

BAB IV

PEMANFAATAN ANALISIS RISIKO PENGUSAHA KENA PAJAK DALAM PROSES PENYELESAIAN RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI PADA KANTOR PELAYANAN PAJAK PENANAMAN MODAL ASING EMPAT

IV.1 Kebijakan Pemeriksaan Atas Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai Lebih Bayar

Dalam setiap pemeriksaan atas Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN) Lebih Bayar, Pemeriksa Pajak harus melakukan analisis risiko sebagaimana diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-124/PJ/2006 Tanggal 22 Agustus 2006 (selanjutnya disebut PER-124). Penentuan tingkat risiko Pengusaha Kena Pajak (PKP) dilakukan pada tahap akhir proses pemeriksaan dengan cara memilih butir-butir analisis kualitatif dan butir-butir analisis kuantitatif yang dipenuhi atau yang tidak dipenuhi PKP. Apabila seluruh prosedur pemeriksaan dilaksanakan serta program pemeriksaan dapat ditentukan dengan tepat, maka dari proses pemeriksaan SPT Masa PPN Lebih Bayar akan dihasilkan informasi yang sangat membantu pemeriksa untuk menentukan butir-butir analisis risiko secara tepat. Sebaliknya pemeriksa akan kesulitan menentukan terpenuhi atau tidaknya butir-butir analisis risiko apabila informasi yang dihasilkan dari proses pemeriksaan sangat minim. Kebenaran tingkat risiko PKP akan sangat bergantung kepada sejauh mana prosedur pemeriksaan dapat dijalankan serta seberapa baik program pemeriksaan ditentukan.

Sebagai petunjuk pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka restitusi PPN, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-06/PJ.7/2006 Tanggal 22 Agustus 2006 tentang Kebijakan Pemeriksaan Atas Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai Lebih Bayar. Pada butir 1 angka (10) surat edaran tersebut dicantumkan beberapa indikasi pelanggaran yang dilakukan PKP dan harus diwaspadai

pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan atas SPT Masa PPN Lebih Bayar, antara lain:

- a. Alamat PKP tidak jelas atau tidak sesuai dengan pengukuhan atau sering pindah;
- b. Satu alamat PKP digunakan secara bersama-sama oleh lebih dari satu PKP;
- c. Kegiatan PKP tidak ada atau tidak sesuai dengan pengukuhan;
- d. Wajib Pajak melakukan kegiatan sebagai PKP tetapi tidak/belum dikukuhkan sebagai PKP;
- e. PKP merendahkan/tidak melaporkan Pajak Keluaran, misalnya dengan cara:
 1. Tidak melaporkan seluruh penyerahan Barang Kena Pajak (BKP)/Jasa Kena Pajak (JKP);
 2. Melaporkan penjualan lokal sebagai ekspor;
 3. Melakukan ekspor fiktif;
 4. Tidak memungut PPN Keluaran yang sebenarnya terutang PPN;
 5. Menunda pelaporan Pajak Keluaran;
 6. Merendahkan harga yang tercantum dalam faktur pajak dari harga penyerahan yang sebenarnya;
 7. Menggunakan rekening piutang pemegang saham sebagai penerimaan dari penjualan;
 8. Membuat retur penjualan fiktif;
 9. Tidak melaporkan pemakaian sendiri atau pemberian cuma-cuma;
 10. Tidak memperlihatkan/meminjamkan seluruh Rekening Koran yang menampung seluruh hasil penjualan BKP/JKP;
 11. Menerbitkan Faktur Pajak bermasalah yang dilakukan oleh Importir atas dasar inden.
- f. PKP meninggikan Pajak Masukan dengan cara:
 1. M meninggikan harga pembelian impor maupun lokal;
 2. Melaporkan pembelian barang dari non-PKP menjadi pembelian dari PKP atau dengan cara mendapatkan faktur pajak masukan yang tidak dilakukan dalam transaksi perolehan BKP/JKP;

3. Melaporkan pembelian dari PKP maupun non-PKP yang atas pembelian tersebut Faktur Pajak Masukannya bermasalah;
 4. Tidak melaporkan Nota Retur dalam SPT Masa PPN;
 5. Mengkreditkan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;
 6. Mengkreditkan secara berulang-ulang Pajak Masukan yang masa pajaknya tidak sama;
 7. Mengkreditkan Pajak Masukan yang tidak sesuai dengan dokumen pendukung perolehan barang dan/atau pembayarannya
 8. Mengkreditkan Pajak Masukan yang transaksi perolehan BKP/JKP-nya tidak ada;
 9. Mengkreditkan Faktur Pajak Masukan lebih dari satu kali;
 10. Mengkreditkan faktur pajak bermasalah;
 11. Mengkreditkan Pajak Masukan atas barang-barang modal yang diperhitungkan juga sebagai salah satu komponen harga perolehan (cost), harta yang disusutkan dan/atau diperhitungkan juga sebagai salah satu komponen biaya (expense) yang dibebankan pada periode terjadinya.
- a. Jawaban konfirmasi Pajak Masukan yang sebelumnya menyatakan jawaban "tidak ada" berubah menjadi "ada";
 - b. Hasil konfirmasi Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) dan/atau Pemberitahuan Impor Barang (PIB) di intranet DJP menunjukkan data yang tidak sesuai dengan nilai ekspor dan/atau nilai impor yang dilaporkan pada SPT Masa PPN Lebih Bayar;
 - a. Hasil konfirmasi faktur pajak melalui program aplikasi konfirmasi Pajak Keluaran – Pajak Masukan (selanjutnya disebut konfirmasi PK-PM) pada intranet DJP menunjukkan data Pajak Masukan tidak sama dengan Pajak Keluaran lawan transaksi;
 - b. PKP melakukan transaksi dengan PKP yang diduga menerbitkan Faktur Pajak bermasalah;
 - c. PKP yang non efektif (NE) atau PKP yang melaporkan SPT Masa PPN Nihil, kemudian melaporkan atau melakukan pembetulan SPT Masa PPN yang jumlah penyerahannya meningkat cepat dan signifikan;

- a. PKP yang tidak menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPH) Wajib Pajak Badan atau Wajib Pajak Orang Pribadi dan/atau SPT Tahunan PPh Pasal 21;
- a. PKP tidak menyerahkan sebagian atau seluruh bukti-bukti atau dokumen yang diminta oleh pemeriksa pada saat pemeriksaan, dalam jangka waktu yang ditentukan;
- b. PKP yang melakukan penyerahan BKP ke bukan Kawasan Berikat namun dilaporkan dengan menggunakan Formulir BC.4.0 (Pemberitahuan Pemasukan Barang Asal Daerah Pabean Ke Kawasan Berikat)
- c. PKP melakukan kegiatan usaha perdagangan dan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak yang sangat beragam sehingga tidak diketahui dengan pasti *core business* Wajib Pajak tersebut.

Kondisi atau kriteria sebagaimana diuraikan di atas memberi pedoman kepada pemeriksa pajak untuk waspada bahwa kelebihan pembayaran PPN yang diminta kembali (direstitusi) oleh PKP bisa saja disebabkan oleh pelanggaran yang dilakukan PKP terhadap ketentuan perundang-undangan perpajakan baik secara sengaja maupun tidak sengaja. Sebagai contoh, pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 yang dilakukan PKP belum tentu merupakan kegiatan yang disengaja, melainkan hanya karena ketidaktahuan PKP atas ketentuan pengkreditan Pajak Masukan. PKP yang tidak menyerahkan sebagian atau seluruh bukti-bukti atau dokumen yang diminta oleh pemeriksa pada saat pemeriksaan belum tentu karena PKP tersebut melaporkan transaksi fiktif yang tidak didukung bukti-bukti yang sah melainkan hanya karena PKP kesulitan mengumpulkan data pendukung di kantor cabang / kantor perwakilan PKP yang tersebar di seluruh Indonesia. Oleh karena itu Pemeriksa Pajak harus melaksanakan prosedur pemeriksaan yang tepat dan mencukupi untuk menguji kebenaran telah terjadi pelanggaran atau untuk mengukur seberapa besar kewajiban perpajakan yang tidak dipenuhi akibat pelanggaran yang dilakukan.

Selain mencantumkan kriteria atau kondisi PKP yang mengindikasikan pelanggaran, dalam angka (IV) surat edaran tersebut dicantumkan juga titik-titik

strategis serta prosedur pemeriksaan restitusi PPN yang harus ditempuh, antara lain :

Prosedur Pemeriksaan Kegiatan/Operasi PKP.

A. Pastikan bahwa alamat/tempat kedudukan Wajib Pajak (PKP) sesuai dengan pengukuhan, antara lain dengan cara:

- membandingkan alamat pada SPT Masa PPN dengan alamat yang tercantum dalam Surat Pengukuhan PKP;
- memastikan apakah tempat kedudukan tersebut statusnya sewa atau milik sendiri.

B. Pastikan kegiatan Wajib Pajak (PKP) sesuai dengan pengukuhan, antara lain dengan cara:

- melakukan pengecekan ke lapangan untuk melihat kegiatan usaha PKP (adanya gudang penyimpanan, lokasi usaha, jumlah pegawai)
- membandingkan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi/Badan dan SPT Tahunan PPh Pasal 21 dengan SPT Masa PPN.

Pada dasarnya suatu entitas usaha yang didirikan dengan niat baik untuk menjalankan kegiatan usaha sesuai ketentuan hukum yang berlaku akan berusaha mempertahankan hubungan dengan pihak lain seperti pelanggan, pemasok, perbankan dan lain sebagainya. Alamat/tempat kedudukan PKP yang selalu berpindah-pindah menyebabkan pihak lain sulit untuk melakukan korespondensi dengan entitas usaha tersebut serta mengakibatkan hilangnya kesempatan untuk memperoleh keuntungan. Memindahkan persediaan barang dan aktiva tetap dari satu tempat ke tempat-tempat lain secara terus menerus selain tidak murah juga akan menghambat proses produksi dan kegiatan operasi normal entitas usaha.

Apabila tidak ada proses produksi atau tidak ada kegiatan operasi normal yang dilakukan PKP sedangkan dalam SPT Masa PPN dilaporkan telah terjadi kelebihan pembayaran PPN karena Pajak Masukan atas pembelian BKP/perolehan JKP lebih besar dari Pajak Keluaran yang telah dipungut, maka permohonan restitusi PPN yang diajukan PKP tersebut diindikasikan tidak benar atau fiktif.

Pada kenyataannya prosedur pemeriksaan kegiatan/operasi hanya dilakukan pemeriksa apabila permohonan restitusi PPN diajukan PKP pada akhir tahun pajak yang meliputi 12 (dua belas) bulan sekaligus atau lebih. Bagi PKP yang mengajukan beberapa kali permohonan restitusi PPN dalam 1 (satu) tahun pajak, informasi mengenai alamat/tempat kedudukan dan kegiatan operasi yang dilakukan PKP sudah tercantum dalam pemeriksaan pajak sebelumnya sehingga pemeriksa tidak lagi menjalankan prosedur pemeriksaan ini.

Prosedur Pemeriksaan Penyerahan BKP dan/atau JKP

- A. Pastikan bahwa Faktur Pajak Keluaran yang sah (termasuk dokumen tertentu yang dipersamakan dengan Faktur Pajak) sebagai bukti pemungutan PPN bagi PKP penjual adalah Faktur Pajak Keluaran lembar ke-2 yang disamping memenuhi persyaratan formal juga memenuhi persyaratan material sebagai berikut :
1. Jenis dan jumlah (kuantum) BKP/JKP yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut harus cocok dengan jenis dan kuantum BKP/JKP yang benar-benar diserahkan sebagai akibat dari transaksi yang berkenaan.
 2. Harga jual BKP/JKP dan besarnya PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut harus benar-benar cocok dengan jumlah uang yang diterima atau jumlah piutang yang timbul sebagai akibat dari transaksi yang berkenaan.
- B. Untuk meyakini hal sebagaimana tersebut pada huruf A angka 1 di atas, lakukan pengujian kaitan atas dokumen penjualan antara lain dengan cara:
1. Pelajari kebijakan dan prosedur penjualan :
 - a. Identifikasi bagian dan nama pegawai yang terlibat dalam prosedur penjualan;
 - b. Identifikasi pencatatan yang diselenggarakan oleh bagian yang terlibat dalam prosedur penjualan;
 - c. Identifikasi dokumen yang terkait dengan prosedur penjualan.
 2. Pengujian atas transaksi penjualan dengan cara, antara lain:
 - a. Pinjam dokumen-dokumen penjualan dari petugas yang terlibat dalam prosedur penjualan
 - b. Dalam hal ekspor:

- 1). Lakukan konfirmasi *bill of loading* (B/L) atau *airway bill* ke perusahaan pelayaran atau penerbangan dengan menggunakan formulir yang telah ditentukan.
Hal-hal yang perlu diperhatikan sebelum melakukan konfirmasi B/L adalah:
 - B/L yang dikonfirmasi adalah B/L yang berasal dari maskapai pelayaran (*ocean B/L* atau *master B/L*), bukan dari *freight forwarder* (*house B/L*)
 - B/L yang dikonfirmasi adalah B/L dengan klausul "*shipped on board/on board/laden on vessel*" yang diberi tanggal dan ditandatangani oleh maskapai pelayaran atau agennya, bukan dengan klausula "*received for shipment*"
- 2). Bandingkan nama dan alamat importir, jenis, kuantum, harga satuan dan nomor peti kemas (container) yang tercantum dalam Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) dengan dokumen pendukungnya.
- 3). Dalam hal ekspor dengan letter of credit (L/C), lakukan uji silang (cross check) antara klausul yang tercantum dalam L/C dengan dokumen atau informasi lain seperti B/L, informasi tentang termin pembayaran dan informasi tentang shipping date.
- c. Dalam hal terdapat penyerahan kena pajak yang tidak dipungut (ke kawasan berikat), lakukan konfirmasi ke Kantor Pelayanan Bea dan Cukai (KPBC) terkait untuk meyakini keabsahan formulir BC.4.0 dan/ atau untuk memastikan apakah pembeli merupakan Pengusaha Dalam Kawasan Berikat (PDKB), dengan menggunakan formulir yang telah ditentukan.
- d. Dalam hal penyerahan kepada Pemungut PPN
 - 1). Lakukan konfirmasi atas keabsahan Surat Setoran Pajak (SSP) PPN dan/atau PPnBM atas Pajak Keluaran yang dipungut oleh Pemungut PPN
 - 2). Bandingkan nama dan alamat pembeli, jenis, kuantum dan harga satuan yang tercantum dalam Faktur Pajak Keluaran dengan dokumen pendukungnya, antara lain: Kontrak kerja, Surat Perintah Kerja, dan Surat Setoran Pajak

- e. Dalam hal penyerahan kepada pihak lain yang bukan pemungut PPN, bandingkan nama dan alamat pembeli, jenis, kuantum dan harga satuan yang tercantum dalam Faktur Pajak Keluaran dengan dokumen pendukungnya, antara lain:
 - 1). Pesanan Penjualan;
 - 2). Surat jalan yang telah ditandatangani oleh pembeli;
 - 3). Laporan Pengeluaran Barang;
 - 4). Faktur Penjualan (invoice);
 - 5). Catatan pada bagian yang terlibat dalam prosedur penjualan
- C. Untuk meyakini hal sebagaimana tersebut pada huruf A angka 2 di atas, lakukan pengujian kaitan atas dokumen penerimaan uang dengan cara, antara lain:
1. Pelajari kebijakan dan prosedur penerimaan uang:
 - a. Identifikasi bagian dan nama pegawai yang terlibat dalam prosedur penerimaan uang;
 - b. Identifikasi pencatatan yang diselenggarakan oleh bagian yang terlibat dengan prosedur penerimaan uang;
 - c. Identifikasi dokumen yang terkait dengan prosedur penerimaan uang.
 2. Pengujian pencatatan penerimaan uang dengan cara, antara lain:
 - a. Pinjam dokumen-dokumen penerimaan uang seperti nota kredit dari bank, bukti transfer, bonggol kuitansi dari petugas-petugas yang terlibat langsung dalam prosedur penjualan;
 - b. Bandingkan nama dan alamat pembeli, jumlah uang (harga jual + PPN) yang tercantum dalam Faktur Pajak Keluaran dengan dokumen terkait, antara lain: bonggol kuitansi, nota kredit dari bank, nota penjualan wesel ekspor atau fotokopi bukti transfer, buku penerimaan bank/kas yang dibuat pegawai bagian keuangan/kasir, fotokopi bukti transfer, dan rekening koran.
- Apabila dalam suatu transaksi penjualan/pembelian tidak terjadi *settlement* (tidak terdapat penerimaan/pembayaran uang/setara uang), misalnya transaksi ekspor impor dengan perusahaan afiliasi, sehingga pengujian arus uang tidak mungkin dilakukan, maka pengujian kaitan atas dokumen penjualan/pembelian harus dilakukan lebih mendalam.

Untuk membuktikan kebenaran nilai Pajak Keluaran yang telah dipungut dan dilaporkan PKP, pemeriksa harus melakukan pengujian atas pengendalian intern (*internal control*) dan pengujian atas dokumen pendukung transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP. Pelaksanaan prosedur pemeriksaan yang banyak dan mendetil sebagaimana diuraikan di atas dalam proses pemeriksaan belum tentu dapat dilaksanakan seluruhnya dengan mudah oleh pemeriksa pajak. Dokumen penjualan yang bermacam-macam dan tidak seragam antara PKP satu dengan lainnya, kesulitan PKP dalam mengumpulkan seluruh dokumen pendukung transaksi penjualan yang sedemikian banyak serta membutuhkan waktu sangat lama, menjadi pertimbangan pemeriksa untuk melaksanakan hanya satu atau beberapa prosedur pemeriksaan penyerahan BKP dan/atau JKP.

Contohnya pengujian jenis dan jumlah (kuantum) BKP/JKP yang tercantum pada Faktur Pajak, dilakukan dengan menguji pencatatan transaksi tersebut pada buku besar (*ledger*) dan/atau buku pembantu penjualan saja. Pengujian harga jual BKP/JKP serta nilai PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak dilakukan hanya dengan memahami bagaimana jurnal transaksi dibukukan oleh PKP lalu dibandingkan dengan penerimaan dana di rekening koran (beserta bukti pendukungnya). Pemanfaatan teknologi informasi untuk mencatat dan menerbitkan dokumen penjualan dengan hanya menggunakan serangkaian kode yang berkembang saat ini menyebabkan pemeriksa kesulitan melaksanakan prosedur pengujian jenis BKP/JKP secara cepat dan tepat.

Prosedur Pemeriksaan Persediaan

- A. Lakukan penelitian jumlah fisik bahan baku/penolong, barang dalam proses dan barang jadi saat dilakukan pemeriksaan dan cocokkan dengan kartu persediaan;
- B. Lakukan rekonsiliasi persediaan sejak saat pemeriksaan sampai dengan akhir masa pajak yang diperiksa untuk mengetahui saldo akhir masa yang diperiksa;

- C. Dalam hal barang jadi disimpan pada pihak ketiga (barang konsinyasi) yang benar-benar merupakan penyerahan kena pajak, lakukan konfirmasi atas barang tersebut;
- D. Bandingkan antara hasil penghitungan persediaan dan catatan persediaan di gudang serta catatan persediaan bagian akuntansi;
- E. Tentukan jumlah dalam unit bahan baku/penolong yang dipergunakan pada masa yang diperiksa misalnya dengan pendekatan : saldo awal + pembelian - pemakaian sendiri - saldo akhir = pemakaian untuk produksi;
- F. Tentukan jumlah dalam unit barang jadi yang dijual pada masa yang diperiksa, misalnya dengan pendekatan : saldo awal + hasil produksi (pembelian) - pemakaian sendiri - pemberian cuma-cuma - saldo akhir = penjualan.

Pada kenyataannya prosedur pemeriksaan persediaan jarang sekali dilaksanakan dalam proses pemeriksaan restitusi PPN. Meneliti fisik persediaan sangat sulit untuk dilakukan karena jumlah persediaan sangat beragam (seperti pada perusahaan yang bergerak dalam bidang retailer) serta sulit untuk diidentifikasi (seperti perusahaan pabrikasi, perusahaan jasa dan lain sebagainya). Perusahaan yang telah menerapkan sistem pencatatan persediaan berbasis teknologi informasi tidak lagi melakukan *stock opname* secara fisik karena sudah dapat diuji secara komputerisasi, pengecekan fisik hanya diperlukan dalam kasus-kasus tertentu yang jarang terjadi.

Prosedur Pemeriksaan Produksi

- A. Kenali jenis, macam dan satuan barang yang diproduksi;
- B. Kenali bahan baku/penolong yang digunakan untuk proses produksi;
- C. Periksa proses produksi, kapasitas produksi dan standar konversi/formula/resep;
- D. Dapatkan angka-angka rendemen untuk setiap jenis dan macam barang yang diproduksi;
- E. Lakukan evaluasi kewajaran jumlah produksi yang dilaporkan dengan membandingkannya pada perhitungan produksi sesuai rendemen dan pemakaian bahan baku/penolong dan kapasitas produksinya;

- F. Periksa hasil produksi perusahaan yang diberikan secara cuma-cuma dan/atau dipakai sendiri dan teliti penghitungan PPN atas penyerahan tersebut.

Prosedur pemeriksaan produksi biasanya dilakukan dalam ruang lingkup pemeriksaan lapangan dimana pemeriksa mempunyai kesempatan melihat secara langsung bahan-bahan yang dipergunakan dalam proses produksi serta barang jadi yang dihasilkan dari proses produksi. Tujuannya adalah untuk mengetahui Pajak Masukan yang dikreditkan dengan Pajak Keluaran apakah berasal dari perolehan BKP yang benar-benar berhubungan dengan proses produksi serta untuk memastikan apakah Pajak Keluaran telah seluruhnya dipungut untuk semua produk yang dihasilkan termasuk produk sampingan (*waste, scrap*, dan lain sebagainya), tetapi prosedur pemeriksaan produksi akan sulit dijalankan apabila ruang lingkup pemeriksaan hanya sebatas pemeriksaan kantor atau dalam hal pemeriksaan dilakukan terhadap perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa.

Prosedur Pemeriksaan Pembelian dan Kredit Pajak

- A. Lakukan konfirmasi Surat Setoran Pajak (SSP)/Surat Setoran Pabean, Cukai dan Pajak (SSPCP) lembar ke-1 kepada unit/instansi terkait dalam hal SSP lembar ke-2 tidak dijumpai dalam berkas Wajib Pajak, apabila konfirmasi melalui sistem aplikasi monitoring penerimaan pajak (MP3) tidak dapat dilakukan;
- B. Dalam hal pajak atas transaksi impor dipungut oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, lakukan konfirmasi atas keabsahan Bukti Pemungutan Pajak atas Impor atau Bukti Pembayaran Pabean Cukai dan Pajak Dalam Rangka Impor ke Kantor Pelayanan Bea dan Cukai (KPBC) terkait;
- C. Pastikan bahwa Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan bukan berasal dari penerbit faktur pajak bermasalah. Untuk memastikan hal tersebut pemeriksa perlu melakukan pengecekan daftar Wajib Pajak yang menerbitkan faktur pajak bermasalah sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-27/PJ.52/2003 tentang Daftar dan Sanksi atas Wajib Pajak Yang Diduga Menerbitkan Faktur Pajak Tidak Sah dan perubahannya;

- D. Pastikan bahwa Faktur Pajak Masukan yang sah sebagai bukti pemungutan PPN bagi PKP pembeli adalah Faktur Pajak Masukan asli yang memenuhi persyaratan formal sesuai ketentuan Pasal 13 ayat (5) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.
- E. Pastikan bahwa Faktur Pajak Masukan yang sah sebagai bukti pemungutan PPN bagi PKP pembeli adalah Faktur Pajak Masukan asli yang memenuhi persyaratan material antara lain:
1. Jenis dan jumlah (kuantum) BKP/JKP yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut harus cocok dengan jenis dan kuantum BKP/JKP yang benar-benar diserahkan sebagai akibat dari transaksi yang berkenaan
 2. Harga jual BKP/JKP dan besarnya PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut harus cocok dengan jumlah uang yang dikeluarkan atau jumlah utang yang timbul sebagai akibat dari transaksi yang berkenaan
- F. Untuk meyakini hal sebagaimana dimaksud pada huruf E angka 1 di atas, lakukan pengujian arus dokumen barang, antara lain dengan cara:
1. Pelajari kebijakan dan prosedur pembelian dan retur pembelian antara lain:
 - a. Identifikasi bagian dan nama pegawai yang terlibat dalam prosedur pembelian
 - b. Identifikasi pencatatan yang diselenggarakan oleh bagian yang terlibat dalam prosedur pembelian
 - c. Identifikasi dokumen yang terkait dengan prosedur pembelian
 2. Lakukan pengujian atas transaksi pembelian dengan cara, antara lain:
 - a. Pinjam dokumen-dokumen pembelian dari petugas-petugas yang terlibat langsung dalam prosedur pembelian
 - b. Bandingkan nama dan alamat penjual, jenis, kuantum, harga satuan yang tercantum dalam faktur pajak masukan dengan dokumen pendukungnya, antara lain: Pesanan Pembelian, Surat Jalan, Laporan Penerimaan Barang, Faktur Pembelian, pencatatan pada bagian yang terlibat dalam prosedur pembelian, dan dokumen non finansial yang terkait.
 - c. Teliti syarat-syarat pembelian yang mengikat dengan pembebanan biaya-biaya dan pembayaran yang terkait

- d. Teliti kebenaran jumlah pada faktur pembelian dan debet nota, termasuk penghitungan PPN-nya serta cocokkan dengan faktur pajaknya.
 - e. Dalam hal transaksi pembelian dilakukan dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, periksa dasar penetapan harga belinya dan volume transaksi selama masa yang diperiksa.
- G. Untuk meyakini hal sebagaimana dimaksud pada huruf E angka 2 di atas, lakukan pengujian arus uang, antara lain dengan cara
1. Pelajari kebijakan dan prosedur pembayaran, antara lain:
 - a. Identifikasi bagian dan nama pegawai yang memegang buku cek;
 - b. Identifikasi pencatatan yang diselenggarakan oleh bagian yang terlibat dalam prosedur pembayaran
 - c. Identifikasi dokumen yang terkait dengan prosedur pembayaran
 2. Lakukan pengujian atas transaksi pembayaran dengan cara, antara lain
 - a. Meminjam dokumen-dokumen pembayaran dari petugas-petugas yang terlibat dalam prosedur pembelian
 - b. Membandingkan nama dan alamat penjual, jumlah uang (harga jual + PPN) yang tercantum dalam faktur pajak masukan dengan dokumen terkait, antara lain bonggol cek/bilyet giro, buku bank yang dibuat pegawai bagian keuangan/kasir, dan rekening koran
 - c. Bandingkan nomor cek/bilyet giro pada rekening koran dengan nomor cek/bilyet giro pada bonggol cek/bilyet giro
 - d. Dalam hal transaksi impor, bandingkan kesesuaian data (nama importir/indentor, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) importir/indentor, barang yang diimpor) pada dokumen-dokumen impor misalnya Pemberitahuan Impor Barang (PIB) atau *Letter of Credit (L/C)*, *Bill of Lading (B/L)*, *Packing List*, Surat Setoran Pajak (SSP) PPN Impor, PPh Pasal 22 dan Nota Debet dari Bank, Bukti Pemungutan Pajak atas Impor atau Bukti Pembayaran Pabean Cukai dan Pajak Dalam Rangka Impor, *Invoice*, Laporan Pemeriksaan Surveyor (LPS) sepanjang termasuk dalam kategori wajib LPS, biaya bongkar muat

dan/atau dokumen-dokumen jasa Ekspedisi Muatan Kapal Laut (EMKL) / Ekspedisi Muatan Kendaraan Umum (EMKU) untuk menguji kebenaran pengkreditan pajak Masukan dari transaksi impor dengan memperhatikan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 539/KMK. 04/1990 Tanggal 14 Mei 1990 tentang Pajak Penghasilan Pasal 22, Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah untuk Kegiatan Usaha di Bidang Impor Atas Dasar Inden

Pada dasarnya restitusi PPN disebabkan karena adanya kelebihan pembayaran Pajak Masukan (dari perolehan BKP dan/atau JKP) terhadap Pajak Keluaran yang telah dipungut PKP (atas transaksi penyerahan BKP dan/atau JKP kepada pelanggan), yang sangat penting untuk dibuktikan kebenarannya. Prosedur pemeriksaan pembelian dan kredit pajak sebagaimana diuraikan panjang lebar di atas menunjukkan ketatnya proses pembuktian tersebut yang secara garis besar dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua), yaitu:

1. Membuktikan kebenaran Faktur Pajak Masukan dengan metode konfirmasi kepada pihak ketiga (KPP dan instansi terkait);
2. Membuktikan kebenaran Faktur Pajak Masukan secara material dan secara formal sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Pembuktian kebenaran Faktur Pajak Masukan melalui metode konfirmasi hasilnya sulit diperoleh dengan cepat karena terkait dengan pihak ketiga (walaupun ada jangka waktu yang harus dipenuhi pihak ketiga untuk menjawab permintaan konfirmasi serta sanksi apabila pihak ketiga menjawab tidak tepat waktu). Pembuktian secara material juga membutuhkan waktu yang sangat lama mengingat banyaknya dokumen pendukung yang harus diteliti dan belum tentu dapat disediakan dengan cepat oleh PKP. Hanya pembuktian Faktur Pajak Masukan secara formal yang dapat segera diselesaikan oleh pemeriksa dalam proses pemeriksaan.

Beberapa prosedur pemeriksaan sebagaimana diuraikan di atas memperlihatkan begitu banyak kegiatan yang harus dilakukan serta dokumen yang harus diuji/diteliti oleh Pemeriksa Pajak. Dalam hal jumlah permohonan restitusi PPN yang harus diselesaikan sangat banyak sebagaimana yang terjadi

pada KPP PMA Empat, pemeriksa kemungkinan tidak dapat melaksanakan seluruh prosedur tersebut dalam setiap pemeriksaan SPT Masa PPN Lebih Bayar karena akan menyebabkan penanganan restitusi tidak dapat diselesaikan dengan cepat.

Menurut profil KPP PMA Empat tahun 2004 diketahui dari 1.310 PKP yang terdaftar sampai dengan 31 Desember 2004, seluruhnya berstatus penanaman modal asing (tidak masuk bursa) yang bergerak dalam bidang industri tekstil, makanan dan minuman, dan kayu. Berdasarkan hasil wawancara dengan 10 (sepuluh) orang pemeriksa pajak di KPP PMA Empat diperoleh informasi bahwa dalam proses pemeriksaan restitusi PPN terhadap bidang-bidang industri tersebut terdapat prosedur pemeriksaan yang pada umumnya sulit untuk dilaksanakan seluruhnya atau hanya dilaksanakan sebagian, misalnya:

- a) Konfirmasi *Bill of Loading* (B/L) hanya dilakukan atas dokumen B/L yang diserahkan PKP saja tanpa mengetahui jenisnya (apakah *ocean* B/L, *master* B/L atau *house* B/L). Hal ini disebabkan tidak ada pedoman yang jelas untuk membedakan ketiga jenis dokumen B/L tersebut. Selain itu, bidang industri tekstil, makanan dan minuman serta kulit umumnya menggunakan Perusahaan Peyedia Jasa Kepabeanan (PPJK) untuk mengurus dokumentasi transaksi ekspor termasuk di dalamnya dokumen-dokumen terkait pengangkutan barang (pelayaran atau penerbangan). PKP tidak berhubungan langsung dengan perusahaan pelayaran sehingga alamat pengiriman konfirmasi tidak diketahui dengan pasti.
- b) Dalam pemeriksaan satu jenis pajak (PPN) penelitian fisik persediaan untuk bidang industri tekstil dan makanan dan minuman jarang sekali dilakukan. Alasannya untuk industri tersebut bahan baku, bahan penolong, barang dalam proses serta barang jadi jenisnya sangat banyak dan berbeda satu perusahaan dengan perusahaan lainnya.
- c) Dokumen-dokumen yang harus diteliti/diuji sebagaimana disebutkan pada prosedur-prosedur pemeriksaan di atas pada dasarnya berupa *hardcopy* (dokumen pembukuan yang dicetak di atas kertas), sementara PKP yang mengajukan restitusi di KPP PMA Empat pada umumnya telah menerapkan teknologi informasi dalam proses pembukuannya. Dokumen-dokumen yang

diserahkan PKP sebagian besar sudah dalam bentuk *softcopy* (dokumen pembukuan berupa *file* komputer yang dapat diolah kembali, termasuk *file* rekapitulasi) dan hanya sebagian kecil dalam bentuk *hardcopy*.

Dalam kondisi yang demikian, tidak diuraikan secara jelas bagaimana bentuk pengujian yang harus dilakukan oleh pemeriksa. Hal ini menyebabkan banyak prosedur pemeriksaan yang tidak dapat dilaksanakan sebagaimana pedoman yang telah ditentukan.

Sebagai contoh, pemeriksa akan kesulitan mencocokkan jenis dan jumlah BKP/JKP yang tercantum dalam Faktur Pajak Keluaran dengan yang benar-benar diserahkan PKP bidang industri makanan dan minuman, karena dalam faktur pajak, *softcopy ledger* atau *softcopy* persediaan tidak tercantum dengan jelas jenis barang yang diserahkan (hanya berbentuk kode-kode barangnya saja).

Data-data di atas menunjukkan bahwa dalam kasus yang terjadi di KPP PMA Empat, terdapat ketidaksesuaian antara kriteria yang telah ditetapkan dengan keadaan yang terjadi sebenarnya. Program pemeriksaan yang bertujuan untuk membuktikan benar tidaknya telah terjadi pelanggaran, hanya sebagian saja dapat dijalankan oleh pemeriksa di KPP PMA Empat. Mengingat banyak beban pemeriksaan yang harus diselesaikan oleh pemeriksa, ditambah prosedur pemeriksaan yang tidak seluruhnya dapat diterapkan, maka penetapan tingkat risiko PKP hasil proses pemeriksaan akan menjadi bias dan dipertanyakan kebenarannya.

IV.2 Latar Belakang Dikeluarkannya Kebijakan Analisis Risiko Pengusaha Kena Pajak dalam Proses Penyelesaian Restitusi Pajak Pertambahan Nilai.

Istilah analisis risiko pertama kali dicantumkan oleh Direktorat Jenderal Pajak secara resmi dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.7/2004 Tanggal 6 Desember 2004 tentang Rencana Pemeriksaan Nasional Tahun 2005. Dalam butir C surat edaran tersebut dijelaskan bahwa

analisis risiko adalah serangkaian kegiatan analisis menentukan tingkat risiko (tinggi atau rendah) dari Wajib Pajak yang diusulkan untuk diperiksa. Pemeriksaan diprioritaskan pada Wajib Pajak dengan risiko yang tinggi yakni Wajib Pajak dengan tingkat kepatuhan rendah dan memiliki potensi pajak yang relatif besar. Penentuan ruang lingkup pemeriksaan (Pemeriksaan Kantor atau Pemeriksaan Lapangan) disesuaikan dengan tingkat risiko dari Wajib Pajak yang diperiksa, sehingga alokasi sumber daya pemeriksaan lebih efisien.

Manfaat analisis risiko ada dua, yaitu pertama, menentukan ruang lingkup pemeriksaan, apakah akan diperiksa dengan jenis pemeriksaan kantor atau diperiksa dengan jenis pemeriksaan lapangan. Pemeriksaan kantor waktu penyelesaian pemeriksaannya lebih pendek dari waktu penyelesaian pemeriksaan lapangan. Manfaat kedua alokasi sumber daya pemeriksaan menjadi lebih efisien. Artinya tenaga pemeriksa, data *output* yang dihasilkan dari pemeriksaan, data *input* yang dipakai dalam pemeriksaan dan lain sebagainya yang diperlukan dalam pemeriksaan menjadi lebih bermanfaat sesuai dengan kebutuhan.

Dalam butir (II) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ. 7/2005 Tanggal 31 Maret 2005 tentang Kebijakan Pemeriksaan Berdasar Kriteria Seleksi disebutkan bahwa analisis risiko diarahkan pada Wajib Pajak dengan risiko tinggi (*high risk*) yang dihitung dari *tax revenue at risk* (potensi penerimaan pajak yang masih dapat digali) berdasarkan analisa tertentu baik secara kuantitatif maupun kualitatif, sehingga terdapat potensi penerimaan negara sebagai akibat ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, misalnya dengan menyampaikan SPT secara tidak lengkap dan tidak benar. Analisis risiko akan memanfaatkan perekaman SPT pada Pusat Data (*Data Processing Centre*) dan secara sistem akan melakukan cek silang (*cross check*) dengan data atau informasi perpajakan menurut basis data atau sumber lainnya, data industri (sektor usaha) rata-rata sesuai Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU), pola pemenuhan kewajiban perpajakan pada setiap industri (sektor usaha), serta mempertimbangkan pengetahuan setempat (*local knowledge*) yang dimiliki oleh masing-masing Unit Pelaksana Pemeriksaan Pajak (UP3). Sistem ini akan menerbitkan daftar Wajib Pajak dengan tingkat risiko

tertentu, dan tindak lanjut yang akan dilakukan, yang dapat berupa pelaksanaan pemeriksaan, aktivitas himbauan, atau penerbitan surat ketetapan pajak secara jabatan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.7/2005 Tanggal 23 Mei 2005 tentang Kebijakan Pemeriksaan Khusus juga menyinggung tentang analisis risiko. Dalam butir (I) angka (4) disebutkan analisis risiko harus mempertimbangkan data internal yang tersedia pada Sistem Informasi Perpajakan (SIP) seperti data SPT Tahunan (PPH Badan/Orang Pribadi dan PPh Pasal 21) beserta lampirannya, data PBB, pola kepatuhan Wajib Pajak, serta data eksternal lainnya termasuk informasi yang diperoleh dari media masa atau lembaga/Instansi terkait sebagai data pembanding atas SPT.

Sebelum dikeluarkannya ketentuan analisis risiko dalam pemeriksaan SPT Masa PPN Lebih Bayar pada tahun 2006, mekanisme analisis risiko dimanfaatkan Direktorat Jenderal Pajak untuk memilih Wajib Pajak yang akan diperiksa. Dengan kata lain proses menilai risiko Wajib Pajak dilakukan sebelum dilakukan pemeriksaan dan bisa saja dilakukan oleh selain pemeriksa pajak. Sedangkan proses menilai risiko Wajib Pajak (PKP) dalam pemeriksaan restitusi PPN dilakukan dalam tahap akhir proses pemeriksaan dan hanya boleh dilakukan oleh pemeriksa pajak yang menangani restitusi PPN.

Untuk membantu proses pemeriksaan agar berjalan lebih efektif dan efisien, Direktorat Jenderal Pajak sebenarnya telah menerbitkan ketentuan mengenai teknik sampling yang diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-06/PJ.9/1999 Tanggal 11 Agustus 1999. Disebutkan bahwa untuk menerapkan teknik tersebut diperlukan pengetahuan statistik walaupun tidak mendalam dan tetap mengikuti tahapan-tahapan yang diperlukan dalam setiap pemeriksaan. Selanjutnya untuk menentukan apakah dalam proses pemeriksaan akan diterapkan teknik sampling atau tidak harus melalui tiga tahapan yaitu analisis Surat Pemberitahuan (SPT) dan data pendukungnya, penilaian sistem pengendalian interen (*internal control*) dan penilaian *inherent risk* (risiko alamiah). Akan tetapi tidak disebutkan secara jelas bagaimana cara penilaian/evaluasi terhadap *internal control*, demikian juga dengan cara

menentukan perkiraan yang normal atau tidak normal yang nantinya berefek pada luas dan dalamnya pemeriksaan.

Pedoman penerapan teknik sampling sebagaimana disinggung di atas nampaknya sulit diterapkan. Butir II huruf C Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.04/2007 tanggal 25 Juli 2007 menyatakan hal tersebut, dimana DJP berniat untuk menyusun pedoman penerapan teknik sampling yang baru agar lebih mudah digunakan oleh pemeriksa. Hal ini menyiratkan bahwa metode sampling belum dapat diterapkan secara maksimal oleh pemeriksa terlebih dalam kasus pemeriksaan atas restitusi PPN dimana banyak sekali prosedur pemeriksaan yang harus dijalankan serta melibatkan dokumen yang sangat kompleks. Proses penyelesaian restitusi PPN pada akhirnya akan berakibat pada berkurangnya penerimaan negara, sehingga mungkin saja pemeriksa lebih memegang teguh prinsip kehati-hatian (agar tidak dianggap menyalahi prosedur) daripada menggunakan teknik sampling dalam proses pemeriksaan restitusi PPN.

Untuk meneliti latar belakang diterbitkannya kebijakan analisis risiko Pengusaha Kena Pajak serta proses proses perumusan butir-butir analisis risiko, dilakukan wawancara dengan pihak-pihak yang dianggap mengetahuinya, yaitu Kepala Sub Direktorat Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak Tidak Langsung Lainnya (PTLL). Adapun hasil wawancara adalah sebagai berikut :

- Tindakan yang di ambil Direktorat Jenderal Pajak untuk menyelesaikan restitusi PPN yang terus bertambah:

Direktorat Jenderal Pajak sudah sejak lama merencanakan untuk menerbitkan peraturan pelaksana guna mengatasi masalah-masalah tertundanya penyelesaian restitusi PPN. Sebenarnya kasus tertundanya penyelesaian restitusi PPN sudah ada sejak Undang-Undang PPN 1983 diganti dengan Undang-Undang PPN 1994. Ada perbedaan pendapat mengenai makna “diterima dengan lengkap” antara Wajib Pajak dengan petugas pajak. Wajib Pajak memaknai kriteria lengkap sebatas formulir SPT diterima oleh KPP, lalu pada batas itu menghitung jangka waktu penyelesaian permohonan restitusinya paling lambat diselesaikan 12 (dua belas) bulan. Sementara kriteria lengkap menurut DJP adalah selain formulir

SPTnya, kriteria lengkap juga meliputi dokumen-dokumen pendukung SPT Masa PPN yang diajukan restitusinya. Kita tahu bahwa dokumen-dokumen pendukung transaksi penjualan dan pembelian sangat bervariasi dan sangat banyak. Oleh karena itu predikat “lengkap” sulit diterima dengan cepat oleh Wajib Pajak sehingga berakibat penyelesaian permohonan restitusi menjadi terhambat.

Sejak kasus restitusi PPN terkait ekspor fiktif mencuat di KPP Pademangan, pemeriksa bersikap ekstra hati-hati terhadap kelengkapan dokumen yang diserahkan Wajib Pajak. Pemeriksa tidak mau lagi menerima sampling dokumen dan bisa saja dipersalahkan oleh aparat penegak hukum karena dianggap tidak melaksanakan seluruh prosedur pemeriksaan sebagaimana yang terjadi di Pademangan. Tunggakan penyelesaian restitusi PPN meningkat tajam sejak saat itu.

DJP dituntut untuk memberikan pelayanan yang lebih baik dalam bidang restitusi sementara DJP juga dituntut untuk lebih waspada terhadap kemungkinan pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak. Artinya kegiatan pemeriksaan harus diperketat dan ditingkatkan kualitasnya sementara tunggakan restitusi sudah sedemikian banyak. Untuk itu diperlukan prioritas, mana yang restitusinya harus segera diselesaikan dan mana yang harus dilakukan pengujian lebih dalam.

Penentuan prioritas ini didasarkan kepada suatu mekanisme tersendiri yang dapat menganalisis Wajib Pajak mana yang risikonya rendah apabila permohonan restitusinya diselesaikan dengan cepat. Dengan kata lain, walaupun tingkat pengujian yang dilakukan tidak terlalu mendalam, karena tingkat kepatuhan menjalankan kewajiban perpajakannya tinggi menyebabkan tidak terlalu berisiko apabila permohonan restitusinya diselesaikan lebih cepat. Mekanisme seperti apa yang dapat menentukan prioritas ini diserahkan sepenuhnya kepada Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Pajak (Direktorat P2) yang memang berkompeten menilai risiko Wajib Pajak.

Untuk mengetahui lebih jauh tentang latar belakang atau proses disusunnya analisis risiko, selanjutnya peneliti melakukan wawancara dengan Kepala Seksi Strategi Pemeriksaan, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Pajak, salah satu anggota yang merumuskan analisis risiko PKP. Adapun hasil wawancaranya adalah sebagai berikut:

- Pada dasarnya dalam setiap kegiatan pemeriksaan dikenal istilah risiko audit (*Audit Risk*) yang secara garis besar bermakna kemampuan proses audit untuk mendeteksi risiko yang tidak dapat ditemukan melalui mekanisme *internal control* (pengendalian internal) perusahaan. Bagaimana penerapannya di DJP, berikut penjelasan Kepala Seksi Strategi Pemeriksaan, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Pajak :

DJP mengenal 2 (dua) jenis mekanisme analisis risiko. Pertama adalah mengukur tingkat kepatuhan atau ketidakpatuhan Wajib Pajak dan bertujuan menentukan Wajib Pajak mana yang akan diperiksa. Kedua adalah untuk mengukur *internal control* melalui pelaksanaan program pemeriksaan. Karena dalam kasus restitusi sudah pasti dilakukan pemeriksaan, maka analisis risiko PKP lebih ditujukan untuk mengukur tingkat *internal control* Wajib Pajak yang diperiksa. Korelasinya jika internal controlnya baik, maka program pemeriksaan yang seharusnya dilakukan lebih sederhana sehingga jangka waktu pemeriksaan akan lebih singkat, demikian juga sebaliknya.

Penetapan mekanisme kualitatif dan kuantitatif sebenarnya karena keterbatasan informasi pada saat merumuskan standarisasi pengujian terhadap *internal control*. Untuk memudahkan pelaksanaan di lapangan, variabel-variabel pengujian harus dikuantifisir yang tercermin dalam mekanisme analisis risiko kuantitatif. Akan tetapi variabel-variabel tersebut baru bersifat umum, belum menyentuh substansi pengujian yang diinginkan. Seperti misalnya analisis risiko operasi hanya menyangkut gudang dan armada pengangkutan, analisis risiko dokumen hanya untuk kegiatan ekspor saja, dan lain sebagainya. Ada hal-hal tertentu yang tidak dapat dikuantifisir dan itu diharapkan tercermin dalam analisis risiko kualitatif. Sebenarnya butir-butir yang tercantum dalam analisis kualitatif

hanya merupakan modifikasi atas klausul indikasi pelanggaran sebagaimana tercantum dalam SE-01 tahun 2002. Memang tidak secara eksplisit menentukan hal-hal terkait *internal control* perusahaan, akan tetapi sebagai tahap awal dipandang cukup untuk memberikan informasi kepada pemeriksa agar lebih waspada.

Hasil pengujian kualitatif hanya untuk menetapkan kriteria Wajib Pajak berisiko tinggi atau berisiko tidak tinggi. Untuk menentukan kriteria Wajib Pajak berisiko menengah atau berisiko rendah harus ditentukan berdasarkan *skoring* dalam pengujian kuantitatif. Perumusan kriteria rendah, menengah atau tinggi mengadopsi tiga jenis ruang lingkup pemeriksaan yang dianut DJP pada saat itu, yakni pemeriksaan sederhana kantor, pemeriksaan sederhana lapangan dan pemeriksaan lengkap. Sementara untuk perumusan skoring hanya didasarkan kepada simulasi sederhana dan justifikasi saja. Analisis risiko PKP dilakukan oleh pemeriksa pajak berdasarkan informasi yang dihasilkan dari pemeriksaannya, maka sangat disadari *tools* ini akan sangat subyektif atau hanya berdasarkan *judgement* pemeriksa. Oleh karena itu untuk keberhasilan penerapan *tools* ini sangat bergantung pada sikap profesionalitas dan tanggung jawab pemeriksa pajak sebelumnya.

Wawancara selanjutnya dilakukan dengan Kepala Sub Direktorat Perencanaan Pemeriksaan, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Pajak, adapun hasilnya adalah sebagai berikut:

- Diterapkannya ketentuan analisis risiko dalam proses penyelesaian restitusi PPN pada prinsipnya merupakan alat yang seharusnya mampu membedakan perlakuan terhadap Wajib Pajak berdasarkan tingkat kepatuhannya. Dalam perpajakan di Indonesia perbedaan perlakuan ini tercermin dalam Pasal 17B, Pasal 17C dan Pasal 17D Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007. Apabila Pasal 17C dan 17D (Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu) tidak dilakukan pemeriksaan tetapi hanya dilakukan penelitian saja, maka untuk Wajib Pajak yang termasuk dalam Pasal 17B, walaupun masih tetap dilakukan pemeriksa, juga

dibedakan perlakuannya yaitu dengan pengelompokan risiko tinggi, sedang atau rendah.

Sudah banyak kasus menunjukkan oknum-oknum tertentu memanfaatkan kelemahan mekanisme PPN untuk mengambil kepentingan pribadi dari keuangan negara. DJP harus punya alat untuk memberikan percepatan restitusi kepada yang seharusnya sekaligus menghentikan praktek-praktek pengajuan restitusi yang tidak semestinya. Sebenarnya kepatuhan Wajib Pajak tidak bisa dinyatakan dalam tingkatan rendah, sedang atau tinggi. Hanya ada dua istilah penyebutan yakni patuh atau tidak patuh. Proses penetapan patuh atau tidaknya Wajib Pajak membutuhkan waktu yang sangat lama serta melibatkan multi variabel untuk dianalisis secara berkala. Dalam konteks restitusi PPN yang diukur sebenarnya hanya sebatas risiko diberikannya restitusi secara cepat terhadap penerimaan negara dari sektor pajak. Oleh karena itu *output* yang dihasilkan dari proses analisis hanya mengatur ruang lingkup dan/atau jangka waktu pemeriksaannya saja, bukan *treatmentnya*.

Penelitian ini merupakan studi di KPP PMA Empat, sehingga untuk mengetahui pemanfaatan analisis risiko di KPP PMA Empat dilakukan wawancara dengan Kepala KPP PMA Empat. Hasil wawancara tersebut adalah sebagai berikut:

- Ketentuan mengenai analisis risiko PKP dalam pemeriksaan restitusi PPN sebenarnya sangat baik dan sejalan dengan semangat modernisasi DJP yang mengutamakan pelayanan prima kepada Wajib Pajak tanpa mengesampingkan kualitas pengawasan. Bagaimana penerapannya di KPP PMA Empat?

Sejak sistem perpajakan modern dimulai di KPP PMA Empat, seluruh kegiatan pemeriksaan apapun jenisnya hanya boleh dilaksanakan oleh pejabat fungsional pemeriksa pajak yang jumlahnya terbatas. Beban pemeriksaan yang tadinya dilaksanakan juga oleh fungsional pemeriksa di Karikpa (Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak) atau di Kanwil (Kantor

Wilayah) dialihkan ke KPP PMA Empat. Demikian pula halnya sejak sentralisasi PPN diterapkan pada kantor-kantor perpajakan modern, permohonan restitusi Wajib Pajak lokasi yang tadinya dapat diperiksa oleh KPP lokasi, sekarang dilimpahkan seluruhnya ke KPP domisili (KPP PMA Empat). Beban pekerjaan pemeriksaan di KPP PMA Empat sangat *overload*, belum lagi wilayah kerjanya meliputi seluruh Indonesia.

Kesulitan dalam proses pengumpulan data yang membutuhkan waktu lama, banyaknya dokumen yang harus diperiksa sementara tempat penyimpanan dokumen Wajib Pajak terbatas, serta tidak sebandingnya jumlah tenaga pemeriksa dengan jumlah beban kerja menjadi penyebab utama tertundanya penanganan restitusi PPN. Dengan analisis risiko diharapkan mampu memberikan prioritas penyelesaian tunggakan restitusi PPN kepada petugas di lapangan khususnya pemeriksa di KPP PMA Empat.

Analisis risiko memang memetakan Wajib Pajak dalam kelompok-kelompok waktu penyelesaian akan tetapi manfaatnya kurang dapat dirasakan saat ini. Tunggakan pemeriksaan restitusi PPN sebelum dikeluarkannya PER-122 dan PER-124 sudah sangat banyak. Dengan adanya kebijakan analisis risiko, beban pemeriksaan akan bertambah banyak jika permohonan restitusi PPN yang baru diajukan PKP harus diselesaikan dengan cepat padahal tunggakan pemeriksaan yang lama masih terlalu banyak. Dari hasil analisis risiko yang telah dijalankan pemeriksa sampai dengan saat ini hampir seluruhnya menetapkan risiko tinggi. Tidak ada supervisi atau sanksi yang diterapkan apabila pemeriksa salah menetapkan tingkat risiko ini.

Selain karena sifatnya yang sangat subyektif, analisis risiko ini hanya sekedar ketentuan formalitas dan tidak memberikan jaminan hukum. Artinya tidak ada jaminan bahwa pemeriksa nantinya tidak dipersalahkan oleh aparat penegak hukum apabila ia mengabaikan permohonan restitusi dengan cepat, padahal belum seluruh dokumen diserahkan oleh Wajib Pajak atau belum seluruh prosedur dijalankan oleh pemeriksa.

Dari hasil wawancara serta pembahasan sebelumnya mengenai kebijakan pemeriksaan restitusi PPN terlihat bahwa proses penyelesaian restitusi PPN sebenarnya tidak sederhana. Di satu sisi DJP dituntut untuk memberikan pelayanan yang cepat terhadap permohonan restitusi PPN, di sisi yang lain DJP berkewajiban untuk menguji kebenaran pelaporan serta kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Selain karena perbedaan makna kriteria “lengkap” antar pihak-pihak terkait, hasil wawancara menunjukkan tertundanya proses penyelesaian restitusi juga disebabkan karena banyaknya prosedur pemeriksaan yang harus dilakukan, banyaknya dokumen pendukung yang harus dilengkapi serta jumlah beban pemeriksaan dengan jumlah pemeriksa yang menangani restitusi PPN tidak sebanding.

Sebagai pelaksanaan Pasal 17B Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, DJP memandang perlu dibuat suatu prosedur yang mampu memberikan prioritas penyelesaian restitusi PPN. Prosedur tersebut harus mampu memberikan indikasi mengenai ketidakpatuhan Wajib Pajak, mampu mendeteksi risiko ketidakbenaran SPT Masa PPN serta mampu mengukur kehandalan *internal control* Wajib Pajak. Apabila hasil pelaksanaan prosedur tersebut menunjukkan kepatuhan Wajib Pajak tinggi, risiko ketidakbenaran SPT Masa PPN kecil serta tingkat kehandalan internal control tinggi, maka atas permohonan restitusi Wajib Pajak tersebut dapat diselesaikan dengan cepat serta hanya dilakukan pemeriksaan/pengujian yang sederhana, demikian juga sebaliknya. Prosedur yang dimaksud diwujudkan DJP dengan menerbitkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-124/PJ/2006 Tanggal 22 Agustus 2006 tentang Pelaksanaan Analisis Risiko PKP dalam Pemeriksaan SPT Masa PPN Lebih Bayar.

Mengukur tingkat ketidakpatuhan Wajib Pajak dirasakan cukup sulit karena melibatkan multi variabel serta pengawasan yang berkesinambungan. Oleh karena itu agar mudah dilaksanakan oleh petugas di lapangan, kriteria-kriteria yang tercantum dalam proses analisis risiko dibuat mudah untuk dipahami serta bersifat umum, yakni dengan metodologi kualitatif dan kuantitatif.

IV.3 Pemanfaatan Analisis Risiko Pengusaha Kena Pajak Dalam Proses Penyelesaian Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

Setelah membahas dasar pemikiran dikeluarkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-124/PJ/2006 tanggal 22 Agustus 2006, dapat diperoleh gambaran bahwa analisis risiko dapat dimanfaatkan untuk membantu pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan dalam rangka restitusi PPN, atau PPN dan PPnBM. Untuk mengetahui bagaimana pemeriksa pajak memanfaatkan analisis risiko PKP, peneliti melakukan wawancara dengan 10 pemeriksa pajak di KPP PMA Empat. Hasil wawancara tersebut adalah sebagai berikut:

1. Waktu yang umumnya diperlukan untuk menyelesaikan restitusi PPN mulai dari 2 bulan sampai paling lama 6 bulan, namun adakalanya jika Wajib Pajak tidak melengkapi data yang diperlukan, maka waktu penyelesaian restitusi bisa lama. Pada dasarnya lama tidaknya waktu penyelesaian permohonan restitusi tergantung pada kelengkapan data pendukung yang disampaikan Wajib Pajak.
2. Data yang paling diperlukan untuk pemeriksaan restitusi PPN
 - *Softcopy* rincian Faktur Pajak Keluaran (Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak) serta Faktur Pajak Masukan (Perolah Barang Kena Pajak dan/atau Pemanfaatan Jasa Kena Pajak),
 - Nota retur penjualan dan Nota retur pembelian
 - *Commercial invoice*
 - *Softcopy* Buku Penjualan dan Buku Pembelian,
 - *Softcopy* Ledger,
 - *Softcopy* Buku Piutang
 - Rekening koran
 - Jurnal Voucher (yang menjadi dasar dibukukannya transaksi keuangan)
 - *Softcopy* SPT Masa PPN dan Surat Setoran Pajak (SSP) Masa PPN
 - Dokumen impor dan ekspor (jika ada)
 - Pengujian arus piutang dan/atau arus barang

3. Masalah yang umumnya ditemui dalam pemeriksaan untuk restitusi PPN
- Aplikasi konfirmasi Pajak Keluaran dan Pajak Masukan (konfirmasi PK-PM) pada Sistem Informasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak (Intranet DJP) tidak berfungsi dengan baik, sedangkan kebijakan pemeriksaan pajak menegaskan bahwa pemeriksaan dalam rangka restitusi harus memanfaatkan data yang tersedia dalam *data base* Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini termasuk sebagai salah satu hambatan yang sangat sering dihadapi pemeriksa.
 - Data yang disediakan Wajib Pajak tidak lengkap. Artinya untuk menguji kebenaran pelaporan Wajib Pajak, diperlukan data pendukung yang memadai sehingga mampu memberikan gambaran bagaimana kewajiban perpajakan dilaksanakan Wajib Pajak. Jika hal ini dipenuhi, maka tidak perlu waktu yang lama bagi pemeriksa pajak untuk melakukan pemeriksaan.
 - Informasi yang tercantum dalam SPT Masa PPN dan Faktur Pajak yang dibuat oleh PKP tidak jelas dan lengkap, terutama informasi tentang jenis barang dan atau jenis jasa yang diserahkan. Hal ini menyulitkan Pemeriksa Pajak untuk mencocokkan transaksi dengan kegiatan usaha utama PKP. Ketentuan tentang faktur pajak juga mengatur tentang kewajiban mencantumkan BKP atau JKP apa yang diserahkan.
 - Data yang tercantum dalam aplikasi konfirmasi PK-PM tidak lengkap dan akurat sehingga banyak sekali faktur pajak masukan yang harus dilakukan klarifikasi ke KPP terkait. Pekerjaan klerikal seperti ini selain menghabiskan banyak waktu juga tidak murah.
 - Jawaban klarifikasi dari KPP terkait tidak diterima pemeriksa dalam jangka waktu yang telah ditentukan (seharusnya maksimal 1 (satu) bulan seluruh jawaban konfirmasi telah diterima pemeriksa, kenyataannya sampai dengan pemeriksaan selesai, jawaban konfirmasi baru diterima dari KPP terkait.
 - Kalau Wajib Pajak memberikan *hardcopy* yang sangat banyak, tentunya data ini harus diteliti kelengkapannya satu persatu. Selanjutnya data fisik yang banyak tersebut harus diinput kedalam komputer agar memudahkan untuk dianalisis. Hal ini selain berisiko terjadi banyak kesalahan dalam proses input data, proses analisis awal (untuk menentukan program dan

prosedur pemeriksaan yang tepat) juga akan memerlukan waktu lama. Jika data tersedia dalam *soft copy*, proses analisis transaksi dan verifikasi data dapat dilakukan dengan cepat serta menghemat waktu pemeriksaan.

- Data Wajib Pajak tidak sama dengan data yang dikelola DJP. Misalnya, walaupun Wajib Pajak sudah melaporkan SPT Masa PPN beserta lampiran-lampirannya, pada saat pemeriksa mengakses data Wajib Pajak tersebut secara elektronik (melalui intranet DJP), terdapat perbedaan mencolok dengan data SPT Masa PPN WP yang tersedia dalam bentuk *hardcopy*. Kejadian serupa dihadapi pemeriksa pada saat mengakses aplikasi konfirmasi PK-PM. Perbedaan mencolok ini mungkin karena *maintenance* data DJP kurang baik, jadi bukan hanya karena dugaan Wajib Pajak menggunakan Faktur Pajak fiktif. Kesalahan data elektronik ini sering sekali terjadi dan memerlukan waktu untuk meneliti ulang satu persatu data yang berbeda.

4. Dasar analisis dalam masalah restitusi

- Jenis kegiatan usaha Wajib Pajak yang dijadikan dasar untuk menentukan tingkat kewajaran dan tingkat risiko atas permohonan restitusi Wajib Pajak
 - Alasan (penyebab) terjadinya kelebihan pembayaran PPN (LB PPN)
 - Seberapa sering Wajib Pajak mengajukan permohonan restitusi
- Jika dicermati ketiga alasan ini telah tercakup dalam butir-butir pertanyaan dalam analisis risiko kuantitatif maupun kualitatif yang diatur dalam PER-124/PJ/2006

5. Penggunaan PER-124/PJ/2006

Tanggapan pemeriksa atas pertanyaan ini terbagi menjadi tiga kelompok, yaitu :

- Patuh melaksanakan ketentuan sebagaimana tercantum dalam PER-124/PJ/2006 namun hanya sebatas formalitas karena dianggap tidak terlalu memberikan manfaat dalam melakukan pemeriksaan pajak atas permohonan restitusi PPN
- Tidak melaksanakan ketentuan dalam arti tidak menggunakan analisis risiko yang dibuat oleh pemeriksa pajak sebelumnya karena tidak bermanfaat sama sekali

- Kadang-kadang saja, tergantung kondisi Wajib Pajak.
6. Pendapat tentang PER-124/PJ/2006
- Analisis risiko bukan merupakan komponen utama yang dipertimbangkan dalam pemeriksaan, karena dengan berlalunya waktu, kondisi Wajib Pajak bisa berubah, sehingga hasil analisis risiko pemeriksa yang lalu hanya sekedar informasi yang seringkali tidak banyak membantu.
 - Mekanisme PPN relatif sederhana, sehingga Wajib Pajak juga menuntut agar permohonan restitusinya dapat segera diselesaikan. Pelaksanaan analisis risiko seharusnya juga dapat menentukan risiko (yang akan ditanggung DJP) apabila restitusi PPN dikeluarkan dengan cepat (*shortfall tax revenue*). Analisis risiko yang sekarang sudah ada terlalu menyederhanakan masalah (fokusnya hanya pada masalah-masalah yang tidak berhubungan dengan efek restitusi jika diberikan dengan cepat).
 - Analisis Risiko berdasarkan PER-124/PJ/2006 merupakan pendapat pribadi pemeriksa, sementara permasalahan dan pola pikir setiap pemeriksa berbeda-beda. Apabila pemeriksa sebelumnya mengusulkan satu PKP termasuk dalam kategori rendah, belum tentu menurut pemeriksa setelahnya demikian. Tidak menutup kemungkinan PKP yang termasuk dalam kategori rendah tetap dilakukan pemeriksaan yang mendalam. Proses pemeriksaan pajak (sebagaimana pengertian audit secara umum) dapat dikatakan sebagai seni, karena *output* yang dihasilkan dari pemeriksaan pajak tergantung pada kemampuan, pola pikir dan pengalaman. Pemeriksa pajak (yang menangani permohonan restitusi PPN) berikutnya belum tentu sependapat dengan pemeriksa terdahulu.
 - Pada dasarnya, PER-124/PJ/2006 disusun untuk menentukan apakah PKP termasuk dalam kategori risiko rendah, menengah atau tinggi, namun demikian tindak lanjut yang harus dilakukan oleh pemeriksa setelah menentukan kategori risiko tersebut tidak dijabarkan secara detil dan terperinci sehingga kesannya analisis tersebut dibuat hanya untuk memenuhi ketentuan formal saja.

- Pada dasarnya PER-124/PJ/2006 mudah dipahami karena kriterianya (point-point analisis) dinyatakan secara jelas. Akan tetapi sulit untuk diterapkan kepada Wajib Pajak secara umum, karena masing-masing Wajib Pajak mempunyai sistem penyimpanan (*filing*) data berbeda-beda.
 - Ada baiknya diberlakukan PER-124/PJ/2006, karena bisa memberikan pelayanan yang baik dengan menyelesaikan proses restitusi secara lebih cepat, dan memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, tetapi bisa juga menjadi bumerang bagi pemeriksa. Contohnya, Pemeriksa diminta memproses permintaan restitusi 2 (dua) bulan, padahal data aplikasi konfirmasi PK-PM yang tercantum di intranet tidak *up to date*, hal ini saja bisa memakan waktu lebih dari 2 (dua) bulan karena harus diklarifikasi secara fisik ke KPP terkait.
7. Kriteria Wajib Pajak yang berisiko kecil menurut pengalaman pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan restitusi PPN adalah:
- Wajib Pajak yang mayoritas pemegang sahamnya adalah masyarakat (perusahaan publik)
 - Wajib Pajak Pabrikasi, dan Wajib Pajak yang membeli BKP / memperoleh JKP dari supplier yang memang sudah diketahui secara umum mempunyai kinerja dan kredibilitas yang baik (suppliernya cukup besar / patuh terhadap ketentuan perpajakan)
 - Perusahaan Eksportir
8. Saran untuk analisis risiko
- Hasil analisis risiko seharusnya memberikan informasi yang sangat jelas mengenai bentuk transaksi usaha yang dilakukan Wajib Pajak serta dengan siapa Wajib Pajak umumnya melakukan transaksi. Dengan begitu dapat diketahui kedalaman pemeriksaan yang harus dilakukan sehingga benar-benar dapat mempercepat jangka waktu penyelesaian restitusi, tidak sekedar formalitas. Sebagai contoh, program aplikasi konfirmasi PK-PM yang sudah ada di Intranet DJP sejak Tahun 2001, karena banyak sekali data yang simpang-siur, tidak valid, tidak *up to date* atau mengandung kesalahan oleh pihak DJP, seharusnya aplikasi tersebut bisa mempercepat waktu pembuktian kebenaran pengkreditan Pajak Masukan, justru akhirnya memperpanjang jangka waktu pemeriksaan karena jawaban konfirmasi (dalam bentuk *hardcopy*) belum diterima.

Direktorat Jenderal Pajak memang telah menetapkan prosedur alternatif yang harus ditempuh jika dalam waktu yang ditentukan, jawaban konfirmasi belum diterima pemeriksa, yaitu dengan melakukan pengujian arus barang dan/atau arus uang. Akan tetapi prosedur alternatif ini sulit dipenuhi Wajib Pajak dalam waktu singkat, dan sulit untuk mengetahui kebenarannya secara obyektif. Pada akhirnya, permintaan restitusi yang seharusnya dapat diselesaikan sebelum 12 (dua belas) bulan, yang terjadi justru penyelesaiannya dimaksimalkan sampai mencapai 12 (dua belas) bulan sesuai ketentuan yang tercantum dalam Undang-Undang. Aplikasi konfirmasi PK-PM di Intranet menjadi kontra produktif dan tidak sejalan dengan penentuan kelompok risiko Wajib Pajak berdasarkan analisis risiko.

- Analisis risiko merupakan panduan bagi pemeriksa, tetapi sebaiknya penunjang-penunjang lainnya disediakan dengan sangat optimal, sehingga membantu percepatan pemeriksaan restitusi.
- Analisis risiko cukup memadai, tetapi jangan sampai menjadi sarana Wajib Pajak untuk menuntut lebih. Umumnya Wajib Pajak produsen atau eksportir mempunyai risiko rendah, akhirnya mereka menuntut agar proses restitusinya dilakukan dengan cepat. Padahal tidak sepenuhnya demikian. Sebagai penjelasan, dalam Tahun 2006 banyak permohonan restitusi PPN tidak dapat diselesaikan (bahkan sampai melebihi ketentuan jangka waktu sebagaimana diatur dalam Undang-Undang). Kasus dikabulkannya restitusi PPN terkait ekspor fiktif yang menjadi pembicaraan hangat masyarakat pada saat itu menjadi pemicu bagi pemeriksa pajak menunda waktu pemrosesan restitusi dengan alasan ketentuan yang mengatur tidak jelas dan tegas. Akibatnya tunggakan pemeriksaan atas permohonan restitusi PPN meningkat sangat signifikan. Cepat tidaknya pemeriksaan restitusi diselesaikan tergantung juga dengan beban pekerjaan setiap individu pemeriksa, lalu beban pemeriksaan setiap KPP serta bagaimana karakteristik atau segmentasi Wajib Pajak yang ditangani. Permasalahannya adalah bagaimana beban kerja dialokasikan, serta bagaimana pemeriksa pajak dapat mengidentifikasi Wajib Pajak ini bermasalah atau tidak.

- Pekerjaan analisis risiko membutuhkan waktu walaupun tidak banyak. Pada saat beban pekerjaan di KPP overload, ini menjadi dilematis. Disisi sisi, pemeriksa tidak ingin menganalisis risiko Wajib Pajak secara sembarang atau sekedar formalitas, karena berefek pada beban pekerjaan pemeriksa selanjutnya (rekan seprofesi satu kantor), mempunyai beban pekerjaan yang sama beratnya dengan pemeriksa atau bahkan lebih. Disisi yang lain, jika pemeriksa mau obyektif dalam menganalisis risiko, point-point yang tercantum di PER-124/PJ/2006 tidak dapat diketahui kebenarannya (secara jelas dan obyektif) tanpa dilakukan pemeriksaan yang mendalam atau diperiksa dalam wilayah pemeriksaan bukti permulaan. Jika pemeriksaan bukti permulaan dijalankan, maka pemeriksa kehabisan waktu untuk menyelesaikan pemeriksaan Wajib Pajak yang lain, sehingga kebanyakan pemeriksa hanya menjalankannya sebatas formalitas saja.
- Secara umum, point-pointnya sudah bisa dipahami. Tapi Analisis Risiko belum bisa dipakai sebagai standar keamanan apakah Suatu Faktor Pajak atau Satu Dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) itu palsu atau tidak.
- Atas analisis risiko hendaknya dapat dimanfaatkan untuk keperluan pemeriksaan, tidak hanya untuk menentukan jangka waktu penyelesaian pemeriksaan tetapi juga dapat menentukan prosedur pemeriksaan yang harus dilaksanakan oleh pemeriksa setelahnya. Misalnya disusun prosedur pemeriksaan yang sederhana untuk Wajib Pajak yang berkategori rendah.
- Permohonan restitusi yang dikabulkan terlalu cepat juga kurang baik, karena tidak memberikan ruang gerak yang cukup terhadap pemeriksa untuk bertindak secara obyektif apabila waktu penyelesaian restitusi sudah ditetapkan 1 (satu) bulan misalnya. Terdapat peraturan-peraturan di dalam internal DJP sendiri yang menguntungkan Wajib Pajak akan tetapi justru memberatkan pemeriksa pajak. Misalnya Wajib Pajak bisa meminta tim pembahas (ke tingkat yang lebih tinggi dari KPP) apabila hasil pemeriksaan belum disetujui. Ketentuan ini justru membuat kepastian hukum proses penetapannya menjadi lama, sementara waktu penyelesaian pemeriksaan sudah ditentukan sebelumnya. Di negara

berkembang seperti Indonesia, teknologi yang bisa mendukung tersedianya data belum memadai. Kalau DJP ingin memperoleh hasil yang maksimal dari analisis risiko, maka infrastruktur teknologi dan maintenance data harus disempurnakan terlebih dahulu, sehingga tidak akan menimbulkan interpretasi berbeda antara pihak, karena datanya sudah obyektif dan dapat diakses.

Berdasarkan pendapat pemeriksa di KPP PMA Empat diketahui kecepatan proses pemeriksaan restitusi tergantung pada kecepatan Wajib Pajak dalam melengkapi dokumen pendukung, karakteristik kegiatan usaha yang dilakukan Wajib Pajak serta beban pemeriksaan yang harus dipikul setiap pemeriksa. Keterlambatan menyerahkan seluruh dokumen pendukung akan mengakibatkan prosedur pemeriksaan tidak dapat segera dijalankan. Semakin kompleks kegiatan usaha Wajib Pajak maka dokumen/bukti transaksinya semakin banyak sehingga pengujiannya membutuhkan waktu lebih lama.

Dari hasil wawancara diketahui perlakuan pemeriksa yang berbeda-beda terhadap ketentuan analisis risiko dikarenakan beberapa alasan, antara lain :

- 1). Pada dasarnya analisis risiko PKP bukan merupakan komponen utama yang dipertimbangkan dalam pemeriksaan. Beban pemeriksaan yang menumpuk bisa saja mendorong pemeriksa sebelumnya mengisi butir-butir analisis risiko hanya sebatas formalitas. Analisis risiko hanya merupakan pendapat pribadi pemeriksa yang sangat subyektif, hasilnya tergantung pola pikir, kemampuan dan pengalaman pemeriksa sebelumnya. Kebenaran tingkat risiko yang dihasilkan dari proses analisis risiko PKP patut dipertanyakan mengingat hanya sebagian prosedur pemeriksaan yang dapat dijalankan.

Jika dianalisis alasan pemeriksa sebenarnya sejalan dengan pernyataan pejabat DJP yang telah diuraikan sebelumnya. Pejabat (Kasi Strategi Pemeriksaan) menyadari bahwa analisis risiko akan bersifat sangat subyektif atau hanya berdasarkan *judgement* pemeriksa. Pejabat (Kepala KPP PMA

Empat) juga menyatakan bahwa analisis risiko hanya sekedar ketentuan formalitas dan tidak memberikan jaminan hukum.

- 2). Sebagai sebuah alat bantu, analisis risiko yang sekarang sudah ada terlalu menyederhanakan masalah. Pelaksanaan analisis risiko sulit/tidak tepat jika harus bersifat umum karena masing-masing Wajib Pajak mempunyai sistem data yang berbeda-beda (bersifat unik).

Pendapat pemeriksa di atas sebenarnya terkait dengan hasil wawancara dengan pejabat yang sudah diulas sebelumnya. Kasubdit Perencanaan Pemeriksaan menyatakan output yang dihasilkan dari proses analisis hanya mengatur ruang lingkup dan/atau jangka waktu pemeriksaannya saja, bukan *treatmentnya*.

Kasi Strategi Pemeriksaan juga mengakui ada keterbatasan informasi pada saat merumuskan standarisasi pengujian terhadap *internal control*. Disebutkan pula bahwa metodologi kualitatif dan kuantitatif hanya untuk membuat prosesnya mudah dilaksanakan. Analisis risiko memang tidak secara eksplisit menentukan hal-hal terkait internal control perusahaan, akan tetapi sebagai tahap awal dipandang sudah cukup untuk memberikan informasi (awal) kepada pemeriksa.

- 3). Hasil analisis risiko seharusnya memberikan informasi yang sangat jelas mengenai bentuk transaksi usaha yang dilakukan Wajib Pajak serta dengan siapa Wajib Pajak umumnya melakukan transaksi. Analisis risiko hendaknya dapat dimanfaatkan untuk keperluan pemeriksaan, tidak hanya untuk menentukan jangka waktu tetapi juga dapat menentukan prosedur pemeriksaan yang harus dilaksanakan oleh pemeriksa setelahnya. Tindak lanjut yang harus dilakukan oleh pemeriksa setelah menentukan kategori risiko tersebut tidak dijabarkan secara detil dan terperinci.

Hasil wawancara pejabat (Kasie Strategi Pemeriksaan) menyatakan jika *internal controlnya* baik, maka program pemeriksaan yang dilakukan sederhana, demikian sebaliknya. Akan tetapi berdasarkan pendapat

pemeriksa di KPP PMA Empat tujuan tersebut tidak dapat dilaksanakan. Kasubdit perencanaan pemeriksaan menyatakan bahwa DJP harus punya alat untuk mempercepat proses restitusi sekaligus menghentikan pelanggaran. Padahal dalam ruang lingkup KPP PMA Empat, alat tersebut ternyata tidak memberikan petunjuk yang berarti.

IV.4 Analisis Pengaruh PER-124/PJ/2006 Terhadap Waktu Penyelesaian Restitusi.

Untuk mengetahui manfaat analisis risiko PKP dalam proses restitusi PPN, maka akan dibandingkan data sebelum berlakunya PER-124/PJ/2006 dengan data setelah berlakunya ketentuan tersebut yang ada di KPP PMA Empat. Berdasarkan laporan Kepala KPP PMA Empat yang dikirimkan ke Kantor Wilayah Jakarta Khusus diperoleh informasi sebelum diberlakukannya PER-124/PJ/2006 (yaitu sejak tanggal 22 Agustus 2006), jumlah permohonan restitusi PPN yang diajukan ke KPP PMA Empat sebanyak 1.252 permohonan dengan nilai lebih bayar Rp. 1.175.127.063.211,00. Adapun jumlah permohonan restitusi berdasarkan tahun pajak yang diajukan dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel IV.1
Jumlah Permohonan Restitusi Berdasarkan Tahun Pajak
(Sebelum 22 Agustus 2006)

Tahun Pajak	Jumlah Pemohonan	Jumlah Lebih Bayar (Rp)
2002	1	6.396.578.457
2003	5	2.112.612.501
2004	104	90.744.744.591
2005	814	782.131.776.212
2006	328	293.741.351.450
Jumlah	1.252	1.175.127.063.211

Sumber: Laporan Penyelesaian Tunggakan Permohonan Restitusi PPN dan PPnBM KPP PMA Empat, diolah

Data yang disajikan dalam tabel di atas menunjukkan nilai permohonan restitusi yang harus dikelola KPP PMA Empat sebelum berlakunya

PER-124/PJ/2006 sangat besar, terutama pada Tahun 2005. Jika dibandingkan dengan jumlah pemeriksa pajak yang ada, maka beban yang harus ditanggung pemeriksa pajak sangat berat.

Waktu penyelesaian restitusi yang telah ditentukan batasannya tentu menjadi tantangan yang harus dihadapi. Berikut ini adalah batasan waktu penyelesaian permohonan restitusi PPN (menurut Pasal 5 PER-122/PJ/2006 yang bersumber dari Lampiran I PER-124/PJ/2006) :

- a. 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima, dalam hal permohonan diajukan oleh PKP “Kriteria Tertentu” sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.
- b. 2 (dua) bulan sejak permohonan diterima lengkap, yang diajukan oleh :
 1. PKP yang melakukan “Kegiatan Tertentu” berstatus :
 - Produsen;
 - Perusahaan Terbuka, atau
 - Perusahaan yang sebagian besar sahamnya dimiliki oleh pemerintah pusat atau daerah .
 2. PKP yang tidak melakukan “Kegiatan Tertentu” berstatus :
 - Perusahaan Terbuka;
 - Perusahaan yang sebagian besar sahamnya dimiliki oleh pemerintah pusat atau daerah; atau
 - Terdaftar di KPP Wajib Pajak Besar dan diaudit Akuntan Publik dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian.
- c. 4 (empat) bulan sejak permohonan diterima lengkap, yang diajukan oleh :
 1. PKP yang melakukan “Kegiatan Tertentu” *selain butir b.1* dengan syarat *tidak memenuhi butir d.1*.
 2. PKP yang tidak melakukan “Kegiatan Tertentu” dengan syarat mencapai skor 1.600 sampai dengan 2.400 berdasarkan analisis risiko kuantitatif.
- d. 12 (dua belas bulan) sejak permohonan diterima lengkap, dalam hal permohonan diajukan oleh PKP yang melakukan “Kegiatan Tertentu” *selain butir b.1* **atau** PKP yang tidak melakukan “Kegiatan Tertentu”; dengan syarat hasil analisis risikonya memenuhi :

- 5 (lima) butir pengujian kualitatif; dan/atau
- Mencapai skor lebih dari 4.300 (kegiatan tertentu) atau lebih dari 2.600 (non kegiatan tertentu) berdasarkan analisis risiko kuantitatif.

Mencermati batasan waktu penyelesaian di atas, Wajib Pajak yang dikelola KPP PMA Empat umumnya adalah eksportir sekaligus produsen, sehingga menurut Lampiran I PER-124 telah ditetapkan berisiko rendah. Artinya jangka waktu penyelesaian restitusi ditentukan paling lambat 2 (dua) bulan sejak dokumen diterima lengkap. Apabila jumlah permohonan restitusi dalam Tabel IV. 1 di atas diklasifikasikan menurut lamanya waktu penyelesaian, maka akan diperoleh informasi sebagai berikut :

Tabel IV.2
Jumlah Permohonan Restitusi (sebelum 22 Agustus 2006)
Berdasarkan Jangka Waktu Penyelesaian

Jangka Waktu Penyelesaian (bulan)	Jumlah Permohonan	Nilai Lebih Bayar (dalam Rupiah)
1	0	0
2	0	0
3	1	1.363.685.678
4	1	2.637.597.697
5	6	13.690.270.192
6	7	6.276.218.892
7	18	17.760.767.752
8	26	18.408.987.104
9	36	44.381.850.989
10	53	50.536.716.154
11	64	101.817.034.291
12	116	103.713.043.139
13	114	114.037.891.052
14	129	106.227.937.244
15	97	81.043.971.464
16	96	72.697.446.358
17	103	88.671.277.632
18	102	86.366.160.375
19	75	64.508.495.113
20	55	61.740.820.708
21	34	27.560.644.013
22	20	17.778.003.867
23	27	27.278.457.389
24	18	15.663.169.835
25	14	12.442.306.635
26	8	9.818.951.116
27	8	2.845.328.328
28	9	7.475.809.494
29	5	5.891.035.587

30	7	12.077.958.309
31	3	415.226.804
Belum selesai	0	0
Jumlah	1.252	1.175.127.063.211

Sumber: Laporan Penyelesaian Tunggakan Permohonan Restitusi PPN dan PPnBM KPP PMA Empat, diolah

Permohonan restitusi yang diajukan sebelum tanggal 22 Agustus 2006, jangka waktu penyelesaiannya masih mengikuti ketentuan KEP-160/PJ/2001, sehingga apabila Wajib Pajak belum melengkapi seluruh dokumen yang diperlukan oleh pemeriksa maka permohonan restitusinya dianggap belum lengkap/belum diterima padahal SPT Masa PPN sudah diterima. Hal ini yang menyebabkan waktu penyelesaian restitusi sebagaimana dinyatakan dalam Tabel IV.2 mencapai lebih dari 12 bulan (bahkan ada yang mencapai 31 bulan).

Dari 1.252 permohonan restitusi, sebanyak 6 (enam) permohonan dengan nilai Rp. 9.687.146.483,00 telah diselesaikan sebelum 22 Agustus 2006. Jangka waktu penyelesaiannya beragam mulai dari 8 (delapan) bulan sampai dengan 16 (enam belas) bulan. Sementara permohonan restitusi yang diselesaikan sejak 22 Agustus 2006 (tetapi masih menerapkan ketentuan KEP-160/PJ/2001) adalah 1.246 permohonan dengan nilai Rp. 1.165.439.916.728,00. Jangka waktu penyelesaiannya mulai dari 3 (tiga) bulan sampai dengan 31 (tiga puluh satu) bulan.

Laporan Penyelesaian Tunggakan Restitusi PPN dan PPnBM yang dibuat oleh KPP PMA Empat juga menginformasikan adanya permohonan restitusi yang diajukan setelah berlakunya PER-124/PJ/2006 yakni sejak 22 Agustus 2008 sampai dengan 29 Februari 2008 (akhir periode laporan), Data dimaksud ditampilkan dalam tabel sebagai berikut :

Tabel IV.3
Jumlah Permohonan Restitusi Berdasarkan Tahun Pajak
(Sejak 22 Agustus 2006)

Tahun Pajak	Jumlah	Jumlah LB (Rp)
2004	3	17.623.347.266
2005	57	84.191.553.620
2006	485	593.863.028.030

2007	456	357.036.577.948
Jumlah	1.001	1.052.714.506.864

Sumber: Laporan Penyelesaian Tunggakan Permohonan Restitusi PPN dan PPnBM KPP PMA Empat, diolah

Sejak berlakunya PER-124/PJ/2006 jumlah permohonan restitusi beserta nilai lebih bayar yang diminta mengalami penurunan jika dibandingkan dengan sebelum diberlakukannya peraturan tersebut. Berdasarkan hasil wawancara dengan petugas pelaksana Seksi Pemeriksaan KPP PMA Empat diperoleh informasi penurunan ini disebabkan Wajib Pajak banyak yang mengkompensasikan kelebihan pembayaran pajaknya daripada mengajukan permohonan restitusi, mengingat sebelum diberlakukannya PER-122 dan PER-124 permohonan restitusi yang diajukan tidak kunjung selesai. Sepanjang kelebihan pembayaran PPN dikompensasikan oleh WP, maka perintah pemeriksaan belum dijalankan dan tidak dihitung sebagai tunggakan.

Apabila jumlah permohonan restitusi dalam Tabel IV.3 di atas diklasifikasikan menurut jangka waktu penyelesaiannya, maka akan diperoleh informasi sebagai berikut :

Tabel IV.4
Jumlah Permohonan Restitusi (sejak 22 Agustus 2006)
Berdasarkan Jangka Waktu Penyelesaian

Jangka Waktu Penyelesaian (bulan)	Jumlah Permohonan	Nilai Lebih Bayar (dalam Rupiah)
1	0	0
2	35	47.537.313.574
3	133	176.332.529.688
4	88	146.013.272.612
5	90	79.680.401.094
6	64	80.331.054.426
7	39	42.466.576.580
8	45	35.707.410.899
9	20	27.212.992.330
10	15	9.459.147.200
11	12	7.162.769.025
12	15	11.047.625.645
13	3	4.030.921.149
14	0	0
15	0	0

16	1	291.443.919
Belum selesai	446	385.441.048.723
Jumlah	1.001	1.052.714.506.864

Sumber: Laporan Penyelesaian Tunggakan Permohonan Restitusi PPN dan PPnBM KPP PMA Empat, diolah

Permohonan restitusi yang diajukan sejak tanggal 22 Agustus 2006, jangka waktu penyelesaiannya mengacu pada ketentuan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 5 ayat (1) PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006. Tabel IV.3 dan Tabel IV.4 menunjukkan jumlah permohonan restitusi PPN yang diajukan ke KPP PMA Empat sejak tanggal 22 Agustus 2006 sampai dengan tanggal 29 Februari 2008 (akhir periode laporan) adalah sebesar 1.001 permohonan dengan jumlah nilai lebih bayar Rp. 1.052.714.506.864,00.

Sedangkan dari penjelasan Tabel IV.2 diperoleh informasi permohonan restitusi yang sudah diajukan sebelum tanggal 22 Agustus 2006 yang belum diselesaikan sebanyak 1.246 permohonan dengan nilai Rp. 1.165.439.916.728,00. Dengan kata lain sejak tanggal 22 Agustus 2006 sampai dengan 29 Februari 2008, pemeriksa pajak di KPP PMA Empat harus menyelesaikan 2.247 permohonan restitusi PPN dengan nilai lebih bayar sebesar Rp. 2.218.154.423.592. Beban pemeriksaan ini sangat tidak sebanding dengan jumlah tenaga fungsional pemeriksa yang ada.

Jumlah permohonan restitusi PPN yang belum diselesaikan oleh KPP PMA Empat sampai dengan 29 Februari 2008 sebanyak 446 permohonan dengan nilai Rp. 385.441.048.723. Seluruh tunggakan berasal dari permohonan restitusi yang diajukan sejak diberlakukannya PER-124/PJ/2006.

Disebutkan dalam Pasal 6 PER-124/PJ/2006 bahwa untuk pemeriksaan restitusi PPN yang sampai dengan diterbitkannya PER-124/PJ/2006 belum diselesaikan, pemeriksa harus mulai melaksanakan ketentuan tentang analisis risiko PKP. Dengan kata lain, pengujian analisis risiko PKP tetap harus dilakukan dan harus dimanfaatkan dalam penyelesaian 1.246 permohonan restitusi yang diajukan sebelum tanggal 22 Agustus 2006, walaupun jangka waktu pemeriksaannya masih mengacu kepada ketentuan lama.

Jika seluruh permohonan restitusi yang telah diselesaikan sampai dengan akhir tanggal laporan (29 Februari 2008) dibandingkan, maka akan diperoleh informasi sebagai berikut :

Tabel IV.5
Perbandingan Jangka Waktu Penyelesaian Restitusi PPN
Sampai Dengan 29 Februari 2008

Jangka Waktu Penyelesaian (Bulan)	Permohonan Restitusi diajukan sebelum 22/08/2006, diselesaikan :			Mulai diajukan dan diselesaikan sejak 22/8/6 (PER-122)
	Seluruhnya (KEP-160)	Sebelum 22/08/2006 (KEP-160)	Sejak 22/08/2006 (KEP-160)	
1	0	0	0	0
2	0	0	0	35
3	1	0	1	133
4	1	0	1	88
5	6	0	6	90
6	7	1	7	64
7	18	1	18	39
8	26	0	25	45
9	36	0	35	20
10	53	0	53	15
11	64	0	64	12
12	116	1	116	15
13	114	2	114	3
14	129	1	128	0
15	97	0	95	0
16	96	0	95	1
17	103	0	103	0
18	102	0	102	0
19	75	0	75	0
20	55	0	55	0
21	34	0	34	0
22	20	0	20	0
23	27	0	27	0
24	18	0	18	0
25	14	0	14	0
26	8	0	8	0
27	8	0	8	0
28	9	0	9	0
29	5	0	5	0
30	7	0	7	0
31	3	0	3	0
Belum Selesai		1.246	0	446
T O T A L			1.246	1.001

Sumber: Laporan Penyelesaian Tunggakan Permohonan Restitusi PPN dan PPNBM KPP PMA Empat, diolah

Data pada Tabel IV.5 menunjukkan bahwa untuk penyelesaian 1.246 permohonan restitusi (berdasarkan KEP-160) dibutuhkan waktu 3 (tiga) sampai 31 (tiga puluh) satu bulan. Sebagian besar penyelesaian justru membutuhkan waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan, melebihi jangka waktu yang sudah ditetapkan oleh Undang-Undang. Sementara menurut Lampiran I ketentuan analisis risiko, PKP di KPP PMA Empat yang seluruhnya produsen dan sebagian besar melakukan kegiatan ekspor ditetapkan berisiko rendah, sehingga proses restitusinya harus sudah diselesaikan paling lambat 2 (dua) bulan.

Waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan 1.001 permohonan restitusi (yang baru diajukan sejak tanggal 22 Agustus 2006) berkisar dari 2 (dua) sampai 16 (enam belas) bulan. Sebagian besar bahkan sudah dapat diselesaikan dalam 2 (dua) sampai 8 (delapan) bulan. Mencermati kecenderungan ini seolah-olah menunjukkan pemeriksa sudah mulai memanfaatkan ketentuan analisis risiko dalam proses pemeriksaan yang dilakukannya, padahal yang terjadi sebenarnya belum tentu demikian.

Proses penyelesaian restitusi PPN berdasarkan ketentuan baru (PER-122/PJ/2006 dan PER-124/PJ/2006) tidak lagi bergantung kepada predikat "*sejak dokumen diterima dengan lengkap*" sebagaimana pernah dicantumkan dalam ketentuan sebelumnya (KEP-160/PJ/2001) dan seringkali menjadi penyebab tertundanya penyelesaian restitusi. Dalam ketentuan baru restitusi PPN disebutkan PKP wajib melengkapi seluruh dokumen yang dibutuhkan dalam rangka pemeriksaan restitusi paling lambat 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima oleh KPP. Apabila dalam jangka 1 (satu) bulan PKP tidak melengkapi dokumen-dokumen tersebut, pemeriksaan tetap diproses sesuai data yang ada. Apabila dokumen disusulkan Wajib Pajak tetapi melebihi jangka waktu 1 (satu) bulan sejak SPT Masa PPN disampaikan, maka dokumen-dokumen tersebut tidak dapat dipertimbangkan (tidak dipakai) dalam proses pemeriksaan, keberatan atau banding.

Ketentuan tegas ini menyebabkan Wajib Pajak akan segera melengkapi dokumen pendukung pada saat mengajukan restitusi. Agar tidak melebihi jangka waktu 1 (satu) bulan, Wajib Pajak umumnya memprioritaskan untuk menyerahkan dokumen pendukung yang paling baru diarsipkan atau yang paling mudah dicari, sehingga dapat segera diserahkan secara lengkap. Dengan kata lain, dokumen pendukung yang besar kemungkinannya untuk diserahkan secara lengkap adalah untuk tahun 2006 dan sesudahnya (masa setelah diberlakukannya PER-124/PJ/2006)

Data dalam Tabel IV.3 menunjukkan bahwa sebagian besar permohonan restitusi yang baru diajukan sejak tanggal 22 Agustus 2006 adalah untuk tahun pajak 2006 dan 2007. Data ini dapat dijadikan untuk menarik kesimpulan bahwa dalam penyelesaian 1.001 permohonan restitusi (yang baru diajukan sejak tanggal 22 Agustus 2008) pemeriksa belum tentu memanfaatkan analisis risiko sebagai alat bantu yang mempercepat proses penyelesaian restitusi. Adanya kecenderungan waktu penyelesaian restitusi berkisar 2 (dua) sampai 8 (delapan) bulan disebabkan karena Wajib Pajak lebih cepat melengkapi dokumen-dokumen pendukung yang diperlukan dalam pemeriksaan tahun pajak 2006 dan 2007. Kesimpulan ini didukung dengan data hasil wawancara kepada pemeriksa pajak di KPP PMA Empat yang sudah diuraikan sebelumnya. Pemeriksa Pajak di KPP PMA Empat berpendapat bahwa pada dasarnya lama tidaknya waktu penyelesaian permohonan restitusi tergantung pada kecepatan Wajib Pajak dalam melengkapi seluruh dokumen-dokumen yang dibutuhkan dalam proses penyelesaian restitusi PPN.

Berdasarkan hasil analisis terhadap data yang diperoleh terlihat bahwa lebih dari seribu kegiatan pemeriksaan pajak akibat permohonan restitusi PPN diselesaikan oleh KPP PMA Empat sejak 22 Agustus 2006 sampai dengan 29 Februari 2008. Hal ini menyiratkan bahwa sebagian besar jenis pemeriksaan di KPP PMA Empat merupakan pemeriksaan rutin (lebih bayar) dan bukan jenis pemeriksaan khusus baik karena pemilihan WP yang akan diperiksa (kriteria seleksi) atau untuk tujuan lain/pengujian kepatuhan lainnya. Mekanisme PPN di Indonesia yang menerapkan *Subtractive Indirect Method/Invoice Method*

memungkinkan Wajib Pajak tertentu mengajukan permohonan restitusi PPN secara bulanan. Peningkatan jumlah beban pemeriksaan yang sangat tinggi, tidak sebanding dengan tenaga pemeriksa bisa saja membuat sistem pengawasan DJP tidak berjalan sebagaimana yang diharapkan.

