperbolehkan untuk mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP sebelum dikukuhkan sebagai PKP (Pasal 9 ayat (8) huruf a UU PPN).
- Dirjen Pajak akan menerbitkan SKPKB. Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKB ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB (Pasal 13 ayat (1) huruf e jo. Pasal 13 ayat (2) UU KUP).
- Dalam Pasal 5 ayat (2) PMK Nomor 68/PMK.03/2010 dinyatakan bahwa penerbitan SKP dan/atau STP untuk Masa Pajak sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP, terhitung sejak saat jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp 600 juta.

#### **4.6 Memungut PPN dan Membuat Faktur Pajak**

Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP berdasarkan mekanisme konsinyasi dan telah dikukuhkan sebagai PKP mempunyai kewajiban memungut PPN atas setiap penyerahan BKP yang dilakukannya. Meskipun demikian, pemungutan PPN ini tidak dilakukan bila barang yang diserahkan merupakan jenis barang yang dikecualikan—yang dalam praktek biasa disebut sebagai Non BKP—

menurut ketentuan Pasal 4A ayat (2) UU PPN. Disamping itu, pemungutan PPN di Indonesia dilakukan berdasarkan sistem faktur sehingga setiap penyerahan BKP yang dilakukan PKP harus dibuatkan Faktur Pajak. Faktur Pajak adalah bukti pungutan PPN dan PPn BM yang harus dibuat oleh PKP setiap melakukan penyerahan BKP dan atau JKP.

#### 4.6.1 Jenis Barang yang Termasuk Non BKP

Secara umum, UU PPN menganut prinsip *negative list*, artinya menganggap bahwa semua barang adalah BKP, kecuali apabila UU PPN menetapkan lain. Dalam batang tubuh dan memori penjelasan Pasal 4A ayat (2) UU PPN telah ditetapkan beberapa jenis barang tidak dikenakan PPN. Kelompok barang yang ditetapkan sebagai **Non BKP** adalah sebagai berikut:

1. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, yaitu :
  - a. minyak mentah (*crude oil*);
  - b. gas bumi (tidak termasuk gas bumi yang siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat seperti elpiji);
  - c. panas bumi;
  - d. asbes, batu tulis, batu setengah permata, batu kapur, batu apung, batu permata, bentonit, dolomit, felspar (*feldspar*), garam batu (*halite*), grafit, granit/andesit, gips, kalsit, kaolin, leusit, magnesit, mika, marmer, nitrat, opsidien, oker, pasir dan kerikil, pasir kuarsa, perlit, fosfat (*phospat*), talk, tanah serap (*fullers earth*), tanah diatome, tanah liat, tawas (*alum*), tras, yarosif, zeolit, basal, dan trakkit;
  - e. batu bara sebelum diproses menjadi briket batubara;
  - f. bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, dan bijih perak serta bijih bauksit.
2. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, yaitu:
  - a. beras;
  - b. gabah;
  - c. jagung;
  - d. sagu;

- e. kedelai;
  - f. garam, baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium;
  - g. daging, yaitu daging segar yang tanpa diolah, tetapi telah melalui proses disembelih, dikuliti, dipotong, didinginkan, dibekukan, dikemas atau tidak dikemas, digarami, dikapur, diasamkan, diawetkan dengan cara lain, dan/atau direbus;
  - h. telur, yaitu telur yang tidak diolah, termasuk telur yang dibersihkan, diasinkan, atau dikemas;
  - i. 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;
  - j. buah-buahan, yaitu buah-buahan segar yang dipetik, baik yang telah melalui proses dicuci, disortasi, dikupas, dipotong, diiris, di-*grading*, dan/atau dikemas atau tidak dikemas; dan
  - k. sayur-sayuran, yaitu sayuran segar yang dipetik, dicuci, ditiriskan, dan/atau disimpan pada suhu rendah, termasuk sayuran segar yang dicacah;
3. 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*; serta
4. Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

#### **4.6.2 Saat Terutangnya PPN atas Transaksi Konsinyasi**

Saat terutangnya PPN atas penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dalam Pasal 11 UU PPN terjadi pada saat 1) penyerahan BKP atau 2) dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP, saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran. Selanjutnya dalam memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) huruf a dan huruf c UU PPN ditegaskan bahwa pemungutan PPN dan PPN BM menganut prinsip akrual, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan BKP meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima. Apabila pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP, maka PPN terutang pada saat dilakukannya

pembayaran. Dirjen Pajak dapat menetapkan saat lain sebagai saat terutangnya pajak dalam hal saat terutangnya pajak sukar ditetapkan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan.

Khusus untuk transaksi secara konsinyasi, saat penyerahannya ditegaskan dalam paragraf pertama memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN yang menyebutkan bahwa

*“Dalam hal penyerahan secara konsinyasi, Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu Barang Kena Pajak yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak yang dititipkan tersebut.”*

Dengan mendasarkan pada ketentuan paragraf pertama memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN di atas bisa diketahui bahwa saat penyerahan dalam transaksi konsinyasi adalah pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan dari PKP *consignor* kepada *consignee*. Dengan demikian, transaksi konsinyasi berdasarkan UU PPN sudah merupakan penyerahan BKP sehingga terutang PPN, oleh karena itu wajib dibuat Faktur Pajak (Sukardji, 2003).

#### **4.6.3 Pelaksanaan Pemungutan PPN**

PKP *consignor* wajib memungut PPN sebesar 10% dari Dasar Pengenaan Pajak. Yang dimaksud dengan Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah Harga Jual yaitu nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP, tidak termasuk PPN yang dipungut menurut Undang-Undang PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak seperti dinyatakan dalam ketentuan Pasal 1 angka 18 UU PPN. Sebagai bukti bahwa PKP *consignor* telah melakukan pemungutan PPN pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan, maka pengusaha tersebut wajib membuat Faktur Pajak.

#### **4.6.4 Pembuatan Faktur Pajak**

Secara umum, Faktur Pajak dapat dibedakan dalam 3 (tiga) jenis, yaitu: Faktur Pajak, Faktur Pajak Gabungan; dan Dokumen tertentu yang diperlakukan sebagai Faktur Pajak.

#### 4.6.4.1 Faktur Pajak

Faktur Pajak dalam Pasal 1 angka 23 UU PPN didefinisikan sebagai bukti pungutan pajak yang dibuat oleh PKP yang melakukan penyerahan BKP/JKP. Faktur Pajak menurut ketentuan Pasal 13 ayat (1) huruf a UU PPN harus dibuat oleh PKP untuk setiap penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a atau huruf f dan/atau Pasal 16D UU PPN;

Pengisian Faktur Pajak harus disesuaikan dengan ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya. Sebuah Faktur Pajak harus mencantumkan data-data tentang penyerahan BKP/JKP yang sekurang-kurangnya meliputi:

- a) Nama, alamat, dan NPWP yang menyerahkan BKP/JKP;
- b) Nama, alamat, dan NPWP pembeli BKP atau penerima JKP;
- c) Jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
- d) Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
- e) Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut;
- f) Kode, nomor seri, dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan
- g) Nama dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.

Data-data tersebut harus diisi dengan lengkap, jelas dan benar dan harus ditandatangani oleh pejabat atau kuasa yang ditunjuk oleh PKP . Faktur Pajak yang tidak diisi sesuai dengan ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN merupakan Faktur Pajak Cacat sehingga PPN yang tercantum di dalamnya tidak dapat dikreditkan oleh penerimanya (pembeli atau penerima BKP dan atau JKP).

PKP yang menerbitkan Faktur Pajak Cacat juga akan dikenai sanksi denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang tercantum di dalam Faktur Pajak Cacat (Pasal 14 ayat (1) dan ayat (4) UU KUP).

Bentuk dan ukuran Faktur Pajak disesuaikan dengan kepentingan PKP. Apabila diperlukan, dalam Faktur Pajak dapat ditambahkan keterangan lainnya selain keterangan tersebut di atas. Faktur Penjualan yang memuat

seluruh keterangan dan pengisiannya sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku dapat dipersamakan dengan Faktur Pajak.

#### **4.6.4.2 Saat Pembuatan Faktur Pajak**

Faktur Pajak harus dibuat oleh PKP *consignor* atau PKP *consigee* setiap kali melakukan penyerahan BKP/JKP. Faktur Pajak harus dibuat paling lambat :

- a. Saat penyerahan BKP dan/atau JKP;
- b. Saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan BKP dan/atau sebelum penyerahan JKP;
- c. Saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan; atau
- d. Saat PKP rekanan menyampaikan tagihan kepada Bendahara Pemerintah sebagai Pemungut PPN.
- e. Khusus untuk Faktur Pajak Gabungan harus dibuat paling lama pada akhir bulan penyerahan BKP dan/atau JKP.

Mengacu pada ketentuan Pasal 19 ayat (1) PP Nomor 1 Tahun 2012 disebutkan bahwa secara prinsip Faktur Pajak harus dibuat pada saat terutangnya PPN atau PPN dan PPn BM, namun demikian karena suatu hal dapat terjadi keterlambatan penerbitan Faktur Pajak. Atas keterlambatan penerbitan Faktur Pajak dikenakan sanksi sesuai Pasal 14 ayat (1) huruf d juncto Pasal 14 ayat (4) UU KUP tanpa adanya ketentuan mengenai batas waktu keterlambatan. Untuk menjamin kepastian terlaksananya pemungutan PPN atau PPN dan PPn BM atas penyerahan BKP dan/atau JKP, maka dalam memori penjelasan Pasal 19 ayat (1) PP Nomor 1 Tahun 2012 diberikan pembatasan jangka waktu penerbitan Faktur Pajak. PKP yang menerbitkan Faktur Pajak setelah melewati jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak saat Faktur Pajak seharusnya dibuat seperti tersebut di atas dianggap tidak menerbitkan Faktur Pajak. Implikasinya, PKP yang menerbitkan Faktur Pajak dapat dikenai sanksi dan PKP Pembeli yang menerimanya tidak dapat mengkreditkan PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut.

Di samping itu, ketentuan Pasal 19 ayat (1) PP Nomor 1 Tahun 2012 dimaksudkan juga untuk menyelaraskan pengakuan penghasilan di dalam **menghitung peredaran usaha** yang digunakan di **dalam menghitung PPh** dengan **peredaran usaha** yang **digunakan untuk menghitung PPN**. Dengan demikian, saat pembuatan Faktur Pajak ditentukan sesuai dengan prinsip bisnis yang sehat dan harus memenuhi prinsip akuntansi yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten. Termasuk dalam pengertian Faktur Pajak adalah dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak yang diterbitkan atas penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP.

#### **4.6.4.3 Larangan Membuat Faktur Pajak**

Sesuai dengan Pasal 14 UU PPN, pihak-pihak yang dilarang menerbitkan Faktur Pajak, adalah:

- Orang Pribadi atau Badan yang tidak dikukuhkan sebagai PKP .
- Dalam hal Faktur Pajak sudah terlanjur dibuat Orang pribadi atau badan, yang bersangkutan wajib menyetor pajak yang tercantum.

#### **4.6.4.4 Tempat Pembuatan Faktur Pajak**

Tempat pembuatan Faktur Pajak seiring sejalan dengan tempat terutangnya PPN sesuai ketentuan Pasal 12 UU PPN, yaitu:

- a. Tempat tinggal atau tempat kedudukan usaha PKP penjual;
- b. Tempat kegiatan usaha dilakukan;
- c. Tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- d. Satu tempat atau lebih yang ditetapkan oleh Dirjen Pajak atas permohonan PKP secara tertulis;
- e. Tempat BKP dimasukkan dan dipungut melalui Dirjen Bea Cukai, dalam hal impor.

Selanjutnya tempat terutangnya PPN diatur juga dalam PER-4/PJ/2010 (peraturan yang mencabut KEP-525/PJ/2000) dan ditegaskan lebih lanjut dalam SE-27/PJ/2010. Dalam peraturan Dirjen Pajak tersebut, dinyatakan bahwa:

- a. Bagi PKP Orang Pribadi, PPN atau PPN dan PPnBM terutang di tempat tinggal dan/atau tempat kegiatan usaha atau tempat lain. Bila



PKP Orang Pribadi tersebut ternyata mempunyai tempat tinggal yang tidak sama dengan tempat kegiatan usahanya, maka dikukuhkan dan terutang PPN atau PPN dan PPnBM hanya di tempat kegiatan usahanya, sepanjang PKP tersebut tidak melakukan kegiatan usaha apapun di tempat tinggalnya.

- b. Bagi PKP Badan, PPN atau PPN dan PPnBM terutang di tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha atau tempat lain.
- c. Tempat lain sebagai tempat terutang pajak ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

#### **4.6.4.5 Faktor Pajak Gabungan**

Faktor Pajak Gabungan merupakan Faktor Pajak yang meliputi seluruh penyerahan yang dilakukan kepada pembeli BKP atau penerima JKP yang sama selama 1 (satu) bulan kalender. Untuk meringankan beban administrasi, PKP diperkenankan membuat Faktor Pajak Gabungan paling lama pada akhir bulan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP meskipun di dalam bulan penyerahan telah terjadi pembayaran baik sebagian maupun seluruhnya.

#### **4.6.4.6 Dokumen Tertentu yang Diperlakukan Sebagai Faktor Pajak**

Dalam Pasal 13 ayat (6) UU PPN disebutkan bahwa di samping Faktor Pajak, Dirjen Pajak dapat menentukan dokumen yang biasa digunakan dalam dunia usaha yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktor Pajak. Ketentuan ini diperlukan karena:

- a. Faktur penjualan yang digunakan oleh pengusaha telah dikenal oleh masyarakat luas, seperti kuitansi pembayaran telepon dan tiket pesawat udara;
- b. Untuk adanya bukti pungutan pajak harus ada Faktor Pajak, sedangkan pihak yang seharusnya membuat Faktor Pajak, yaitu pihak yang menyerahkan BKP atau JKP, berada di luar Daerah Pabean, misalnya, dalam hal pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean, Surat Setoran Pajak dapat ditetapkan sebagai Faktor Pajak; dan
- c. Terdapat dokumen tertentu yang digunakan dalam hal impor atau ekspor BKP Berwujud.

#### 4.6.4.7 Faktor Pajak untuk PKP Pedagang Eceran

Pedagang eceran yang membuat Faktur Pajak tanpa mencantumkan keterangan mengenai identitas pembeli serta nama dan tanda tangan penjual, tidak diterbitkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) huruf e angka 2 UU KUP. Yang dimaksud pedagang eceran adalah PKP yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan penyerahan BKP dengan cara sebagai berikut:

- a. melalui suatu tempat penjualan eceran atau langsung mendatangi dari satu tempat konsumen akhir ke tempat konsumen akhir lainnya;
- b. dengan cara penjualan eceran yang dilakukan langsung kepada konsumen akhir, tanpa didahului dengan penawaran tertulis, pemesanan tertulis, kontrak, atau lelang; dan
- c. pada umumnya penyerahan Barang Kena Pajak atau transaksi jual beli dilakukan secara tunai dan penjual atau pembeli langsung menyerahkan atau membawa Barang Kena Pajak yang dibelinya.

Penyerahan BKP yang dilakukan oleh PKP Pedagang Eceran, pada umumnya dilakukan kepada/untuk konsumen akhir, pada dasarnya merupakan kegiatan penyerahan secara eceran. Oleh karena itu, Faktur Pajak atas penyerahan BKP secara eceran kepada konsumen akhir yang dibuat tanpa mencantumkan identitas pembeli serta nama dan tanda tangan PKP penjual tidak akan dikenakan sanksi atau diterbitkan Surat Tagihan Pajak, karena termasuk dalam pengertian Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) huruf e angka 2 UU KUP. Contoh tempat penjualan eceran yaitu toko dan kios. Yang dimaksud dengan “konsumen akhir” adalah pembeli yang mengkonsumsi secara langsung barang tersebut, dan tidak digunakan atau dimanfaatkan untuk kegiatan produksi atau perdagangan.

PKP tetap diperkenankan untuk menerbitkan Faktur Pajak secara lengkap meskipun penyerahan BKP dilakukan kepada konsumen akhir, misalnya dalam hal pembeli sebagai konsumen akhir adalah Pemungut PPN. **PKP yang kegiatan usaha atau pekerjaan utamanya tidak**

melakukan usaha perdagangan **secara eceran (pabrikan atau distributor) tetapi melakukan penyerahan BKP secara eceran**, maka atas penyerahan BKP secara eceran tersebut PKP dapat menerbitkan Faktur Pajak **tanpa mencantumkan** keterangan mengenai **identitas pembeli** serta **nama dan tanda tangan penjual**.

Seiring dengan diterbitkannya PER-58/PJ/2010 tanggal 13 Desember 2010, diberikan kemudahan dan kepastian hukum bagi PKP pedagang eceran dalam pembuatan dan penatausahaan Faktur Pajak, mulai 1 Januari 2011, PKP tersebut dapat menerbitkan Faktur Pajak berupa:

1. bon kontan;
2. faktur penjualan;
3. segi cash register;
4. karcis;
5. kuitansi; atau
6. tanda bukti penyerahan atau pembayaran lain yang sejenis.

Pengadaan formulir Faktur Pajak dilakukan oleh PKP pedagang eceran. Bentuk dan ukuran formulir Faktur Pajak seperti disebut di atas disesuaikan dengan kepentingan PKP pedagang eceran.

Faktur Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak oleh PKP pedagang eceran paling sedikit harus memuat keterangan tentang:

1. nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak;
2. jenis Barang Kena Pajak yang diserahkan;
3. jumlah Harga Jual yang sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai atau besarnya Pajak Pertambahan Nilai dicantumkan secara terpisah;
4. Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut; dan
5. kode, nomor seri dan tanggal pembuatan Faktur Pajak.

Faktur Pajak harus diisi secara lengkap, jelas, dan benar sesuai dengan keterangan di atas. Kode dan nomor seri Faktur Pajak dapat berupa nomor nota, kode nota, atau ditentukan sendiri oleh PKP pedagang eceran. Faktur Pajak dibuat paling sedikit dalam 2 (dua) rangkap yang peruntukannya masing-masing sebagai berikut :

- Lembar ke-1 : disampaikan kepada pembeli Barang Kena Pajak.
- Lembar ke-2 : untuk arsip PKP yang membuat Faktur Pajak.

Faktur Pajak dianggap telah dibuat dalam 2 (dua) rangkap atau lebih dalam hal Faktur Pajak tersebut dibuat dalam 1 (satu) lembar yang terdiri dari 2 (dua) atau lebih bagian atau potongan yang disediakan untuk disobek atau dipotong. Sementara Lembar ke-2 Faktur Pajak dapat berupa rekaman Faktur Pajak dalam bentuk media elektronik yaitu sarana penyimpanan data, antara lain: diskette, Digital Data Storage (DDS) atau Digital Audio Tape (DAT) dan Compact Disc (CD).

#### **4.6.4.8 Persyaratan Formal dan Material Faktur Pajak**

Mengacu pada memori penjelasan Pasal 13 ayat (9) UU PPN, disebutkan bahwa Faktur Pajak memenuhi **persyaratan formal** apabila diisi secara lengkap, jelas dan benar sesuai dengan persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) atau persyaratan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (6). Kemudian dalam Pasal 5 PMK Nomor 38/PMK.03/2010 tersebut dinyatakan bahwa Faktur Pajak memenuhi persyaratan formal apabila diisi secara lengkap, jelas dan benar. Bila PKP membuat Faktur Pajak yang tidak memenuhi persyaratan formal, maka dikenai sanksi sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan. Dan PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak yang tidak memenuhi persyaratan formal tersebut merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh PKP.

Selanjutnya dalam Pasal 15 ayat (1) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010, ditegaskan juga bahwa PKP dikenai sanksi administrasi sesuai dengan Pasal 14 ayat (4) UU KUP Tahun 1983 dan perubahannya—yaitu sanksi denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak—dalam hal:

- a. menerbitkan Faktur Pajak yang tidak memuat keterangan dan/atau tidak mengisi secara lengkap, jelas, benar, dan/atau tidak ditandatangani oleh Pejabat atau Kuasa yang ditunjuk oleh PKP untuk

menandatangani Faktur Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (3) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010;

b. menerbitkan Faktur Pajak setelah melewati batas waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010; dan/atau

c. menerbitkan Faktur Pajak cacat sebagaimana dimaksud dalam

1) Pasal 7 ayat (7) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010 yang menegaskan bahwa PKP yang:

a) tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan penggunaan Kode Cabang, maka Faktur Pajak yang diterbitkan sampai dengan diterimanya pemberitahuan merupakan Faktur Pajak cacat;

b. menerbitkan Faktur Pajak dengan menggunakan Kode Cabang selain dari Kode Cabang yang telah ditetapkan, maka Faktur Pajak tersebut merupakan Faktur Pajak cacat.

2) Pasal 8 PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010 yang menegaskan bahwa:

*“Dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan kesalahan dalam pengisian Kode dan Nomor Seri, maka Faktur Pajak yang diterbitkan merupakan Faktur Pajak cacat”.*

3) Pasal 9 ayat (10) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010 yang menegaskan bahwa:

*“Dalam hal sebelum Masa Pajak Januari tahun berikutnya Pengusaha Kena Pajak menerbitkan faktur Pajak mulai dari Nomor Urut 00000001 sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dan ayat (5), namun Pengusaha Kena Pajak tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan atau tempat pemusatan pajak terutang dilakukan, maka Faktur Pajak yang diterbitkan sampai dengan Masa Pajak Desember atau sampai dengan diterimanya pemberitahuan, merupakan Faktur Pajak cacat”.* dan

4) Pasal 10 ayat (6) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010 yang menegaskan bahwa

*“Dalam hal Pengusaha Kena Pajak tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan atau tempat pemusatan pajak terutang dilakukan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (3) dan ayat (4), maka Faktur Pajak yang diterbitkan sampai dengan diterimanya pemberitahuan, merupakan Faktur Pajak cacat”.*

Meski demikian, PKP Penjual yang menerbitkan Faktur Pajak dikecualikan dari pengenaan sanksi denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak dalam hal Faktur Pajak tidak memuat keterangan mengenai:

- a. Nama, alamat, dan NPWP Pembeli BKP atau penerima JKP; atau
- b. Nama, alamat, dan NPWP Pembeli BKP atau penerima JKP, dan nama dan tandatangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak untuk Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran.

Bagi PKP pembeli barang atau penerima jasa, yang menerima Faktur Pajak yang tidak memuat keterangan dan/atau tidak mengisi secara lengkap, jelas, benar, dan/atau tidak ditandatangani oleh Pejabat atau Kuasa yang ditunjuk oleh PKP untuk menandatangani, maka Pajak Pertambahan Nilai yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut tidak dapat dikreditkan. Namun demikian, bagi PKP pembeli barang atau penerima jasa yang menerima Faktur Pajak cacat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (7), Pasal 8, Pasal 9 ayat (10), dan Pasal 10 ayat (6) PER-13/PJ/2010 stdd PER-65/PJ/2010, maka PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut tetap dapat dikreditkan sepanjang memenuhi ketentuan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Sehingga bila diringkaskan, Faktur Pajak yang tidak memenuhi persyaratan formal seperti dipaparkan di atas dapat dilihat pada tabel 4.2 sebagai berikut:

Tabel 4.2  
Ringkasan Faktur Pajak yang Tidak Memenuhi  
Persyaratan Formal beserta Sanksinya

No	Uraian	Sanksi	Dasar Hukum
a	FP yang <b>tidak diisi secara lengkap, jelas, benar dan atau ditandatangani</b> oleh pejabat atau kuasa yang ditunjuk oleh PKP	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 5 ayat (3) <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf a PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
	FP yang penerbitannya tidak memenuhi persyaratan formal juga meliputi		
a.1	FP yang diterbitkan oleh PKP yang mempunyai kantor cabang, namun PKP <b>tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan</b> penggunaan <b>kode cabang beserta keterangan dari Kode Cabang tersebut</b> , termasuk penambahan atau penghentiannya	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 7 ayat (7) huruf a <i>jo</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
a.2	FP yang diterbitkan oleh PKP yang menggunakan <b>kode cabang selain</b> yang sudah ditetapkan	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 7 ayat (7) huruf b <i>jo</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
a.3	FP yang pada awal tahun kalender bulan Januari atau saat awal PKP dikukuhkan <b>tidak dimulai dari Nomor Urut 0000001</b> atau nomor <b>1 (satu)</b> , termasuk kantor pusat dan atau kantor cabang	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 9 ayat (2) dan ayat (3) <i>jo.</i> Pasal 9 ayat (8) dan ayat (9) <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
a.4	FP yang diterbitkan mulai dari <b>nomor 1 (satu) sebelum masa pajak bulan Januari</b> awal tahun kalender berikutnya, yang PKP-nya <b>tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan</b> sampai dengan masa Desember atau sampai diterimanya pemberitahuan kepada Kepala KPP, termasuk FP yang diterbitkan kantor pusat dan atau kantor cabang	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 9 ayat (4) dan ayat (5) <i>jo.</i> Pasal 9 ayat (10) <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
a.5	FP yang <b>diterbitkan</b> oleh PKP yang <b>tidak atau terlambat menyampaikan pemberitahuan</b> mengenai pejabat atau kuasa yang berhak menandatangani FP sampai dengan diterimanya pemberitahuan	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 10 ayat (6) <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
a.6	PKP melakukan kesalahan dalam pengisian Kode dan Nomor Seri, yaitu: a. pengisian Kode Transaksi pada Kode dan Nomor Seri FP tidak sesuai dengan ketentuan; b. pengisian Kode Cabang pada Kode dan Nomor Seri FP tidak sesuai dengan ketentuan; atau c. pengisian Nomor Urut pada Kode dan Nomor Seri FP tidak sesuai dengan ketentuan;	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 8 <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf c PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
B	FP diterbitkan tidak sesuai jangka waktu yang ditentukan		
b.1	PKP yang menerbitkan FP <b>setelah melewati jangka waktu 3 bulan</b> sejak saat FP seharusnya dibuat, PKP dianggap tidak menerbitkan FP	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 14 ayat (1) PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
b.2	Menerbitkan FP setelah melewati batas waktu dari seharusnya dibuat yaitu pada: a. saat penyerahan BKP dan/atau JKP; b. saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan BKP dan/atau sebelum penyerahan JKP; c. saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan; atau d. saat PKP rekanan menyampaikan tagihan kepada Bendahara Pemerintah sebagai Pemungut PPN. e. Faktur Pajak Gabungan harus dibuat paling lama pada akhir bulan penyerahan BKP dan/atau JKP.	Pasal 14 ayat (4) UU KUP	Pasal 2 <i>jo.</i> 15 ayat (1) huruf b PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010

Sumber : hasil olahan peneliti

Tabel 4.2 (cont'd)  
Ringkasan Faktur Pajak yang Tidak Memenuhi  
Persyaratan Formal beserta Sanksinya

No	Uraian	Sanksi	Dasar Hukum
b.1	PPN yang tercantum dalam FP <b>setelah melewati jangka waktu 3 bulan</b> sejak saat FP seharusnya dibuat, <b>tidak dapat dikreditkan</b> oleh PKP pembeli atau penerima jasa	Pasal 9 ayat (8) huruf f UU PPN	Pasal 14 ayat (2) PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
b.2	PPN yang tercantum dalam FP yang tidak memuat keterangan dan/atau tidak mengisi secara lengkap, jelas, benar, dan/atau tidak ditandatangani oleh Pejabat atau Kuasa yang ditunjuk oleh Pengusaha Kena Pajak untuk menandatangani, <b>tidak dapat dikreditkan</b> oleh PKP Pembeli	Pasal 9 ayat (8) huruf f UU PPN	Pasal 5 ayat (3) <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (1) huruf a <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (3) huruf a PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010
b.2	PKP pembeli atau penerima jasa yang menerima FP pada a.1 s.d a.6 tetap dapat mengkreditkan PPN yang tercantum didalamnya, sepanjang memenuhi ketentuan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan	-	Pasal 15 ayat (1) huruf c <i>jo.</i> Pasal 15 ayat (3) huruf b PER-13/PJ./2010 stdd PER-65/PJ/2010

Sumber : hasil olahan peneliti

Selanjutnya dalam memori penjelasan Pasal 13 ayat (9) UU PPN dinyatakan juga bahwa Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak memenuhi **persyaratan material** apabila berisi keterangan yang sebenarnya atau sesungguhnya mengenai penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP), ekspor BKP Berwujud, ekspor BKP Tidak Berwujud, ekspor JKP, impor BKP, atau pemanfaatan JKP dan pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

#### 4.7 Menyetor PPN yang Telah Dipungut

Pajak yang telah dipotong atau dipungut harus disetorkan ke kas negara sesuai dengan jangka waktu yang telah ditetapkan. Keterlambatan menyetorkan pajak dapat dikenakan sanksi bunga sebesar 2% perbulan dari pokok pajak dengan maksimum 24 bulan. Keterlambatan satu hari dianggap sama dengan keterlambatan satu bulan penuh.

Apabila PKP tidak memungut pajak, jika diperiksa dan diterbitkan SKPKB juga akan ditambahkan bunga keterlambatan. Jika memungut namun tidak menyetorkan, di samping dikenakan sanksi bunga juga dapat berakibat dikenakannya sanksi pidana Pasal 39 UU KUP tahun 2007. Dalam pasal 39 ayat (1) UU KUP tahun 2007 disebutkan, bahwa:

*“(1) Setiap orang yang dengan sengaja :*



a. ... dst

i. *tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”*

Penentuan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran PPN dan PPn BM diatur dalam **Pasal 15A dan 16A ayat (2) UU PPN jo. PMK 80/PMK.03/2010**, yaitu:

1. PPN atau PPN dan PPn BM yang terutang dalam satu Masa Pajak, harus disetor paling lama akhir bulan berikutnya setelah berakhirnya Masa Pajak dan sebelum SPT Masa PPN disampaikan.
2. PPN atau PPN dan PPnBM atas impor harus dilunasi bersamaan dengan saat pembayaran Bea Masuk dan dalam hal Bea Masuk ditunda atau dibebaskan, PPN atau PPN dan PPnBM atas impor harus dilunasi pada saat penyelesaian dokumen pemberitahuan pabean impor.
3. PPN atau PPN dan PPnBM atas impor yang dipungut oleh Ditjen Bea dan Cukai, harus disetor dalam jangka waktu 1 hari kerja setelah dilakukan pemungutan pajak.
4. PPN yang terutang atas kegiatan membangun sendiri harus disetor oleh orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri paling lama tanggal 15 bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir.
5. PPN yang terutang atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar Daerah Pabean harus disetor oleh orang pribadi atau badan yang memanfaatkan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar Daerah Pabean, paling lama tanggal 15 bulan berikutnya setelah saat terutangnya pajak.
6. PPN atau PPN dan PPnBM yang pemungutannya dilakukan oleh Bendahara Pengeluaran sebagai Pemungut PPN, harus disetor paling lama tanggal 7 bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir.

7. PPN atau PPN dan PPnBM yang pemungutannya dilakukan oleh Pejabat Penandatanganan Surat Perintah Membayar sebagai Pemungut PPN, harus disetor pada hari yang sama dengan pelaksanaan pembayaran kepada PKP Rekanan Pemerintah melalui Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara.
8. PPN atau PPN dan PPnBM yang pemungutannya dilakukan oleh Pemungut PPN selain Bendahara Pemerintah yang ditunjuk, harus disetor paling lama tanggal 15 bulan berikutnya setelah Masa Pajak berakhir.

#### **4.8 Menyampaikan SPT Masa PPN/PPn BM**

Kewajiban terakhir yang harus dilakukan oleh PKP sehubungan dengan PPN dan PPn BM adalah menyampaikan SPT Masa PPN. Khusus bagi PKP yang menghasilkan BKP yang tergolong mewah, dalam Formulir SPT Masa PPN 1107 disediakan satu kolom khusus yang wajib diisi untuk menggambarkan jumlah penyerahan BKP mewah yang mereka serahkan. Sedangkan hak paling utama PKP adalah hak untuk mengkreditkan PPN Masukan sesuai dengan ketentuan Pasal 9 UU PPN.

Berdasarkan Pasal 15A ayat (2) UU PPN, SPT Masa PPN disampaikan paling lama akhir bulan berikutnya setelah berakhirnya Masa Pajak. Bila PKP tidak atau terlambat menyampaikan SPT, maka akan dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp 500.000,- untuk SPT Masa (Pasal 7 ayat (1) UU KUP).

## BAB 5

### ANALISIS PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI KONSINYASI SESUAI DENGAN KONSEP PENYERAHAN

Di dalam bab ini akan dibahas lebih dalam mengenai permasalahan penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi dan kesesuaiannya dengan konsep penyerahan serta penggambaran kendala yang dihadapi oleh PKP dalam melaksanakan ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi. Sebelum membahas dua permasalahan tersebut, harus diketahui terlebih dahulu bahwa pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi merupakan salah satu bentuk dari pelaksanaan kebijakan publik. Menurut Thomas Dye (dalam Winarno, 2007) kebijakan publik adalah apapun yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan dan untuk tidak dilakukan (*public policy as "what governments do, why they do it, and what difference it makes*). Meskipun demikian, sebagai bagian dari kebijakan publik, kebijakan pajak mempunyai tujuan pokok untuk 1) meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran, 2) sebagai distribusi penghasilan yang lebih adil dan juga 3) sebagai stabilitas (Mansury, 1999). Hal ini sejalan dengan pendapat Zain (2008) yang mengungkapkan bahwa pajak merupakan salah satu alat yang penting bagi pemerintah dalam mencapai tujuan ekonomi, politik dan sosial. Dengan kata lain, kebijakan pajak—termasuk pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi—semestinya dititikberatkan pada tujuan pokok tersebut karena kebijakan publik pada dasarnya dihasilkan dari segala kejadian dalam masyarakat dan dipergunakan pula oleh kepentingan masyarakat (Pratama, 2011).

Pengenaan pajak sejatinya memperhatikan dua fungsi perpajakan, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Fungsi *budgetair* adalah suatu fungsi di mana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku. Fungsi *regulerend* adalah suatu fungsi dimana pajak digunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu (Nurmantu, 2003). Meskipun demikian, efektivitas pemungutan pajak seharusnya juga ditunjukkan dengan keberhasilan pemerintah dalam menjalankan fungsi-fungsi fiskal, seperti fungsi alokasi, distribusi dan redistribusi, stabilisasi dan regulasi. Sistem perpajakan yang baik seharusnya

ditopang oleh kebijakan perpajakan dan administrasi perpajakan (Rosdiana dan Irianto, 2011).

Menurut Mansury (1996), kebijakan pajak positif merupakan alternatif yang nyata-nyata dipilih dari berbagai pilihan lain agar dapat dicapai sasaran yang hendak dituju sistem perpajakan. Sistem perpajakan itu sendiri terdiri dari tiga unsur pokok, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax law*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*). Sehingga bisa disimpulkan bahwa kebijakan perpajakan yang secara formal dirumuskan dalam undang-undang dan peraturan pelaksanaannya adalah *grand design* atau *blue print* pembangunan manusia, ekonomi suatu pemerintahan. Suatu kebijakan pada dasarnya hanya dapat terealisasi jika diimplementasikan. Karena itu administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan suatu kebijakan. Dengan demikian, administrasi perpajakan mempunyai peran yang penting dalam rangka menunjang keberhasilan suatu kebijakan perpajakan yang telah diambil (Rosdiana dan Irianto, 2011).

Tujuan administrasi perpajakan menurut Silvani (dalam Rosdiana dan Irianto, 2011) adalah mendorong terjadinya suatu kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary tax compliance*). Kepatuhan pajak secara sukarela tersebut dapat didorong apabila administrasi perpajakan secara tegas menunjukkan dapat mendeteksi dan menangkap para Wajib Pajak yang tidak menjalankan kewajibannya atau Wajib Pajak yang tidak patuh, serta menerapkan sanksi sesuai dengan aturan yang ada tanpa adanya suatu pengecualian. Sehingga menurut Mansury (1996, hal 44-45) untuk terselenggaranya suatu administrasi perpajakan yang baik harus memenuhi dasar-dasar sebagai berikut:

1. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberi kejelasan bagi Wajib Pajak.
2. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan dimaksud baik dalam perumusan yuridis, yang memberikan kemudahan untuk dipahami, maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan pemenuhan kewajiban pajak oleh Wajib Pajak.

### 5.1 Analisis Ketentuan PPN atas Transaksi Konsinyasi Sesuai Konsep Penyerahan

Sebagai salah satu kebijakan publik, pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi pada dasarnya harus memenuhi persyaratan terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik. Dalam implementasinya, pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini harus jelas dan sederhana sehingga memudahkan administrasi pengenaan pajaknya bagi Wajib Pajak. Sederhana juga dapat diartikan sebagai kemudahan dalam intepretasinya sehingga mudah dalam pengawasannya oleh aparat pajak dan mudah untuk dilaksanakan oleh Wajib Pajak.

Adanya kesederhanaan dan kejelasan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini menjadi penting karena kebijakan pajak semestinya mempunyai kerangka berpikir tertentu. Tanpa kerangka berpikir tersebut, maka konsistensi antar pasal-pasal yang ada bisa diragukan. Menurut Tugiman Binsarjono yang diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012, kerangka berpikir undang-undang tersebut harus memenuhi unsur keadilan, baik secara horisontal maupun vertikal bagi masyarakat luas dan juga kepastian hukum. Dan yang paling penting, undang-undang perpajakan harus mendudukkan masyarakat Wajib Pajak sebagai mitra bagi otoritas perpajakan dalam menyukseskan pemungutan pajak. Menyitir pendapat Norman D. Nowak, Tugiman mengatakan bahwa kunci sukses pemungutan pajak terletak pada ketiganya, yaitu Wajib Pajak, aparat pajak dan undang-undang perpajakan atau dalam arti luas adalah sistem perpajakan. Tugiman ketika diwawancarai juga mengatakan hal-hal sebagai berikut:

“Memang di satu sisi masyarakat luas sebagai pembayar pajak harus memiliki kesadaran dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan. Masyarakat yang sadar pajak akan memiliki *voluntary compliance* untuk membayar pajak. Tapi otoritas pajak mestinya harus menjalankan kewenangannya secara adil, *fair* dan proporsional. Jangan mentang-mentang punya kewenangan terus bisa sewenang-wenang. *Nah* untuk mendukung itu diperlukan sistem atau undang-undang perpajakan yang baik yang menjamin keadilan, kepastian hukum dan keseimbangan hak dan kewajiban bagi masyarakat pembayar pajak.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Pendapat senada disampaikan oleh Heri Purwanto yang diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012. Menurut Heri sistem atau undang-undang perpajakan yang baik harus dapat menjamin keadilan, kepastian hukum dan keseimbangan hak dan kewajiban. Sehingga kerangka berpikir undang-undang perpajakan harus senantiasa simetris dan tidak membingungkan dalam pelaksanaannya baik terhadap Wajib Pajak maupun otoritas pajak.

“Logikanya harus simetris sehingga keseimbangan hak dan kewajiban bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak akan terwujud. Sebaliknya kerangka berpikir yang tidak simetris (*asymmetric thinking*) akan mengurangi makna keadilan.” (Heri Purwanto, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Meskipun demikian, kerangka berpikir yang asimetris dalam kebijakan perpajakan terkadang tidak dapat dihindari.

“Nah pajak itu *kan* punya dua fungsi, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Karena tuntutan dua fungsi inilah yang seringkali menimbulkan *asymmetric thinking* dalam perpajakan. Misalnya untuk mendukung penerimaan negara, maka ketika berbicara penghasilan, undang-undang mengartikan penghasilan dalam arti yang sangat luas atau *broad income*. Akan tetapi ketika berbicara beban/biaya yang boleh dikurangkan, undang-undang mengartikannya secara sempit hanya terbatas pada biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan atau biaya 3M. Pembatasan hanya kepada Biaya 3M ini sebenarnya juga dimaksudkan untuk mendorong pelaksanaan *good corporate governance* di Wajib Pajak. Artinya Wajib Pajak harus bisa membedakan antara pengeluaran untuk kepentingan pribadi dan kepentingan usahanya.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Ketentuan yang tergolong *asymmetric thinking* menurut Tugiman dapat dilihat juga dari ketentuan yang mengatur tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi. Menurut Tugiman, ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN yang menyebutkan bahwa penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN adalah tepat. Namun demikian ketentuan teknis tentang pemungutan PPN, khususnya terkait saat terutangnya pajak atau

saat pembuatan Faktur Pajaknya seharusnya mengikuti ketentuan yang berlaku umum.

“Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN *kan* hanya mengatur bahwa konsinyasi itu termasuk penyerahan. Ketentuan tersebut semestinya hanya mengatur bahwa konsinyasi itu berarti penyerahan. *Nah*, baru kemudian dalam pengenaan PPN-nya mengikuti ketentuan teknis seperti dalam Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012. Pembuatan administrasi Faktur Pajaknya mengikuti Peraturan Dirjen Pajak Nomor 13/PJ/2010 jo Peraturan Dirjen Pajak Nomor 65/PJ/2010 juga. Kalau ada klausul yang lain dan mengatakan bahwa pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi mengikuti ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN memang agak mengkhawatirkan bagi Wajib Pajak.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Mengacu pada ketentuan Pasal 11 UU PPN, saat terutangnya PPN atas penyerahan BKP adalah 1) pada saat penyerahan atau 2) dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP, maka saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran. Dalam memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN dengan tegas disebutkan bahwa pemungutan PPN menganut prinsip akrual, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan BKP meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima. Meskipun demikian, Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP maka saat terutangnya pajak adalah saat pembayaran.

Ketentuan tentang saat penyerahan menganut prinsip akrual tersebut diatur lebih lanjut dalam memori penjelasan Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012. Dalam ketentuan tersebut dinyatakan bahwa saat penyerahan barang bergerak merupakan dasar penentuan saat terutangnya PPN dan sekaligus sebagai dasar pembuatan Faktur Pajak. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mensinkronisasikan saat terutangnya PPN dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha yang tercermin dalam praktik pencatatan atau pembukuan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten oleh PKP. Dalam praktik kegiatan usaha dan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum, maka:

- a. Penyerahan barang bergerak dapat terjadi pada saat barang tersebut dikeluarkan dari penguasaan PKP (penjual) dengan maksud langsung atau tidak langsung untuk diserahkan pada pihak lain. Karena itu PPN terutang pada saat hak penguasaan barang telah berpindah kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli.
- b. Perpindahan hak penguasaan atas barang bisa juga terjadi pada saat barang diserahkan kepada pihak kedua atau pembeli atau pada saat barang diserahkan melalui juru kirim, pengusaha angkutan, perusahaan angkutan, atau pihak ketiga lainnya. Oleh karena itu, PPN terutang pada saat barang diserahkan kepada juru kirim atau perusahaan angkutan.

Saat penyerahan barang sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b tercermin dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam bentuk pengakuan sebagai piutang atau penghasilan dengan penerbitan faktur penjualan sebagai sumber dokumennya. Dalam kegiatan usaha, saat pengakuan piutang atau penghasilan atau saat penerbitan faktur penjualan dapat terjadi tidak bersamaan dengan saat penyerahan barang secara fisik sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b. Oleh karena itu, dalam rangka memberikan kemudahan administrasi terkait dengan saat penerbitan Faktur Pajak, saat penerbitan faktur penjualan ditetapkan sebagai saat penyerahan barang yang menjadi dasar saat terutangnya PPN. Termasuk dalam pengertian faktur penjualan adalah dokumen lain yang berfungsi sama dengan faktur penjualan.

Penegasan tentang saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN yang menganut prinsip akrual ditegaskan juga dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011. Dalam butir ke-2 surat edaran tentang penegasan saat penyerahan BKP sebagai dasar saat terutang PPN dan saat pembuatan Faktur Pajak tersebut dinyatakan bahwa prinsip akrual sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN tersebut di atas mencerminkan bahwa penentuan saat terutangnya pajak atas penyerahan barang dan penyerahan jasa dalam UU PPN sejalan dengan norma dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal. Dalam



sistem akrual, pendapatan atau piutang diakui pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa melihat apakah atas transaksi tersebut telah dibayar ataupun belum dibayar. Pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang dicerminkan dengan penerbitan *invoice*/faktur penjualan yang sekaligus menjadi dokumen sumber dan sebagai dasar pencatatan pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang.

Melihat pada ketentuan yang sudah disebutkan di atas, Tugiman berpendapat bahwa penyerahan BKP atas transaksi konsinyasi semestinya berlandaskan juga pada prinsip akrual. Namun demikian, transaksi konsinyasi menurut Tugiman tidak sepenuhnya mengikuti ketentuan yang diatur dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya. Hal ini terjadi karena memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN tidak hanya mengatur transaksi konsinyasi sebagai salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN.

Pendapat senada disampaikan oleh Heri Purwanto. Menurut Heri, memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN secara redaksional tidak hanya menyebutkan transaksi konsinyasi sebagai salah satu bentuk penyerahan yang terutang PPN.

“Memang *kalo* dibaca ketentuannya, memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN secara redaksional *bukan cuma* mengatur tentang konsinyasi sebagai salah satu bentuk penyerahan yang terutang PPN. Kalo ditafsirkan secara tata bahasa, ketentuan itu mengatur juga tentang pengkreditan PPN Masukan dengan PPN Keluarannya dan saat penyerahan sebagai indikator saat terutangnya PPN terjadi pada saat BKP yang dititipkan diserahkan dari *consignor* ke *consignee*.” (Heri Purwanto, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Heri berpendapat bahwa saat terutangnya PPN untuk transaksi konsinyasi bersifat *lex specialis derogat legi generali* dimana saat penyerahan BKP yang dititipkan dari *consignor* ke *consignee* menjadi saat penyerahan yang terutang PPN dan mengesampingkan ketentuan saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN. Pendapat yang sama juga disampaikan oleh Imam Subekti yang diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2011. Menurut Imam, saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN memang diatur dalam Pasal 11 UU PPN dan kapan sebenarnya penyerahan itu terjadi dinyatakan dalam Pasal 17 ayat (3)

huruf a poin 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 dan ketentuan ini sebenarnya sejalan dengan konsep transaksi konsinyasi sehingga saat penyerahan yaitu saat pembuatan *invoice* atau saat pengakuan penjualan dapat diaplikasikan juga untuk penyerahan konsinyasi. Namun demikian, ini bisa menjadi masalah bila terdapat perbedaan intepretasi. Bila tidak ada penegasan, maka Wajib Pajak harus mengikuti ketentuan legalnya.

“Memang ketentuan tentang konsinyasi diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, tapi kemudian terdapat ketentuan teknis tentang saat PPN terutang adalah saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 11 UU PPN dan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a poin 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 disebutkan bahwa saat penyerahan adalah saat *invoice* diterbitkan atau saat pengakuan penjualan. Hal ini sebenarnya sejalan dengan konsep transaksi konsinyasi dan ketentuan tentang saat penyerahan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a poin 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 bisa digunakan untuk konsinyasi karena itu merupakan ketentuan yang telah baku yang sudah seharusnya seperti itu. Namun mungkin permasalahannya adalah, adanya perbedaan intepretasi. Apabila pemerintah tidak mempunyai suatu aturan mengenai hak tersebut berarti memang harus mengikuti ketentuan legalnya seperti apa.” (Imam Subekti, diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2011)

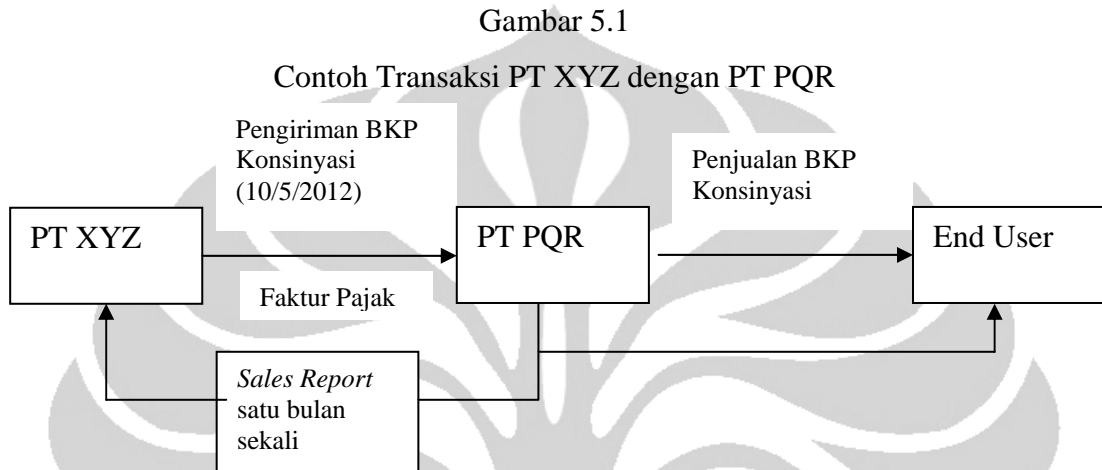
Di tempat terpisah, Mantan Wakil Ketua II Pengadilan Pajak Tjip Ismail yang diwawancarai pada tanggal 13 Juni 2012 mengungkapkan bahwa ketentuan tentang penyerahan konsinyasi dilakukan untuk menghindari kemungkinan orang tidak membayar pajak karena adanya peluang pembayaran ditunda-tunda. Si pelaku konsinyasi dapat menunda-nunda hingga beberapa saat lamanya tergantung perjanjian dagang yang dibuatnya. Dalam konteks ini, negara sangat berpotensi mengalami kerugian. Karena itulah, jika barang-barang konsinyasi tidak laku terjual, disediakan mekanisme pengembalian (retur). Tujuannya tidak lain adalah negara dapat dihindari dengan adanya penyerahan barang yang tidak jadi. Menurut Tjip Ismail, bila seandainya terdapat ketentuan yang diatur dalam suatu Peraturan Pemerintah bertentangan dan tetap berjalan, maka kesalahan ada di Peraturan Pemerintahnya. Karena semuanya harus kembali kepada hierarkhi perundang-undangan, dimana UU PPN tetap diprioritaskan.

“PPN itu tidak melihatkan apakah barang itu sudah didapatkan atau belum, pokoknya dia dikenakan atas penyerahan. Apakah dia mendapatkan keuntungan atau tidak, itu tidak penting. Begini, bila penjual belum mencatatnya sebagai pendapatan, namun PPN sudah terutang sehingga si penjual terpaksa menalangi dahulu, apakah hal ini malah tidak membuat *cashflow* penjual dalam posisi yang merugi? Itulah amanat undang-undangnya. Kita tak bisa menghindari itu. Soalnya, boleh jadi jika dilepaskan begitu saja berarti seolah-olah orang belum membayar.” (Tjip Ismail, diwawancarai pada tanggal 13 Juni 2012).

Oleh karena itu, merujuk pada pendapat-pendapat di atas, bisa disimpulkan bahwa pengenaan pajak atas transaksi konsinyasi mempunyai perbedaan perlakuan dengan transaksi yang tidak dilakukan berdasarkan perjanjian konsinyasi, khususnya dari sisi penentuan saat penyerahan barangnya sebagai saat terutangnya PPN. Mengacu pada ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, bisa diketahui bila PPN sudah terutang pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan oleh *consignor* kepada *consignee*. Sementara dari ketentuan umum terutangnya PPN atas penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN dan diatur lebih lanjut dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012, bisa diketahui bila PPN terutang saat BKP diserahkan. Salah satu saat penyerahannya tersebut adalah, saat pengakuan pendapatan, saat pengakuan piutang atau saat penerbitan faktur penjualan.

Wajib Pajak yang dalam kegiatan usahanya melakukan transaksi secara konsinyasi sekaligus juga melakukan kegiatan penjualan bukan dengan skema transaksi konsinyasi tentunya harus mewaspadai dua ketentuan yang berbeda ini. Sebagai contoh, PT XYZ selain melakukan transaksi konsinyasi juga melakukan transaksi jual beli biasa. Bila dimisalkan pada tanggal 10 Mei 2012 terdapat dua transaksi penyerahan dengan dua mekanisme yang berbeda dimana PT XYZ menyerahkan 500 unit barang kepada rekanannya PT PQR senilai Rp 500 juta berdasarkan skema konsinyasi dan jumlah yang sama dilakukan penjualan kepada PT STU dalam skema transaksi penjualan biasa. Dengan PT PQR, PT XYZ mengikat perjanjian konsinyasi selama dua bulan. PT PQR sesuai perjanjian akan melaporkan jumlah yang terjual satu bulan sekali.

PT XYZ pada tanggal yang sama juga menjual kepada PT STU sebesar 500 unit barang namun didasarkan pada skema jual beli biasa. Kepada PT STU, PT XYZ memberi kebijakan bahwa pembayaran dapat dilakukan dengan *term* tertentu, misal penagihan dilakukan dalam jangka waktu 2 bulan sejak barang dikirimkan. Ilustrasi transaksi yang dilakukan oleh PT XYZ dengan PT PQR dan PT STU adalah sebagai berikut:



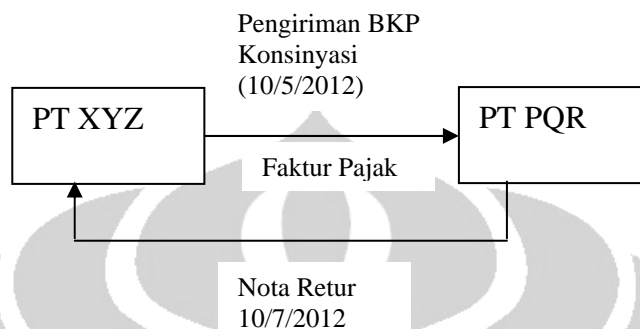
Gambar : hasil olahan peneliti

Dalam gambar 5.1 terlihat bahwa pada saat PT XYZ mengirimkan BKP yang akan dikonsinyasikan, maka perusahaan tersebut berdasarkan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN wajib untuk memungut PPN dan menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 10 Mei 2012. PT XYZ wajib memungut PPN sebesar Rp 50 juta (dari 10% x Rp 500 juta). Bila ternyata PT PQR dapat menjual seluruh barang yang dititipkan dalam jangka waktu dua bulan sejak pengiriman barang maka terdapat beda waktu penerimaan uang pajak yang sudah disetorkan kepada negara dengan pembayaran PPN yang menjadi kewajiban PT PQR. Seluruh pembayaran PPN yang semestinya dibayar oleh PT PQR baru diterima kembali oleh PT ABC dalam jangka waktu dua bulan sesuai perjanjian konsinyasi yang disepakati.

PT PQR tentunya akan mengalami *potential lost* bila ternyata barang yang dititipkan seluruhnya tidak laku terjual. Mengacu pada ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya, *consignee* akan mengembalikan barang (retur) atas barang yang tidak laku terjual. Dari ketentuan Pasal 5A UU PPN, *consignee* wajib menerbitkan Nota Retur, sehingga pajak yang sudah disetor pada saat pengiriman barang dapat diminta kembali oleh *consignor*.

Ilustrasi bila ternyata BKP yang ditiptkan tidak laku terjual dapat dilihat dalam gambar 5.2 sebagai berikut:

Gambar 5.2  
Contoh Transaksi Retur PT XYZ dengan PT PQR

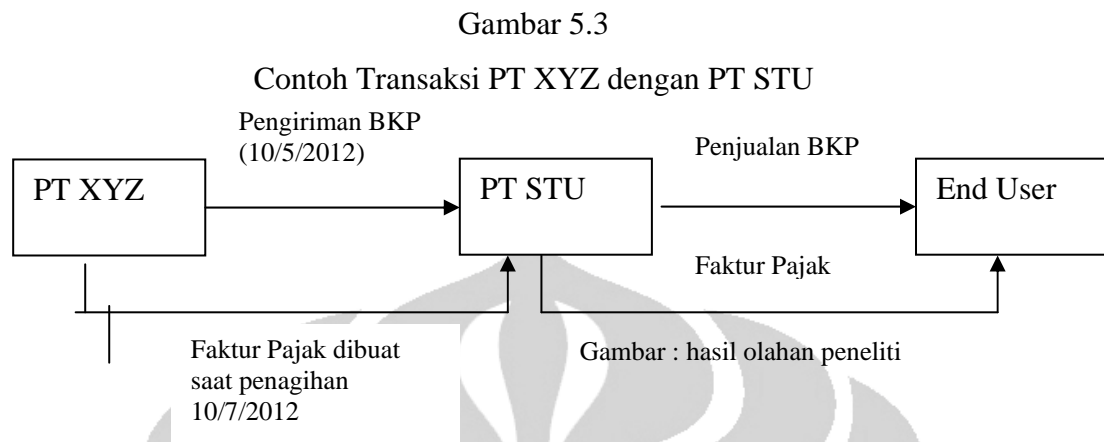


Gambar : hasil olahan peneliti

Dari gambar 5.2 terlihat bahwa pengembalian PPN yang sudah disetor melalui mekanisme pereturan barang ini sejatinya merupakan salah satu bentuk beda waktu penerimaan uang pajak yang sudah disetorkan kepada negara seperti bila barang yang dikonsinyasikan laku terjual. Bedanya, *consignor* akan mengalami kerugian karena potensi kerusakan barang yang bisa terjadi saat penitipan barang tersebut dan karena pengembalian PPN yang sudah disetor melalui mekanisme Nota Retur, maka terdapat administrasi perpajakan tambahan untuk meminta kembali PPN tersebut. Pada saat pengiriman barang yang dikonsinyasikan, maka PT XYZ melaporkan PPN yang dipungut pada masa pajak Mei 2012 sebesar Rp 50 juta. Bila barang yang ditiptkan tidak laku terjual, maka PT PQR wajib membuat Nota Retur. PT XYZ kemudian melaporkan Nota Retur tersebut pada masa pajak Juli 2012 sebagai pengurang PPN Keluarannya.

Kondisi ini tentunya berbeda dari transaksi yang tidak dilakukan dalam skema transaksi konsinyasi. Pada tanggal 10 Mei 2012, PT XYZ menyerahkan 500 unit barang kepada PT STU senilai Rp 500 juta berdasarkan skema jual beli biasa. Dalam kontrak disebutkan bahwa penagihan akan dilakukan oleh PT ABC dalam jangka waktu 2 bulan sejak barang dikirimkan.

Transaksi antara PT XYZ dan PT STU diilustrasikan dalam gambar 5.3 sebagai berikut:



Berbeda dari transaksi PT XYZ dengan PT PQR, pada transaksi yang dilakukan dengan PT STU seperti diilustrasikan pada gambar 5.3 pelaksanaan pemungutan pajaknya baru dilakukan pada saat diterbitkan *invoice*. PT XYZ saat mengirimkan barang pada 10 Mei 2012 belum memungut PPN karena mendasarkan pada ketentuan Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 penyerahan BKP yang terutang PPN baru terjadi pada saat perusahaan tersebut menerbitkan *invoice* dengan kata lain, saat penyerahan dari PT XYZ ke PT STU selambat-lambatnya adalah pada saat penagihan tersebut. Sehingga perusahaan tersebut wajib untuk memungut PPN dan menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 10 Juli 2012. PT XYZ wajib memungut PPN sebesar Rp 50 juta (dari 10% x Rp 500 juta).

Dari contoh transaksi yang dilakukan PT XYZ di atas, terlihat bahwa secara substantif perusahaan tersebut melakukan pemindahan hak atas barang, baik dalam skema berdasarkan transaksi konsinyasi maupun transaksi dengan skema penjualan biasa. Hal ini menunjukkan bahwa pengenaan PPN atas penyerahan barang konsinyasi yang dilakukan oleh PT XYZ sesuai ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN pada dasarnya sudah sesuai dengan konsep penyerahan barang seperti diungkapkan oleh Schenk dan Oldman (2007) yang menyebutkan bahwa penyerahan barang adalah *transfer*/pemindahan hak/kepemilikan untuk mengatur *tangible property*.

Menurut Rosdiana, Irianto dan Putranti (2011) penyerahan barang merupakan pengalihan hak untuk menguasai barang, baik barang bergerak maupun barang tidak bergerak. Dengan demikian esensi dari penyerahan adalah adanya perpindahan hak milik untuk menguasai barang tersebut. Transaksi konsinyasi secara konsep akan menimbulkan adanya transfer/pemindahan hak atau kepemilikan baik dari sisi *consignor* kepada *consignee* maupun dari sisi *consignee* kepada pembeli yang sebenarnya. Oleh karena itu penyebutan PPN sebagai salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN sudah sesuai dengan konsep penyerahan seperti diungkap oleh Schenk dan Oldman serta Rosdiana, Irianto dan Putranti.

Schenk dan Oldman (2007) mengungkapkan bahwa sistem pemungutan PPN dilakukan dengan menggunakan metode akrual atau metode faktur untuk melaporkan penjualan dan meng-klaim PPN Masukan. Berdasarkan metode akrual ini, PKP secara umum melaporkan penyerahan BKP setelah barang terjual. Disamping itu, Schenk dan Oldman (2007, 113-114) berpendapat juga bahwa pada beberapa transaksi terdapat kemungkinan tidak ada pengalihan hak secara hukum (*no transfer of legal title*). Pada prakteknya dapat juga terjadi pengalihan harta kepada orang yang hanya mempunyai kapasitas sebagai perwakilan namun menguasai harta yang dialihkan tersebut. Transaksi yang bisa jadi berbeda-beda di setiap negara ini tidak dapat diperlakukan sebagai penyerahan dan karenanya berada di luar koridor pengenaan PPN. Sebagai contoh pengenaan PPN di beberapa negara menurut Schenk dan Oldman (2007, 113-114) mengatur bahwa barang konsinyasi tidak diperlakukan sebagai penyerahan karena secara teknis barang konsinyasi seharusnya tidak diperlakukan sebagai penyerahan barang untuk tujuan pengenaan PPN karena tidak ada pengalihan kepemilikan kepada *consignee*. Namun beberapa negara lainnya mengatur sebaliknya, konsinyasi harus dilaporkan sebagai penyerahan barang dengan tujuan untuk menjaga barang yang tidak lagi ada di lokasi penjual dapat dikenai pajak.

Bila pendapat Schenk dan Oldman di atas dikaitkan dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya, bisa disimpulkan bahwa Indonesia mengaplikasikan penyerahan BKP untuk dikonsinyasikan merupakan salah satu bentuk penyerahan yang terutang PPN, meskipun pada

transaksi penjualan berdasarkan skema konsinyasi tidak ada pengalihan hak secara hukum (*no transfer of legal title*) atas barang yang diserahkan oleh *consignor* ke *consignee*. Namun demikian, agar administrasi perpajakannya terlaksana dengan baik, maka harus terpenuhi persyaratan kejelasan dan kemudahan untuk memahami ketentuan perpajakannya. Imam Subekti yang diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2012 mengatakan bahwa kendala yang dialami oleh para pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi adalah penyebutan saat terutangnya pajak yang dapat berarti saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Yang menjadi masalah adalah, kapan saat penitipan ini terjadi?

“Yang dimaksud dengan dititipkan berarti tanggung jawabnya sudah berpindah namun apabila barang tersebut masih dalam tanggung jawab *consignor* maka berarti belum terjadi penitipan kecuali apabila terdapat perjanjian bahwa adanya penitipan. Maka penting adanya penjelasan kapan dikatakan barang tersebut dititipkan. Jadi kuncinya sebenarnya kapan barang tersebut diserahkan untuk dititipkan. Dikatakan terjadi penitipan apabila barang yang diserahkan *consignor* kepada *consignee* yang diserahkan untuk kemudian dijual kembali maka dikatakan terdapat penitipan barang. Selama pemerintah tidak mempunyai aturan khusus seharusnya diperbolehkan tidak harus dititipkan.” (Imam Subekti yang diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2012).

Kejelasan dari saat penitipan yang menjadi indikator sebagai saat penyerahan ini menjadi penting karena ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya tidak secara eksplisit menjelaskan kapan sejatinya saat penitipan yang menjadi saat penyerahan yang terutang PPN ini terjadi. Dalam ketentuan paragraf pertama memori ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN disebutkan bahwa:

*“Dalam hal penyerahan secara konsinyasi, Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu Barang Kena Pajak yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak yang dititipkan tersebut.”*



Dari frasa “*Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu Barang Kena Pajak yang bersangkutan diserahkan untuk dititipkan*” bisa diterjemahkan bahwa PPN terutang pada saat BKP konsinyasi tersebut diserahkan untuk dititipkan. Namun demikian, saat BKP yang dikonsinyasikan tersebut diserahkan untuk dititipkan tersebut bersifat implisit karena tidak menjelaskan lebih lanjut apakah apakah saat penitipan tersebut adalah sama dengan saat penyerahannya. Adanya kejelasan tentang saat penitipan ini menjadi penting karena berpotensi untuk membuat perbedaan intepretasi dalam mengimplementasikan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini.

Tait (1988) mengungkapkan bahwa hal yang paling penting mengenai saat penyerahan adalah, PPN dikenakan pada tarif yang berlaku pada waktu tertentu (*the rate applicable at particular time*). Jika *rate* tersebut berubah, maka saat yang tepat untuk menentukan terutangnya PPN dapat berbeda secara substansial. Dalam memandang saat penyerahan ini Tait (1988, 373) juga mengungkapkan bahwa beberapa negara mengenakan peraturan yang berbeda, bahkan dapat terjadi kerancuan dalam menentukan saat barang benar-benar dipindahkan ke pembeli dengan saat barang tersebut tersedia untuk pembeli. Oleh karena itu, dalam menentukan saat penyerahan barang ini, Tait (1988, 373) menyatakan bahwa:

“*Saat penyerahan adalah mana yang terjadi terlebih dahulu pada :*

1. *Saat pembuatan faktur penjualan. Ini adalah cara paling baik, dan paling jelas dengan bukti dokumen yang tercatat tanggalnya.*
2. *Saat barang yang dibuat tersedia untuk pelanggan atau saat jasa diserahkan.*
3. *Saat pembayaran dilakukan.”*

Pendapat senada diungkapkan oleh William (dalam Turonyi, 1996, 191-192) dalam memandang saat penyerahan barang ini dan mengungkapkan bahwa:

*Umumnya penyerahan barang terjadi pada saat:*

- *Faktur Pajak diterbitkan terhadap penyerahan;*
- *Barang tersebut dikirimkan;*
- *Barang yang dibuat telah tersedia;*
- *Barang telah dipindahkan atau dikirimkan untuk atau kepada pelanggan; atau*

- *Barang telah dibayar baik sebagian maupun seluruhnya (191-192).*

William (dalam Turonyi, 1996, 192) mengungkapkan juga bahwa ketika sistem PPN ditetapkan maka akan lebih efisien jika saat penyerahan barang ditentukan berdasarkan saat diterbitkannya Faktur Pajak yang secara bersamaan akan diterbitkan faktur penjualan. Pada prakteknya, *supplier* akan menerbitkan Faktur Pajak pada saat yang sama dengan saat penyerahan atau dalam masa yang tidak lama untuk memenuhi kewajiban ketepatan waktu dalam penerbitan faktur penjualan.

Sementara menurut Schenk dan Oldman (2007), selain dari dasar pengenaan pajak yang dipercepat hanya untuk pembayaran dimuka, negara anggota *European Union's* juga menerapkan pengenaan pajak pada beberapa jangka waktu sebagai:

- a. Selambat-lambatnya pada saat faktur penjualan (*invoice*) diterbitkan;
- b. Selambat-lambatnya pada saat pembayaran diterima;
- c. Jika faktur penjualan (*invoice*) belum diterbitkan, atau terlambat diterbitkan, dalam jangka waktu yang ditentukan dari tanggal pembebanannya.

Bisa disimpulkan bahwa konsep saat penyerahan seperti diungkap oleh Tait, William serta Schenk dan Oldman mempunyai satu persamaan, yaitu penyerahan barang sejatinya mensyaratkan adanya perpindahan kepemilikan dalam menentukan saat yang paling tepat terjadinya penyerahan tersebut. Lebih jauh William (dalam Turonyi, 1996, 192) menyatakan bahwa penyerahan barang dapat didefinisikan sebagai pengalihan hak atas kepemilikan harta berwujud, namun saat penyerahan untuk tujuan pengalihan tersebut dalam ketentuan undang-undang tidak semata-mata ditentukan pada pengalihannya, melainkan ditentukan berdasarkan pengiriman barang itu sendiri. Menurut William, perpindahan hak kepemilikan sering kali terjadi pada saat yang bersamaan dengan pengiriman barang.

Bila konsep saat penyerahan ini dikaitkan dengan ketentuan Pasal 612 ayat (1) KUH Perdata, maka penyerahan dari benda bergerak yang berwujud dilakukan dengan penyerahan nyata (*feitelijke levering*) atau penyerahan dari tangan ke tangan yang berarti telah terjadi penguasaan dan penyerahan secara fisik (*physical delivery*) atas benda. Saidin (2012) mengungkapkan, yang dimaksud dengan penyerahan dalam Hukum Perdata itu adalah penyerahan suatu benda oleh pemilik

atau atas namanya kepada orang lain, sehingga orang lain ini memperoleh hak milik atas benda itu. Oleh karena itu, menurut Saidin (2012) agar penyerahan tersebut sah, harus terpenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Terdapat perjanjian yang *zakelijk*, yaitu perjanjian yang menyebabkan pindahnya hak-hak kebendaan (*zakelijke rechten*) misalnya hak milik, *bezit*, hak tanggungan, gadai. Menurut Saidin (2012) perjanjian belum mengakibatkan beralihnya hak milik. Hak milik akan beralih setelah adanya penyerahan.
2. Terdapat titel (alas hak) atau terdapat hubungan hukum yang mengakibatkan penyerahan atau peralihan benda. Hubungan hukum yang paling sering/biasanya mengakibatkan penyerahan ini adalah perjanjian, misalnya perjanjian jual beli, perjanjian tukar menukar, perjanjian pemberian hadiah dan lain-lain. Syarat harus adanya titel diatur dalam Pasal 548 KUH Perdata.
3. Adanya kewenangan untuk menguasai benda (*beschikkings bevoegheid*) seperti disebutkan dalam Pasal 584 KUH Perdata. Menurut Saidin (2012) syarat ini adalah pelaksanaan dari suatu azas *nemo plus*, dimana seseorang tidak dapat memeralihkan hak melebihi apa yang menjadi haknya. Dan lazimnya yang berwenang untuk menguasai benda itu adalah pemilik.
4. Terdapat penyerahan nyata dan penyerahan yuridis dimana pada benda bergerak penyerahan yuridis dan penyerahan nyata itu biasanya bersamaan seperti disebutkan dalam Pasal 1612 KUH Perdata.

Lebih jauh, ketentuan KUH Perdata membedakan antara penyerahan dengan penitipan barang. Dalam Pasal 1694 sampai dengan Pasal 1739 KUH Perdata diatur tentang penitipan barang. Dalam Pasal 1694 KUH Perdata disebutkan bahwa penitipan barang terjadi bila orang menerima barang orang lain dengan janji untuk menyimpannya dan kemudian mengembalikannya dalam keadaan yang sama. Penerima titipan wajib memelihara barang titipan itu dengan sebaik-baiknya seperti memelihara barang-barang kepunyaan sendiri seperti disebutkan dalam Pasal 1706 KUH Perdata. Dengan kata lain, dari sisi Hukum Perdata, perjanjian konsinyasi dikategorikan sebagai penitipan barang dan tidak dapat dikategorikan sebagai jenis penyerahan karena dalam transaksi barang konsinyasi tidak terdapat

penyerahan suatu benda oleh pemilik atau atas namanya kepada orang lain, sehingga orang lain ini memperoleh hak milik atas benda itu.

Melihat pada ketentuan Hukum Perdata dan konsep saat penyerahan yang diungkap oleh Tait, William serta Schenk dan Oldman di atas, adanya perpindahan kepemilikan dalam menentukan saat yang paling tepat terjadinya penyerahan tersebut semestinya dapat diaplikasikan dalam menentukan saat penyerahan dalam transaksi konsinyasi. Hal ini diungkapkan oleh Agus Setiono ketika diwawancarai pada tanggal 28 Juni 2012. Menurut Agus, bila dikaitkan dengan konsep saat penyerahan barang, maka secara teknis saat barang diserahkan untuk dititipkan seharusnya tidak diperlakukan sebagai saat penyerahan barang karena tidak ada pengalihan kepemilikan kepada *consignee*.

“Transaksi konsinyasi itu berarti titip jual. Barang itu dikirim dari *consignor* kepada *consignee* untuk kemudian barang tersebut dijual oleh pihak *consignee*. Ini berarti saat barang dititipkan belum ada perpindahan kepemilikan barang. Barang masih punya *consignor*, sehingga secara konsep saat penitipan barang itu semestinya tidak dapat diperlakukan sebagai saat penyerahan barang. Secara konsep penyerahan barang itu mensyaratkan adanya penyerahan secara fisik dari pihak penjual kepada pihak pembeli yang sebenarnya. Kalau barang itu baru dititipkan, maka secara konsep tidak ada penyerahan barang yang berarti tidak ada perpindahan kepemilikan. Menurut saya, adanya ketentuan tentang saat penitipan barang ini dilatarbelakangi oleh tujuan penerimaan negara (Agus Setiono, diwawancarai pada tanggal 28 Juni 2012).”

Pendapat bahwa penyerahan konsinyasi lebih dititikberatkan pada penerimaan negara disampaikan juga oleh Mantan Wakil Ketua II Pengadilan Pajak, Tjip Ismail, yang mengatakan bahwa:

“Kadang-kadang harus dipahami bahwa pajak itu mengutamakan *budgetair* ketimbang *regulerend*. Yang jelas, mekanisme konsinyasi itu digunakan untuk menghindari potensi penyimpangan saja. Bahwa hal itu menurut sebagian orang justru tidak menimbulkan kemudahan, bisa jadi begitu karena tuntutan administrasi. Padahal dulu dikenal dengan nama Pajak Penjualan yang dikenakan satu kali atas penjualan, dimana hal

itupun dianggap tidak praktis. Namun Undang-Undang atau politik anggarannya berkehendak lain, dimana atas pertambahan nilai dikenakan pajak. Walaupun di berbagai negara lain, belum tentu dikenakan hal yang sama.” (Tjip Ismail yang diwawancarai pada tanggal 13 Juni 2012).

Agus Setiono yang diwawancarai pada tanggal 28 Juni 2012 mengatakan juga bahwa ketentuan saat pengiriman barang titipan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi memang tidak sesuai dengan konsep saat penyerahannya. Namun hal ini menurut Agus merupakan bagian dari kebijakan publik dimana pemerintah mempunyai hak untuk menentukan bahwa saat penitipan barang dalam transaksi konsinyasi menjadi saat penyerahan yang sudah terutang PPN.

Yang harus dipahami adalah, kebijakan publik setiap negara bisa jadi berbeda-beda. Schenk dan Oldman (2007) mengungkapkan bahwa pengenaan di negara Inggris, penjualan barang secara umum dilaporkan pada saat barang dikeluarkan dari kepemilikan penjual. Meskipun demikian, jika barang dikirim untuk dikonsinyasikan, dalam jangka waktu persetujuan, dalam jangka waktu penjualan atau pengembalian, atau istilah sebanding lainnya, penjualan tidak akan dilaporkan sampai dengan penjualan terjadi dengan pasti.

Penggambaran saat pengenaan pajak yang diungkapkan oleh Schenk dan Oldman di atas pada dasarnya sudah diaplikasikan dalam ketentuan Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya. Dalam ketentuan Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 disebutkan bahwa saat penyerahan BKP berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat:

- a) BKP berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli;
- b) BKP berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada penerima barang, untuk pemberian cuma-cuma, pemakaian sendiri, dan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan antar cabang;
- c) BKP berwujud tersebut diserahkan kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan; atau

d) Harga atas penyerahan BKP diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh PKP, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.

Bisa disimpulkan bahwa ketentuan Pasal Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 sudah mengakomodir metode akrual dalam pemungutan PPN. Namun demikian, ketentuan di atas tidak dapat digeneralisir berlaku juga untuk ketentuan penyerahan BKP secara konsinyasi. Mengingat sifat *lex specialis derogat legi generali* atas transaksi konsinyasi ini, maka saat penyerahan BKP yang dititipkan dari *consignor* ke *consignee* menjadi saat penyerahan PPN yang terutang PPN. Hal ini diungkap oleh Abdul Rahim yang diwawancarai pada tanggal 4 Mei 2012. Menurut Rahim, ketentuan Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya bersifat luas, namun memberi keleluasaan kepada Wajib Pajak dalam melakukan administrasi pemungutan PPN karena saat pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang yang dicerminkan dengan penerbitan *invoice*/faktur penjualan menjadi saat terutangnya PPN. Namun untuk penyerahan BKP secara konsinyasi, penyerahan sudah dianggap terjadi pada saat BKP dikirimkan untuk dititipkan. Adanya sifat khusus dari pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini menurut pendapat Rahim pada akhirnya dapat menimbulkan permasalahan bagi Wajib Pajak.

“Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN itu beda dengan Pasal 11 ayat (1) UU PPN. Saat penyerahan untuk transaksi konsinyasi ikut ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN. Kalo pengusaha *boleh milih*, materi yang diatur dalam memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya ini lebih masuk akal karena diatur supaya saat terutangnya PPN sinkron dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha. Tapi pengenaan PPN konsinyasi *enggak gitu*. Secara komersial *consignor* akan mengakui pendapatan, piutang atau meng-*invoice* pada saat *consignee* menjual barang yang dititipkan tapi secara pajak, PPN sudah terutang pada saat barang yang akan dititipkan diserahkan kepada *consignee*. *Enggak heran* kalau di praktek PKP *consignor* mengalami masalah.” (Abdul Rahim, diwawancarai pada tanggal 4 Mei 2012).

Dalam praktek dunia usaha, pengenaan PPN pada saat BKP dikonsinyasikan menjadi masalah karena pengusaha akan selalu membutuhkan uang untuk membayar bahan baku, beban transport, membayar gaji dan memenuhi biaya-biaya lain untuk melakukan operasional usahanya namun sudah wajib untuk membayar pajak atas barang-barang yang penjualannya belum dapat dipastikan dan PPN atas transaksi konsinyasi ini telah menambah beban pengusaha. Padahal dalam perjanjian sistem jual beli berdasarkan konsinyasi, selama barang yang dititipkan belum laku terjual, *consignee* bukanlah sebagai pembeli, melainkan sebagai pihak yang dititipkan barang untuk dijual (Andreas, 1995).

Hal ini sejalan dengan konsep akuntansi yang dipaparkan oleh Drebin (1997) dan Kieso, Weygandt dan Warfield (2004). Drebin (1997) menyebutkan bahwa dalam transaksi konsinyasi, pihak *consignor* menetapkan penyerahan hak atas barang dan juga hasil penjualannya. Sebaliknya pihak *consignee* tidak dapat menganggap barang-barang itu sebagai miliknya. Pertanggungjawaban *consignee* hanya sebatas pada barang-barang yang diserahkan oleh *consignor*. Sementara dari pendapat Kieso, Weygandt dan Warfield (2004, hal 374 dan hal 395) dalam membahas transaksi konsinyasi dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Dalam transaksi konsinyasi hanya terjadi perpindahan pengelolaan dan penyimpanan barang dari *consignor* kepada *consignee*, namun hak milik atas barang yang bersangkutan tetap berada pada *consignor*;
2. *Consignee* tidak mencatat barang yang dikirimkan sebagai persediaannya dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi. Barang tersebut tidak dicatat sebagai aktiva dalam pembukuan *consignee*;
3. Barang dagang dalam transaksi konsinyasi tercatat sebagai persediaan *consignor*, dan secara terpisah diklasifikasikan sebagai barang dagang atas konsinyasi;
4. Hak milik akan berpindah dari *consignor* apabila *consignee* telah berhasil menjual barang tersebut dan mengirimkan uang tunai dari pihak ketiga kepada *consignor*;
5. Pendapatan dari konsinyasi hanya diakui setelah *consignor* menerima pemberitahuan penjualan dan pengiriman uang secara kas dari *consignee*. Pada

saat barang itu terjual, *consignee* mempunyai kewajiban sebesar jumlah bersih yang terutang kepada *consignor*; dan

6. *Consignor* secara periodik menerima dari *consignee* sebuah laporan penjualan (*account sales*) yang memperlihatkan barang dagang yang diterima, barang dagang yang terjual, beban yang dapat dikenakan pada konsinyasi, serta kas yang dikirimkan maka di saat itulah pendapatan diakui oleh *consignor*.

Konsep konsinyasi yang disebutkan oleh Drebin (1997) dan Kieso, Weygant dan Warfield (2004) ini pun diaplikasikan dalam ketentuan PSAK Nomor 23 (Ikatan Akuntan Indonesia/IAI, revisi 2009) tentang pendapatan dari penjualan barang. Bila konsep konsinyasi ini dikaitkan dengan PSAK Nomor 23, maka *consignor* sejatinya baru akan mengakui pendapatan sepanjang telah memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli;
2. Entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual;
3. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal;
4. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada entitas tersebut; dan
5. Biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan transaksi penjualan tersebut dapat diukur dengan andal.

Dalam memandang praktek perlakuan akuntansi atas transaksi konsinyasi ini, Tugiman Binsarjono mengatakan hal-hal sebagai berikut:

“Konsinyasi itu secara *accounting* artinya mengakui penghasilan saat *consignee* telah menjual barang. Sementara bagi *consignor*, konsinyasi itu saat mengirimkan barang ke *consignee* meskipun pada saat itu belum ada penyerahan alias belum ada penghasilan apapun. Sebab, barang masih dianggap berada di gudang *consignor* dan belum ada pencatatan piutang serta penjualan. Alasannya karena masih dianggap sebagai catatan persediaan. Yang menjadi problem, justru antara perlakuan pajak dengan perlakuan akuntansi komersialnya. Jikalau kita mengedepankan perlakuan



pajaknya, maka sebaiknya kita melihatnya dalam kacamata praktek untuk perlakuan PPN-nya. Pada saat *consignee* mengirimkan barang ke *consignor* maka *consignee* sudah harus membuat Faktur Pajak. Seolah-olah sudah dianggap sebagai jual beli karena ada penyerahan dan pembuatan Faktur Pajak. Nanti pada saat barang tersebut dijual kembali ke pihak ketiga, maka *consignee* akan membuat Faktur Pajak lagi. Nah, dalam posisi ini seolah-olah pajak sudah mengakui adanya *trading*. Hanya substansi arus uangnya saja yang berbeda waktunya.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Sesuai konsep akuntansi bisa disimpulkan bahwa atas transaksi konsinyasi mempunyai periodisasi yang berbeda antara pengakuan pendapatan dengan pengenaan pajaknya. Ketentuan PSAK Nomor 23 tentang pengakuan pendapatan menyebutkan bahwa pemindahan risiko dan manfaat kepemilikan terjadi pada saat yang berbeda dengan pemindahan hak milik atau penguasaan atas barang tersebut. Pendapatan diakui hanya jika kemungkinan besar manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada entitas. Pada prakteknya, para *consignor* memang baru mengakui pendapatan pada saat barang yang dititipkan telah laku terjual. Sementara ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN sudah mengenakan pajak pada saat BKP tersebut diserahkan untuk dititipkan.

Andi M. Iqbal seorang konsultan pajak yang dihubungi pada tanggal 9 Mei 2012 mengatakan bahwa salah satu klien-nya sebagai *consignor* sudah mematuhi ketentuan PSAK 23 tentang saat pengakuan pendapatan. Ini terjadi karena pada prakteknya *consignor* memang mengakui pendapatan pada saat kepemilikan sudah beralih kepada pembeli yang sebenarnya. Hal ini terjadi pada kebanyakan penjualan eceran, termasuk pada transaksi yang didasarkan pada sistem konsinyasi. Namun Iqbal tidak menyetujui adanya pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi yang terutang pada saat BKP yang dititipkan tersebut diserahkan kepada *consignee*.

“Buat saya, *kalau cuma* satu satu mungkin bukan masalah, tapi kalau banyak  *gimana*? Saya tentu tak mempermasalahkan bila berada dalam posisi si penerima, namun justru dalam posisi yang memberikan konsinyasi. Sebab bagi si penerima, itu akan menjadi PPN Masukan dan

takkan menjadi masalah. Tapi bagi pihak *consignor* adanya ketentuan ini memberatkan, karena *consignor* mesti nalangin dulu PPN-nya. Jangan heran kalau *consignor* rata-rata *nunda mungut* pajak sampai barangnya laku *kejual*. Kalaupun sekarang belum *kena* masalah, saat pemeriksaan pajak bisa jadi *consignor* *kena* sanksi pajak karena terlambat membuat Faktur Pajak.” (Andi M. Iqbal, diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012).

Melihat pada ketentuan Hukum Perdata, konsep saat penyerahan yang diungkap oleh Tait, William serta Schenk dan Oldman, perlakuan akuntansi, serta saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN sebagaimana dimaksud dalam dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya dengan saat penitipan barang sebagai saat penyerahan yang terutangnya PPN atas transaksi konsinyasi berdasarkan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya, bisa disimpulkan bahwa terdapat *asymmetric thinking* dalam kerangka pemikiran UU PPN dalam menentukan saat penitipan barang sebagai saat penyerahan yang terutang PPN. Hal ini tentunya dapat menjadi batu sandungan dalam implementasi pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi.

Menyitir kembali pendapat Heri Purwanto, sistem atau undang-undang perpajakan yang baik harus dapat menjamin keadilan, kepastian hukum dan keseimbangan hak dan kewajiban. Sehingga kerangka berpikir undang-undang perpajakan harus senantiasa simetris dan tidak membingungkan dalam pelaksanaannya baik terhadap Wajib Pajak maupun otoritas pajak. Menurut Fritz Neumark (dalam Nurmantu, 2003), salah satu prinsip dalam pemungutan pajak adalah harus terpenuhinya prinsip *ease of administration and compliance*. Artinya, pemungutan pajak yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Prinsip ini terinci lagi dalam 4 (empat) persyaratan, yaitu *the requirement of clarity*, *the requirement of continuity*, *the requirement of economi* dan *the requirement of convinience*. Yang dimaksud dengan *the requirement of clarity* adalah, dalam sistim perpajakan, baik dalam undang-undang maupun pada peraturan pelaksanaannya, khususnya pada proses pemungutannya, maka ketentuan-ketentuan perpajakan harus dapat dipahami (*comprehensible*), tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang

berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) baik untuk Wajib Pajak maupun untuk Fiskus sendiri.

Bila prinsip ini dikaitkan dengan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi, maka terdapat kesulitan tersendiri dalam memahami ketentuan yang diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN beserta memori penjelasannya. Hal ini terjadi karena dari sisi perlakuan akuntansi, saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya pengenaan pajak atas transaksi konsinyasi berbeda secara signifikan. Mungkin dari sisi akunting prinsip *the requirement of clarity* tidak secara langsung mempengaruhi kebijakan pajak yang sudah dipilih. Namun demikian, adanya ketentuan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 12 Tahun 2012 serta penegasan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011 berpotensi menimbulkan ketidakjelasan, khususnya pada klausul bahwa salah satu saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN adalah pada saat harga atas penyerahan BKP diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh PKP, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten. Ketentuan ini sejatinya berlaku untuk setiap transaksi, termasuk penyerahan BKP secara konsinyasi. Namun demikian, adanya ketentuan dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN secara tersirat menyatakan bahwa dalam penyerahan BKP secara konsinyasi PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan telah diserahkan dari pihak *consignor* kepada pihak *consignee*.

Dalam menyikapi *the requirement of clarity*, Tugiman Binsarjono mengatakan bahwa pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi yang diatur dalam ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN berpotensi menjadi sandungan karena akan menjadi hambatan dalam melakukan transaksi. Menurut Tugiman, pengusaha akan berusaha mengurangi resiko dan mencari opsi-opsi lain dalam bertransaksi, tanpa menggunakan mekanisme penjualan secara konsinyasi.

“Sebenarnya bukan orang-orang atau Wajib Pajak yang *missed*, melainkan UU yang *missed*. Bahkan sebenarnya bila mau dibuat lebih *saklek* lagi, redaksional dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN bisa diperdebatkan. Sebab di sana dinyatakan bahwa PPN yang sudah dibayar pada waktu

barang yang diserahkan untuk dititipkan, dapat dikreditkan. Pertanyaannya, kalau belum dibayar, bagaimana? Padahal Pasal 9 ayat (2) UU PPN beserta memori penjelasannya sendiri bilang, agar bisa dikreditkan barang tidak perlu dibayar terlebih dahulu. Kemudian, tidak lupa juga sanksi bagi *consignor* saat terlambat membuat Faktur Pajak. mengapa? Karena bila melihat pasalnya, masalah ini tidak pada tempatnya. Artinya seperti kita menulis tentang sesuatu, kita dapat mengeksplorasi lebih dulu kemungkinan-kemungkinan yang ada meskipun *endingnya* kita berpendapat bahwa konsinyasi itu hanya sebatas objek dan pembuatan Faktur Pajak mengikuti pasal yang lain. Namun demikian, saya sepakat bahwa ini bisa menjadi sandungan bagi Wajib Pajak, khususnya yang menafsirkan pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN ini sebagai tema yang mengatur penyerahan BKP.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Pendapat senada disampaikan oleh Andi M. Iqbal seorang konsultan pajak yang dihubungi pada tanggal 9 Mei 2012. Menurut Iqbal, bila terdapat ketidakjelasan terhadap perlakuan pajak atas transaksi konsinyasi pengusaha bisa saja memilih skema penjualan biasa.

“Karena tidak *fair*, menurut saya justru aturan perpajakannya yang harus dirubah karena pada saat barang diserahkan untuk dititipkan tidak melakukan aktivitas penjualan. Kita bisa saja melakukan perjanjian yang tidak mengarah pada konsinyasi. Caranya dengan menitipkan pegawai kita di lokasi tempat barang kita dikonsinyasikan. *Toh*, akhirnya yang berjualan *kan* pegawai kita, meskipun hasil penjualannya nanti diserahkan dulu ke kita. Makanya beberapa *retailer* sekarang tak pernah mempekerjakan pegawainya, dalam artian menjual barang dari rekanannya, sehingga akhirnya perjanjian dagangnya akan berbeda lagi.” (Andi M. Iqbal, diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012)

Selain prinsip *the requirement of clarity* di atas, Fritz Neumark (dalam Nurmantu, 2003) juga mengungkapkan bahwa pemungutan pajak harus memenuhi *the requirement of continuity* artinya undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah dan apabila terjadi perubahan, maka perubahan-perubahan tersebut

haruslah dalam konteks *tax reform* secara umum dan sistematis. Sementara *the requirement of economi* ditujukan pada penghitungan, penagihan dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang lain. Biaya yang diminimalkan ini bukan hanya meliputi biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah (*administrative cost*) melainkan juga biaya ditujukan kepada biaya-biaya yang dikeluarkan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya (*compliance cost*). Terakhir adalah *the requirement of convinience* di mana pembayaran pajak sedapat mungkin tidak memberatkan Wajib Pajak.

Bila prinsip *the requirement of economi* dan *the requirement of convinience* ini dikaitkan dengan transaksi konsinyasi, maka terdapat beberapa hal yang menjadi hambatan yang harus dihadapi para pengusaha. Di satu sisi, saat *consignor* menyerahkan BKP yang dititipkan kepada *consignee*, maka terdapat pajak yang harus dibayar terlebih dahulu yang tentunya dapat memberatkan *consignor*. Sementara di sisi lain *consignee* belum menyetorkan pajak yang semestinya dibayar pada saat BKP yang dititipkan oleh *consignor* diserahkan kepada perusahaan tersebut. Adanya perbedaan waktu penerimaan pendapatan ini pada akhirnya dapat menimbulkan *potential lost* karena adanya perbedaan waktu penerimaan uang di sisi *consignor*.

## **5.2 Kendala yang Dihadapi oleh PKP dalam Melaksanakan Ketentuan PPN atas Transaksi Konsinyasi**

Suka atau tidak, pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi mengalami kendala dalam implementasinya. Kendala yang terjadi dalam implementasi pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini secara umum terjadi karena adanya perbedaan waktu masuknya arus uang (*casflow*) dan adanya kesulitan dalam menentukan saat penitipan barang yang dikonsinyasikan tersebut sebagai saat penyerahan yang terutang PPN.

Triyudho Ariotedjo, karyawan bagian pajak di PT CDE saat diwawancarai pada tanggal 5 Mei 2012 mengungkapkan bahwa perusahaannya sebagai *consignor* sudah mematuhi ketentuan yang diatur dalam ketentuan PSAK Nomor 23. Namun demikian, melihat ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN,

perusahaannya tidak ingin mengambil risiko untuk tidak mematuhi ketentuan perpajakan. Walaupun sebenarnya memberatkan karena pemungutan PPN yang dilakukan belum dapat diselaraskan dengan pendapatannya.

“Ya iyalah, perlakuan akuntansi untuk pengakuan pendapatan di perusahaan kita pasti mengikuti ketentuan yang diatur dalam PSAK Nomor 23. Tapi ya itu, PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan diserahkan kepada *consignee*. Jadinya perusahaan terpaksa membuat Faktur Pajak dan menalangi dahulu PPN yang terutang. *Eggak* masuk akal *sih*, tapi *mau gimana* lagi, PT CDE hampir 100% usahanya itu konsinyasi, kita *ngeri* dengan sanksi pajaknya jadi kita sudah pungut PPN-nya saat BKP yang dititipkan diserahkan ke *consignee*.” (Triyudho Ariotedjo, karyawan bagian pajak di PT CDE saat diwawancarai pada tanggal 5 Mei 2012).

Ketika ditanya hal yang sama kepada Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC yang diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012, dalam dunia usaha khususnya yang bergerak di bidang retail, konsinyasi merupakan jenis transaksi yang populer, namun ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN memberatkan PKP *consignor* karena menimbulkan perbedaan waktu masuknya arus uang karena perusahaannya baru mengakui pendapatan pada saat barang yang dititipkan laku terjual.

“Perusahaan memang mengakui pendapatan sesuai ketentuan PSAK 23. Tapi secara pajak, PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan diserahkan kepada *consignee*. Kalau pemungutan PPN dilakukan saat penyerahan barang yang dititipkan, PT ABC pastinya akan menanggung PPN-nya terlebih dahulu karena saat BKP dikirimkan untuk dititipkan, rekanan PT ABC belum membayar pajak yang menjadi kewajibannya. Sehingga PT ABC sebagai PKP *consignor* *enggak* memungut PPN saat BKP dititipkan. Perusahaan menunda pelaksanaan kewajiban pemungutan PPN. Pemungutan PPN baru dilakukan oleh PT ABC pada saat *consignee* menjual barang yang dititipkan.” (Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC, diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012).

Di tempat terpisah, Gunardi, karyawan PT BCD yang diwawancarai pada tanggal 5 Mei 2012 menyatakan bahwa perusahaan tempatnya bekerja membuka pintu selebar-lebarnya bila ada perusahaan yang ingin menitipkan barangnya untuk dipamerkan di *show room*-nya. Menurut Gunardi perusahaannya tidak pernah menunda pengenaan PPN atas penyerahan barang secara langsung kepada para pelanggan. Hanya saja rekanan PT BCD (atau *consignor*), rata-rata melakukan pengenaan PPN pada saat yang sama ketika perusahaannya melakukan penjualan kepada para pelanggan. Namun demikian, Faktur Pajak Masukan yang diterbitkan *consignor* pada saat barang yang dititipkan tersebut laku terjual belum pernah dipermasalahkan oleh pihak otoritas pajak.

Bisa disimpulkan bahwa kendala yang dialami oleh PT ABC, PT BCD dan PT CDE di atas terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi secara substansi terjadi karena beda waktu masuknya arus uang. Hal ini terjadi karena ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN yang mengatur tentang penyerahan BKP menyebutkan bahwa PPN terutang pada saat BKP tersebut diserahkan untuk dititipkan dari *consignor* kepada *consignee*. Bila ketentuan tentang saat penyerahan ini dikaitkan dengan ketentuan tentang saat pembuatan Faktur Pajak seperti dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1a) UU PPN, maka *consignor* diwajibkan untuk membuat Faktur Pajak pada saat dilakukannya penyerahan BKP yang akan dikonsinyasikan. Ketentuan tentang saat penyerahan dan saat pembuatan Faktur Pajak inilah yang akhirnya menjadi kendala dalam melaksanakan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi karena telah menimbulkan terjadinya beda waktu masuknya arus uang.

Bila diperhatikan pengenaan PPN untuk transaksi konsinyasi tidak pernah berubah sejak mulai diberlakukan pada UU PPN di tahun 1994 (seperti dinyatakan dalam Pasal 1 huruf d angka 1) huruf g UU No. 11 Tahun 1994), sampai dengan saat ini. Perbedaan pengenaan pajak atas konsinyasi sejatinya terjadi karena perubahan ketentuan tentang saat pembuatan Faktur Pajak. Hal ini diungkap oleh Abdul Rahim yang diwawancarai pada tanggal 4 Mei 2012 yang mengatakan bahwa pada era pemberlakuan UU Nomor 18 Tahun 2000, Faktur Pajak wajib dibuat pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terjadinya penyerahan BKP dalam hal pembayaran diterima setelah akhir bulan berikutnya setelah bulan

penyerahan BKP seperti disebutkan dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a Peraturan Dirjen Pajak Nomor 159/PJ/2006.

“Sebelum UU PPN berubah di tahun 2009 memang jarang yang mempermasalahkan adanya keterlambatan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi. PKP *consignor* waktu itu mempunyai waktu untuk memungut PPN dan menerbitkan Faktur Pajak sampai akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan BKP untuk dititipkan. Tapi sekarang ketentuannya berubah. *Consignor* wajib membuat Faktur Pajak pada saat yang sama dengan penyerahan BKP yang akan dititipkan.” (Abdul Rahim, diwawancarai pada tanggal 4 Mei 2012)

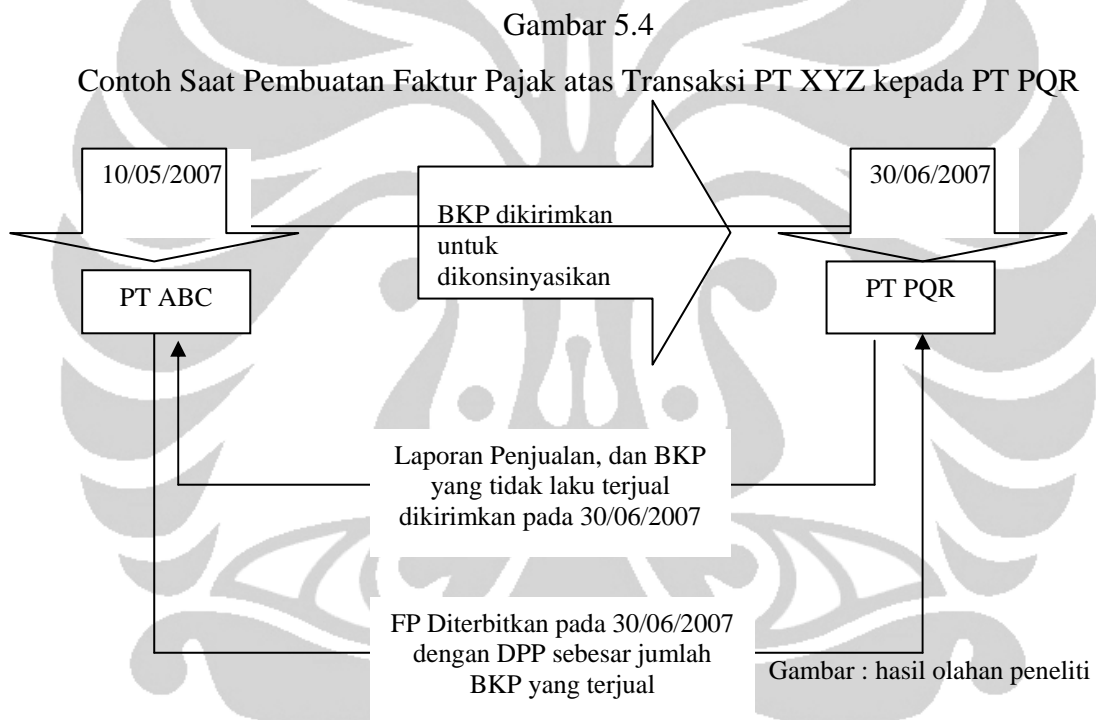
Pendapat senada disampaikan Tugiman Binsarjono yang menyampaikan uraian sebagai berikut:

“Sebenarnya konsinyasi jika dikaitkan dengan aturan Faktur Pajak harus dibuat pada saat barang dikirim, saya *enggak* tahu apakah lebih cocok menjadi masalah atau jalan keluar. Maksudnya begini, kalau konsinyasi di masa lalu, dimana penyerahan didefinisikan pada saat barang diserahkan kepada penjual, kemudian Faktur Pajak boleh dibuat paling lambat akhir bulan berikutnya. Itu bisa disiasati, dimana pencatatannya tidak akan menjadi *cashflow*. Maksudnya begini, dibuatkan PO (*Purchasing Order*) dahulu baru kemudian dibuatkan Faktur Pajaknya. Dengan cara yang seperti itu, barang yang sudah dikirim di bulan pertama pasti ada barang yang sudah terjual di bulan kedua dan lalu dibuatkan Faktur Pajak. Sementara barang yang belum terjual akan dikembalikan melalui Nota Retur. Sehingga barang yang dicatat didalam Faktur Pajak nantinya adalah barang-barang yang sudah dibayar alias uangnya memang ada. Dalam posisi tersebut, tentu saja *consignor* tidak akan merugi.” (Tugiman Binsarjono, diwawancarai pada tanggal 10 Mei 2012).

Menyitir pendapat Tugiman dan Abdul Rahim di atas, bisa disimpulkan bahwa pada masa lalu sangat *lah* jarang PKP *consignor* yang mengalami masalah dengan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi. Hal ini terjadi karena *consignor* mempunyai waktu yang cukup panjang untuk mengenakan PPN karena Faktur Pajak selambat-lambatnya dapat dibuat pada akhir bulan berikutnya setelah



penyerahan BKP yang akan dititipkan kepada *consignee*. Kalaupun ternyata masa perjanjian konsinyasi sangatlah panjang, atau telah melewati jangka waktu pembuatan Faktur Pajak berdasarkan Pasal 2 ayat (1) huruf a Peraturan Dirjen Pajak Nomor 159/PJ/2006, maka PKP *consignor* akan mengatur *term of delivery* BKP yang dikonsinyasikan. Sebagai contoh, PT XYZ mengirimkan BKP yang dikonsinyasikan pada PT PQR pada tanggal 10 Mei 2007 sebesar Rp 500 juta dengan masa konsinyasi selama 3 bulan. Menurut Pasal 2 ayat (1) huruf a Peraturan Dirjen Pajak Nomor 159/PJ/2006, PT XYZ wajib membuat Faktur Pajak selambat-lambatnya pada 30 Juni 2007 dengan PPN sebesar Rp 50 juta. Bila diilustrasikan, pengiriman PT XYZ adalah seperti pada gambar 5.4 sebagai berikut:



Pada gambar 5.4 di atas terlihat adanya pengaturan *term of delivery* atas penyerahan BKP yang dikonsinyasikan dari PT XYZ kepada PT PQR. PT XYZ semestinya membuat Faktur Pajak dengan DPP sebesar Rp 500 juta. Namun karena pada tanggal 30 Juni 2007 PT PQR mengirimkan laporan penjualan serta BKP yang tidak laku terjual kepada PT XYZ, maka PT XYZ praktis hanya membuat Faktur Pajak hanya sebesar jumlah yang telah laku terjual saja. Dengan demikian *consignor* tidak akan mengalami kerugian karena terjadinya beda waktu masuknya arus uang.

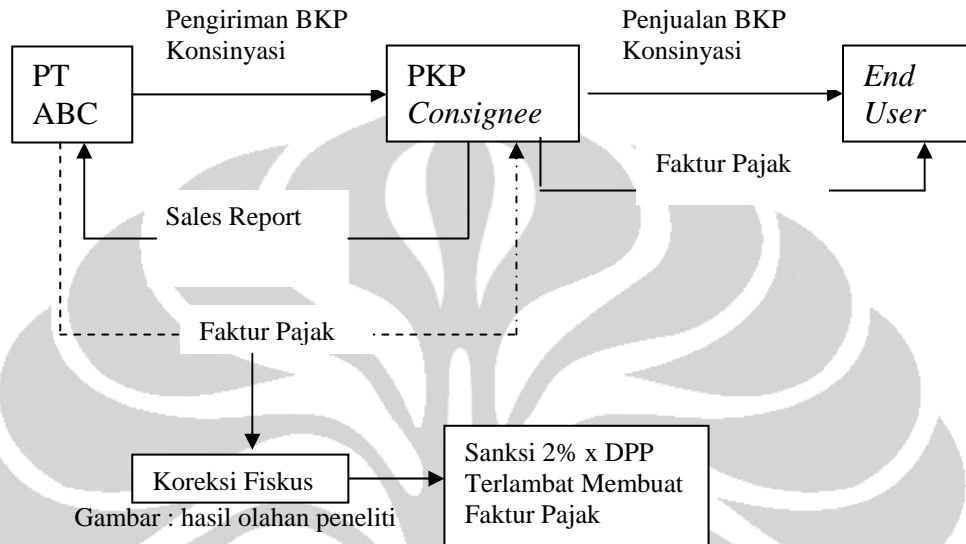
Namun demikian pengaturan *term of delivery* seperti diilustrasikan pada gambar 5.4 tidak dapat dilakukan pada masa berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009. Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC yang diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012 mengungkapkan bahwa perusahaannya pernah tersandung masalah terkait transaksi konsinyasi ini. PT ABC menurut Benny adalah perusahaan yang bergerak di bidang *retail*, sehingga dalam transaksi konsinyasi dapat menitipkan barang (*consignor*) kepada rekanannya ataupun menerima penitipan barang (*consignee*) dari rekanannya. Benny mengungkapkan bahwa perusahaannya pernah dilakukan pemeriksaan pajak yang berujung pada diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dengan nilai tagihan sebesar Rp 2 miliar. Karena menjadi momok bagi PT ABC, maka perusahaan akhirnya tidak pernah lagi melakukan keterlambatan pemungutan PPN dan pembuatan Faktur Pajak.

“PT ABC itu menitipkan kitab suci Al Qur’an kepada rekanannya. Pada saat menitipkan barang, PT ABC menerbitkan faktur konsinyasi, yang isinya hampir sama seperti faktur penjualan namun tidak ada jumlah rupiahnya. Yang ada hanya *item*-nya dan jumlah *item*-nya berapa tanpa nominal harga karena pada konsinyasi sifatnya hanya memindahkan barang. Dengan mendasarkan pada faktur konsinyasi saat pemindahan barang untuk dititipkan pada *consignee* tersebut, Fiskus yang memeriksa PT ABC mengenakan denda karena perusahaan dianggap terlambat menerbitkan Faktur Pajak. Tidak hanya sampai di situ, Fiskus pun melakukan koreksi atas PPN Masukan PT ABC karena kewajiban membuat Faktur Pajak baru dilaksanakan oleh *consignor* pada saat barang laku terjual. Posisi PT ABC sebagai *consignee* seperti menerima beban dua kali. Sewaktu menerbitkan Faktur Pajak dikenai oleh pemeriksa pajak namun saat faktur yang terjual tadi, wajib pajak akan dipungut dan dikenakan juga dari situ. Jadi, PPN Masukannya dikoreksi juga. PT ABC pada waktu harus membayar pajak yang tercantum dalam SKPKB sebesar Rp 2 miliar.” (Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC yang diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012).

Bila diilustrasikan, alur transaksi konsinyasi yang terjadi pada PT ABC saat dilakukan pemeriksaan pajak dapat dilihat seperti gambar 5.5 dan gambar 5.6 berikut ini:

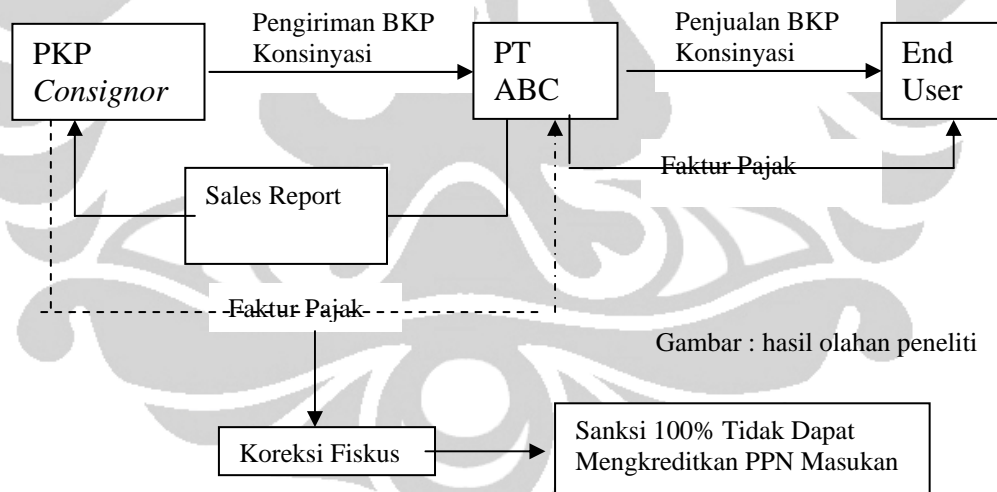
**Gambar 5.5**

**PT ABC Sebagai PKP Consignor**



**Gambar 5.6**

**PT ABC Sebagai PKP Consignee**



Dari gambar 5.5 dan 5.6 terlihat bahwa pengenaan denda karena keterlambatan pembuatan Faktur Pajak yang dilakukan PT ABC saat menitipkan barang menjadi ironis karena kitab suci Al Qur'an tergolong barang yang mendapat fasilitas PPN Dibebaskan berdasarkan PP Nomor PP 146 Tahun 2000 stdd PP 38 Tahun 2003. Koreksi Fiskus pada PPN Masukan atas Faktur Pajak yang diterbitkan rekanan PT ABC pun menjadi masalah tersendiri karena

*consignor* rekanan perusahaan tersebut *lah* yang melakukan kesalahan. Menurut Benny, PT ABC saat pemeriksaan telah menjelaskan bahwa barang yang dikonsinyasikan masih milik perusahaan karena hanya terjadi perpindahan barang dari satu gudang-ke gudang lainnya. PT ABC merupakan PKP yang terdaftar di KPP Madya sehingga pelaksanaan kewajiban pajaknya tersentralisasi sehingga perpindahan BKP antara satu tempat ke tempat lainnya tidak dianggap sebagai penyerahan yang terutang PPN.

“Pemeriksa mengatakan bahwa barang tersebut masih menjadi milik Wajib Pajak. Kami menjawab betul bahwa itu memang gudang milik kita. Begitu persediaan dalam neraca kita, barang-barang yang dititipkan ke *consigne* masih tersedia untuk dijual. Namun jika terbukti di dalam faktur konsinyasi itu, terdapat pengeluaran dan penyerahan barang, akan dipertanyakan Faktur Pajaknya. Lantas bagaimana? Kita berdalih dengan pernyataan tadi yang jelaskan bahwa barang tadi masih menjadi milik Wajib Pajak. Tidak ada pengeluaran kepada pihak lain. Yang dilihat hanyalah penyerahan, sehingga dilakukan koreksi. Ini bertentangan dengan praktek bisnis yang berjalan lazim. Jikalau jumlahnya sangat besar tentu ini akan bermasalah, terutama bagi si pembuat faktur. Hampir 95% peredaran usaha perusahaan berasal dari transaksi konsinyasi. Dan sanksi dikenakan karena kami mungkin tidak menerbitkan Faktur Pajak dan pada waktu mengisi SPT Masa PPN juga tidak akan memperhitungkannya PPN. Alasan kami untuk tidak melaporkan transaksi tersebut karena belum adanya penjualan. Nanti bila ada penjualan, barulah kemudian itu dilaporkan dalam SPT Masa tersebut. Dan itulah yang dianggap masalah oleh pemeriks, karena di bulan sebelumnya dianggap tidak melaporkan.” (Benny Djajadi, Direktur Keuangan di PT ABC yang diwawancarai pada tanggal 9 Mei 2012).

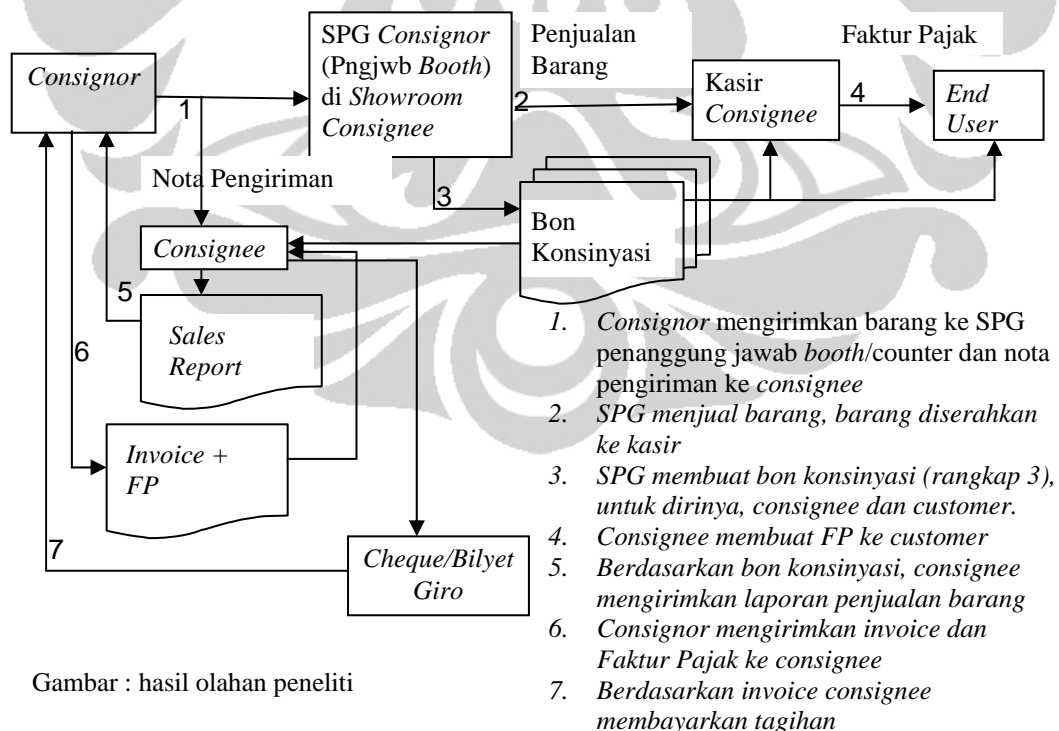
Menanggapi kasus PT ABC yang dikoreksi Fiskus karena dianggap melakukan keterlambatan pemungutan PPN serta keterlambatan pembuatan Faktur Pajak, Imam Subekti yang diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2012 mengatakan bahwa kendala yang dialami oleh para pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi adalah penyebutan saat terutangnya pajak yang dapat berarti

saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Yang menjadi masalah adalah, kapan saat penitipan ini terjadi? Imam pada saat diwawancara pada tanggal 11 Mei 2012 menuturkan juga bahwa dalam proses penyelesaian *audit quality assurance* salah seorang kliennya, pemeriksa pajak mempermasalahkan *point off sale* atas transaksi konsinyasi.

Permasalahan mengemuka karena adanya perbedaan intepretasi terkait saat penyerahan atau saat penitipan tersebut. Menurut Imam, adanya perbedaan ini menjadi kendala yang harus dialami oleh para pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi, khususnya dalam memandang penyebutan saat terutangnya pajak yang dapat berarti saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Hal ini akhirnya terjadi ketika pemeriksa pajak melakukan koreksi juga atas kekurangan setoran PPN karena pajak tidak dipungut pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan kepada *consignor*. Pemeriksa pajak juga menerapkan sanksi sebesar 2% dari DPP PPN karena Faktur Pajak dianggap terlambat dibuat. Menurut Imam, saat penitipan BKP dalam transaksi konsinyasi dalam praktis bisnis retail adalah sebagaimana diilustrasikan dalam gambar 5.7 sebagai berikut:

**Gambar 5.7**

**Alur Saat Penitipan BKP oleh PKP *Consignor***



Gambar : hasil olahan peneliti

Dalam gambar 5.7 diketahui bahwa terdapat transaksi konsinyasi antara *consignor* dengan pihak Department Store (*consignee*). Bila terdapat barang yang dikirimkan, maka pihak penerima barang bukan *lah* pihak Department Store, melainkan SPG yang merupakan karyawan *consignor*. Sehingga mengingat bahwa pihak *consignee* tidak menerima barang, maka tanggung jawab pengelolaan masih ada di tangan *consignor*, seolah-olah *consignor* dipinjamkan tempat untuk melakukan penjualan oleh *consignee*.

“Biasanya dalam bisnis retail atau katakanlah kalau kita beli barang di Department Store, maka dikatakan terjadi penyerahan ketika SPG *nganterin* barang *plus* bon/faktur konsinyasi ke kasir. Pada saat SPT *nganterin* barang tersebut sebenarnya telah terjadi dua aktivitas. Pertama, adanya penyerahan bon/faktur konsinyasi oleh SPG berarti telah terjadi penyerahan barang dari *consignor* ke *consignee*. Kedua, di saat yang sama terjadi penyerahan barang dari *consignee* ke *customer*. Faktur pajak dibuat pada saat itu, karena ada aturan Faktur Pajak Gabungan maka dibuat di akhir bulan. Jadi nanti setiap akhir bulan *consginee* akan buat laporan, nah itu nanti yang dijadikan sebagai dasar untuk pembuatan Faktur Pajak dari *consignor* ke *consignee*.” (Imam Subekti yang diwawancarai pada tanggal 11 Mei 2012).

Kasus yang dialami oleh PT ABC juga klien Imam Subekti seperti sudah diilustrasikan di atas dapat menjadi bahan pengalaman berharga bagi setiap Wajib Pajak. Adanya sanksi perpajakan dan potensi dilakukannya koreksi PPN Keluaran saat dilakukannya pemeriksaan pajak pada dasarnya dapat menjadi momok yang menakutkan untuk tidak mengabaikan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi pada saat barang diserahkan untuk dititipkan. Hal ini *lah* yang akhirnya dilakukan oleh PT CDE. Menurut Triyudho Ariotedjo yang diwawancarai pada 5 Mei 2012, PT CDE memang membutuhkan uang untuk kegiatan operasional perusahaan. Tapi setelah dihitung-hitung sanksi perpajakannya, ternyata lebih merugikan bila perusahaan tidak melakukan kewajiban PPN saat terjadinya penyerahan barang untuk dititipkan sesuai ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN.

“Coba saja kita hitung, misalnya PT BCD melakukan penyerahan barang konsinyasi hari ini tanggal 5 Mei 2012. Kalau kita tidak melakukan

pemungutan PPN sesuai ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, dan tidak membuat Faktur Pajak pada tanggal 5 Mei itu, tapi perpindahan barang dari gudang kita ke gudang *consignee kalo* dihitung-hitung ada sekitar Rp 100 juta. Nah, kalau ternyata Ditjen Pajak melakukan pemeriksaan 5 (lima) tahun kemudian dari hari ini, dan terdapat temuan atas transaksi Rp 100 juta itu di SPT Masa PPN masa pajak Mei 2012 itu *enggak* ada, sanksinya bisa banyak sekali.” (Triyudho Ariotedjo yang diwawancarai pada 5 Mei 2012).

Triyudho juga mengungkapkan bila PT BCD sanksi perpajakan itu tidak hanya kurang lapor atau kurang setor pajak saja melainkan terdapat sanksi karena kekurangan penyetoran PPN serta sanksi keterlambatan dalam membuat Faktur Pajak.

“Masalahnya *kan* sanksi pajak itu *enggak* cuma kurang lapor yang mengakibatkan kekurangan penyetoran PPN yang terutang sebesar Rp 10 juta itu *aja*. Sanksi kurang atau terlambat setornya *kan* 2% dan maksimal 24 bulan. *Kalo* kita diperiksa 5 tahun lagi, kita bisa kena 48% dari pajak yang kurang disetor. Sanksi kurang setor ini *aja udah* Rp 4,8 juta. Nah karena kita dianggap terlambat menerbitkan Faktur Pajak, kita bisa kena sanksi 2% dari DPP itu jumlahnya udah Rp 2 juta. Jadi total sanksi jumlahnya itu Rp 6,8 juta. Padahal PPN-nya *aja* Rp 10 juta. *Se-enggak*-nya total sanksi ada sekitar 6,8% dari nilai kotor transaksi. Laba perusahaan turun, karena ada tambahan biaya.”

Bila diilustrasikan, maka contoh perhitungan yang diungkapkan oleh Triyudho Ariotedjo adalah sebagai berikut:

1. PPN atas transaksi penyerahan BKP (dari Rp 100.000.000,- x 10%)	Rp 10.000.000,-
2. Sanksi karena keterlambatan penyetoran PPN selama 2 th (dari 2% x 24 bulan x Rp 10 juta)	Rp 4.800.000,-
3. Sanksi karena terlambat membuat Faktur Pajak (dari 2% x Rp 100 juta)	<u>Rp 2.000.000,-</u>
Total pajak yang masih harus dibayar	Rp 16.800.000,-

Melihat besarnya sanksi yang harus dibayar bila terjadi keterlambatan pengenaan PPN atas transaksi seperti diilustrasikan di atas, PT ABC tidak mempermasalahkan adanya perbedaan masuknya arus uang.

“Yaaa, masalah *kan* cuma beda waktu pembayaran PPN saja dari *consignee* ke PT CDE. Tapi tetap saja *kan* uang PPN itu substansinya bukan uang kita. Kalo kita terlambat mengenakan PPN maka sanksi-sanksi pajak itu dari uang kita sendiri bayarnya. Jelas merugikan perusahaan.” (Triyudho Ariotedjo yang diwawancarai pada 5 Mei 2012)





## BAB 6

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 6.1 SIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan pada bab 5, maka diperoleh simpulan sebagai berikut:

1. Pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi tidak sesuai dengan konsep penyerahan, khususnya konsep saat penyerahan barang. Ketidaksesuaian ini karena dalam penitipan BKP konsinyasi tidak terdapat perpindahan kepemilikan yang menurut para ahli perpajakan saat perpindahan kepemilikan barang ini menjadi saat yang paling tepat untuk menentukan saat penyerahan. Dengan demikian, pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi lebih mengedepankan fungsi *budgetair* karena pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi digunakan untuk menghindari potensi penyimpangan dan mengesampingkan prinsip *ease of administration and compliance*.
2. Ketidaksesuaian antara pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi dengan konsep saat penyerahan barang pada akhirnya dapat menimbulkan kendala dalam implementasinya. Dari pengalaman PT PT ABC, PT BCD dan PT CDE terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi, kendala secara substansi terjadi karena adanya perbedaan waktu masuknya arus uang. Disamping itu, adanya ketidaksesuaian antara saat penitipan barang dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi dapat menimbulkan kesulitan dalam menentukan saat penitipan barang yang dikonsinyasikan tersebut sebagai saat penyerahan yang terutang PPN.

#### 6.2 SARAN

Dari hasil penelitian yang dilakukan, terdapat beberapa rekomendasi saran terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi sebagai berikut:

1. Pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi semestinya diselaraskan dengan konsep penyerahan barang, khususnya konsep saat saat penyerahannya sehingga kejelasan dan kesederhanaan dalam pengenaan PPN menjadi

mudah dalam pelaksanaan administrasinya dan serta mudah pula untuk mematuminya. Disamping jelas dan sederhana ini, pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi semestinya tidak hanya mengedepankan fungsi *budgetair* dari fungsi *regulerend*. Kedua fungsi tersebut seharusnya bersinergi agar pengenaan PPN lebih efektif dan efisien serta diselaraskan dengan prinsip-prinsip pemungutan pajak.

2. Pengenaan PPN pada dasarnya tidak memperhatikan aspek pengakuan pendapatan, oleh karena itu selama ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN belum berubah, Wajib Pajak sebaiknya mematuhi ketentuan tersebut secara komprehensif. Wajib Pajak semestinya membuat Standard Operational Procedur (SOP) yang dapat menunjang terpenuhinya pelaksanaan kewajiban atas pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini. Hal ini penting karena pajak bersifat memaksa. Bila Wajib Pajak tidak melakukan kewajiban PPN atas transaksi konsinyasi berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku, maka sanksi perpajakan dapat diaplikasikan sesuai tingkat kesalahan yang terjadi.



## DAFTAR PUSTAKA

### Sumber Buku:

- Abimanyu, Anggito, Refleksi dan Gagasan Kebijakan Fiskal, Penerbit PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta: 2011
- Asikin, Agustini., Noorjaya, Tika., Himawati, Yullia., “Pajak, Citra dan Bebannya dan Pokok-Pokok Pemikiran Salamun A.T.”, Penerbit PT Bina Rena Pariwara, Jakarta: 1990
- Ebrill, Liam., Keen, Michael., Bodin, Jean-Paul., Summers, Victoria., “The Modern VAT”, International Monetary Fund, Washington D.C: 2001
- Drebin, Allan R., “*Advance Accounting* (Akuntansi Keuangan Lanjutan)”, Cetakan Kelima, Penerbit Erlangga, Jakarta: 1997
- Gunadi, Hutagaol, PM John., Burton, Richard., Pandiangan, Liberty., Ilyas, Wirawan B., Satiotomo, Yoyok., Perpajakan Edisi Revisi (1999), Buku 2 Pajak Penghasilan (PPH) Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN & PPn BM), Yayasan Pendidikan dan Pengkajian Perpajakan bekerja sama dengan Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta: 1999
- Kieso, Donald E., Weygant Jerry J., Warfield Terry D., “Intermediate Accounting”(11<sup>th</sup> Edition), John Wiley and Sons, Inc. Washington DC : 2004
- Mansury, R., “Kebijakan Fiskal”, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, Jakarta: 1999
- \_\_\_\_\_, “Pajak Penghasilan Lanjutan”, IND-HILL Co, Jakarta: 1996
- \_\_\_\_\_, “Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, jilid 1, PT Bina Rena Pariwara, Jakarta : 1994
- Mardiasmo, “Perpajakan Edisi 3”, Penerbit Andi Offset, Yogyakarta: 1991
- Musgrave, Richard A.& Musgrave, Peggy B., “Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek”, cetakan pertama, edisi ke-5, Penerbit Erlangga, Jakarta: 1991
- Nurmantu, Safri, “Pengantar Perpajakan”, Granit Kelompok Yayasan Obor Indonesia, Jakarta : 2003
- Prastowo., Yustinus, “Panduan Lengkap Pajak”, Cetakan ke-1, Penerbit Raih Asa Sukses, Jakarta: 2009
- Rosdiana, Haula & Irianto, Edi Slamet, “Panduan Lengkap Tata Cara Perpajakan di Indonesia, visimedia, Jakarta : 2011

- \_\_\_\_\_, "Pengantar Ilmu Pajak Kebijakan dan Implementasi di Indonesia", PT RajaGrafindo Persada, Jakarta: 2012
- Rosdiana, Haula., Irianto, Edi Slamet., Putranti, Titi Muswati., "Teori Pajak Pertambahan Nilai Kebijakan dan Implementasinya di Indonesia", Penerbit Ghalia Indonesia, Bogor: 2011
- Raco, J.R., "Metode Penelitian Kualitatif Jenis, Karakteristik dan Keunggulannya", PT Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta: 2010
- Schenk., Alan, Oldman., Oliver, "*Value Added Tax A Comparative Approach*", UK:Cambridge University Press, 2007
- Sugiyono, "Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan Kombinasi (Mixed Methods)", Penerbit Alfabeta, Bandung: 2011
- Sukardji, Untung, "Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2009", Penerbit PT Rajagrafindo Persada, Jakarta: 2009
- \_\_\_\_\_, "Sebuah Analisis Konstruktif Perubahan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dengan UU Nomor 18 Tahun 2000", Penerbit PT RajaGrafindo Persada, Jakarta: 2003
- \_\_\_\_\_, "Undang-Undang PPN 1984 setelah perubahan ketiga dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Komentar Pasal Demi Pasal", Penerbit PT RajaGrafindo Persada, Jakarta: 2010
- Tait, Alan A., "*Value Added Tax International Practice and Problems*", International Monetary Fund, Washington D.C: 1988
- Terra, Ben, "*Sales Taxation : The Case of Value Added Tax in The European Community*", Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer-Boston: 1988
- Thuronyi, Victor, "*Tax Law Design and Drafting*" (Volume 1; *International Monetary Fund*: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Chapter 6, *Value-Added Tax*
- Winarno., Budi, "Kebijakan Publik Teori dan Proses", Media Pressindo, Yogyakarta: 2007
- Zain, Mohammad, "Manajemen Perpajakan, Edisi 3", Penerbit Salemba Empat, Jakarta:2008

#### **Sumber Skripsi:**

- Andreas, Marlina, Skripsi: berjudul "Perjanjian Jual-Beli dengan Sistem Konsinyasi (Suatu Tinjauan Yuridis)", Universitas Indonesia Fakultas Hukum, Depok: 1995, tidak diterbitkan

Butar Butar, Risna Nadia Mellysa, "Analisis Pemenuhan Kriteria Asas-Asas Perpajakan Dalam Kebijakan Pajak Penghasilan atas Usaha Jasa Konstruksi (Tinjauan atas PP Nomor 51 Tahun 2008)", Universitas Indonesia Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Depok: 2010, tidak diterbitkan

Dinanta, Fenny, Skripsi: "Perlakuan Akuntansi Perpajakan Terhadap Penjualan Konsinyasi pada PT Kalimas Kharisma", Universitas Kristen Petra Fakultas Ekonomi, Surabaya: 2006, tidak diterbitkan

Matualaga, Edwin Basten, Tugas Karya Akhir: "Analisis Implementasi Perlakuan Pajak Penghasilan (PPH) atas Persewaan Kapal *Floating Production Storage & Offloading* (FPSO) dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri", Universitas Indonesia Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Depok: 2011, tidak diterbitkan

Pratama, Reza Yudha, Skripsi: "Analisis Implementasi Perubahan Kebijakan Faktur Pajak", Universitas Indonesia Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Depok: 2011, tidak diterbitkan

**Sumber Majalah/Buletin:**

Majalah Perpajakan Mingguan Indonesian Tax Review, Rubrik How Low Tax You Go: "Dijamin Tidak Kembali", Volume I/Edisi 1/2001

Majalah Perpajakan Dwi Mingguan Indonesian Tax Review, Rubrik The Untaxable: "Uniknya PPN atas Solusi Bernama Konsinyasi (Bagian 1)", Volume IV/Edisi 22/2011

**Sumber Internet:**

[http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/11-08-22,%20DataPokokIndonesia2006-2012\\_rev1.pdf](http://www.anggaran.depkeu.go.id/Content/11-08-22,%20DataPokokIndonesia2006-2012_rev1.pdf), diunduh pada Rabu 28 Desember 2011 pukul 14.40

Hasyim, "Bab III Penjualan Konsinyasi (Consignment Sales)", disarikan dari <http://lecturer.poliupg.ac.id/~hasyim/Advance%201/BAB%203%20Penjualan%20Konsinyasi.htm>, diunduh pada Kamis, 15 Maret 2012 pada pukul 23.00

Saidin, Miftakhus, "Tinjauan Hukum Hibah Jaringan Listrik dari Calon/Pelanggan kepada PT. PLN (Persero) disarikan dari <http://myftah.blogspot.com/2011/04/tinjauan-hukum-hibah-jaringan-listrik.html>, diunduh pada Jum'at 29 Juni 2012

**Sumber Peraturan Perpajakan:**

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85

\_\_\_\_\_, Memori Penjelasan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 4740

\_\_\_\_\_, 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, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150

\_\_\_\_\_, Memori Penjelasan 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, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 5069

\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan 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, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2012 Nomor 4

\_\_\_\_\_, Memori Penjelasan Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan 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, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2012 Nomor 5271

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembedulan atau Penggantian Faktur Pajak, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 94

\_\_\_\_\_, Peraturan Dirjen Pajak Nomor 13/PJ/2010 tentang Bentuk, Ukuran, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pengisian Keterangan, Tata Cara Pembedulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak,

\_\_\_\_\_, Peraturan Dirjen Pajak Nomor 65/PJ/2010 tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-13/PJ./2010 Tentang Bentuk, Ukuran, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pengisian Keterangan, Tata Cara Pembedulan Atau Penggantian, Dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-50/PJ/2011 tentang Penegasan Saat Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Sebagai Dasar Saat Terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Saat Pembuatan Faktur Pajak

☸



## LAMPIRAN I PEDOMAN WAWANCARA

**Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M., MBA**

**Staf Ahli Bidang Fiskal Dewan Perwakilan Daerah, Dosen Pascasarjana  
Magister Ilmu Hukum dan Mantan Wakil Ketua II Pengadilan Pajak**

1. Dalam Pasal 1 ayat (1) huruf g UU PPN dinyatakan bahwa penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN. Apa yang melatarbelakangi timbulnya kebijakan perpajakan ini?
2. Apakah saat terutang PPN konsinyasi berbeda dari transaksi pada umumnya?
3. Bila berbeda, kebijakan apa yang melatarbelakangi terjadinya perbedaan saat terutang terhadap transaksi secara konsinyasi tersebut?
4. Menurut Anda, apakah saat terutangnya PPN atas transaksi konsinyasi ini dapat dipersamakan dengan saat penyerahan menurut ketentuan Pasal 17 ayat (3) huruf a angka 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 yang menyebutkan bahwa saat penyerahan BKP berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat harga atas penyerahan BKP diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh PKP, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten?
5. Setujukah Anda bila praktik penerbitan Faktur Pajak saat consignor belum mengakui pendapatan berarti consignor mengalami kerugian secara cashflows karena menalangi terlebih dahulu PPN yang terutang?
6. Apakah pelaksanaan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi ini sudah memenuhi asas kemudahan dalam administrasi perpajakan?
7. Apakah menurut Anda pelaksanaan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf g dapat menyulitkan para WP, termasuk consignee maupun consignor?
8. Menurut Anda, apakah penerbitan Faktur Pajak yang tidak dilakukan pada saat pengiriman barang konsinyasi dapat mengakibatkan adanya pengenaan sanksi denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak di pihak consignor seperti disebut dalam Pasal 14 ayat (1) huruf f jo Pasal 14 ayat (4) UU KUP?

**Tugiman Binsarjono**

**Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia**

1. Ketentuan perpajakan atas transaksi konsinyasi dan perlakuan akuntansinya mempunyai perbedaan perlakuan, bagaimana Anda memandang masalah ini?
2. Apakah pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi yang mengenakan pajak pada saat BKP dititipkan telah merugikan *consignor* secara *cashflows*?
3. Bagaimana Anda memandang adanya perbedaan antara ketentuan yang penyerahan yang ada dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU serta Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012?
4. Antisipasi apa yang menurut Anda harus dilakukan agar Wajib Pajak dapat meminimalisir kesalahan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?



**Imam Subekti SE, CFP****Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia**

1. Apakah Anda pernah menangani masalah terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini?
2. Ketentuan perpajakan atas transaksi konsinyasi dan perlakuan akuntansinya mempunyai perbedaan perlakuan, bagaimana Anda memandang masalah ini?
3. Apakah menurut Anda ketentuan tentang saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 17 ayat (3) PP 1 Tahun 2012 dapat diaplikasikan juga untuk penyerahan BKP karena konsinyasi?
4. Apakah adanya perbedaan intepretasi terkait penyerahan ini dapat menjadi kendala?

**Heri Purwanto SE, BKP****Praktisi Perpajakan**

1. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?
2. Menurut Anda Apakah ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN itu bukan hanya mengatur masalah pengkategorian bentuk penyerahan BKP saja?
3. Apakah saat penyerahannya dapat mengikuti ketentuan yang diatur dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012 sebagai pelaksanaan dari Pasal 11 ayat (1) UU PPN?
4. Apakah adanya perbedaan pengaturan tentang penentuan saat penyerahan BKP dalam transaksi konsinyasi ini menurut Anda dapat menyulitkan para Wajib Pajak?

**Abdul Rahim****Praktisi Perpajakan**

1. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?
2. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012 sebagai pelaksanaan dari Pasal 11 ayat (1) UU PPN tidak dapat dipergunakan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?
3. Apakah Anda pernah menangani masalah terkait transaksi konsinyasi ini?

**Andi M. Iqbal SE****Praktisi Perpajakan**

1. Apakah Anda menangani klien yang melakukan transaksi konsinyasi?
2. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?
3. Apakah klien Anda pernah mengalami masalah terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?
4. Bagaimana Anda memandang adanya perbedaan antara ketentuan yang penyerahan yang ada dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU serta Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012?

**Agus Setiono****Praktisi Perpajakan**

1. Menurut Anda apakah saat penitipan barang dalam transaksi konsinyasi dapat diperlakukan sebagai saat penyerahan yang terutang PPN?

2. Apakah saat penitipan BKP konsinyasi dapat dikategorikan sebagai saat penyerahan barang?

**Benny Djajadi**

**Direktur Keuangan PT ABC**

1. Apakah PT ABC dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?
2. PT ABC dalam transaksi konsinyasi apakah melakukan penerima penitipan atau melakukan penitipan?
3. Apakah secara bisnis PT ABC mempunyai strategi tertentu sehingga melakukan skema transaksi konsinyasi?
3. Bagaimana alur transaksi konsinyasi yang dilakukan oleh PT ABC?
4. Apakah PT ABC mengakui pendapatan sesuai Standar Akuntansi Keuangan?
5. Apakah penundaan pengenaan pajak yang dilakukan PT ABC tidak mempunyai efek yang negatif bagi perusahaan?

**Gunardi S.Sos**

**Karyawan PT BCD**

1. Apakah PT BCD dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?
2. PT BCD dalam transaksi konsinyasi apakah melakukan penerima penitipan atau melakukan penitipan?
3. Apakah PT BCD menunda pengenaan pajak atas transaksi konsinyasi ini?
4. Apakah rekanan PT BCD pernah membuat Faktur Pajak melebihi 3 (tiga) bulan sejak pengiriman barang yang dititipkan?
5. Menurut pendapat Anda apakah ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi yang diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN dapat menyulitkan Anda sebagai *consignee*?
6. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan dalam PP 1 Tahun 2012 dapat menjadi solusi dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

**Triyudho Ariotedjo, S.Sos**

**Karyawan bagian pajak di PT CDE**

1. Apakah PT CDE dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?
2. Apakah PT CDE mengalami kendala dalam melaksanakan transaksi konsinyasi?
3. Kendala ini apakah berupa pelaksanaan kewajiban akuntansi?
3. Apakah kendala itu lebih ke masalah *cashflows*?
4. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan dalam PP 1 Tahun 2012 dapat menjadi solusi dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

**LAMPIRAN II**  
**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Dr. Tjip Ismail, SH, MM, MBA**

Nama : Dr. Tjip Ismail, S.H., M.M., MBA  
 Jabatan : Staf Ahli Bidang Fiskal Dewan Perwakilan Daerah, Dosen  
 Pascasarjana Magister Ilmu Hukum dan Mantan Wakil Ketua II  
 Pengadilan Pajak  
 Tanggal : 13 Juni 2012  
 Tempat : Hotel Pullman, Jakarta

1. Penyerahan barang secara konsinyasi termasuk dalam definisi saat penyerahan. Kira-kira, apa yang melatarbelakangi dimunculkannya aturan tersebut?

Jawab :

Pertama, karena di undang-undangnya bicara sangat jelas. Untuk saat terutang, mana yang lebih dahulu terjadi, penyerahan atau pembayaran. Hal itu dilakukan untuk menghindari kemungkinan orang tidak membayar pajak lantaran adanya peluang pembayaran ditunda-tunda. Si pelaku konsinyasi dapat menunda-nunda hingga beberapa saat lamanya tergantung perjanjian dagang yang dibuatnya. Dalam konteks ini, negara sangat berpotensi mengalami kerugian. Karena itulah, jika barang-barang konsinyasi tidak laku terjual, disediakan mekanisme pengembalian (retur). Tujuannya tidak lain adalah negara dapat dihindari dengan adanya penyerahan barang yang tidak jadi.

2. Ketika penjual mengirimkan barang ke lokasi *consignee*, tentu faktur pajaknya belum dibuat? Apakah itu sudah terutang pajak?

Jawab :

Pokoknya, waktu mengirimkan mana yang lebih dahulu, pembayaran atau pengiriman. Walaupun barangnya belum terjual namun sudah diserahkan maka sudah terutang pajak.

3. Apakah jika terlambat membuat faktur akan dikenakan sanksi?

Jawab :

Ya, mesti dikenai sanksi. Namun harus diingat, jika barang tersebut tidak laku terjual, ada mekanisme retur.

3. Dalam praktek, konsinyasi seringkali terjadi dalam transaksi antar satu grup. Pendapat bapak?

Jawab :

*Lho*, di ketentuan PPN itu ada mekanisme minta dipusatkan alias disentralisasikan, dimana lokasi pajak terutangnya. Jika sentralisasi itu sudah dilakukan alias disetujui, maka pada saat penyerahan barang konsinyasi tidak terutang pajak.

4. Sebagai penjual, dia belum melakukan pencatatan atas barang yang dikirimkan?

Jawab :

PPN itu tidak melihatkan apakah barang itu sudah didapatkan atau belum, pokoknya dia dikenakan atas penyerahan. Apakah dia mendapatkan keuntungan atau tidak, itu tidak penting.

Begini, bila penjual belum mencatatnya sebagai pendapatan, namun PPN sudah terutang sehingga si penjual terpaksa menalangi dahulu, apakah hal ini malah tidak membuat cashflow penjual dalam posisi yang merugi?

Itulah amanat undang-undangnya. Kita tak bisa menghindari itu. Soalnya, boleh jadi jika dilepaskan begitu saja berarti seolah-olah orang belum membayar.

5. Berarti menurut bapak, prinsip saat terutang itu apakah adanya pengakuan pencatatan atau pada saat penyerahan?

Jawab :

Dengan jelas, saya mengatakan penyerahan. Bahkan dalam ketentuan UU PPN sekalipun dikatakan bila barang tersebut diserahkan tidak untuk dijual atau malah digunakan sendiri, itu sudah termasuk definisi saat terutang pajak, karena dianggap ada penyerahan.

6. Menurut bapak dengan perlakuan konsinyasi yang seperti ini, apakah hal itu sudah sejalan dengan azas kemudahan?

Jawab:

Kadang-kadang harus dipahami bahwa Pajak itu mengutamakan *budgetair* ketimbang *regulerend*. Yang jelas, mekanisme konsinyasi itu digunakan untuk menghindari potensi penyimpangan saja. Bahwa hal itu menurut sebagian orang justru tidak menimbulkan kemudahan, bisa jadi begitu karena tuntutan administrasi.

Padahal dulu dikenal dengan nama Pajak Penjualan yang dikenakan satu kali atas penjualan, dimana hal itupun dianggap tidak praktis. Namun undang-undang atau politik anggarannya berkehendak lain, dimana atas pertambahan nilai dikenakan pajak. Walaupun di berbagai negara lain, belum tentu dikenakan hal yang sama.

7. Ada hal yang kontradiktif di ketentuan perpajakan mengenai praktek konsinyasi, yakni perbedaan saat terutang menurut UU PPN dengan PP Nomor 1 Tahun 2012. Pendapat bapak?

Jawab :

Untuk itu, tanyakan kepada yang lain saja. Karena saya khawatir berbeda penafsiran. Namun secara prinsip sebenarnya sesuai UU PPN. Kalau seandainya PP-nya bertentangan dan tetap berjalan, berarti PP-nya salah. Karena semuanya harus kembali kepada hierarki perundang-undangan, dimana UU PPN tetap diprioritaskan.

**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Tugiman Binsarjono SE, MM, BKP**

Nama : Tugiman Binsarjono SE, MM, BKP  
 Jabatan : Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia,  
 Universitas Esa Unggul dan *Tax Managing Partner* di PT Suluh  
 Prima Target  
 Tanggal : 10 Mei 2012  
 Tempat : Kompl. Tanjung Mas Raya Bl B-1/4 Jakarta 12530 DKI Jakarta

1. Ketentuan perpajakan atas transaksi konsinyasi dan perlakuan akuntansinya mempunyai perbedaan perlakuan, bagaimana Anda memandang masalah ini?

Jawab:

Konsinyasi itu secara *accounting* artinya mengakui penghasilan saat *consignee* melakukan penjualan barang. Sementara bagi *consignor*, konsinyasi itu saat mengirimkan barang ke *consignee* belum ada penyerahan alias belum ada penghasilan apapun. Sebab, barang masih dianggap berada di gudang *consignor* dan belum ada pencatatan piutang serta penjualan. Alasannya karena masih dianggap sebagai catatan persediaan.

Konsinyasi secara *accounting*, dapat diperlakukan dengan dua (2) *treatment*, yakni konsinyasi dengan marjin atau konsinyasi dengan komisi. Meskipun jika kita membicarakan konsinyasi murni sesungguhnya itulah konsinyasi dengan komisi. Yang menjadi problem, justru antara perlakuan pajak dengan perlakuan akuntansi komersialnya. Jikalau kita mengedepankan perlakuan pajaknya, maka sebaiknya kita melihatnya dalam kacamata praktek (untuk perlakuan PPN-nya). Pada saat *consignor* mengirimkan barang ke *consignee* maka *consignor* sudah harus membuat Faktur Pajak. Seolah-olah sudah dianggap sebagai jual beli karena ada penyerahan dan pembuatan Faktur Pajak. Nanti pada saat barang tersebut dijual kembali ke pihak ketiga, maka *consignee* akan membuat Faktur Pajak lagi. Nah, dalam posisi ini seolah-olah pajak sudah mengakui adanya *trading*. Hanya substansi arus uangnya saja yang berbeda waktunya.

2. Apakah pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi yang mengenakan pajak pada saat BKP dititipkan telah merugikan *consignor* secara *cashflows*?

Jawab:

Sebenarnya konsinyasi jika dikaitkan dengan aturan Faktur Pajak harus dibuat pada saat barang dikirim, saya tak tahu apakah lebih cocok menjadi masalah atau jalan keluar. Maksudnya begini, kalau konsinyasi di masa lalu, dimana penyerahan didefinisikan pada saat barang diserahkan kepada penjual, kemudian Faktur Pajak boleh dibuat paling lambat akhir bulan berikutnya. Itu bisa disiasati, dimana pencatatannya tidak akan menjadi *cashflows*. Maksudnya begini, dibuatkan PO (*Purchase Order*) dahulu baru kemudian dibuatkan Faktur pajaknya. Dengan cara yang seperti itu, barang yang sudah dikirim di bulan pertama pasti ada barang yang sudah terjual di bulan kedua dan lalu dibuatkan Faktur Pajak. Sementara barang yang belum terjual akan dikembalikan melalui Nota Retur. Sehingga barang yang dicatat didalam

Faktur Pajak nantinya adalah barang-barang yang sudah dibayar alias uangnya memang ada. Dalam posisi tersebut, tentu saja *consignor* tidak akan merugi.

3. Tapi bukankah di dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN itu sangat jelas disebutkan bahwa pengenaan PPN dilakukan pada saat penyerahan barang untuk dititipkan?

Jawab:

*Lho*, Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN *kan* hanya mengatur bahwa konsinyasi itu termasuk penyerahan. Ketentuan tersebut semestinya hanya mengatur bahwa konsinyasi itu berarti penyerahan. Nah, baru kemudian dalam pengenaan PPN-nya mengikuti ketentuan teknis seperti dalam Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012. Pembuatan administrasi Faktur Pajaknya mengikuti Peraturan Dirjen Pajak Nomor 13/PJ/2010 jo Peraturan Dirjen Pajak Nomor 65/PJ/2010. juga. Kalau ada klausul yang lain dan mengatakan bahwa pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi mengikuti ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN memang agak mengkhawatirkan bagi Wajib Pajak.

4. Lalu bagaimana Anda memandang adanya perbedaan antara ketentuan yang penyerahan yang ada dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU serta Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012?

Begini, kebijakan pajak semestinya mempunyai kerangka berpikir tertentu. Tanpa kerangka berpikir tersebut, maka konsistensi antar pasal-pasal yang ada bisa diragukan. Kerangka berpikir Undang-Undang mestinya harus memenuhi unsur keadilan, baik secara horisontal maupun vertikal bagi masyarakat luas dan juga kepastian hukum. Dan yang paling penting, undang-undang perpajakan harus mendudukkan masyarakat Wajib Pajak sebagai mitra bagi otoritas perpajakan dalam menyukseskan pemungutan pajak. Kunci sukses pemungutan pajak menurut pendapat Norman D. Nowak, terletak pada Wajib Pajak, aparat pajak dan Undang-Undang Perpajakan atau dalam arti luas adalah sistem perpajakan.

Memang di satu sisi masyarakat luas sebagai pembayar pajak harus memiliki kesadaran dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan. Masyarakat yang sadar pajak akan memiliki *voluntary compliance* untuk membayar pajak. Tapi otoritas pajak mestinya harus menjalankan kewenangannya secara adil, *fair* dan proporsional. Jangan mentang-mentang punya kewenangan terus bisa sewenang-wenang. *Nah* untuk mendukung itu diperlukan sistem atau Undang-Undang Perpajakan yang baik yang menjamin keadilan, kepastian hukum dan keseimbangan hak dan kewajiban bagi masyarakat pembayar pajak.

*Nah* pajak itu *kan* punya dua fungsi, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Karena tuntutan dua fungsi inilah yang seringkali menimbulkan *asymmetric thinking* dalam perpajakan. Misalnya untuk mendukung penerimaan negara, maka ketika berbicara penghasilan, undang-undang mengartikan penghasilan dalam arti yang sangat luas atau *broad income*. Akan tetapi ketika berbicara beban/biaya yang boleh dikurangkan, Undang-Undang mengartikannya secara sempit hanya terbatas pada biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan atau biaya 3M. Pembatasan hanya kepada Biaya 3M ini sebenarnya juga dimaksudkan untuk mendorong

pelaksanaan *good corporate governance* di Wajib Pajak. Artinya Wajib Pajak harus bisa membedakan antara pengeluaran untuk kepentingan pribadi dan kepentingan usahanya.

Kalau memang terdapat perbedaan tentang saat penyerahan maka suka tidak suka terdapat ketentuan yang tergolong *asymmetric thinking* dalam ketentuan yang mengatur tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi. Ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN yang menyebutkan bahwa penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan salah satu kategori penyerahan yang terutang PPN adalah tepat. Namun ketentuan teknis tentang pemungutan PPN, khususnya terkait saat terutangnya pajak atau saat pembuatan Faktur Pajaknya seharusnya mengikuti ketentuan yang berlaku umum. Dalam hal ini ketentuan yang disebutkan dalam Pasal 11 khususnya ketentuan tentang saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN dan dalam 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012 yang secara implisit bisa diketahui bila Peraturan Pemerintah itu telah mensinkronisasikan saat terutangnya PPN dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha yang tercermin dalam praktik pencatatan atau pembukuan berdasarkan prinsip akrual yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten oleh PKP.

5. Dengan kata lain, transaksi konsinyasi semestinya mendasarkan juga pada prinsip akrual sesuai ketentuan Pasal 11 UU PPN?

Jawab:

Betul, penyerahan BKP atas transaksi konsinyasi semestinya berlandaskan juga pada prinsip akrual. Tapi hal ini tidak sepenuhnya terjadi. Pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi tidak sepenuhnya mengikuti ketentuan yang diatur dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya karena dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN diatur juga tentang saat penyerahan dan saat pengkreditan PPN atas penyerahan BKP yang dikonsinyasikan.

6. Lalu bagaimana implementasinya dalam praktek di Wajib Pajak bila dikatakan oleh Fiskus bahwa saat pengenaan pajaknya terlambat dilakukan karena mengikuti ketentuan umum tentang saat penyerahan menurut 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012?

Jawab:

Sebenarnya bukan orang-orang atau Wajib Pajak yang *missed*, melainkan UU yang *missed*. Bahkan sebenarnya bila mau dibuat lebih saklek lagi, redaksional dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN bisa diperdebatkan. Sebab disana dinyatakan bahwa PPN yang sudah dibayar pada waktu barang yang diserahkan untuk dititipkan, dapat dikreditkan. Pertanyaannya, kalau belum dibayar, bagaimana? Padahal Pasal 9 ayat (2) UU PPN beserta memori penjelasannya sendiri bilang, agar bisa dikreditkan barang tidak perlu dibayar terlebih dahulu. Kemudian, tidak lupa juga sanksi bagi *consignor* saat terlambat membuat Faktur Pajak. mengapa? Karena bila melihat pasalnya, masalah ini tidak pada tempatnya. Artinya seperti kita menulis tentang sesuatu, kita dapat mengeksplorasi lebih dulu kemungkinan-kemungkinan yang ada meskipun *endingnya* kita berpendapat bahwa konsinyasi itu hanya sebatas objek dan pembuatan Faktur Pajak mengikuti pasal yang lain. Namun

demikian, saya sepakat bahwa ini bisa menjadi sandungan bagi Wajib Pajak, khususnya yang menafsirkan pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN ini sebagai tema yang mengatur penyerahan BKP.

7. Laluantisipasi apa yang menurut Anda harus dilakukan agar Wajib Pajak dapat meminimalisir kesalahan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

Ini sebenarnya memang berpotensi menjadi sandungan. Pasal ini akan menjadikan konsinyasi sebagai hambatan transaksi bangsa ini. Bagi saya, sebagai pengusaha yang berusaha mengurangi resiko ini, saya akan mengutamakan jual beli dengan tenggat waktu yang cukup lama saja tanpa adanya konsinyasi (maksimal 3 bulan). Tentu saja, hal ini berlaku meskipun terdapat hubungan istimewa diantara keduanya.

Transaksinya dibuat jual beli biasa saja namun dengan tempo yang agak lama. Misalnya 2 bulan, harapannya barang yang dikirim di bulan pertama, dan di bulan kedua sudah dalam penjual kembali sehingga seolah-olah barang dikembalikan. Jikalau bukan konsinyasi, barang dikirim di bulan pertama sementara Faktur Pajak dibuat di bulan kedua.

8. Apakah boleh?

Jawab:

Tentu boleh, sebab apabila bukan konsinyasi itu bergantung kepada kapan *invoice*-nya dibuat alias saat penyerahan. Ini terjadi karena pengenaan PPN atas konsinyasi dalam UU PPN tidak sinkron dengan pasal-pasal yang lain.

Hal ini sebenarnya menjadi menarik karena banyak orang yang tidak aware. Meskipun Saya pribadi tetap menyarankan agar transaksinya dilakukan dalam jual beli biasa saja namun dengan tempo yang agak lama. Lebih baik tidak melanjutkan transaksi konsinyasi Pertama, waktunya lebih lama. Kedua, bisa melakukan retur dan ketiga bisa memanfaatkan PP Nomor 1 Tahun 2012. *Invoicing* juga bisa dilakukan satu bulan, meskipun harus diingat pada saat pengiriman barang tak perlu ada faktur.



**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Imam Subekti SE, CFP**

Nama : Imam Subekti SE, CFP  
 Jabatan : Dosen perpajakan di Program Vokasi Universitas Indonesia dan *Tax Partner* di MUC Consulting Group  
 Tanggal : 11 Mei 2012  
 Tempat : MUC Building, Jalan T.B. Simatupang No. 15, Tanjung Barat, Jakarta Selatan

1. Apakah Anda pernah menangani masalah terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini?

Jawab:

Iya, pernah. Waktu itu salah satu klien kami yang bergerak di bidang usaha *retail* dilakukan koreksi oleh pemeriksa pajak atas penyerahan BKP konsinyasi. Fokus masalah *cuma* sekedar untuk pembahasan *audit quality assurance*. Waktu itu klien kita tidak menyetujui materi yang ada dalam SKPKB, maka kita bisa mengajukan keberatan dengan *audit quality assurance*. Yang jadi isu masalah saat *audit quality assurance* ini adalah penentuan *point off sale* dan *value off sale*. Dalam menentukan *point off sale* Fiskus itu masih menganggap yang sebenarnya terjadi adalah harga jual eceran itu adalah harganya si *consignor*, padahal kenyataannya tidak.

Biasanya perusahaan mempunyai kebijakan marketing, solusi kaya obat yang mempunyai harga eceran tertinggi supaya tidak terjadi fluktuasi. Tetapi nanti Departement Store harga jual di mereka adalah harga jual eceran dikurangi *discount* yang diterima oleh resaller. Sempat terjadi dispute. Dianggap harga jualnya *consignor* adalah harga *retail*. Di sisi lain *resaler* dianggap melakukan jasa marketing/jasa penjualan. Yang imbalannya itu sebesar selisihnya itu.

2. Dengan kata lain Fiskus menerapkan transaksi konsinyasi dan dianggap terjadi pembayaran komisi?

Jawab:

Ya dianggap harusnya ada komisi. Kalau dipraktek bisnis *retail*, konsinyasinya itu *retail*, *retail* itu *enggak* kaya gitu. Dan semua prakteknya sama, seperti Department Store yang ada bisnis praktisnya sama kaya gitu, jadi biasanya kalau barang-barang konsinyasi yang menentukan harganya itu adalah *consignor*. Tapi nanti bukan sistem komisi, karena Departemen Store mereka punya program *marketing maintenance* berupa diskon *up to 70%*. Dan itu kan tidak bisa dikatakan *marketing maintenance*-nya *consignor*. Soalnya *consignor* tidak ikut berpartisipasi dalam *me-maintenance*-kan itu. Dan itu kan sudah jadi dasar pengenaannya dia. Jadi tidak mungkin barang *retail* itu dianggap milik *consignor* karena ini sudah diakui oleh *consignee* sebagai Dasar Pengenaan Pajaknya dia.

Kemudian pertanyaan selanjutnya dari Fiskus kapan kejadiannya?

Biasanya dalam bisnis *retail* atau katakanlah kalau kita beli barang di Department Store, maka dikatakan terjadi penyerahan ketika SPG *nganterin* barang *plus* bon/faktur konsinyasi ke kasir. Pada saat SPT *nganterin* barang tersebut sebenarnya telah terjadi dua aktivitas. Pertama, adanya penyerahan

bon/faktur konsinyasi oleh SPG berarti telah terjadi penyerahan barang dari *consignor* ke *consignee*. Kedua, di saat yang sama terjadi penyerahan barang dari *consignee* ke *customer*. Faktur pajak dibuat pada saat itu, karena ada aturan Faktur Pajak Gabungan maka dibuat di akhir bulan. Jadi nanti setiap akhir bulan *consignee* akan buat laporan, nah itu nanti yang dijadikan sebagai dasar untuk pembuatan Faktur Pajak dari *consignor* ke *consignee*.

3. Dalam kasus ini menurut Anda kapan PPN sudah terutang?

Jawab:

Ya terutang PPN terjadi saat penyerahan barang. Ketika barang yang ada di gudang *consignor* itu masuk ke Departement Store itu semua masih tanggung jawab *consignor*, itu barang belum diserahkan. Jika ada apa-apa sama barang itu *consignee* tidak tanggung jawab, memang dipinjemин barang-barang *display*, kemudian timbul banyak pertanyaan, kalau *gitu* nanti harus bayar sewa tempat *dong*. Sekarang bisnis praktisnya bukan seperti itu.

4. Menurut Anda bagaimana seharusnya bisnis praktis usaha *retail* ini?

Jawab:

*Retail* itu jangan dipandang ada sewa ruangnya ada jasa *marketing*-nya. Jangan dipandang *kayak gitu*, itu bukan bisnis *retail*. Memang kebanyakan yang terjadi di dalam prakteknya *kayak gitu*. Kalau menganggap seperti itu berarti dianggap *retail* tidak ada. Yang ada adalah orang *nyewa* ruangan, *nyewa display* kemudian *dibantuin* untuk melakukan penjualan. Itu namanya tidak ada bisnis *retail*. Kalau pemerintah bermain atau memandang seperti itu, maka bisnis *retail* akan mati. Coba *bayangin stock* itu biasanya ditaruh di *display* dalam waktu yang lama.

Yang pertama, dari sisi risiko dan sisi *consignee*-nya itu *kan* risikonya tinggi. Yang kedua Dari sisi *cashflows*-nya karena terjadi pembayaran PPN, padahal bisa jadi barangnya sudah tidak laku juga. Makanya *kalo* kita usulkan ke Fiskus pun, sebenarnya pelaku bisnis nurut sama aturan pemerintah, yang jadi masalah ketika untuk kasus si a dan b berbeda perlakuannya.

Dalam aturannya disebutkan bahwa saatnya terutangnya pajak adalah pada saat penyerahan barang untuk dititipkan, menitipkan ke *consignee*. Cuma masalahnya penitipan itu kapan? Ini yang menjadi masalah penting. Bayar PPN gara-gara buat Faktur Pajak terlambat. Ternyata ketahuannya itu karena belum konsinyasi. Masih ada potensi pengenaan PPh Final atas penggunaan tempatnya. Sebenarnya *margin* pengusaha *retail* itu memperhitungkan unsur sewa tempatnya. Tapi apakah itu diperlakukan sebagai sewa ruangan. Pemerintah *enggak* boleh langsung menilai bisnis-bisnis *retail* menjadi seperti itu.

5. Ketentuan perpajakan atas transaksi konsinyasi dan perlakuan akuntansinya mempunyai perbedaan perlakuan, bagaimana Anda memandang masalah ini?

Jawab:

Yang dimaksud dengan dititipkan berarti tanggung jawabnya sudah berpindah namun apabila barang tersebut masih dalam tanggung jawab *consignor* maka berarti belum terjadi penitipan kecuali apabila terdapat perjanjian bahwa adanya penitipan. Maka penting adanya penjelasan kapan dikatakan barang

tersebut dititipkan. Jadi kuncinya sebenarnya kapan barang tersebut diserahkan untuk dititipkan. Dikatakan terjadi penitipan apabila barang yang diserahkan *consignor* kepada *consignee* yang diserahkan untuk kemudian dijual kembali maka dikatakan terdapat penitipan barang. Selama pemerintah tidak mempunyai aturan khusus seharusnya diperbolehkan tidak harus dititipkan.

6. Apakah menurut Anda ketentuan tentang saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 17 ayat (3) PP 1 Tahun 2012 dapat diaplikasikan juga untuk penyerahan BKP karena konsinyasi?

Jawab:

Memang ketentuan tentang konsinyasi diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, tapi kemudian terdapat ketentuan teknis tentang saat PPN terutang adalah saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 11 UU PPN dan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a poin 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 disebutkan bahwa saat penyerahan adalah saat *invoice* diterbitkan atau saat pengakuan penjualan. Hal ini sebenarnya sejalan dengan konsep transaksi konsinyasi dan ketentuan tentang saat penyerahan dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a poin 4 PP Nomor 1 Tahun 2012 bisa digunakan untuk konsinyasi karena itu merupakan ketentuan yang telah baku yang sudah seharusnya seperti itu. Namun mungkin permasalahannya adalah, adanya perbedaan interpretasi. Apabila pemerintah tidak mempunyai suatu aturan mengenai hak tersebut berarti memang harus mengikuti ketentuan legalnya seperti apa.

7. Apakah adanya perbedaan intepretasi terkait penyerahan ini dapat menjadi kendala?

Jelas, adanya perbedaan ini menjadi kendala yang harus dialami oleh para pengusaha yang melakukan transaksi konsinyasi, khususnya dalam memandang penyebutan saat terutangnya pajak yang dapat berarti saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Hal ini akhirnya terjadi ketika pemeriksa pajak melakukan koreksi juga atas kekurangan setoran PPN karena pajak tidak dipungut pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan kepada *consignor*. Pemeriksa pajak juga menerapkan sanksi sebesar 2% dari DPP PPN karena Faktur Pajak dianggap terlambat dibuat.

8. Bisa diceritakan penyelesaian koreksi atas kekurangan penyetoran PPN pada saat dilakukan pembahasan *audit quality assurance* tersebut?

Jawab

Setelah dijelaskan bahwa penitipan terjadi ketika SPG yang sebenarnya adalah karyawan *consignor* menyerahkan barang *plus bon* ke kasir dan disitulah dianggap terjadi penyerahan barang dari *consignor* ke *consignee*. Dan di saat yang sama terjadi penyerahan dari *consignee* ke *customer* maka Fiskus dalam pembahasan *audit quality assurance* akhirnya membatalkan koreksi yang dilakukan pada saat pemeriksaan pajak. Pembatalan adalah wajar karena pada saat pengiriman barang, pihak *consignee* tidak menerima barang, maka tanggung jawab pengelolaan masih ada di tangan *consignor*, seolah-olah *consignor* dipinjamkan tempat untuk melakukan penjualan oleh *consignee*.

**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Heri Purwanto SE, BKP**

Nama : Heri Purwanto SE, BKP  
 Jabatan : *Tax Partner* pada PT Esindo Multi Tata, Mantan Pemeriksa Pajak di Karikpa Jakarta Khusus dan Karikpa Malang  
 Tanggal : 10 Mei 2012  
 Tempat : Jl. Kebagusan Raya No. 37 Jagakarsa, Pasar Minggu, Jakarta Selatan

1. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

Pengenaan PPN tentang penyerahan BKP atas transaksi konsinyasi secara tegas diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN. Dalam ketentuan itu disebut bahwa PPN atas penyerahan BKP karena konsinyasi sudah terutang PPN saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Ini jelas berbeda dari perlakuan akuntansinya yang mengatur *kalo* transaksi konsinyasi itu hanya pindah barang aja. Barang tetap milik *consignor* atau perpindahan barang itu tidak mempengaruhi persediaannya. Sementara *consignee* tidak pernah mencatat barang yang dititipkan itu dalam persediaannya karena tugasnya *kan cuma bantuin* jualan barangnya *consignor*.

2. Jadi menurut Anda ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN itu bukan hanya mengatur masalah pengkategorian bentuk penyerahan BKP saja?

Jawab:

Memang *kalo* dibaca ketentuannya, memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN secara redaksional *bukan cuma* mengatur tentang konsinyasi sebagai salah satu bentuk penyerahan yang terutang PPN. Kalo ditafsirkan secara tata bahasa, ketentuan itu mengatur juga tentang pengkreditan PPN Masukan dengan PPN Keluarannya dan saat penyerahan sebagai indikator saat terutangnya PPN terjadi pada saat BKP yang dititipkan diserahkan dari *consignor* ke *consignee*.”

3. Apakah saat penyerahannya dapat mengikuti ketentuan yang diatur dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012 sebagai pelaksanaan dari Pasal 11 ayat (1) UU PPN?

Jawab:

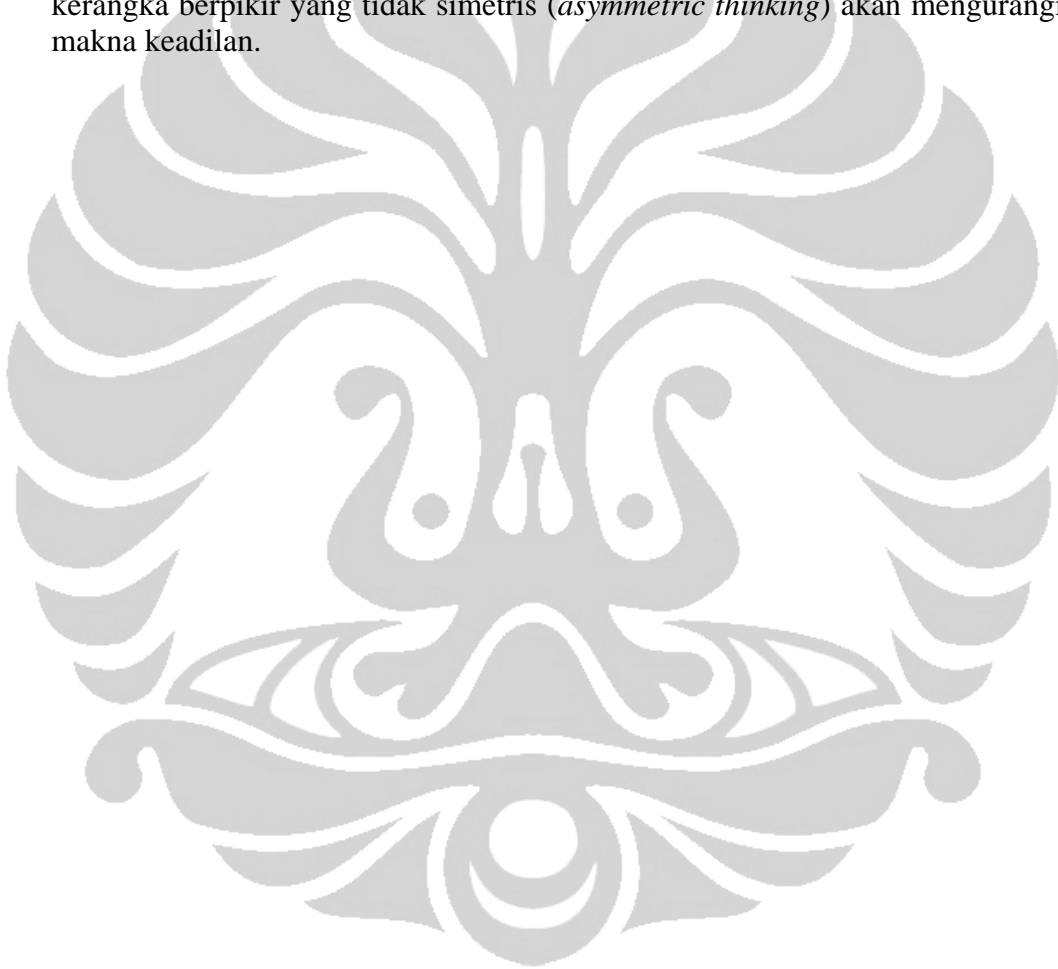
Menurut saya, saat terutangnya PPN untuk transaksi konsinyasi bersifat *lex specialis derogat legi generali* dimana saat penyerahan BKP yang dititipkan dari *consignor* ke *consignee* menjadi saat penyerahan PPN yang terutang PPN mengesampingkan ketentuan saat penyerahan seperti dinyatakan dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya.

Dengan kata lain, saat penyerahan itu adalah saat harga atas penyerahan BKP diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau saat *invoicing* yang diatur dalam Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 itu tidak dapat dipergunakan dalam transaksi konsinyasi ini. Saat penyerahan dalam transaksi konsinyasi ini mengikuti ketentuan dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN termasuk ketentuan yang ada dalam memori penjelasannya.

4. Apakah adanya perbedaan pengaturan tentang penentuan saat penyerahan BKP dalam transaksi konsiyasi ini menurut Anda dapat menyulitkan para Wajib Pajak?

Jawab:

Kalo ada beda persepsi, beda intrepretasi jelas jadi masalah. Adanya aturan yang saling bertolak belakang jelas dapat membingungkan bukan hanya Wajib Pajak, tapi juga Fiskus. Ini jelas masih ada aturan yang belum sempurna karena sistem atau Undang-Undang Perpajakan yang baik harus dapat menjamin keadilan, kepastian hukum dan keseimbangan hak dan kewajiban. Kerangka berpikir Undang-Undang Perpajakan mestinya simetris dan tidak membingungkan dalam pelaksanaannya baik terhadap Wajib Pajak maupun otoritas pajak. Logikanya harus simetris sehingga keseimbangan hak dan kewajiban bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak akan terwujud. Sebaliknya kerangka berpikir yang tidak simetris (*asymmetric thinking*) akan mengurangi makna keadilan.



**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Abdul Rahim**

Nama : Abdul Rahim  
 Jabatan : *Managing Partner* ARM Consulting, Mantan Pemeriksa Pajak di  
 Karikpa Bali  
 Tanggal : 4 Mei 2012  
 Tempat : Jl. Tonjong Raya No. 1, Bojong Gede, Kabupaten Bogor

1. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

*Wah* buat transaksi konsinyasi ini jadi masalah karena pengenaan PPN-nya disandarkan pada ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN. Jadi pengenaan pajaknya bersifat *lex specialis*.

2. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan sebagai saat terutangnya PPN dalam Pasal 17 ayat (3) PP Nomor 1 Tahun 2012 sebagai pelaksanaan dari Pasal 11 ayat (1) UU PPN tidak dapat dipergunakan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

*Kalo* menurut Saya, ketentuan Pasal 17 ayat (3) huruf a PP Nomor 1 Tahun 2012 yang mengakomodir metode akrual dalam pemungutan PPN tidak dapat digeneralisir berlaku juga untuk ketentuan penyerahan BKP secara konsinyasi. Adanya perlakuan pajak *lex specialis* atas transaksi konsinyasi ini membuat saat penyerahan BKP yang dititipkan dari *consignor* ke *consignee* menjadi saat penyerahan PPN yang terutang PPN.

*Kalo diperhatiin*, ketentuan Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya bersifat luas. Ketentuan itu memberi keleluasaan Wajib Pajak dalam melakukan administrasi pemungutan PPN. Ketentuan ini menjadi solusi karena saat pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang atau saat *nginvoice* menjadi saat terutangnya pajak.

Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN itu beda dengan Pasal 11 ayat (1) UU PPN. Saat penyerahan untuk transaksi konsinyasi ikut ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN. *Kalo* pengusaha *boleh milih*, materi yang diatur dalam memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN beserta peraturan pelaksanaannya ini lebih masuk akal karena diatur supaya saat terutangnya PPN sinkron dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha. Tapi pengenaan PPN konsinyasi *enggak gitu*. Secara komersial *consignor* akan mengakui pendapatan, piutang atau meng-*invoice* pada saat *consignee* menjual barang yang dititipkan tapi secara pajak, PPN sudah terutang pada saat barang yang akan dititipkan diserahkan kepada *consignee*. *Enggak* heran kalau di praktek PKP *consignor* mengalami masalah.

3. Apakah Anda pernah menangani masalah terkait transaksi konsinyasi ini?

Jawab:

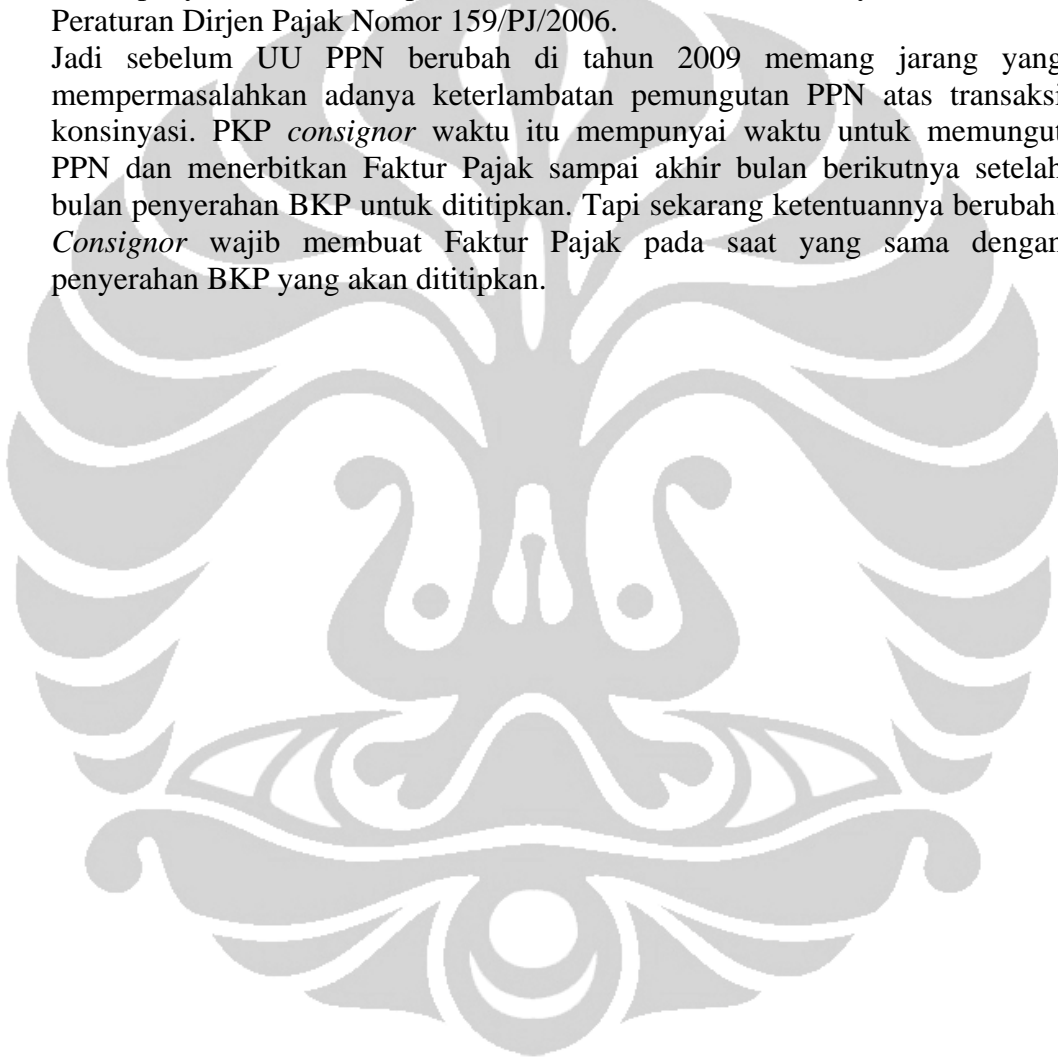
Saat ini sih belum, dulu sewaktu era UU Nomor 18 Tahun 2000 pernah. Untuk saat ini beberapa rekanan Saya sesama konsultan ada yang menangani masalah ini. Rata-rata *sih* klien mereka dikoreksi karena kurang melaporkan PPN

Keluaran karena pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan mereka tidak memungut PPN dan tidak membuat Faktur Pajak. Padahal waktu UU PPN belum berubah di tahun 2009 lalu, jarang ada Wajib Pajak yang *kesandung* masalah ini. Jangan lupa, perbedaan pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi dulu dan sekarang adanya itu di saat pembuatan Faktur Pajak.

4. Maksud Anda?

Begini, sewaktu era pemberlakuan UU Nomor 18 Tahun 2000, Faktur Pajak wajib dibuat pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terjadinya penyerahan BKP dalam hal pembayaran diterima setelah akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan BKP seperti disebutkan dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a Peraturan Dirjen Pajak Nomor 159/PJ/2006.

Jadi sebelum UU PPN berubah di tahun 2009 memang jarang yang mempermasalahkan adanya keterlambatan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi. PKP *consignor* waktu itu mempunyai waktu untuk memungut PPN dan menerbitkan Faktur Pajak sampai akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan BKP untuk dititipkan. Tapi sekarang ketentuannya berubah. *Consignor* wajib membuat Faktur Pajak pada saat yang sama dengan penyerahan BKP yang akan dititipkan.



**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Andi M. Iqbal SE**

Nama : Andi M. Iqbal SE  
 Jabatan : *Managing Partner* PT Mitra Mandiri Selaras (MMSTax)  
 Tanggal : 9 Mei 2012  
 Tempat : Menara Rajawali 11<sup>th</sup> Floor Jl. Mega Kuningan Lot#5.1 Kawasan  
 Mega Kuningan Jakarta

1. Apakah Anda menangani klien yang melakukan transaksi konsinyasi?  
 Jawab:  
 Iya, salah satu klien saya bergerak di bidang usaha *retail* dan melakukan transaksi konsinyasi.
  
2. Apa pendapat Anda tentang pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?  
 Jawab:  
 Transaksi konsinyasi menurut Saya bermasalah dari sisi pengenaan PPN-nya. Kalau secara akuntansi tidak ada masalah signifikan karena salah satu kliennya sebagai *consignor* sudah mematuhi ketentuan PSAK 23 tentang saat pengakuan pendapatan. Ini terjadi karena pada prakteknya *consignor* memang mengakui pendapatan pada saat kepemilikan sudah beralih kepada pembeli yang sebenarnya. Hal ini terjadi pada kebanyakan penjualan eceran, termasuk pada transaksi yang didasarkan pada sistem konsinyasi. Saya tidak begitu menyetujui adanya pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi yang terutang pada saat BKP yang dititipkan tersebut diserahkan kepada *consignee*.  
 Buat saya, kalau cuma satu satu mungkin bukan masalah, tapi kalau banyak gimana? Saya tentu tak mempermasalahakan bila berada dalam posisi si penerima, namun justru dalam posisi yang memberikan konsinyasi. Sebab bagi si penerima, itu akan menjadi PPN Masukan dan takkan menjadi masalah. Tapi bagi pihak *consignor* adanya ketentuan ini memberatkan, karena *consignor* mesti nalangin dulu PPN-nya. Jangan heran kalau *consignor* rata-rata *nunda mungut* pajak sampai barangnya laku *kejual*. Walaupun sekarang belum *kena* masalah, saat pemeriksaan pajak bisa jadi *consignor kena* sanksi pajak karena terlambat membuat Faktur Pajak.
  
3. Apakah klien Anda pernah mengalami masalah terkait pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?  
 Jawab:  
 Setahu saya memang belum karena ini program baru dan hendak diimplementasikan. Dan sejauh klien saya tidak pernah menemui masalah dengan pengenaan PPN-nya.
  
4. Lalu bagaimana Anda memandang adanya perbedaan antara ketentuan yang penyerahan yang ada dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU serta Pasal 11 UU PPN, Pasal 17 ayat (3) huruf a dan Pasal 19 PP 1 Tahun 2012?  
 Wah ini memang berpotensi menyebabkan ketidakjelasan. Kalau memang bingung, ngapain milih transaksi konsinyasi. Pengusaha bisa saja kan memilih skema penjualan biasa. Karena tidak *fair*, menurut saya justru aturan



perpajakannya yang harus dirubah karena pada saat barang diserahkan untuk dititipkan tidak melakukan aktivitas penjualan. Kita bisa saja melakukan perjanjian yang tidak mengarah pada konsinyasi. Caranya dengan menitipkan pegawai kita di lokasi tempat barang kita dikonsinyasikan. *Toh*, akhirnya yang berjualan *kan* pegawai kita, meskipun hasil penjualannya nanti diserahkan dulu ke kita. Makanya beberapa *retailer* sekarang tak pernah mempekerjakan pegawainya, dalam artian menjual barang dari rekanannya, sehingga akhirnya perjanjian dagangnya akan berbeda lagi.



## TRANSKRIP WAWANCARA Agus Setiono

Nama : Agus Setiono  
 Jabatan : Wakil Pimpinan Lembaga Manajemen Formasi  
 Tanggal : 28 Juni 2012  
 Tempat : Jalan Sebret No. 1 Jatipadang, Pasar Minggu, Jakarta Selatan

1. Menurut Anda apakah saat penitipan barang dalam transaksi konsinyasi dapat diperlakukan sebagai saat penyerahan yang terutang PPN?

Jawab:

Menurut Saya, bila dikaitkan dengan konsep saat penyerahan barang, maka secara teknis saat barang diserahkan untuk dititipkan dalam transaksi konsinyasi seharusnya tidak diperlakukan sebagai saat penyerahan barang karena tidak ada pengalihan kepemilikan kepada *consignee*. Transaksi konsinyasi itu berarti titip jual. Barang itu dikirim dari *consignor* kepada *consignee* untuk kemudian barang tersebut dijual oleh pihak *consignee*. Ini berarti saat barang dititipkan belum ada perpindahan kepemilikan barang. Barang masih punya *consignor*, sehingga secara konsep saat penitipan barang itu semestinya tidak dapat diperlakukan sebagai saat penyerahan barang.

Secara konsep penyerahan barang itu mensyaratkan adanya penyerahan secara fisik dari pihak penjual kepada pihak pembeli yang sebenarnya. *Kalo* barang itu baru dititipkan, maka secara konsep tidak ada penyerahan barang yang berarti tidak ada perpindahan kepemilikan. Menurut Saya, adanya ketentuan tentang saat penitipan barang ini dilatarbelakangi oleh tujuan penerimaan negara.

2. Dengan kata lain, adanya ketentuan yang diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN ini murni dilandasi oleh fungsi *budgetair*?

Jawab:

Saat ini secara konseptual banyak sekali ketentuan perpajakan yang menabrak konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi. Saya setuju dengan pernyataan Bapak Untung Sukardji yang menyatakan bahwa pilar-pilar pengenaan PPN di negara kita sudah roboh demi peningkatan penerimaan negara. Sebagai contoh, konsep *destination principle* dalam ekspor jasa yang menekankan pada kata dimana jasa dilakukan, bukan dimana jasa dikonsumsi. Hal yang sama bisa dilihat juga dalam ketentuan tentang pemakaian sendiri atas BKP, baik untuk konsumsi sendiri maupun diserahkan dari pusat ke cabang.

3. Apakah ketidaksesuaian pengenaan pajak dengan konsep PPN ini terjadi juga dalam penyerahan BKP karena konsinyasi?

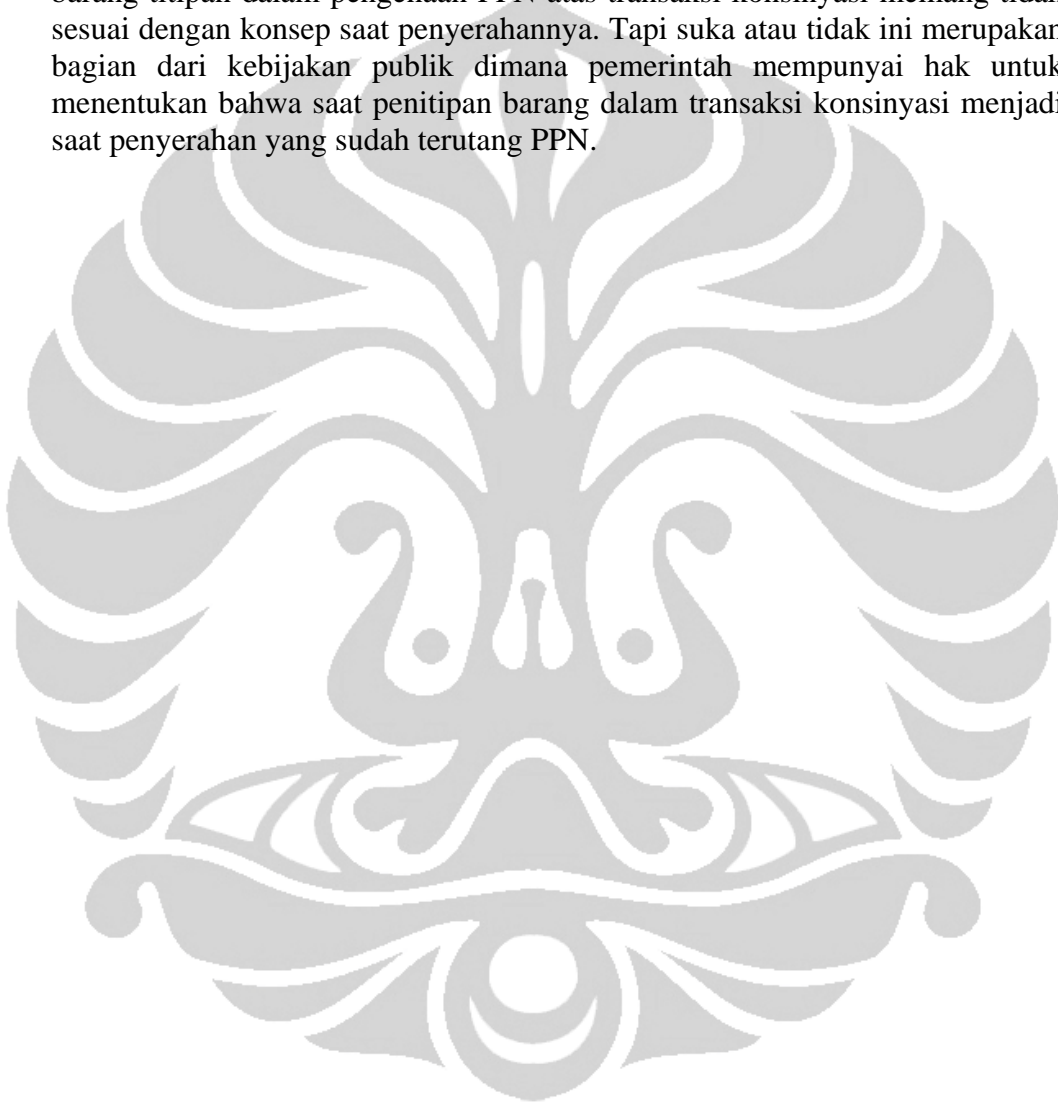
Jawab:

Itu jelas sekali. Transaksi konsinyasi bila dianalogikan itu mirip dengan penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang, khususnya bagi pengusaha yang tidak melakukan sentralisasi. Secara bisnis penyerahan dari pusat ke cabang itu tidak dapat diperlakukan sebagai penyerahan karena tidak sejalan dengan praktik bisnis. Pengenaan PPN atas transaksi antar cabang menurut Saya lebih menekankan pada pengamanan

penerimaan negara. Gampangnya begini, PPN itu *kan* pajak konsumsi, bila penyerahan dilakukan kepada entitas yang sama, maka tidak ada konsumsi barang di titik cabang. Cabang itu *kan* bukan pelanggan kantor pusat, jadi mestinya tidak ada penyerahan PPN *dong*.

4. Lalu bagaimana dengan saat penitipan, apakah saat penitipan tersebut sudah masuk dalam kategori saat penyerahan barang?

Sekali lagi secara konseptual, saat penitipan barang itu tidak dapat dianggap sebagai saat penyerahan yang terutang PPN. Ketentuan saat pengiriman barang titipan dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi memang tidak sesuai dengan konsep saat penyerahannya. Tapi suka atau tidak ini merupakan bagian dari kebijakan publik dimana pemerintah mempunyai hak untuk menentukan bahwa saat penitipan barang dalam transaksi konsinyasi menjadi saat penyerahan yang sudah terutang PPN.



**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Benny Djajadi**

Nama : Benny Djajadi  
 Jabatan : Direktur Keuangan PT ABC  
 Tanggal : 9 Mei 2012  
 Tempat : Jalan Sebret No. 1 Jatipadang, Pasar Minggu, Jakarta Selatan

1. Apakah PT ABC dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?

Jawab:

Iya, perusahaan kami bergerak di bidang *retail*. Dan melakukan transaksi konsinyasi seperti perusahaan *retail* lainnya.

2. PT ABC dalam transaksi konsinyasi apakah melakukan penerima penitipan atau melakukan penitipan?

Jawab:

Kami melakukan dua-duanya. Kami sering menerima penitipan dari *consignor* dan juga melakukan penitipan kepada rekanan kami para *consignee*.

3. Apakah secara bisnis PT ABC mempunyai strategi tertentu sehingga melakukan skema transaksi konsinyasi?

Jawab:

Oh jelas ada. Dalam dunia usaha khususnya yang bergerak di bidang *retail*, konsinyasi merupakan jenis transaksi yang populer dan lazim terjadi. Rasanya tidak dapat dipercaya jika perusahaan *retail* tidak melakukan transaksi konsinyasi. PT ABC sendiri hampir 95% usahanya dilakukan melalui skema transaksi konsinyasi.

3. Bagaimana alur transaksi konsinyasi yang dilakukan oleh PT ABC?

Jawab:

Sama seperti perusahaan yang melakukan transaksi konsinyasi lainnya. Sewaktu menjadi *consignor*, kami mengirimkan barang untuk dititipkan. Istilahnya itu tidak ada kepemilikan barang yang berpindah, jadi hanya sekedar pindah barang antar gudang saja. Barang masih punya PT ABC karena walaupun posisi barang ada di rekanan, kami masih mengelola barang yang dititipkan tersebut. Kami baru mengakui pendapatan *kalo* mendapat kepastian *consignee* sudah menjual barangnya secara kepada *costumer*. Biasanya sebulan sekali mereka mengirimkan laporan barang yang sudah terjual. *Kalo enggak* laku-laku ya mereka mengembalikan barang itu. Dari laporan penjualan itu PT ABC kemudian bikin *invoice*, *nah di situ lah* baru PT ABC mengakui pendapatan.

Sebaliknya pada saat jadi *consignee*, perusahaan tidak pernah mengakui barang titipan dalam persediaan perusahaan karena memang barang itu punya *consignor*. Ini kan cuma pindah gudang *aja*.

4. Artinya PT ABC mengakui pendapatan sesuai Standar Akuntansi Keuangan?  
 Perusahaan memang mengakui pendapatan sesuai ketentuan PSAK 23. Tapi secara pajak, PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan diserahkan

kepada *consignee*. Kalau pemungutan PPN dilakukan saat penyerahan barang yang dititipkan, PT ABC pastinya akan menanggung PPN-nya terlebih dahulu karena saat BKP dikirimkan untuk dititipkan, rekanan PT ABC belum membayar pajak yang menjadi kewajibannya. Sehingga PT ABC sebagai PKP *consignor enggak* memungut PPN saat BKP dititipkan. Perusahaan menunda pelaksanaan kewajiban pemungutan PPN. Pemungutan PPN baru dilakukan oleh PT ABC pada saat *consignee* menjual barang yang dititipkan.

5. Apakah penundaan pengenaan pajak ini tidak mempunyai efek yang negatif bagi perusahaan?

Kami lakukan ini karena ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN memberatkan perusahaan. Pengenaan PPN itu telah menimbulkan perbedaan waktu masuknya arus uang karena perusahaannya baru mengakui pendapatan pada saat barang yang dititipkan laku terjual. Padahal PPN menurut ketentuan sudah dipungut pada saat barang dititipkan. Kami pikir langkah penundaan ini aman, ternyata kami salah.

Gara-gara menunda pengenaan PPN ini PT ABC mengalami masalah beberapa tahun yang lalu. Perusahaan mendapat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) sebesar Rp 2 miliar. Ini menjadi momok buat kami, maka PT ABC akhirnya tidak pernah lagi melakukan keterlambatan pemungutan PPN dan pembuatan Faktur Pajak.

6. SKPKB sebesar itu apakah karena koreksi PPN Keluaran karena tidak memungut PPN di masa pajak dilakukan penitipan barang?

Tidak semua seperti *sih*. PT ABC itu menitipkan kitab suci Al Qur'an kepada rekanannya. Pada saat menitipkan barang, PT ABC menerbitkan faktur konsinyasi, yang isinya hampir sama seperti faktur penjualan namun tidak ada jumlah rupiahnya. Yang ada hanya *item*-nya dan jumlah *item*-nya berapa tanpa nominal harga karena pada konsinyasi sifatnya hanya memindahkan barang. Dengan mendasarkan pada faktur konsinyasi saat pemindahan barang untuk dititipkan pada *cosignee* tersebut, Fiskus yang memeriksa PT ABC mengenakan denda karena perusahaan dianggap terlambat menerbitkan Faktur Pajak. Tidak hanya sampai di situ, Fiskus pun melakukan koreksi atas PPN Masukan PT ABC karena kewajiban membuat Faktur Pajak baru dilaksanakan oleh *consignor* pada saat barang laku terjual. Posisi PT ABC sebagai *consignee* seperti menerima beban dua kali. Sewaktu menerbitkan Faktur Pajak dikenai oleh pemeriksa pajak namun saat faktur yang terjual tadi, wajib pajak akan dipungut dan dikenakan juga dari situ. Jadi, PPN Masukannya dikoreksi juga. PT ABC pada waktu harus membayar pajak yang tercantum dalam SKPKB sebesar Rp 2 miliar.

7. Bukankah kitab suci Al Qur'an tergolong barang yang mendapat fasilitas PPN Dibebaskan berdasarkan PP Nomor PP 146 Tahun 2000 stdd PP 38 Tahun 2003?

Betul, kitab suci Al Qur'an tergolong barang yang PPN-nya dibebaskan. Koreksi Fiskus pada PPN Masukan atas Faktur Pajak yang diterbitkan rekanan PT ABC pun menjadi masalah tersendiri karena *consignor* rekanan perusahaan tersebut *lah* yang melakukan kesalahan. PT ABC saat pemeriksaan telah

menjelaskan bahwa barang yang dikonsinyasikan masih milik perusahaan karena hanya terjadi perpindahan barang dari satu gudang-ke gudang lainnya.

8. Apakah Fiskus juga memperlakukan perpindahan barang antar lokasi usaha, atau terjadi penyerahan dari kantor pusat ke cabang?

Tidak seperti itu. PT ABC merupakan PKP yang terdaftar di KPP Madya sehingga pelaksanaan kewajiban pajaknya tersentralisasi. Jadi perpindahan barang antara satu tempat ke tempat lainnya tidak dianggap sebagai penyerahan yang terutang PPN. Masalah utama itu tetap perpindahan barang dari gudang PT ABC ke *consignee*.

Pemeriksa mengatakan bahwa barang tersebut masih menjadi milik Wajib Pajak. Kami menjawab betul bahwa itu memang gudang milik kita. Begitu persediaan dalam neraca kita, barang-barang yang dititipkan ke *consigne* masih tersedia untuk dijual. Namun jika terbukti di dalam faktur konsinyasi itu, terdapat pengeluaran dan penyerahan barang, akan dipertanyakan Faktur Pajaknya. Lantas bagaimana? Kita berdalih dengan pernyataan tadi yang jelaskan bahwa barang tadi masih menjadi milik Wajib Pajak. Tidak ada pengeluaran kepada pihak lain. Yang dilihat hanyalah penyerahan, sehingga dilakukan koreksi. Ini bertentangan dengan praktek bisnis yang berjalan lazim. Jikalau jumlahnya sangat besar tentu ini akan bermasalah, terutama bagi si pembuat faktur. Hampir 95% peredaran usaha perusahaan berasal dari transaksi konsinyasi. Dan sanksi dikenakan karena kami mungkin tidak menerbitkan Faktur Pajak dan pada waktu mengisi SPT Masa PPN juga tidak akan memperhitungkannya PPN. Alasan kami untuk tidak melaporkan transaksi tersebut karena belum adanya penjualan. Nanti bila ada penjualan, barulah kemudian itu dilaporkan dalam SPT Masa tersebut. Dan itulah yang dianggap masalah oleh pemeriksa, karena di bulan sebelumnya dianggap tidak melaporkan.

**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Gunardi S.Sos**

Nama : Gunardi S.Sos  
 Jabatan : Karyawan PT BCD  
 Tanggal : 5 Mei 2012  
 Tempat : *Via* Telpon

1. Apakah PT BCD dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?  
 Jawab:  
 Iya, perusahaan kami melakukan transaksi konsinyasi seperti perusahaan *retail* lainnya.
2. PT BCD dalam transaksi konsinyasi apakah melakukan penerima penitipan atau melakukan penitipan?  
 Jawab:  
 Kami hanya menerima penitipan dari *consignor*.
3. Apakah PT BCD menunda pengenaan pajak atas transaksi konsinyasi ini?  
 Jawab:  
 PT BCD itu membuka pintu selebar-lebarnya bila ada perusahaan yang ingin menitipkan barangnya untuk dipamerkan di *show room*-nya. Perusahaan tidak pernah menunda pengenaan PPN atas penyerahan barang secara langsung kepada para pelanggan. Hanya saja rekanan PT BCD (atau *consignor*), rata-rata melakukan pengenaan PPN pada saat yang sama ketika perusahaannya melakukan penjualan kepada para pelanggan. Namun demikian, Faktur Pajak Masukan yang diterbitkan *consignor* pada saat barang yang dititipkan tersebut laku terjual belum pernah dipermasalahkan oleh pihak otoritas pajak.
4. Apakah rekanan PT BCD pernah membuat Faktur Pajak melebihi 3 (tiga) bulan sejak pengiriman barang yang dititipkan?  
 Jawab:  
 Tidak pernah. Karena kami biasanya mengatur masa konsinyasi dalam 3 (tiga) bulan saja. Lewat dari bulan itu, barang biasanya dikembalikan.
5. Menurut pendapat Anda apakah ketentuan PPN atas transaksi konsinyasi yang diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN dapat menyulitkan Anda sebagai *consignee*?  
 Jawab:  
 Ketentuan itu menyulitkan karena perusahaan sudah harus membayar pajak pada saat BKP diserahkan untuk dititipkan. Ini berat karena yang berkepentingan kan *consignor*, dia yang punya kewajiban mungut PPN. Jadi tidak pernah ada *consignee* yang mau membayar PPN saat barang dititipkan. Cuma saya juga *enggak* tahu *kok* mereka menerbitkan PPN pada saat yang sama ketika PT BCD menjual barang yang dititipkan.
6. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan dalam PP 1 Tahun 2012 dapat menjadi solusi dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

Ya kalau memang bisa seperti itu, dan memang terdapat penegasan dari otoritas pajak jelas dapat menjadi solusi. Dalam PP Nomor 1 Tahun 2012 kan diatur *kalo* saat penyerahan barang konsinyasi adalah sama dengan saat pengakuan pendapatan, pengakuan piutang atau pembuatan Faktur Penjualan. Ini tentunya dapat mempermudah pelaksanaan pemungutan PPN atas transaksi konsinyasi.





**TRANSKRIP WAWANCARA**  
**Triyudho Ariotedjo, S.Sos**

Nama : Triyudho Ariotedjo, S.Sos  
 Jabatan : Karyawan bagian pajak di PT CDE  
 Tanggal : 5 Mei 2012  
 Tempat : *Via* Telpon

1. Apakah PT CDE dalam usahanya melakukan transaksi konsinyasi?  
 Jawab:  
 Ya perusahaan kami melakukan transaksi konsinyasi dan sering melakukan penitipan barang kepada rekanan kami para *consignee*.
2. Apakah PT CDE mengalami kendala dalam melaksanakan transaksi konsinyasi?  
 Jawab  
*Dibilang* kendala ya pasti ada *lah*. Setiap usaha itu pasti memiliki kendala dalam pelaksanaan operasional usahanya.
3. Kendala ini apakah berupa pelaksanaan kewajiban akuntansi?  
 Wah kalo itu tidak dilaksanakan sesuai PSAK bisa *berabe*. Ya iyalah, perlakuan akuntansi untuk pengakuan pendapatan di perusahaan kita pasti mengikuti ketentuan yang diatur dalam PSAK Nomor 23. Tapi ya itu, PPN sudah terutang pada saat BKP yang dititipkan diserahkan kepada *consignee*. Jadinya perusahaan terpaksa membuat Faktur Pajak dan menalangi dahulu PPN yang terutang. *Enggak* masuk akal *sih*, tapi *mau gimana* lagi, PT CDE hampir 97% usahanya itu konsinyasi, kita *ngeri* dengan sanksi pajaknya jadi kita sudah pungut PPN-nya saat BKP yang dititipkan diserahkan ke *consignee*.
3. Jadi kendala itu lebih ke masalah *cashflows*?  
 Jawab:  
 Iya. Masalah lebih ke arah itu. PT CDE kan butuh uang buat operasional. Tapi setelah dihitung-hitung, ternyata lebih merugikan kalau kita tidak melakukan kewajiban PPN saat terjadinya penyerahan barang untuk dititipkan sesuai ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN.
4. Maksud Anda kerugian ini apakah berbentuk sanksi perpajakan?  
 Jawab:  
 Benar. Coba saja kita hitung, misalnya PT BCD melakukan penyerahan barang konsinyasi hari ini tanggal 5 Mei 2012. Kalau kita tidak melakukan pemungutan PPN sesuai ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN, dan tidak membuat Faktur Pajak pada tanggal 5 Mei itu, tapi perpindahan barang dari gudang kita ke gudang *consignee* kalo dihitung-hitung ada sekitar Rp 100 juta. Nah, kalau ternyata Ditjen Pajak melakukan pemeriksaan 5 (lima) tahun kemudian dari hari ini, dan terdapat temuan atas transaksi Rp 100 juta itu di SPT Masa PPN masa pajak Mei 2012 itu *enggak* ada, sanksinya bisa banyak sekali.

5. *Loh* kan hanya beda waktu saja, PT BCD pasti laporkan di SPT setidaknya pada masa pajak dilakukannya penjualan oleh *consignee*?

Jawab:

Iya, masalahnya *kan* sanksi pajak itu *enggak* cuma kurang lapor yang mengakibatkan kekurangan penyeteroran PPN yang terutang sebesar Rp 10juta itu *aja*. Sanksi kurang atau terlambat setornya *kan* 2% dan maksimal 24 bulan. *Kalo* kita diperiksa 5 tahun lagi, kita bisa kena 48% dari pajak yang kurang disetor. Sanksi kurang setor ini *aja udah* Rp 4,8 juta. Nah karena kita dianggap terlambat menerbitkan Faktur Pajak, kita bisa kena sanksi 2% dari DPP itu jumlahnya udah Rp 2 juta. Jadi total sanksi jumlahnya itu Rp 6,8 juta. Padahal PPN-nya *aja* Rp 10 juta. *Se-enggak-nya* total sanksi ada sekitar 6,8% dari nilai kotor transaksi. Laba perusahaan turun, karena ada tambahan biaya.

6. Jadi PT CDE tidak masalah dengan *cashflows* pada pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi ini?

Jawab:

Yaaa, masalah *kan* cuma beda waktu pembayaran PPN saja dari *consignee* ke PT CDE. Tapi tetap saja *kan* uang PPN itu substansinya bukan uang kita. *Kalo* kita terlambat mengenakan PPN maka sanksi-sanksi pajak itu dari uang kita sendiri bayarnya. Jelas merugikan perusahaan.

7. Apakah ketentuan tentang saat penyerahan dalam PP 1 Tahun 2012 dapat menjadi solusi dalam pengenaan PPN atas transaksi konsinyasi?

Jawab:

*Kalo* memang bisa kayak gitu bagus banget. Saat penyerahan di PP Nomor 1 Tahun 2012 itu *kan* udah sama seperti perlakuan akuntansinya. Tapi *kalo* menurut Saya itu butuh penegasan. *Kalo* belum ada penegasan, lebih baik patuhi dulu deh pengenaan pajaknya berdasarkan Pasal 1A ayat (1) huruf g UU PPN.

**LAMPIRAN III**  
**PERATURAN PERPAJAKAN**

**PERATURAN PEMERINTAH REPUBLIK INDONESIA**  
**NOMOR 1 TAHUN 2012**  
**SUSUNAN DALAM SATU NASKAH**

TENTANG

PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG NOMOR 8 TAHUN 1983 TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH SEBAGAIMANA TELAH BEBERAPA KALI DIUBAH TERAKHIR DENGAN 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

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA  
PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang:

- a. bahwa dengan diundangkannya 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, perlu dilakukan penyesuaian terhadap ketentuan sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan untuk melaksanakan ketentuan Pasal 19 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan 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, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan 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;

Mengingat:

1. Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan 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 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069);

Memutuskan:

Menetapkan:

PERATURAN PEMERINTAH TENTANG PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG NOMOR 8 TAHUN 1983 TENTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI BARANG DAN JASA DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH SEBAGAIMANA TELAH BEBERAPA KALI DIUBAH TERAKHIR DENGAN 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.

Penjelasan Umum

#### I. UMUM

Dengan diundangkannya 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 perubahan materi sehingga perlu dilakukan penyesuaian terhadap ketentuan sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.

Berdasarkan Pasal 19 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Peraturan Pemerintah ini **disusun** untuk memberikan penegasan dan penjelasan lebih lanjut serta untuk mengatur hal-hal yang belum cukup diatur dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, antara lain mengenai 1) tanggung jawab renteng pembayaran Pajak Pertambahan Nilai, 2) pemakaian sendiri, 3) saat penerbitan Faktur Pajak, 4) rincian barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai, 5) pengertian barang modal yang terkait dengan pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi, dan 6) pengertian Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran.

Sesuai dengan ketentuan Pasal 16F Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak **bertanggung jawab secara renteng** terhadap pembayaran Pajak Pertambahan Nilai. Namun demikian, pengaturan tanggung jawab secara renteng belum diatur secara jelas sehingga perlu diatur norma umum dan persyaratan mengenai tanggung jawab renteng dalam Peraturan Pemerintah ini.

Dalam rangka memberikan kemudahan administrasi bagi Pengusaha Kena Pajak, Peraturan Pemerintah ini mengatur bahwa atas **pemakaian sendiri** Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif yang terutang Pajak Pertambahan Nilai tidak perlu dilakukan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan penerbitan Faktur Pajak. Sebaliknya, untuk pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan konsumtif, Pengusaha Kena Pajak wajib

menerbitkan Faktur Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

**Jenis barang dan jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai** sebagaimana diatur dalam Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai masih bersifat umum, sehingga perlu diatur lebih lanjut mengenai kriteria dan/atau rincian jenis barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini sangat penting untuk memberikan kepastian hukum dalam menentukan jenis barang dan jasa yang bukan merupakan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Pengusaha Kena Pajak yang belum memproduksi hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal. Dalam rangka memberikan kepastian hukum dan memperhatikan aspek keadilan, Peraturan Pemerintah ini mengatur bahwa **barang modal mencakup seluruh harta berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun dan berlaku untuk semua jenis kegiatan usaha.**

**Saat terutangnya pajak** merupakan hal yang penting untuk menentukan waktu bagi Pengusaha Kena Pajak untuk menerbitkan Faktur Pajak. Saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sangat bervariasi sehingga perlu penjelasan dan penegasan untuk menghindari terjadinya multitafsir dan ketidakpastian hukum. Penegasan dimaksud dibuat selaras dengan praktik bisnis yang lazim dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Untuk memberikan keseimbangan dalam pemenuhan kewajiban Pajak Pertambahan Nilai bagi Pengusaha Kena Pajak penjual dan Pengusaha Kena Pajak pembeli, sudah selayaknya Pengusaha Kena Pajak pembeli **tidak diperkenankan untuk mengkreditkan Pajak Masukan yang Faktur Pajaknya diterbitkan setelah melebihi jangka waktu 3 (tiga) bulan** sejak saat terutangnya pajak. Ketentuan ini dimaksudkan agar Pengusaha Kena Pajak pembeli ikut mengawasi Pengusaha Kena Pajak penjual untuk menerbitkan Faktur Pajak secara tepat waktu.

Pengusaha Kena Pajak yang bukan pedagang eceran tetapi melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak secara eceran akan mengalami kesulitan dalam menerbitkan Faktur Pajak apabila diperlakukan sama dengan Pengusaha Kena Pajak pada umumnya yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak tidak secara eceran. Untuk itu, perlu diberikan penegasan dan penjelasan bahwa **Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan dengan karakteristik secara eceran termasuk dalam pengertian Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran. Termasuk dalam pengertian Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran adalah Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan jasa secara eceran.**

Substansi pengaturan atas pemberian fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut untuk impor Barang Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari bea masuk sudah tidak diatur lagi dalam Peraturan Pemerintah ini. Selanjutnya fasilitas tersebut akan diatur dalam Peraturan Pemerintah yang mengatur khusus tentang fasilitas Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 16B Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Namun demikian, dalam rangka memberikan kepastian hukum, **pemberian fasilitas tersebut yang selama ini diatur dalam peraturan pelaksanaan dari Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000** tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 **masih tetap berlaku sampai dengan Peraturan Pemerintah yang mengatur tentang pemberian fasilitas dimaksud diterbitkan.**

Untuk memberikan kemudahan bagi Pengusaha Kena Pajak dalam menerbitkan Faktur Pajak sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai **maka ketentuan penerbitan Faktur Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 19 ayat (1)**

**dan Pasal 20 Peraturan Pemerintah ini berlaku sejak tanggal 1 April 2010**, yaitu sejak berlakunya 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.

**BAB I**  
**KETENTUAN UMUM**  
Pasal 1

Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan:

1. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan 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.
2. Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.
3. Pengusaha Kena Pajak adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.
4. Harga Jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.
5. Penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh Pengusaha karena penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, tetapi tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak atau nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar oleh Penerima Jasa karena pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan/atau oleh penerima manfaat Barang Kena Pajak Tidak Berwujud karena pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
6. Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak.
7. Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

Penjelasan

Pasal 1

Cukup jelas.

**BAB II**  
**PENGUKUHAN PENGUSAHA KENA PAJAK**  
Pasal 2

- (1) Pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, huruf f, huruf g, dan/atau huruf h Undang-Undang Pajak

Pertambahan Nilai, kecuali pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, huruf f, huruf g, dan/atau huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Penjelasan

Ayat (2)

Pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak mempunyai akibat hukum yang luas antara lain berkaitan dengan pembuatan Faktur Pajak, penerapan tarif 0% (nol persen), pengkreditan Pajak Masukan, dan pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Agar pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah terlaksana secara efektif dan lancar, sudah sewajarnya apabila pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, dan/atau ekspor Jasa Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

- (3) Pengusaha yang sudah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.

Penjelasan

Ayat (3)

Cukup jelas.

### Pasal 3

- (1) Bentuk kerja sama operasi merupakan bagian dari bentuk badan lainnya sebagaimana dimaksud dalam pengertian Badan dalam Pasal 1 angka 13 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Bentuk kerja sama operasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dalam hal melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak atas nama bentuk kerja sama operasi.

Penjelasan

Ayat (2)

Contoh bentuk kerja sama operasi (joint operation) yang wajib untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak: PT ABC dan PT DEF membuat perjanjian kerja dengan pelanggan (pemilik proyek). Untuk melaksanakan proyek tersebut, PT ABC dan PT DEF membentuk joint operation.

Dalam perjanjian kerja dengan pelanggan (pemilik proyek) diatur bahwa semua transaksi penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak kepada pelanggan (pemilik proyek) dilakukan atas nama joint operation.

Berdasarkan hal di atas:

- a. joint operation wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak kepada pelanggan (pemilik proyek), joint operation wajib menerbitkan Faktur Pajak;
- c. apabila dalam rangka joint operation tersebut, PT ABC atau PT DEF atas nama joint operation melakukan penyerahan langsung kepada pelanggan (pemilik proyek), maka penyerahan tersebut dianggap sebagai penyerahan dari PT ABC atau PT DEF kepada joint operation, sehingga PT ABC atau PT DEF harus membuat Faktur Pajak kepada joint operation dan joint operation membuat Faktur Pajak kepada pelanggan (pemilik proyek).

Contoh bentuk kerja sama operasi (joint operation) yang tidak wajib untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak: PT X dan PT Y membuat perjanjian kerja sama dengan pelanggan (pemilik proyek). Untuk melaksanakan proyek tersebut, PT X dan PT Y membentuk joint operation.

Namun demikian, dalam pelaksanaannya semua transaksi dan dokumentasi terkait dengan perjanjian kerja sama dengan pelanggan (pemilik proyek) tersebut secara nyata hanya dilakukan atas nama PT X.

Karena joint operation secara nyata tidak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak kepada pihak lain, maka dalam hal ini joint operation tidak wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

#### Pasal 4

- (1) Pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Penjelasan

Ayat (1)

Tanggung renteng melekat pada pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak atas transaksi pembelian Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean.

- (2) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) **tidak diberlakukan dalam hal:**
  - a. pajak yang terutang tersebut dapat ditagih kepada penjual barang atau pemberi jasa; atau
  - b. pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak dapat menunjukkan bukti telah melakukan pembayaran pajak kepada penjual barang atau pemberi jasa.

Penjelasan

Ayat (2)

Cukup jelas.

- (3) Tanggung jawab renteng sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditagih melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Penjelasan

Ayat (3)

Cukup jelas.



- (4) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara dan mekanisme pelaksanaan tanggung jawab secara renteng atas pembayaran Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Penjelasan

Ayat (4)

Cukup jelas.

### BAB III

#### BARANG KENA PAJAK DAN JASA KENA PAJAK

##### Pasal 5

- (1) Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Penjelasan

Ayat (1)

Yang dimaksud dengan “Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak” adalah pemakaian Barang Kena Pajak untuk kepentingan pengusaha sendiri, pengurus, atau karyawannya, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri.

Yang dimaksud dengan “Pemakaian sendiri Jasa Kena Pajak” adalah pemakaian Jasa Kena Pajak untuk kepentingan pengusaha sendiri, pengurus, atau karyawannya.

- (2) Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pemakaian sendiri untuk:

- a. tujuan produktif; atau
- b. tujuan konsumtif.

Penjelasan

Ayat (2)

Yang dimaksud dengan “Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif” adalah pemakaian Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pengusaha yang bersangkutan, yang meliputi kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen.

Yang dimaksud dengan “Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan konsumtif” adalah pemakaian Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang tidak ada kaitan dengan kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pengusaha yang bersangkutan, yang meliputi kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen.

Contoh pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak:

- a. Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan konsumtif:
  - 1) Pabrik minuman ringan menggunakan hasil produksinya untuk konsumsi karyawan atau para tamu.
  - 2) Pabrik sepatu dalam rangka promosi membeli topi dengan logo merek sepatu pabrik tersebut dan sebagian dibagikan kepada karyawannya.
  - 3) Perusahaan telekomunikasi selular memberikan fasilitas bebas biaya telepon selular kepada para direksinya.
- b. Pemakaian Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pengusaha yang bersangkutan:

- 1) Pabrikan truk mempergunakan sendiri truk yang diproduksinya untuk kegiatan usaha mengangkut suku cadang.
  - 2) Pabrikan minyak kelapa sawit menggunakan limbahnya berupa kulit dari inti sawit sebagai peneras jalan di lingkungan pabrik.
  - 3) Perusahaan telekomunikasi menggunakan saluran teleponnya untuk kegiatan operasional perusahaan dalam berkomunikasi dengan mitra bisnisnya.
- c. Pemakaian Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya:
- 1) Pabrikan minyak kelapa sawit menggunakan limbahnya berupa kulit dari inti sawit sebagai bahan pembakaran boiler dalam proses pabrikasi.
  - 2) Pabrikan kayu lapis (plywood) menggunakan hasil produksinya berupa kayu lapis (plywood) untuk membungkus kayu lapis (plywood) yang akan dipasarkan agar tidak rusak.
  - 3) Perusahaan telekomunikasi menggunakan sambungan saluran teleponnya untuk melakukan penyerahan jasa provider internet kepada konsumennya.
- (3) Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif tidak dilakukan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, kecuali pemakaian sendiri yang digunakan untuk melakukan penyerahan yang:
- a. tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
  - b. mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

#### Penjelasan

##### Ayat (3)

Transaksi pemakaian sendiri untuk tujuan produktif terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dalam rangka memberikan kemudahan administrasi kepada Pengusaha Kena Pajak, pemakaian sendiri untuk tujuan produktif tidak dilakukan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Kemudahan administrasi tersebut diberikan karena Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Ketentuan ini tidak berlaku dalam hal pemakaian sendiri digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Perlakuan ini diberikan karena Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak atas pemakaian sendiri merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan.

Contoh pemakaian sendiri untuk tujuan produktif:

Pabrikan ban menggunakan produksi ban sendiri untuk:

- a. truk yang digunakan untuk pengangkutan ban produksinya; dan
- b. kendaraan angkutan umumnya.

Atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif sebagaimana dimaksud pada contoh huruf a tidak dilakukan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai. Namun demikian, atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif sebagaimana dimaksud pada contoh huruf b tetap dipungut Pajak Pertambahan Nilai, karena digunakan untuk penyerahan jasa angkutan umum yang merupakan penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

- (4) Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dalam rangka pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

#### Penjelasan

## Ayat (4)

Dalam hal Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dipakai sendiri tidak termasuk dalam kategori Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dibebaskan, Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sepanjang memenuhi ketentuan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Dengan demikian apabila yang dipakai sendiri adalah Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan.

Demikian juga apabila barang dan/atau jasa yang dipakai sendiri termasuk dalam jenis bukan Barang Kena Pajak dan/atau bukan Jasa Kena Pajak, Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar atas perolehan barang dan/atau jasa tersebut merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan.

## Pasal 6

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha yang dimanfaatkan di dalam atau di luar Daerah Pabean.

## Penjelasan

Sesuai dengan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang menyatakan bahwa penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- 1) jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak;
- 2) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
- 3) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya, maka terutangnya Pajak Pertambahan Nilai tidak mensyaratkan apakah jasa harus dikonsumsi atau dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean atau tidak.

## Contoh 1:

A Corp. yang berdomisili di Jepang mengirimkan lagu kepada PT B di Indonesia untuk dibuatkan penulisan not balok atas lagu tersebut. Penulisan not balok yang telah selesai dikirim kembali ke Jepang. Atas jasa penulisan not balok yang dilakukan oleh PT B tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai.

## Contoh 2:

Z Corp. yang berdomisili di Korea Selatan berencana memasarkan produknya di Indonesia. Oleh karena itu, Z Corp. menyewa PT DEF di Indonesia untuk melakukan survei pasar di Indonesia. Jasa survei yang dilakukan oleh PT DEF tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai.

## Pasal 7

- (1) Jenis barang dan jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah sebagaimana diatur dalam Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Ketentuan mengenai kriteria dan/atau rincian barang dan jasa yang termasuk dalam jenis barang dan jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

## Penjelasan

Cukup jelas.

## Pasal 8

- (1) Penyerahan Barang Kena Pajak melalui juru lelang merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

- (2) Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan Barang Kena Pajak melalui juru lelang dilakukan dengan penerbitan Faktur Pajak oleh pemilik barang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
- (3) Dalam hal pemilik barang sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak menerbitkan Faktur Pajak, pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan Barang Kena Pajak melalui juru lelang dilakukan sendiri oleh pemenang lelang melalui Surat Setoran Pajak.
- (4) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan Barang Kena Pajak melalui juru lelang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Penjelasan

Cukup jelas.

#### BAB IV DASAR PENGENAAN PAJAK Pasal 9

- (1) Dasar Pengenaan Pajak meliputi jumlah:
  - a. Harga Jual;
  - b. Penggantian;
  - c. nilai impor;
  - d. nilai ekspor; atau
  - e. nilai lain,
 yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Dalam hal:
  - a. Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah menggunakan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah lainnya sebagai bagian dari Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dihasilkannya; dan
  - b. atas perolehan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah lainnya tersebut telah dibayar Pajak Penjualan atas Barang Mewah,

Dasar Pengenaan Pajak berupa Harga Jual sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a termasuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah lainnya tersebut.

Penjelasan

Ayat (2)

Dalam hal Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah menggunakan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah lainnya sebagai bagian dari Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dihasilkannya, dan atas perolehannya telah dibayar Pajak Penjualan atas Barang Mewah maka Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dibayar tersebut merupakan bagian dari biaya produksi Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dihasilkannya.

Dengan demikian, Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas perolehan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang menjadi bagian atau digunakan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah termasuk dalam Dasar Pengenaan Pajak.

Contoh:

PT A merupakan produsen mobil. Dalam menghasilkan mobil, PT A juga membeli AC yang akan dipasang pada mobil yang dihasilkannya. Atas perolehan AC

tersebut PT A telah membayar Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebesar Rp350.000,00.

Apabila harga produksi mobil sebesar Rp110.000.000,00 dan keuntungan yang diinginkan PT A sebesar Rp40.000.000,00 maka Harga Jual mobil tersebut sebesar Rp150.350.000,00. Dengan demikian Dasar Pengenaan Pajak atas mobil tersebut adalah sebesar Rp150.350.000,00. Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah tersebut:

- a. Pajak Pertambahan Nilai =  $10\% \times \text{Rp}150.350.000,00 = \text{Rp}15.035.000,00$
- b. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (tarif 20%) =  $20\% \times \text{Rp}150.350.000,00 = \text{Rp}30.070.000,00$

- (3) Dasar Pengenaan Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah atau atas impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah, adalah tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dikenakan atas penyerahan atau atas impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah tersebut.

Penjelasan

Ayat (3)

Contoh 1:

PT X yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah menjual Barang Kena Pajak tersebut kepada PT A dengan Harga Jual sebesar Rp100.000.000,00. Atas penjualan tersebut dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebesar 20%. Dasar Pengenaan Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah tersebut adalah sebesar Rp100.000.000,00, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (sebesar 10%) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (sebesar 20%) yang dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut. Dengan demikian jumlah yang dibayar oleh PT A adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak (Harga Jual)	=	Rp100.000.000,00
Pajak Pertambahan Nilai	=	Rp 10.000.000,00
Pajak Penjualan atas Barang Mewah	=	<u>Rp 20.000.000,00</u> +
Jumlah yang dibayar oleh PT A	=	Rp130.000.000,00

Contoh 2:

PT C mengimpor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah dengan Nilai Impor sebesar Rp200.000.000,00. Atas impor tersebut dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebesar 30%. Dasar Pengenaan Pajak atas impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah tersebut adalah sebesar Rp200.000.000,00, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (sebesar 10%) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (sebesar 30%) yang dikenakan atas impor Barang Kena Pajak tersebut. Dengan demikian jumlah yang dibayar oleh PT C adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak (Nilai Impor)	=	Rp200.000.000,00
Pajak Pertambahan Nilai	=	Rp 20.000.000,00
Pajak Penjualan atas Barang Mewah	=	<u>Rp 60.000.000,00</u> +
Jumlah yang dibayar oleh PT C	=	Rp280.000.000,00

- (4) Dasar Pengenaan Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak selain:
- a. Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah; atau

- b. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah,  
adalah termasuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dikenakan atas perolehan atau atas impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah tersebut.

Penjelasan

Ayat (4)

Contoh 1:

Kelanjutan dari contoh 1 sebagaimana dimaksud pada Penjelasan ayat (3), PT A menjual Barang Kena Pajak tersebut kepada PT B dengan keuntungan yang diharapkan sebesar Rp15.000.000,00. Dasar Pengenaan Pajak atas penjualan tersebut termasuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak tersebut. Dengan demikian, jumlah yang dibayar oleh PT B adalah sebagai berikut:

Harga beli PT A	=	Rp100.000.000,00
Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dibayar	=	Rp 20.000.000,00
Keuntungan yang diharapkan	=	Rp 15.000.000,00 +
Dasar Pengenaan Pajak	=	Rp135.000.000,00
Pajak Pertambahan Nilai 10% x Rp135.000.000,00	=	<u>Rp 13.500.000,00</u> +
Jumlah yang dibayar oleh PT B	=	Rp148.500.000,00

Contoh 2 :

Kelanjutan dari contoh 2 sebagaimana dimaksud pada Penjelasan ayat (3), PT C menjual Barang Kena Pajak tersebut kepada PT D dengan keuntungan yang diharapkan sebesar Rp40.000.000,00. Dasar Pengenaan Pajak atas penjualan tersebut termasuk Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dibayar atas impor Barang Kena Pajak tersebut. Dengan demikian, jumlah yang dibayar oleh PT D adalah sebagai berikut:

Nilai Impor PT C	=	Rp200.000.000,00
Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dibayar	=	Rp 60.000.000,00
Keuntungan yang diharapkan	=	Rp 40.000.000,00 +
Dasar Pengenaan Pajak	=	Rp300.000.000,00
Pajak Pertambahan Nilai 10% x Rp300.000.000,00	=	<u>Rp 30.000.000,00</u> +
Jumlah yang dibayar oleh PT D	=	Rp330.000.000,00

**BAB V**  
**PENGHITUNGAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**  
**ATAU PAJAK PERTAMBAHAN NILAI**  
**DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH**  
**Pasal 10**

- (1) Kontrak atau perjanjian tertulis mengenai penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak paling sedikit memuat:
- nilai kontrak;
  - Dasar Pengenaan Pajak; dan
  - besarnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Dalam hal nilai kontrak atau perjanjian tertulis sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dalam kontrak atau perjanjian tertulis wajib disebutkan nilai kontrak atau perjanjian tertulis tersebut termasuk Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Penjelasan

Ayat (2)

Contoh:

Apabila dalam pembuatan kontrak atau perjanjian tertulis bahwa dalam nilai kontrak sebesar Rp130.000.000,00 secara tegas dinyatakan sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai (sebesar 10%) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (sebesar 20%), penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menurut ayat ini adalah sebagai berikut:

Pajak Pertambahan Nilai yang terutang =

$$\frac{10}{110 + 20} \times \text{Rp}130.000.000,00 = \text{Rp}10.000.000,00$$

Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang =

$$\frac{20}{110 + 20} \times \text{Rp}130.000.000,00 = \text{Rp}20.000.000,00$$

- (3) Dalam hal kontrak atau perjanjian tertulis tidak menyebutkan nilai kontrak atau perjanjian tertulis tersebut termasuk Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, nilai kontrak yang tercantum dalam kontrak atau perjanjian tertulis tersebut dianggap sebagai Dasar Pengenaan Pajak.

Penjelasan

Ayat (3)

Sebagaimana contoh pada penjelasan ayat (2), apabila dalam kontrak atau perjanjian tertulis tidak dinyatakan dengan tegas bahwa Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah termasuk dalam nilai kontrak, besarnya Dasar Pengenaan Pajak untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai adalah sebesar Rp130.000.000,00. Sehingga penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak = Rp130.000.000,00

Pajak Pertambahan Nilai

dengan tarif 10%

$$(10\% \times \text{Rp}130.000.000,00) = \text{Rp}13.000.000,00$$

Pajak Penjualan atas Barang Mewah

dengan tarif 20%

$$(20\% \times \text{Rp}130.000.000,00) = \text{Rp}26.000.000,00$$

#### Pasal 11

- (1) Dalam hal Pajak Pertambahan Nilai menjadi bagian dari harga atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak, Pajak Pertambahan Nilai yang terutang adalah 10/110 (sepuluh per seratus sepuluh) dari harga atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) juga terutang Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan telah menjadi bagian dari harga atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak, penghitungan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menggunakan rumus sebagai berikut:

a. Pajak Pertambahan Nilai =

$$\frac{10}{110 + t} \times \text{X harga atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak}$$

b. Pajak Penjualan atas Barang Mewah =

$$\frac{t}{110 + t} \times \text{X harga atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak}$$

Penjelasan

Ayat (2)

Yang dimaksud dengan “t” adalah besarnya tarif Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

- (3) Dalam hal berdasarkan hasil pemeriksaan Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan sebagian atau seluruh kewajiban pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Dasar Pengenaan Pajak ditetapkan sebesar Harga Jual, Penggantian, atau nilai lain sesuai hasil pemeriksaan.

Penjelasan

Ayat (3)

Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui:

Harga Jual = Rp10.000.000,00

Dasar Pengenaan Pajak dalam contoh ini adalah = Rp10.000.000,00

Pajak Pertambahan Nilai yang terutang (10% x Rp10.000.000,00) = Rp 1.000.000,00

Apabila atas penyerahan tersebut juga terutang Pajak Penjualan atas Barang Mewah misalnya dengan tarif 20%, maka Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang adalah 20% x Rp10.000.000,00 = Rp2.000.000,00.

- (4) Besarnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dihitung berdasarkan tarif dikalikan Dasar Pengenaan Pajak menurut hasil pemeriksaan.

Penjelasan

- (5) Dalam hal Pengusaha yang wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakannya, besarnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang dihitung sesuai ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan ayat (4).

Penjelasan

## Pasal 12

- (1) Penghapusan piutang tidak mengakibatkan dilakukan penyesuaian Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah:



- a. dilaporkan oleh Pengusaha Kena Pajak penjual atau Pengusaha Kena Pajak pemberi jasa; dan
- b. dikreditkan atau yang telah dibebankan sebagai biaya oleh Pengusaha Kena Pajak pembeli atau Pengusaha Kena Pajak penerima jasa.

Penjelasan

Ayat (1)

Yang dimaksud dengan “piutang” adalah piutang dagang yang timbul karena penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Dalam hal piutang yang timbul karena penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dihapuskan, penghapusan tersebut tidak mempunyai akibat terhadap konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut.

Oleh karena itu, bagi Pengusaha Kena Pajak penjual yang menghapuskan piutangnya tidak perlu melakukan penyesuaian atas Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dilaporkan. Sementara bagi Pengusaha Kena Pajak pembeli yang menikmati penghapusan piutangnya tidak perlu melakukan penyesuaian Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dikreditkan atau yang telah dibebankan sebagai biaya.

- (2) Atas Barang Kena Pajak yang musnah atau rusak sehingga tidak dapat digunakan lagi baik karena di luar kekuasaan Pengusaha Kena Pajak atau keadaan kahar, tidak mengakibatkan dilakukan penyesuaian Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah dikreditkan atau yang telah dibebankan sebagai biaya untuk perolehan Barang Kena Pajak yang musnah atau rusak tersebut.

Penjelasan

Ayat (2)

Yang dimaksud dengan “keadaan kahar” atau force majeure adalah suatu kejadian yang terjadi di luar kemampuan manusia dan tidak dapat dihindarkan sehingga suatu kegiatan tidak dapat dilaksanakan atau tidak dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Yang termasuk kategori keadaan kahar atau force majeure adalah peperangan, kerusuhan, revolusi, bencana alam, pemogokan, kebakaran, dan bencana lainnya yang harus dinyatakan oleh pejabat/instansi yang berwenang.

### Pasal 13

- (1) Dalam hal:
  - a. terjadi kesalahan pemungutan yang mengakibatkan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut lebih besar dari yang seharusnya atau tidak seharusnya dipungut; dan
  - b. Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang salah dipungut sebagaimana dimaksud pada huruf a telah disetorkan dan dilaporkan,
 atas Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang salah dipungut hanya dapat dimintakan kembali oleh pihak yang terpengut, sepanjang belum dikreditkan, belum dibebankan sebagai biaya, atau belum dikapitalisasi dalam harga perolehan.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Pihak yang terpengut sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:

a. importir;  
Penjelasan  
Huruf a  
Cukup jelas.

b. pembeli barang;  
Penjelasan  
Huruf b

Termasuk dalam pengertian pembeli barang dalam ketentuan ini adalah Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dalam hal transaksi penyerahan Barang Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.

c. penerima jasa;  
Penjelasan  
Huruf c

Termasuk dalam pengertian penerima jasa dalam ketentuan ini adalah Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dalam hal transaksi penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.

d. pihak yang memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean; atau  
Penjelasan  
Huruf d  
Cukup jelas.

e. pihak yang memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.  
Penjelasan  
Huruf e  
Cukup jelas.

#### Pasal 14

Dalam hal transaksi atas:

- a. impor Barang Kena Pajak;
  - b. penyerahan Barang Kena Pajak;
  - c. penyerahan Jasa Kena Pajak;
  - d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak berwujud dari luar Daerah Pabean; atau
  - e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, dilakukan dengan mempergunakan mata uang asing,
- penghitungan besarnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang, harus dikonversi ke dalam mata uang rupiah dengan mempergunakan kurs yang ditetapkan Menteri Keuangan yang berlaku pada saat pembuatan Faktur Pajak.

Penjelasan  
Cukup jelas.

### BAB VI PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN

#### Pasal 15

- (1) Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak harus dikreditkan dengan Pajak Keluaran di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan.  
Penjelasan  
Ayat (1)

Tempat pengkreditan Pajak Masukan adalah di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan. Faktur Pajak yang menjadi dasar pengkreditan harus memenuhi ketentuan yang berlaku antara lain alamat Pengusaha Kena Pajak yang tercantum dalam Faktur Pajak harus sama dengan alamat Pengusaha Kena Pajak yang tercantum dalam Surat Keputusan Pengukuhan.

Dalam hal Pengusaha melakukan impor Barang Kena Pajak dan tempat melakukan impor berbeda dengan tempat Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tempat pengkreditan Pajak Masukan atas impor Barang Kena Pajak adalah di tempat Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Dengan demikian Pengusaha Kena Pajak yang melakukan impor Barang Kena Pajak tersebut tidak perlu dikukuhkan lagi sebagai Pengusaha Kena Pajak di tempat Barang Kena Pajak tersebut diimpor.

Contoh:

PT A dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak di Jakarta, melakukan impor di Surabaya. Pajak Masukan atas impor Barang Kena Pajak dikreditkan di tempat pengusaha dikukuhkan di Jakarta. Atas impor ini PT A tidak perlu lagi dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak di Surabaya.

- (2) Dalam hal impor Barang Kena Pajak, Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau berdasarkan permohonan tertulis dari Pengusaha Kena Pajak dapat menentukan tempat lain selain tempat dilakukannya impor Barang Kena Pajak, sebagai tempat pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

Penjelasan

Ayat (2)

Pengusaha yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak di lebih dari satu tempat kegiatan usaha dapat memilih salah satu tempat sebagai tempat pengkreditan atas impor Barang Kena Pajak dengan permohonan tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak.

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak A yang kantor pusatnya di Jakarta dan telah terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Gambir Satu memiliki pabrik yang terletak di kota Surakarta dan terdaftar sebagai Pengusaha Kena Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surakarta. Pemberitahuan Impor Barang dalam rangka impor Barang Kena Pajak menggunakan Nomor Pokok Wajib Pajak kantor pusat di Jakarta. Dengan persetujuan Direktur Jenderal Pajak, Pengusaha Kena Pajak di Surakarta dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang tercantum dalam dokumen impor tersebut. Direktur Jenderal Pajak karena jabatan dapat menetapkan tempat lain selain tempat dilakukannya impor Barang Kena Pajak, sebagai tempat pengkreditan Pajak Masukan. Ketentuan ini diperlukan untuk memberikan kemudahan bagi Pengusaha Kena Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak tertentu yang pemenuhan kewajiban Pajak Pertambahan Nilainya ditetapkan secara terpusat.

- (3) Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara penentuan tempat lain selain tempat dilakukannya impor Barang Kena Pajak sebagai tempat pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Penjelasan

Ayat (3)

Cukup jelas.

#### Pasal 16

- (1) Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum memproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan

Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Barang modal sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah harta berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, termasuk pengeluaran berkaitan dengan perolehan barang modal yang dikapitalisasi ke dalam harga perolehan barang modal tersebut.

Penjelasan

Ayat (2)

Ketentuan mengenai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun untuk barang modal mengacu pada ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan yang pembebanannya sebagai biaya dalam penghitungan Pajak Penghasilan harus melalui penyusutan. Pajak Masukan atas impor dan/atau perolehan barang modal tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak membeli barang modal berupa mesin dari luar Daerah Pabean. Untuk pemasangannya, Pengusaha Kena Pajak memanfaatkan jasa pemasangan dari Pengusaha Kena Pajak lain di dalam Daerah Pabean. Pembayaran atas jasa pemasangan yang dikapitalisasi ke dalam harga perolehan mesin tersebut merupakan pengeluaran yang Pajak Masukannya dapat dikreditkan.

- (3) Ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan barang modal sebagaimana dimaksud pada ayat (2), berlaku untuk seluruh kegiatan usaha.

Penjelasan

Ayat (3)

Ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi berlaku untuk seluruh kegiatan usaha yang meliputi kegiatan industri atau manufaktur, kegiatan usaha perdagangan, kegiatan usaha jasa, dan kegiatan usaha lainnya.

## BAB VII

### SAAT DAN TEMPAT TERUTANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAU PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DAN PAJAK PENJUALAN ATAS BARANG MEWAH

#### Pasal 17

- (1) Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah terjadi pada saat:
- penyerahan Barang Kena Pajak;
  - impor Barang Kena Pajak;
  - penyerahan Jasa 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; atau
  - ekspor Jasa Kena Pajak.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah adalah pada saat pembayaran.

Penjelasan

Ayat (2)

Cukup jelas.

- (3) Penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a untuk:
- a. penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat:
    1. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli;
    2. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada penerima barang untuk pemberian cuma-cuma, pemakaian sendiri, dan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan antar cabang;
    3. Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan; atau
    4. harga atas penyerahan Barang Kena Pajak diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.

Penjelasan

Huruf a

Saat penyerahan barang bergerak merupakan dasar penentuan saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan sekaligus sebagai dasar pembuatan Faktur Pajak. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mensinkronisasikan saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha yang tercermin dalam praktik pencatatan atau pembukuan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten oleh Pengusaha Kena Pajak.

Dalam praktik kegiatan usaha dan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum, maka:

- a. penyerahan barang bergerak dapat terjadi pada saat barang tersebut dikeluarkan dari penguasaan Pengusaha Kena Pajak (penjual) dengan maksud langsung atau tidak langsung untuk diserahkan pada pihak lain. Karena itu Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah terutang pada saat hak penguasaan barang telah berpindah kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli.
- b. Perpindahan hak penguasaan atas barang bisa juga terjadi pada saat barang diserahkan kepada pihak kedua atau pembeli atau pada saat barang diserahkan melalui juru kirim, pengusaha angkutan, perusahaan angkutan, atau pihak ketiga lainnya. Oleh karena itu, Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah terutang pada saat barang diserahkan kepada juru kirim atau perusahaan angkutan.

Saat penyerahan barang sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b, tercermin dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam bentuk pengakuan

sebagai piutang atau penghasilan dengan penerbitan faktur penjualan sebagai sumber dokumennya.

Dalam kegiatan usaha, saat pengakuan piutang atau penghasilan atau saat penerbitan faktur penjualan dapat terjadi tidak bersamaan dengan saat penyerahan barang secara fisik sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b. Oleh karena itu, dalam rangka memberikan kemudahan administrasi terkait dengan saat penerbitan Faktur Pajak, saat penerbitan faktur penjualan ditetapkan sebagai saat penyerahan barang yang menjadi dasar saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Termasuk dalam pengertian faktur penjualan adalah dokumen lain yang berfungsi sama dengan faktur penjualan.

- b. penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang tidak bergerak, terjadi pada saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai Barang Kena Pajak berwujud tersebut, secara hukum atau secara nyata, kepada pihak pembeli.

Penjelasan

Huruf b

Penyerahan Barang Kena Pajak untuk Barang Kena Pajak tidak bergerak terjadi pada saat surat atau akta perjanjian yang mengakibatkan perpindahan hak atas barang tersebut ditandatangani oleh para pihak yang bersangkutan. Saat tersebut menjadi dasar penentuan saat terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Namun demikian, dalam hal penyerahan hak atas barang tidak bergerak tersebut secara nyata telah terjadi meskipun surat atau akta perjanjian yang mengakibatkan perpindahan hak belum ditandatangani, penyerahan Barang Kena Pajak dianggap telah terjadi.

- c. penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud, terjadi pada saat:
1. harga atas penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten; atau
  2. kontrak atau perjanjian ditandatangani, atau saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, sebagian atau seluruhnya, dalam hal saat sebagaimana dimaksud pada angka 1 tidak diketahui.

Penjelasan

Huruf c

Cukup jelas.

- d. Barang Kena Pajak berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan terjadi, adalah pada saat yang terjadi lebih dahulu di antara saat:
1. ditandatanganinya akta pembubaran oleh Notaris;
  2. berakhirnya jangka waktu berdirinya perusahaan yang ditetapkan dalam Anggaran Dasar;
  3. tanggal penetapan Pengadilan yang menyatakan perusahaan dibubarkan; atau
  4. diketahuinya bahwa perusahaan tersebut nyata-nyata sudah tidak melakukan kegiatan usaha atau sudah dibubarkan, berdasarkan hasil pemeriksaan atau berdasarkan data atau dokumen yang ada.

Penjelasan

Huruf d

Yang dimaksud dengan “persediaan” adalah persediaan bahan baku, persediaan bahan pembantu, persediaan barang dalam proses, persediaan barang setengah jadi, dan/atau persediaan barang jadi.

- e. pengalihan Barang Kena Pajak dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 1A ayat (2) huruf d Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai atau perubahan bentuk usaha, terjadi pada saat:
1. disepakati atau ditetapkannya penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha sesuai hasil Rapat Umum Pemegang Saham yang tertuang dalam perjanjian penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha; atau
  2. ditandatanganinya akta mengenai penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha oleh Notaris. (4) Impor Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b terjadi pada saat Barang Kena Pajak tersebut dimasukkan ke dalam Daerah Pabean.

Penjelasan  
Huruf e

Yang dimaksud dengan “penggabungan usaha, pengambilalihan usaha, pemecahan usaha, dan peleburan usaha” adalah penggabungan usaha, pengambilalihan usaha, pemisahan usaha, dan peleburan usaha sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai perseroan terbatas.

Yang dimaksud dengan “pemekaran usaha” adalah pemisahan satu badan usaha menjadi dua badan usaha atau lebih dengan cara mendirikan badan usaha baru dan mengalihkan sebagian aktiva dan pasiva kepada badan usaha baru tersebut yang dilakukan tanpa melakukan likuidasi badan usaha yang lama.

Yang dimaksud dengan “perubahan bentuk usaha” adalah berubahnya bentuk usaha yang digunakan oleh Pengusaha Kena Pajak, misalnya semula bentuk usaha Pengusaha Kena Pajak adalah Commanditaire Vennotschap kemudian berubah menjadi Perseroan Terbatas.

- (4) Impor Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b terjadi pada saat Barang Kena Pajak tersebut dimasukkan ke dalam Daerah Pabean.

Penjelasan  
Ayat (4)

Cukup jelas.

- (5) Penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c terjadi pada saat:
- a. harga atas penyerahan Jasa Kena Pajak diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten;
  - b. kontrak atau perjanjian ditandatanganinya, dalam hal saat sebagaimana dimaksud pada huruf a tidak diketahui; atau
  - c. mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya, dalam hal pemberian cuma-cuma atau pemakaian sendiri Jasa Kena Pajak.

Penjelasan  
Ayat (5)

Penyerahan Jasa Kena Pajak terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya. Saat penyerahan Jasa Kena Pajak ini merupakan dasar penentuan saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai dan sekaligus sebagai dasar pembuatan Faktur Pajak. Namun demikian, dalam praktik kegiatan usaha dan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum, saat pengakuan piutang atau penghasilan, atau saat penerbitan faktur penjualan dapat terjadi tidak bersamaan dengan saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya. Dalam rangka memberikan kemudahan administrasi terkait dengan saat penerbitan Faktur Pajak, saat penerbitan faktur penjualan dapat ditetapkan sebagai saat penyerahan jasa yang menjadi dasar saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai.

Ketentuan ini dimaksudkan untuk mensinkronisasikan saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai dengan praktik yang lazim terjadi dalam kegiatan usaha yang tercermin dalam praktik pencatatan atau pembukuan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten oleh Pengusaha Kena Pajak.

- (6) Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d dan huruf e terjadi pada saat:

- a. harga perolehan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dinyatakan sebagai utang oleh pihak yang memanfaatkannya;
- b. harga jual Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau penggantian Jasa Kena Pajak tersebut ditagih oleh pihak yang menyerahkannya; atau
- c. harga perolehan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dibayar baik sebagian atau seluruhnya oleh pihak yang memanfaatkannya, yang terjadi lebih dahulu.

Penjelasan

Ayat (6)

Cukup jelas.

- (7) Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean terjadi pada tanggal ditandatanganinya kontrak atau perjanjian, dalam hal saat terjadinya Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud pada ayat (6) tidak diketahui.

Penjelasan

Ayat (7)

Cukup jelas.

- (8) Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf f terjadi pada saat Barang Kena Pajak dikeluarkan dari Daerah Pabean.

Penjelasan

Ayat (8)

Cukup jelas.

- (9) Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf g terjadi pada saat Penggantian atas Barang Kena Pajak Tidak Berwujud yang diekspor tersebut dicatat atau diakui sebagai piutang atau penghasilan.

Penjelasan

Ayat (9)

Cukup jelas.



- (10) Ekspor Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h terjadi pada saat Penggantian atas jasa yang diekspor tersebut dicatat atau diakui sebagai piutang atau penghasilan.  
 Penjelasan  
 Ayat (10)  
 Cukup jelas.

#### Pasal 18

- (1) Pengusaha Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah pada lebih dari 1 (satu) tempat kegiatan usaha, dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya dapat menyampaikan pemberitahuan tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak untuk memilih satu tempat atau lebih sebagai tempat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.  
 (2) Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib menyelenggarakan administrasi penjualan secara terpusat pada 1 (satu) atau lebih tempat kegiatan usaha.

Penjelasan

Pasal 18

Cukup jelas.

### BAB VIII FAKTUR PAJAK

#### Pasal 19

- (1) Faktur Pajak wajib diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak pada saat penyerahan atau ekspor Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal 17 ayat (3), ayat (5), ayat (8), ayat (9), dan ayat (10).

Penjelasan

Ayat (1)

Secara prinsip Faktur Pajak harus dibuat pada saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, namun demikian karena suatu hal dapat terjadi keterlambatan penerbitan Faktur Pajak. Atas keterlambatan penerbitan Faktur Pajak dikenakan sanksi sesuai Pasal 14 ayat (1) huruf d juncto Pasal 14 ayat (4) Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tanpa adanya ketentuan mengenai batas waktu keterlambatan. Untuk menjamin kepastian terlaksananya pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak, perlu adanya pembatasan jangka waktu penerbitan Faktur Pajak. Di samping itu, ketentuan ini dimaksudkan juga untuk menyelaraskan pengakuan penghasilan di dalam menghitung peredaran usaha yang digunakan di dalam menghitung Pajak Penghasilan dengan peredaran usaha yang digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai. Dengan demikian, saat pembuatan Faktur Pajak ditentukan sesuai dengan prinsip bisnis yang sehat dan harus memenuhi prinsip akuntansi yang berlaku umum serta diterapkan secara konsisten.

Termasuk dalam pengertian Faktur Pajak dalam ketentuan ini adalah dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak yang diterbitkan atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak.

Untuk kepastian hukum dan untuk memberikan kemudahan administrasi kepada Pengusaha Kena Pajak dalam memenuhi kewajiban Pajak Pertambahan Nilai perlu penjelasan atau penegasan dalam bentuk ilustrasi kapan saat pembuatan Faktur Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dan ekspor Barang Kena Pajak.

Contoh saat pembuatan Faktur Pajak:

1. Penyerahan Barang Kena Pajak bergerak.

Contoh 1:

PT Aman menyerahkan Barang Kena Pajak secara langsung kepada Tuan Igna pada tanggal 15 Mei 2011. Atas transaksi penyerahan Barang Kena Pajak tersebut PT Aman menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 15 Mei 2011.

Contoh 2 . . .

PT Berkah yang berkedudukan di Jakarta menjual Barang Kena Pajak kepada PT Ceria di Surabaya dengan syarat pengiriman (term of delivery) loco gudang penjual (fob shipping point). Barang Kena Pajak dikeluarkan dari gudang PT Berkah dan dikirim ke gudang PT Ceria pada tanggal 10 Juni 2011 dengan menggunakan perusahaan ekspedisi dengan tanggal DO (delivery order) 10 Juni 2011. Barang diterima oleh PT Ceria pada tanggal 12 Juni 2011. Atas transaksi penyerahan Barang Kena Pajak tersebut, PT Berkah menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 10 Juni 2011.

Dalam hal pada contoh 1 dan contoh 2 di atas, faktur penjualan (invoice) diterbitkan tidak pada tanggal penyerahan secara langsung atau pada saat diserahkan kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan karena kondisi tertentu, maka Faktur Pajak wajib dibuat pada saat penerbitan faktur penjualan.

Penerbitan faktur penjualan tersebut harus dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan dilakukan secara konsisten.

Contoh 3:

PT Cantik di Jakarta menjual Barang Kena Pajak kepada PT Sentosa di Semarang dengan syarat pengiriman (term of delivery) franco gudang pembeli (fob destination). Barang dikeluarkan dari gudang PT Cantik dan dikirim ke gudang PT Sentosa pada tanggal 12 Agustus 2011 dengan menggunakan perusahaan ekspedisi. Barang diterima oleh PT Sentosa pada tanggal 13 Agustus 2011. PT Cantik menerbitkan faktur penjualan (invoice) pada tanggal 16 Agustus 2011. Atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut, PT Cantik wajib menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 13 Agustus 2011 atau paling lama tanggal 16 Agustus 2011.

2. Penyerahan Barang Kena Pajak tidak bergerak.

Contoh 1:

Perjanjian jual beli sebuah rumah ditandatangani tanggal 1 Mei 2011. Perjanjian penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai rumah tersebut dibuat atau ditandatangani tanggal 1 September 2011.

Faktur Pajak harus diterbitkan pada tanggal 1 September 2011. Bila sebelum surat atau akta tersebut dibuat atau ditandatangani barang tidak bergerak telah diserahkan atau berada dalam penguasaan pembeli atau penerimanya, maka Faktur Pajak harus diterbitkan pada saat barang tersebut secara nyata diserahkan atau berada dalam penguasaan pembeli atau penerima barang.

Contoh 2:

Rumah siap pakai dijual dan diserahkan secara nyata tanggal 1 Agustus 2011. Faktur Pajak harus diterbitkan pada tanggal 1 Agustus 2011. Bila sebelum surat atau akte tersebut dibuat atau ditandatangani, barang tidak bergerak telah diserahkan atau berada dalam penguasaan pembeli atau penerimanya, maka Faktur Pajak harus dibuat pada saat barang tersebut secara nyata diserahkan atau berada dalam penguasaan pembeli atau penerima barang.

Contoh 3:

Rumah siap pakai dijual dan diserahkan secara nyata tanggal 1 Agustus 2011. Perjanjian jual beli ditandatangani tanggal 1 September 2011. Faktur Pajak harus diterbitkan pada tanggal 1 Agustus 2011.

3. Penyerahan Jasa Kena Pajak.

## Contoh 1:

PT Semangat menyewakan satu unit ruko kepada PT Diatetupa dengan masa kontrak selama 12 (dua belas) tahun. Dalam kontrak disepakati antara lain:

- PT Diatetupa mulai menggunakan ruko tersebut pada tanggal 1 September 2011.
- Nilai kontrak sewa selama 12 (dua belas) tahun sebesar Rp120.000.000,00.
- Pembayaran sewa adalah tahunan dan disepakati dibayar setiap tanggal 29 September dengan pembayaran sebesar Rp10.000.000,00 per tahun.

Pada tanggal 29 September 2011 PT Diatetupa melakukan pembayaran sewa untuk tahun pertama. Atas penyerahan Jasa Kena Pajak tersebut, PT Semangat wajib menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 29 September 2011 dengan Dasar Pengenaan Pajak sebesar Rp10.000.000,00.

## Contoh 2:

PT Toryung mengontrak Firma Cerah Konsultan untuk memberikan jasa konsultasi manajemen dan pelatihan kepada staff marketing PT Toryung selama 6 (enam) bulan dengan nilai kontrak sebesar Rp60.000.000,00. Pembayaran jasa konsultasi akan dilakukan setiap bulan. Firma Cerah Konsultan mulai memberikan jasa konsultasi sejak tanggal 1 Juli 2011. Pada tanggal 10 Agustus 2011, Firma Cerah Konsultan mengajukan tagihan untuk pembayaran jasa konsultasi bulan Juli sebesar Rp10.000.000,00. PT Toryung melakukan pembayaran atas tagihan tersebut pada tanggal 20 Agustus 2011. Atas transaksi tersebut, Firma Cerah Konsultan wajib menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 10 Agustus 2011 dengan Dasar Pengenaan Pajak sebesar Rp10.000.000,00 (sesuai dengan nilai tagihan) meskipun pembayaran baru diterima tanggal 20 Agustus 2011.

## Contoh 3:

PT Setiyakom adalah suatu perusahaan jasa telekomunikasi. PT Setiyakom melakukan penagihan kepada pelanggan sesuai dengan periode pemakaian selama 1 (satu) bulan. Pengumpulan data-data pemakaian dari pelanggan memerlukan waktu beberapa hari, sehingga faktur penjualan baru dapat diterbitkan beberapa hari setelahnya. Misalnya untuk pemakaian oleh pelanggan pada tanggal 1 - 30 Juni 2011, PT Setiyakom menerbitkan faktur penjualan (melakukan penagihan) pada tanggal 5 Juli 2011.

Untuk kasus ini, Faktur Pajak diterbitkan pada saat penyerahan jasa tersebut dinyatakan/dicatat sebagai piutang/penghasilan, yaitu pada akhir periode pemakaian (30 Juni 2011) atau paling lama pada saat diterbitkannya faktur penjualan (5 Juli 2011).

Matriks saat penerbitan Faktur Pajak untuk beberapa contoh penyerahan di bidang jasa telekomunikasi adalah sebagai berikut:

No	Periode Pemakaian/penyerahan JKP	Periode pengakuan penghasilan	Saat diakui penghasilan	Penerbitan faktur penjualan	Faktur Pajak diterbitkan paling lama:
1a	1-30 Juni 2011	1-30 Juni 2011	Juni 2011	30 Juni 2011	30 Juni 2011
1b	1-30 Juni 2011	1-30 Juni 2011	Juni 2011	5 Juli 2011	5 Juli 2011
1c	1-30 Juni 2011	1-30 Juni 2011	Juni 2011	31 Juli 2011	31 Juli 2011

		2011				
2	26 Mei-25 Juni 2011	26 Mei-25 Juni 2011	Juni 2011	6 Juli 2011	6 Juli 2011	
3	16 Mei-15 Juni 2011	16 Mei-15 Juni 2011	Mei 2011	20 Juni 2011	20 Juni 2011	
4	16 Mei-15 Juni 2011	16 Mei-15 Juni 2011	Juni 2011	20 Juni 2011	20 Juni 2011	
5	16 Mei-15 Juni 2011	16-31 Mei 2011	Mei 2011	31 Mei 2011	31 Mei 2011	
		15 Juni 2011	Juni 2011	15 Juni 2011	15 Juni 2011	

4. Penyerahan sebagian tahap pekerjaan (pembayaran termin)

Atas penyerahan sebagian tahap pekerjaan, misalnya penyerahan jasa pemborong bangunan atau barang tidak bergerak lainnya, saat penerbitan Faktur Pajaknya dapat dijelaskan sebagai berikut:

Umumnya pekerjaan jasa pemborongan bangunan dan barang tidak bergerak lainnya diselesaikan dalam suatu masa tertentu. Sebelum jasa pemborong itu selesai dan siap untuk diserahkan, telah diterima pembayaran di muka sebelum pekerjaan pemborongan dimulai atau pembayaran atas sebagian penyelesaian pekerjaan jasa sesuai dengan tahap atau kemajuan penyelesaian pekerjaan. Dalam hal ini sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 11 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Pertambahan Nilai terutang pada saat pembayaran tersebut diterima oleh Pemborong atau Kontraktor.

Selanjutnya setelah bangunan atau barang tidak bergerak tersebut selesai dikerjakan, maka jasa pemborongan seluruhnya diserahkan kepada penerima jasa. Dalam hal ini sesuai dengan Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Pertambahan Nilai terutang pada saat penyerahan Jasa Kena Pajak itu dilakukan, meskipun pembayaran lunas jasa pemborongan tersebut belum diterima oleh Pemborong atau Kontraktor.

Contoh:

1. Tanggal 1 April 2011, perjanjian pemborongan ditandatangani dan diterima uang muka sebesar 20%.
2. Tanggal 1 Mei 2011, pekerjaan selesai 20%, diterima pembayaran tahap ke-1.
3. Tanggal 1 Juni 2011, pekerjaan selesai 50%, diterima pembayaran tahap ke-2.
4. Tanggal 20 Juni 2011, pekerjaan selesai 80%, diterima pembayaran tahap ke-3.
5. Tanggal 25 Agustus 2011, pekerjaan selesai 100%, bangunan atau barang tidak bergerak diserahkan.
6. Tanggal 1 September 2011, diterima pembayaran tahap akhir (ke-4) sebesar 95% dari harga borongan.
7. Tanggal 1 Maret 2012, diterima pembayaran pelunasan seluruh jasa pemborongan.

Pada angka 1 sampai dengan angka 4 Pajak Pertambahan Nilai terutang pada tanggal diterimanya pembayaran (tahap), sedang angka 5 sampai dengan angka 7 Pajak Pertambahan Nilai terutang pada tanggal 25 Agustus 2011 atau saat jasa pemborongan (bangunan atau barang tidak bergerak) selesai dilakukan dan diserahkan kepada pemiliknya. Tanggal pembayaran yang tersebut pada angka 6

dan angka 7 tidak perlu diperhatikan, karena tidak termasuk saat yang menentukan terutangnya Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan dasar akrual yang dianut dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

Cara penghitungan sebagaimana tersebut di atas juga berlaku dalam hal penjualan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dilakukan dengan pembayaran uang muka, sedangkan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dilakukan kemudian.

- (2) Ketentuan mengenai kewajiban penerbitan Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku untuk pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif yang tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (3).

Penjelasan

Ayat (2)

Cukup jelas.

- (3) Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak setelah melewati jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak saat Faktur Pajak seharusnya dibuat tidak diperlakukan sebagai Faktur Pajak.

Penjelasan

Ayat (3)

Pada dasarnya Faktur Pajak harus dibuat pada saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak, namun demikian karena suatu hal dapat terjadi keterlambatan penerbitan Faktur Pajak. Atas keterlambatan penerbitan Faktur Pajak dikenai sanksi sesuai Pasal 14 ayat (1) huruf d juncto Pasal 14 ayat (4) Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tanpa adanya ketentuan mengenai batas waktu keterlambatan. Untuk menjamin kepastian terlaksananya pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, perlu adanya pembatasan jangka waktu penerbitan Faktur Pajak. Di samping itu, ketentuan ini dimaksudkan juga untuk menyelaraskan pengakuan penghasilan di dalam menghitung peredaran usaha yang digunakan di dalam menghitung Pajak Penghasilan dengan peredaran usaha yang digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai.

Termasuk dalam pengertian Faktur Pajak dalam ketentuan ini adalah dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak yang diterbitkan atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak.

- (4) Pengusaha Kena Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dianggap tidak menerbitkan Faktur Pajak.

Penjelasan

Ayat (4)

Faktur Pajak merupakan bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak. Dengan demikian, Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melebihi batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (3) bukan merupakan bukti pungutan pajak yang sah.

- (5) Pajak Pertambahan Nilai yang tercantum dalam Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (3) tidak dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan.

Penjelasan

Ayat (5)

Ketentuan ini dimaksudkan untuk melindungi pembeli Barang Kena Pajak dan/atau penerima Jasa Kena Pajak dengan menegaskan bahwa Faktur Pajak yang diterbitkan lebih dari 3 (tiga) bulan sejak saat Faktur Pajak seharusnya dibuat sebagaimana dimaksud pada ayat (3) bukan merupakan bukti pungutan pajak yang sah, sehingga Pajak Pertambahan Nilai yang tercantum dalam Faktur Pajak tidak dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan.

#### Pasal 20

- (1) Pedagang eceran yang membuat Faktur Pajak tanpa mencantumkan keterangan mengenai identitas pembeli serta nama dan tanda tangan penjual, tidak diterbitkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) huruf e angka 2 Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Penjelasan

Ayat (1)

Cukup jelas.

- (2) Pedagang eceran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah Pengusaha Kena Pajak yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dengan cara sebagai berikut:
- a. melalui suatu tempat penjualan eceran atau langsung mendatangi dari satu tempat konsumen akhir ke tempat konsumen akhir lainnya;
  - b. dengan cara penjualan eceran yang dilakukan langsung kepada konsumen akhir, tanpa didahului dengan penawaran tertulis, pemesanan tertulis, kontrak, atau lelang; dan
  - c. pada umumnya penyerahan Barang Kena Pajak atau transaksi jual beli dilakukan secara tunai dan penjual atau pembeli langsung menyerahkan atau membawa Barang Kena Pajak yang dibelinya.

Penjelasan

Ayat (2)

Penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan dengan cara sebagaimana dimaksud dalam ayat ini, yang pada umumnya dilakukan kepada/untuk konsumen akhir, pada dasarnya merupakan kegiatan penyerahan secara eceran. Oleh karena itu, Faktur Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak secara eceran kepada konsumen akhir yang dibuat tanpa mencantumkan identitas pembeli serta nama dan tanda tangan Pengusaha Kena Pajak penjual tidak akan dikenakan sanksi atau diterbitkan Surat Tagihan Pajak, karena termasuk dalam pengertian Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 ayat (1) huruf e angka 2 Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Contoh tempat penjualan eceran yaitu toko dan kios.

Yang dimaksud dengan “konsumen akhir” adalah pembeli yang mengonsumsi secara langsung barang tersebut, dan tidak digunakan atau dimanfaatkan untuk kegiatan produksi atau perdagangan.

Namun demikian Pengusaha Kena Pajak tetap diperkenankan untuk menerbitkan Faktur Pajak secara lengkap meskipun penyerahan Barang Kena Pajak dilakukan kepada konsumen akhir, misalnya dalam hal pembeli sebagai konsumen akhir adalah Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.

Pengusaha Kena Pajak yang kegiatan usaha atau pekerjaan utamanya tidak melakukan usaha perdagangan secara eceran (pabrikasi atau distributor) tetapi melakukan penyerahan Barang Kena Pajak secara eceran, maka atas penyerahan Barang Kena Pajak secara eceran tersebut Pengusaha Kena Pajak dapat menerbitkan Faktur Pajak tanpa mencantumkan keterangan mengenai identitas pembeli serta nama dan tanda tangan penjual.

- (3) Termasuk dalam pengertian Pedagang eceran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah Pengusaha Kena Pajak yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan penyerahan Jasa Kena Pajak dengan cara sebagai berikut:
- melalui suatu tempat penyerahan jasa secara langsung kepada konsumen akhir atau langsung mendatangi dari satu tempat konsumen akhir ke tempat konsumen akhir lainnya;
  - dilakukan secara langsung kepada konsumen akhir, tanpa didahului dengan penawaran tertulis, pemesanan tertulis, kontrak, atau lelang; dan
  - pada umumnya pembayaran atas penyerahan Jasa Kena Pajak dilakukan secara tunai.

Penjelasan

Ayat (3)

Contoh tempat penyerahan jasa secara langsung kepada konsumen akhir yaitu gerai dan kios.

## BAB IX KETENTUAN PERALIHAN

### Pasal 21

Ketentuan mengenai penerbitan Faktur Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (1) dan Pasal 20 berlaku sejak tanggal 1 April 2010.

Penjelasan

Cukup jelas.

## BAB X KETENTUAN PENUTUP

### Pasal 22

- (1) Pada saat Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku:
- Semua Peraturan Perundang-undangan yang merupakan peraturan pelaksanaan dari Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 dinyatakan masih tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan ketentuan dalam Peraturan Pemerintah ini atau belum diatur dengan peraturan perundang-undangan tersendiri.
  - Peraturan pelaksanaan dari Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dinyatakan masih tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau belum diatur dengan peraturan pelaksanaan yang baru berdasarkan Peraturan Pemerintah ini.
- (2) Pada saat Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku:
- Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 259, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4061) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah

Nomor 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4199); dan

- b. Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 260, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4062),

dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Penjelasan

Cukup jelas.

Pasal 23

Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Penjelasan

Cukup jelas.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Pemerintah ini dengan penempatannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta

pada tanggal 3 Januari 2012

PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA,

ttd

DR. H. SUSILO BAMBANG YUDHOYONO

Diundangkan di Jakarta

pada tanggal 4 Januari 2012

MENTERI HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA

REPUBLIK INDONESIA,

ttd

AMIR SYAMSUDIN

LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2012 NOMOR 4

Salinan sesuai dengan aslinya

KEMENTERIAN SEKRETARIAT NEGARA

REPUBLIK INDONESIA

Asisten Deputi Perundang-undangan

Bidang Perekonomian,

SETIO SAPTO NUGROHO



SURAT EDARAN DIRJEN PAJAK  
NOMOR SE-50/PJ/2011 TANGGAL 3 AGUSTUS 2011  
TENTANG  
PENEGASAN SAAT PENYERAHAN BARANG KENA PAJAK DAN/ATAU JASA  
KENA PAJAK SEBAGAI DASAR SAAT TERUTANG PAJAK PERTAMBAHAN  
NILAI DAN SAAT PEMBUATAN FAKTUR PAJAK

Dalam rangka memberikan kepastian hukum dan pemahaman yang sama berkaitan dengan saat pembuatan Faktur Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak sesuai dengan ketentuan dalam perundang-undangan perpajakan, dengan ini dijelaskan dan ditegaskan hal-hal sebagai berikut:

1. Undang-Undang nomor 8 TAHUN 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang nomor 42 TAHUN 2009 (Undang-Undang PPN), antara lain mengatur bahwa:
  - a. Pasal 11 ayat (1) huruf a dan huruf c, terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan Barang Kena Pajak dan pada saat penyerahan Jasa Kena Pajak.  
Selanjutnya dalam memori penjelasannya ditegaskan bahwa pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menganut prinsip akrual, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima atau pada saat impor Barang Kena Pajak.
  - b. Pasal 11 ayat (2), dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran.
  - c. Pasal 13 ayat (1) huruf a dan huruf b, Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a atau huruf f dan/atau Pasal 16D dan penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf c.  
Selanjutnya dalam memori penjelasannya ditegaskan bahwa Faktur Pajak tidak perlu dibuat secara khusus atau berbeda dengan faktur penjualan. Faktur Pajak dapat berupa faktur penjualan atau dokumen tertentu yang ditetapkan sebagai Faktur Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak.
  - d. Pasal 13 ayat (1a) huruf a, Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dibuat pada saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak.
2. Prinsip akrual sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang PPN tersebut di atas mencerminkan bahwa penentuan saat terutangnya pajak atas penyerahan barang dan penyerahan jasa dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sejalan dengan norma dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal.

Demikian juga dengan penyerahan jasa diakui pada saat pendapatan atas penyerahan jasa tersebut telah dapat diestimasi atau diukur dengan handal. Dalam sistem akrual, pendapatan atau piutang diakui pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa melihat apakah atas transaksi tersebut telah dibayar ataupun belum dibayar. Pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang dicerminkan dengan penerbitan invoice/faktur penjualan yang sekaligus menjadi dokumen sumber dan sebagai dasar pencatatan pengakuan pendapatan atau pencatatan piutang.

3. Selaras dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan kelaziman dalam praktek bisnis dengan memperhatikan substansi penjelasan dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai maka saat penyerahan Barang Kena Pajak dan saat penyerahan Jasa Kena Pajak dapat dijabarkan sebagai berikut:
  - a. Saat penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada butir 1 huruf a berlaku ketentuan sebagai berikut:
    - 1) untuk penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat:
      - a) Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli;
      - b) Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan secara langsung kepada penerima barang, untuk pemberian Cuma-Cuma, pemakaian sendiri, dan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan antar cabang;
      - c) Barang Kena Pajak berwujud tersebut diserahkan kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan; atau
      - d) harga atas penyerahan Barang Kena Pajak diakui sebagai piutang atau penghasilan, atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.
    - 2) untuk penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang tidak bergerak, terjadi pada saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai Barang Kena Pajak berwujud tersebut, secara hukum atau secara nyata, kepada pihak pembeli.
    - 3) untuk penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud, terjadi pada saat:
      - a) harga atas penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud diakui sebagai piutang atau penghasilan atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten; atau
      - b) kontrak atau perjanjian ditandatangani atau saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, sebagian atau seluruhnya, dalam hal saat sebagaimana dimaksud pada huruf a) tidak diketahui.
  - b. Saat penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada butir 1 huruf a terjadi pada saat:
    - 1) harga atas penyerahan Jasa Kena Pajak diakui sebagai piutang atau penghasilan atau pada saat diterbitkan faktur penjualan oleh Pengusaha Kena Pajak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten;

- 2) kontrak atau perjanjian ditandatangani, dalam hal saat sebagaimana dimaksud pada angka 1) tidak diketahui; atau
  - 3) saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya, dalam hal pemberian cuma-cuma atau pemakaian sendiri Jasa Kena Pajak.
4. Sehubungan dengan hal-hal tersebut diatas, dengan ini ditegaskan bahwa Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak pada saat:
- a. penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sesuai dengan ketentuan pada butir 3 huruf a dan huruf b di atas; atau
  - b. penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak.
5. Di samping itu, perlu juga diperhatikan ketentuan mengenai saat pembuatan Faktur Pajak dalam hal-hal tertentu, yaitu:
- a. pada saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan, sehubungan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang diselesaikan dalam suatu masa tertentu, misalnya penyerahan jasa pemborong bangunan; atau
  - b. pada saat Pengusaha Kena Pajak Rekanan Pemerintah menyampaikan tagihan, sehubungan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut PPN Bendahara Pemerintah.
6. Dalam hal satu faktur penjualan diterbitkan untuk mencatat atau mengakui beberapa kali pengiriman barang yang sesuai dengan dokumen pengiriman barang (delivery order), atas penyerahan barang tersebut dapat diterbitkan satu Faktur Pajak, baik dalam bentuk Faktur Pajak atau faktur penjualan (dalam hal faktur penjualan berfungsi sebagai Faktur Pajak). Penerbitan faktur penjualan tersebut adalah sebagai dasar pengakuan piutang atau pencatatan penghasilan bagi Pengusaha Kena Pajak Penjual dan harus dilakukan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan dilakukan secara konsisten.
7. Contoh saat pembuatan Faktur Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak dan penyerahan Jasa Kena Pajak adalah sebagaimana disajikan dalam Lampiran Surat Edaran ini.

Demikian untuk diketahui dan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, serta disebarluaskan dalam wilayah kerja Saudara masing-masing.

Ditetapkan di : Jakarta  
pada tanggal : 3 Agustus 2011

DIREKTUR JENDERAL,

ttd

A. FUAD RAHMANY

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Andri Kurnaedi Hidayat  
 Tempat/Tanggal Lahir : Bogor, 26 Desember 1977  
 Alamat : Komp. Taman Kenari Jagorawi Blok VI B/12 A  
 RT/RW 02/11, Desa Puspasari, Kecamatan  
 Citeureup, Kabupaten Bogor, Jawa Barat,  
 Indonesia  
 Nomor Telp : 0812 1997 539  
 Surat Elektronik : andrikurnaedi11@gmail.com  
 Nama Orang Tua :  
 a. Ayah : H. E. Syarief Hidayat (Alm.)  
 b. Ibu : Hj. Ida Farida Ningrat  
 Istri : Yudhitya Sekar Gusma S.Sos  
 Anak : Audrey Nabihha Sekar Kurnaedi  
 Arya Naufal Lazuardi Kurnaedi

**Riwayat Pendidikan Formal**  
 SD : SDN Pengadilan 2 Bogor  
 SMP : SMPN 2 Bogor  
 SMA : SMAN 2 Bofor  
 D3 : Administrasi Perpajakan Fakultas Ilmu Sosial Ilmu  
 Politik (FISIP) Universitas Indonesia

