

## BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Analisis Efektifitas Pemeriksaan Restitusi PPN dan Penerapan Teknik-Teknik Pemeriksaan Alternatif

Penerbitan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 berdampak positif yaitu terungkapnya beberapa Wajib Pajak yang terbukti melakukan praktek ekspor fiktif. Namun masih banyak Wajib Pajak yang berusaha untuk mencari kelemahan (*loop hole*) dari peraturan tersebut untuk dapat memenuhi setiap dokumen dan kelengkapan formal yang dipersyaratkan dalam PER-122/PJ/2006 walaupun pada kenyataannya Wajib Pajak tersebut melakukan praktek ekspor fiktif dan menikmati dana restitusi PPN yang tidak seharusnya ia terima.

Oleh karena itu, untuk mengantisipasi tindak kejahatan ekspor fiktif yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan untuk mendapatkan keyakinan penuh bahwa transaksi ekspor memang benar telah dilakukan, Pemeriksa harus memahami alur ekspor Wajib Pajak. Dengan memahami alur ekspor tersebut, pemeriksa dapat menentukan teknik-teknik pemeriksaan alternatif selain menggunakan teknik-teknik pemeriksaan yang dipersyaratkan dalam PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006.

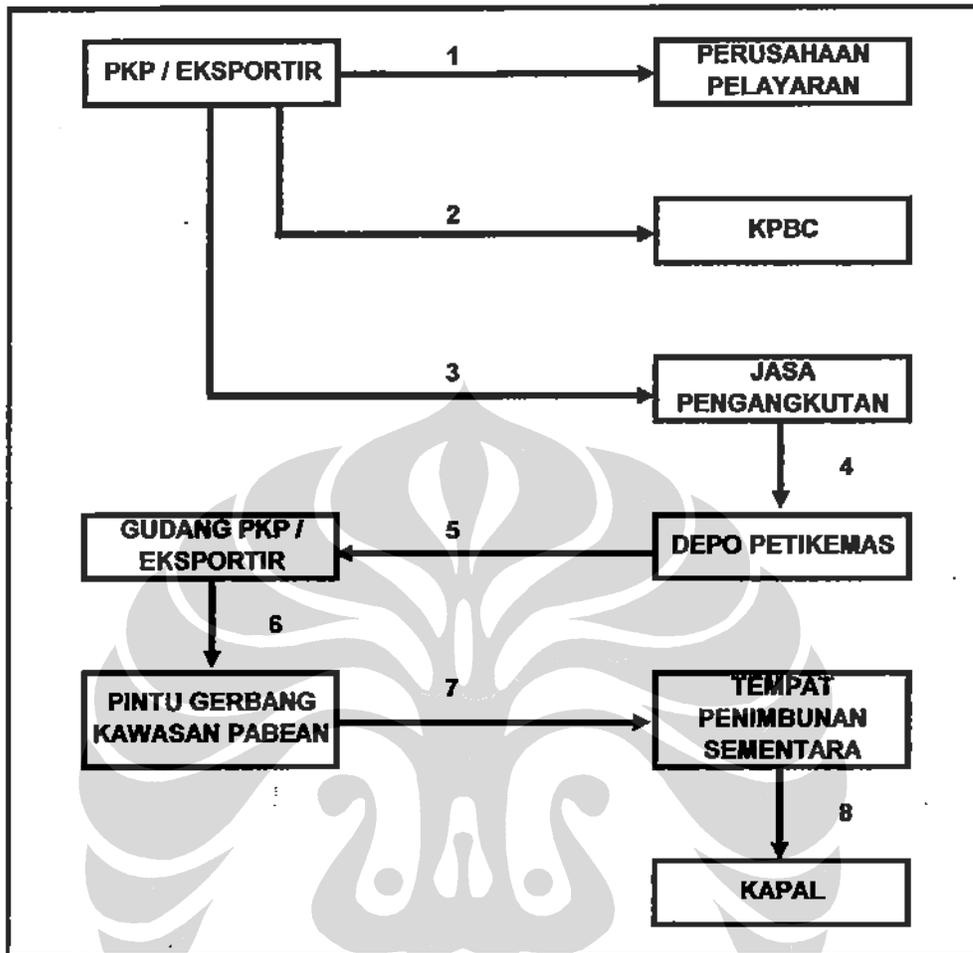
#### 4.1.1 Alur Kegiatan Ekspor

Pada umumnya kegiatan ekspor Wajib Pajak dilakukan melalui sarana angkutan laut, walaupun untuk komoditi tertentu ekspor dilakukan dengan menggunakan sarana angkutan udara. Sarana angkutan laut lebih banyak digunakan karena lebih ekonomis dan dapat mengakomodir jenis dan jumlah komoditi yang lebih beragam. Kegiatan ekspor melalui sarana angkutan laut melibatkan lebih banyak pihak dibandingkan jika menggunakan sarana angkutan udara, antara lain Kantor Pelayanan Bea dan Cukai, Agen Pelayaran (*Freight Forwarder*), Perusahaan Pelayaran (*Shipping Line*), Perusahaan Jasa Pengangkutan, dan Terminal Operator Petikemas. Kegiatan ekspor melalui sarana

angkutan laut inilah yang banyak dimanfaatkan oleh Wajib Pajak untuk melakukan praktek ekspor fiktif, yaitu dengan memalsukan dokumen ekspor dan memanfaatkan kurangnya koordinasi antar perangkat negara dan pihak lain yang terkait dengan transaksi ekspor.

Pada kegiatan ekspor yang menggunakan sarana angkutan laut, Wajib Pajak menggunakan petikemas sebagai sarana untuk mengemas BKP yang di ekspor. Setiap petikemas tersebut memiliki nomor yang akan dijadikan acuan dalam dokumen ekspor sebagai identitas dan sarana pengawasan pergerakan petikemas yang berisi BKP yang diekspor. Pada umumnya Wajib Pajak akan mengekspor BKP dengan menggunakan petikemas tersendiri yang terpisah dengan petikemas eksportir lain (*Full Container Load/FCL*), namun apabila jumlah/ukuran BKP yang diekspor tidak mencapai 1 (satu) petikemas penuh, maka Wajib Pajak dapat menggunakan 1 (satu) petikemas bersama-sama dengan eksportir lain (*Less Container Load/LCL*) yang memiliki pelabuhan tujuan yang sama di luar negeri. Alur ekspor untuk Wajib Pajak yang menggunakan petikemas tersendiri (FCL) berdasarkan penjelasan Wajib Pajak Eksportir dan Pemeriksa Pajak yang menjadi narasumber tesis ini diuraikan pada Gambar 1 berikut ini:

Gambar 1 : Alur Ekspor *Full Container Load* (FCL)



Sumber : Hasil wawancara terhadap narasumber (Wajib Pajak Eksportir dan Pemeriksa Pajak).

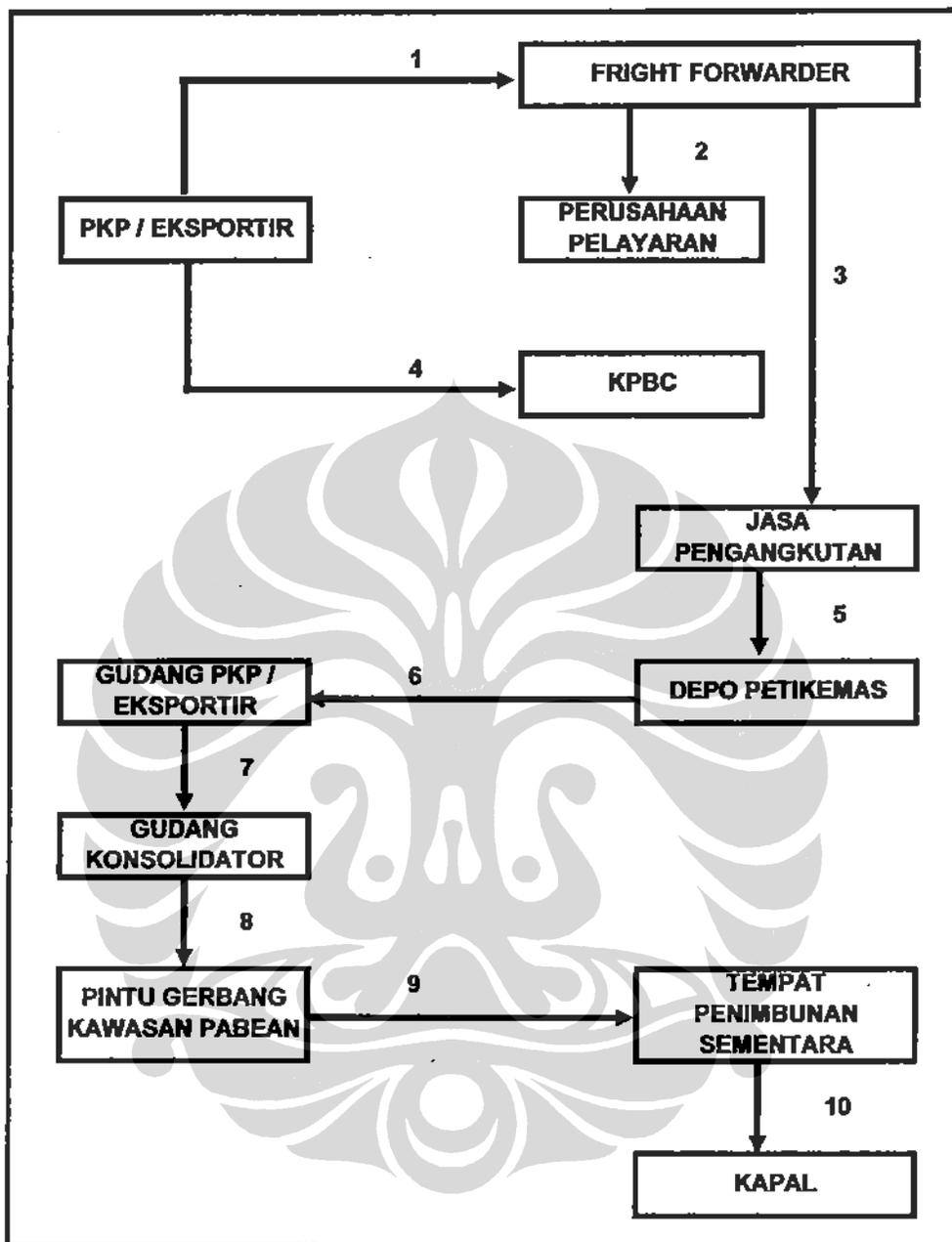
Keterangan Gambar 1:

1. Wajib Pajak mengajukan instruksi pengiriman (*shipping instruction*) kepada Perusahaan Pelayaran, kemudian setelah disetujui perusahaan pelayaran akan menerbitkan *Bill of Lading* (*Master BL*), Formulir Pengambilan Petikemas dan Nomor Petikemas untuk diambil di Depo Petikemas.
2. Wajib Pajak mendaftarkan ekspor pada Kantor Pelayanan Bea dan Cukai. KPBC akan menerbitkan dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB).
3. Wajib Pajak menyewa kendaraan ke Perusahaan Pengangkutan sebagai sarana angkutan petikemas dari gudang Wajib Pajak ke pelabuhan/Terminal Operator Petikemas.

4. Kendaraan pengangkut mengambil petikemas kosong dari Depo Petikemas sesuai Nomor Petikemas pada Formulir Pengambilan Petikemas dari Perusahaan Pelayaran.
5. Kendaraan pengangkut dengan petikemas kosong menuju Gudang PKP untuk melakukan pemuatan BKP.
6. Petikemas yang sudah terisi komoditi ekspor disertai dengan Dokumen Ekspor PEB, B/L dan Formulir Pengambilan Petikemas diangkut ke Kawasan Pabean dalam pelabuhan melalui Pintu Gerbang Kawasan Pabean untuk diperiksa kesesuaian antara dokumen-dokumen ekspor yang ada oleh petugas Bea dan Cukai. Kawasan Pabean adalah kawasan dengan batas-batas tertentu di pelabuhan laut, bandar udara, atau tempat lain yang ditetapkan untuk lalu lintas barang yang sepenuhnya berada di bawah pengawasan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Setelah pemeriksaan sesuai, petugas Bea dan Cukai akan memberikan kartu tanda masuk kawasan pabean (Kartu Kuning) dan memberikan stempel pada dokumen PEB, dan memproses penerbitan Persetujuan Ekspor (PE).
7. Dari Pintu Gerbang Kawasan Pabean, petikemas akan dibawa ke Terminal Operator Petikemas untuk disimpan di Tempat Penimbunan Sementara (TPS) sampai dengan Persetujuan Ekspor diterbitkan dan kemudian dilakukan pemuatan ke atas sarana pengangkut (kapal). Tempat Penimbunan Sementara adalah bangunan dan/atau lapangan atau tempat lain yang disamakan dengan itu di kawasan pabean untuk menimbun barang, sementara menunggu pemuatan atau pengeluarannya.
8. Terminal Operator Petikemas akan melakukan pemuatan petikemas ke atas sarana pengangkut (kapal) dan menerbitkan *Loading List*.

Sedangkan alur ekspor Wajib Pajak yang menggunakan 1 (satu) petikemas bersama-sama dengan eksportir lain (*Less Container Load/LCL*) berdasarkan penjelasan Wajib Pajak Eksportir dan Pemeriksa Pajak yang menjadi narasumber tesis ini memiliki tahap yang lebih panjang dan dokumen yang lebih banyak, sebagaimana diuraikan dalam Gambar 2 berikut:

Gambar 2: Alur Ekspor *Less Container Load (LCL)*



Sumber : Hasil wawancara terhadap narasumber (Wajib Pajak Eksportir dan Pemeriksa Pajak).

Keterangan Gambar 2:

1. Wajib Pajak mengajukan instruksi pengiriman (*shipping instruction*) kepada Agen Pelayaran/*Freight Forwarder*, kemudian setelah disetujui oleh *Freight*

*Forwarder* akan menerbitkan *Bill of Lading (House BL)* dan memberikan *Copy Master BL* dari perusahaan pelayaran (menyusul).

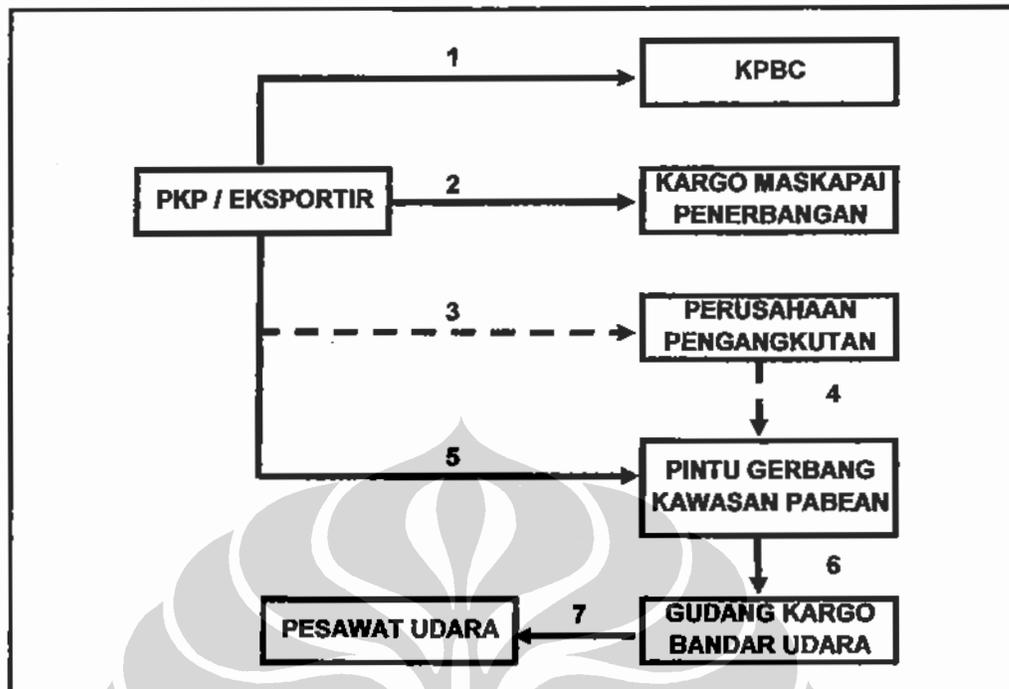
2. *Freight Forwarder* mengajukan instruksi pengiriman (*shipping instruction*) kepada perusahaan pelayaran, kemudian setelah disetujui perusahaan pelayaran akan memberikan *Bill of Lading (Master BL)* dan Nomor Petikemas untuk diambil di Depo Petikemas kepada *Freight Forwarder*.
3. *Freight Forwarder* akan menghubungi Perusahaan Pengangkutan untuk membawa petikemas dari gudang setiap eksportir ke pelabuhan/Terminal Operator Petikemas.
4. Wajib Pajak mendaftarkan ekspor pada Kantor Pelayanan Bea dan Cukai. KPBC akan menerbitkan dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB).
5. Kendaraan pengangkut mengambil petikemas kosong dari Depo Petikemas sesuai Nomor Petikemas pada Formulir Pengambilan Petikemas dari Perusahaan Pelayaran.
6. Kendaraan pengangkut dengan petikemas kosong menuju setiap gudang eksportir atau gudang *Freight Forwarder* untuk melakukan pemuatan BKP.
7. BKP yang akan diekspor disertai dengan dokumen ekspor PEB, B/L dari setiap eksportir diangkut ke Gudang Konsolidator untuk dilakukan pemuatan kedalam petikemas dan pemeriksaan kesesuaian dokumen ekspor masing-masing eksportir oleh konsolidator barang ekspor dan diterbitkan Pemberitahuan Konsolidasi Barang Ekspor (PKBE).

Konsolidator barang ekspor adalah badan usaha yang telah terdaftar untuk melaksanakan pengumpulan (konsolidasi) barang ekspor yang diberitahukan dalam dua atau lebih PEB dengan menggunakan peti kemas *Less Container Load (LCL)* yang dilakukan sebelum barang-barang ekspor tersebut dimasukkan ke Kawasan Pabean untuk dimuat ke atas sarana pengangkut. Pemberitahuan Konsolidasi Barang Ekspor (PKBE) adalah pemberitahuan barang ekspor konsolidasi yang dibuat oleh konsolidator yang berisi rincian seluruh dokumen pemberitahuan pabean dan atau cukai serta Persetujuan Ekspor barang ekspor yang ada dalam kontainer.

8. Petikemas yang sudah terisi komoditi ekspor disertai dengan Dokumen Ekspor PEB, B/L, PKBE dan Formulir Pengambilan Petikemas diangkut ke Kawasan Pabean dalam pelabuhan melalui Pintu Gerbang Kawasan Pabean untuk diperiksa kesesuaian antara dokumen-dokumen ekspor yang ada oleh petugas Bea dan Cukai. Setelah pemeriksaan sesuai, petugas Bea dan Cukai akan memberikan kartu tanda masuk pelabuhan (Kartu Kuning) dan memberikan stempel pada setiap dokumen PEB, kemudian memproses penerbitan Persetujuan Ekspor (PE).
9. Dari Pintu Gerbang Kawasan Pabean, petikemas akan dibawa ke Terminal Operator Petikemas untuk disimpan di Tempat Penimbunan Sementara (TPS) sampai dengan Persetujuan Ekspor diterbitkan dan kemudian dilakukan pemuatan ke atas sarana pengangkut (kapal).
10. Terminal Operator Petikemas akan melakukan pemuatan petikemas ke atas sarana pengangkut (kapal) dan menerbitkan *Loading List*.

Alur ekspor yang menggunakan sarana pengangkutan udara lebih sederhana daripada yang menggunakan sarana pengangkutan laut. Pengiriman BKP keluar daerah pabean melalui jalur udara biasanya dilakukan dengan menggunakan kargo maskapai penerbangan. Rincian Alur ekspor melalui kargo udara berdasarkan penjelasan Wajib Pajak Eksportir dan Pemeriksa Pajak yang menjadi narasumber tesis ini diuraikan pada Gambar 3 sebagai berikut:

**Gambar 3 : Alur Ekspor Melalui Kargo Maskapai Penerbangan**



Sumber : Hasil wawancara terhadap narasumber (Wajib Pajak Ekspor dan Pemeriksa Pajak).

**Keterangan Gambar 3:**

1. Wajib Pajak mendaftarkan ekspor pada Kantor Pelayanan Bea dan Cukai. KPBC akan menerbitkan dokumen Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB).
2. Wajib Pajak mengajukan instruksi pengiriman kepada Perusahaan Kargo Maskapai Penerbangan, kemudian setelah disetujui Perusahaan Kargo Maskapai Penerbangan akan menerbitkan *Airway Bill*.
3. Apabila menggunakan jasa dari Perusahaan Pengangkutan, Wajib Pajak akan menghubungi Perusahaan Pengangkutan untuk membawa BKP yang akan diekspor dari gudang PKP ke Kawasan Kargo Bandar Udara.
4. BKP yang akan diekspor dibawa dari gudang PKP ke Kawasan Pabean/Kawasan Kargo Bandar Udara melalui Di Pintu Gerbang Kawasan Pabean.
5. Apabila mengantar dengan kendaraan sendiri, Wajib Pajak akan membawa BKP yang akan diekspor dari gudang ke Kawasan Pabean/Kawasan Kargo Bandar Udara Di Pintu Gerbang Kawasan Pabean.

6. Di Pintu Gerbang Kawasan Pabean kesesuaian antara dokumen-dokumen ekspor berupa PEB dan Airway Bill diperiksa oleh petugas Bea dan Cukai. Setelah pemeriksaan sesuai, petugas Bea dan Cukai akan memberikan stempel pada dokumen PEB dan memproses penerbitan Persetujuan Ekspor (PE). BKP diangkut ke Tempat Penimbunan Sementara yang berupa Gudang Kargo Bandar Udara.
7. Kargo Maskapai Penerbangan akan melakukan pemuatan BKP ke pesawat udara.

#### 4.1.2 Efektifitas Pemeriksaan Restitusi PPN

Berdasarkan alur ekspor yang telah diuraikan pada sub bab 4.1.1, praktek ekspor fiktif sebelum diberlakukannya PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 dilakukan dengan modus memalsukan dokumen *House Bill of Lading* yang diterbitkan oleh agen pelayaran/*freight forwarder*. Pemalsuan tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri ataupun kerjasama dengan agen pelayaran yang bersangkutan atau disebut juga dengan jual beli *Bill of Lading*. Modus ini dapat dilakukan karena syarat formal dokumen yang harus diserahkan oleh Wajib Pajak dalam KEP- 160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 adalah *Bill of Lading*, sehingga Wajib Pajak diperbolehkan hanya menyerahkan *House Bill of Lading* tanpa dilampiri dengan *Master Bill of Lading* dari perusahaan pelayaran. Konfirmasi *House Bill of Lading* pada agen pelayaran yang dilakukan Pemeriksa cenderung akan dijawab "Ada dan sesuai" oleh agen pelayaran karena adanya kerjasama dan hubungan saling membutuhkan antara Wajib Pajak dengan Agen Pelayaran, sehingga secara formal Wajib Pajak telah memenuhi syarat dokumen *Bill of Lading*.

Pemeriksaan restitusi PPN setelah diberlakukannya PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 cukup efektif meredam praktek ekspor fiktif terutama dengan menambahkan persyaratan dokumen yang harus dilampirkan, yaitu *Master Bill of Lading* yang diterbitkan oleh perusahaan pelayaran. Dengan penambahan syarat ini, hanya sebagian kecil dari Wajib Pajak yang dapat melampirkan minimal *copy Master Bill of Lading* yang diterbitkan oleh Perusahaan Pelayaran. Bahkan sebagian konfirmasi atas *Master Bill of Lading* yang dilampirkan oleh

Wajib Pajak dijawab "Tidak Ada" oleh Perusahaan Pelayaran dan diduga merupakan dokumen palsu.

Pemeriksa 1:

Pada kenyataannya Master B/L bukanlah dokumen kunci yang menentukan bahwa ekspor telah dilakukan karena alur ekspor sendiri masih panjang, jadi masih ada potensi kejahatan yang dilakukan setelah tahap penerbitan Master B/L karena pergerakan petikemas masih jauh sebelum dimuat keatas kapal.

Sesuai dengan uraian Pemeriksa 1 dan dengan memahami alur ekspor yang telah diuraikan pada sub bab 4.1.1, dapat diketahui bahwa penambahan *Master Bill of Lading* sebagai dokumen yang harus dilampirkan oleh Wajib Pajak ternyata masih merupakan sebagian dari keseluruhan dokumen yang seharusnya dimiliki setiap eksportir untuk dapat membuktikan kebenaran ekspor. Pernyataan Pemeriksa 1 tersebut tidak jauh berbeda dengan pendapat Pemeriksa 2 dimana setelah mempelajari alur ekspor, diketahui bahwa barang ekspor masih harus melewati beberapa tahap sebelum barang ekspor tersebut diangkut keluar dari daerah pabean, dan pada setiap tahap tersebut Wajib Pajak akan mendapatkan dokumen/bukti yang bisa digunakan untuk mendukung kebenaran transaksi ekspor.

Pemeriksa 2:

Dengan mempelajari alur ekspor, kita bisa mengetahui dengan jelas tahap-tahap yang harus dilalui sampai dengan barang naik ke kapal dan berangkat dari pelabuhan. Pada setiap tahap itu ada dokumen yang diterbitkan oleh pihak yang bersangkutan seperti kartu kuning dan PKBE. Kalau Wajib Pajak memang benar-benar melakukan ekspor, pasti akan memiliki semua dokumen itu.

Dokumen ekspor yang dipersyaratkan dalam PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 untuk dilampirkan oleh Wajib Pajak hanyalah dokumen yang berhubungan dengan Agen Pelayaran, Perusahaan Pelayaran, dan Kantor Pelayanan Bea dan Cukai yaitu *House B/L*, *Master B/L*, PEB, dan PE. Sementara itu dalam alur ekspor, pergerakan BKP yang akan diekspor oleh Wajib Pajak masih harus melewati beberapa tahap sampai dengan BKP yang dikemas dalam petikemas dimuat keatas kapal oleh Terminal Operator Petikemas.

Pendapat dari Irawan, Ak, MBT, Kepala Sub Direktorat Peraturan Pajak Pertambahan Nilai DJP sedikit berbeda, yaitu lebih menitikberatkan kepada keyakinan Pemeriksa atas transaksi ekspor yang dilakukan Wajib Pajak dan prosedur ideal dari suatu aturan pajak. Oleh karena itu pengujian tambahan atau konfirmasi pada Terminal Operator Petikemas adalah suatu pilihan dan bukan keharusan sesuai dengan keyakinan masing-masing Pemeriksa dilapangan.

Kepala Sub Direktorat PP DJP:

PER-122 sebenarnya sudah sesuai dan sudah cukup untuk melakukan pengujian tentang kebenaran transaksi ekspor, namun tidak ada salahnya dilakukan pengujian lain diluar yang dipersyaratkan dalam PER-122, sebenarnya ini masalah keyakinan Pemeriksa. Kalau dari *pre-audit* atau saat identifikasi masalah dapat meyakini kebenaran ekspor, tidak perlu lagi ada pengujian lain. Namun jika Pemeriksa belum merasa yakin, bisa saja dilakukan pengujian tambahan atau konfirmasi pada pihak ketiga seperti kepada Terminal Operator Petikemas.

Salah satu pihak yang sebenarnya sangat potensial untuk membuktikan kebenaran transaksi ekspor adalah Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, yaitu pihak yang memiliki hak dan kewajiban untuk melakukan pengawasan terhadap lalu lintas barang impor dan ekspor. Sesuai dengan Pasal 11A Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Kepabeanan melalui Kantor Pelayanan Bea dan Cukai atau disebut juga dengan Kantor Pabean, eksportir diwajibkan untuk memberitahukan barang yang akan diekspor dengan pemberitahuan pabean. Selain itu eksportir juga diwajibkan untuk melaporkan kepada pejabat bea dan cukai apabila barang yang telah diberitahukan untuk diekspor tersebut dibatalkan untuk diekspor. Namun sangat disayangkan bahwa Direktorat Bea dan Cukai hanya melakukan pemeriksaan fisik barang terhadap barang ekspor tertentu sebagaimana diuraikan dalam Pasal 10 Keputusan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor KEP-151/BC/2003 tanggal 28 Juli 2003, yaitu barang ekspor yang akan diimpor kembali, barang diekspor kembali, dan barang ekspor yang telah mendapat Persetujuan Ekspor yang terkena NHI (Nota Hasil Intelijen). Sedangkan untuk barang ekspor lainnya hanya dilakukan penelitian dokumen saja.

Pemeriksa 1:

Sayangnya Bea dan Cukai dengan alasan keterbatasan tenaga dan pelayanan, tidak melakukan pemeriksaan fisik barang terhadap semua barang ekspor, padahal kalau semua diperiksa fisik barangnya, konfirmasi kebenaran ekspor

ke Bea dan Cukai adalah hal yang sangat *valid* dalam pembuktian kebenaran transaksi ekspor. Idelanya Bea dan Cukai sebagai wakil pemerintah yang bertugas menjaga pintu gerbang keluar masuknya barang dan mengawasi lalu lintas barang impor dan ekspor menjadi pihak yang paling mengetahui dan bertanggung jawab atas kebenaran impor dan ekspor. Apalagi Bea dan Cukai dan Pajak sama-sama dibawah naungan Departemen Keuangan, seharusnya kerjasama dan koordinasi bisa lebih baik.

Pemeriksa 1 berpendapat bahwa konfirmasi kepada DJBC adalah salah satu cara untuk membuktikan kebenaran transaksi ekspor, namun kenyataannya informasi yang diberikan oleh pihak DJBC sangat terbatas bahkan DJBC secara terbuka memberikan pernyataan bahwa DJBC tidak dapat menjamin kebenaran realisasi ekspor, melainkan hanya dapat menginformasikan bahwa ekspor benar telah didaftarkan oleh eksportir. Selain itu untuk dapat mencegah dan mengungkap praktek ekspor fiktif sebagai salah satu kejahatan pajak, dibutuhkan kerjasama dan koordinasi yang baik antara pihak-pihak yang berwenang dan berhubungan dengan alur ekspor. Dalam hal ini DJBC dan DJP yang merupakan bagian dari Departemen Keuangan Republik Indonesia, seharusnya bisa saling berkoordinasi dan mendukung sesuai dengan tugas pokok masing-masing instansi.

Pendapat Pemeriksa 1 tersebut secara umum tidak jauh berbeda dengan pendapat yang diungkapkan oleh Christine (2007) dalam tulisannya yang berjudul "*Tax Fraud: an Emerging Issue for Concern*", yaitu hal utama untuk memerangi kejahatan pajak adalah kerjasama dan koordinasi yang baik antara instansi pemerintah yaitu antara DJP dengan Polisi, Bank dan DJBC.

Dari uraian diatas, hal yang menjadi perhatian adalah bahwa pemeriksaan restitusi PPN setelah diberlakukannya PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 hanya efektif untuk mencegah praktek ekspor fiktif dengan modus pemalsuan dokumen *Bill of Lading* saja, namun belum efektif untuk mencegah praktek ekspor fiktif yang dilakukan pada tahap selanjutnya dalam alur ekspor keseluruhan. Oleh karena itu untuk kepentingan pemeriksaan dan mendapatkan keyakinan penuh bahwa BKP tersebut benar-benar diekspor, Pemeriksa harus meminjam dan mengolah dokumen-dokumen lain yang berhubungan dengan ekspor dan melakukan Rekonsiliasi Data PEB dan Penelusuran Kontainer (*Container Tracking*) pada Terminal Operator Petikemas sebagai pihak terakhir yang bertanggungjawab atas pemuatan petikemas keatas kapal. Konfirmasi pada

Terminal Operator Petikemas dilakukan untuk mengetahui pergerakan terakhir petikemas yang berisi BKP yang akan diekspor oleh Wajib Pajak, sehingga apabila pergerakan petikemas tidak sampai pada tahap akhir dapat disimpulkan bahwa BKP tersebut tidak dimuat ke atas kapal dan tidak dianggap sebagai transaksi ekspor. Selain itu, teknik pemeriksaan alternatif untuk membuktikan kebenaran ekspor adalah dengan melakukan analisis arus uang dan analisis arus barang.

#### **4.1.3 Rekonsiliasi Data PEB dan Penelusuran Kontainer (*Container Tracking*) Terminal Operator Petikemas**

Rekonsiliasi Data PEB dan Penelusuran Kontainer (*Container Tracking*) Terminal Operator Petikemas sesuai dengan Petunjuk Pemanfaatan Aplikasi Rekonsiliasi Data PEB dan Container Tracking yang disusun oleh Tim Ekspor Impor Direktorat Informasi Perpajakan DJP (2006) adalah salah satu teknik pemeriksaan alternatif untuk mendapatkan keyakinan penuh bahwa transaksi ekspor memang telah dilakukan. Rekonsiliasi data PEB dimaksudkan untuk memberikan informasi arus petikemas barang ekspor yang diberitahukan kepada pabean dengan menggunakan dokumen PEB. Rekonsiliasi dilakukan dengan membandingkan nomor pendaftaran dan tanggal PEB yang diperoleh secara elektronik (*on line*) dengan nomor pendaftaran PEB yang diterima oleh terminal operator petikemas ekspor pada rekaman elektronik *loading list*. *Loading list* adalah daftar barang yang telah dilakukan pemuatan ke atas kapal oleh terminal operator.

Dengan melakukan rekonsiliasi antara PEB dengan *loading list* diperoleh informasi mengenai barang ekspor yang diberitahukan dalam PEB benar telah dimuat ke atas kapal oleh terminal operator petikemas. *Loading List* memuat informasi mengenai PEB, Nama Kapal Pengangkut, Tanggal Pemuatan dan Billing, Pelabuhan Tujuan Ekspor, Nomor Petikemas, Nama dan NPWP Eksportir yang memperoleh Persetujuan Ekspor. Terminal operator petikemas hanya memuat petikemas ke atas kapal setelah memperoleh persetujuan ekspor (muat) dari pabean, oleh karena itu daftar petikemas yang dimuat ke atas kapal

sebagaimana tercantum dalam *loading list* adalah petikemas yang telah mendapat persetujuan ekspor oleh pabean.

Untuk saat ini data digital *loading list* diperoleh dari Pemuatan Petikemas Ekspor Pelabuhan Tanjung Priok yang meliputi Terminal Petikemas Koja, Jakarta International Container Terminal (JICT), Multi Terminal Indonesia (MTI), dan Mustika Alam Lestari (MAL) untuk periode 2002 sampai dengan 2008. Namun karena jumlahnya yang sangat banyak, sampai dengan saat ini masih dilakukan penyesuaian struktur data.

#### Pemeriksa 1:

Pihak terakhir dalam alur ekspor yang berhubungan dengan petikemas yang akan diekspor adalah Terminal Operator Petikemas, jadi langkah terakhir yang bisa dijadikan acuan adalah konfirmasi atas *loading list* yang diterbitkan oleh Terminal Operator tersebut sebagai pihak yang melakukan pemuatan petikemas ke atas kapal.

Pernyataan Pemeriksa 1 didasari oleh pertimbangan bahwa keterangan dari Terminal Operator Petikemas sebagai pihak ketiga sangat diperlukan untuk menunjang dan memberikan kepastian atas kebenaran kegiatan. Keterangan tersebut diharapkan dapat bersifat objektif (tidak berpihak) atau merupakan penegasan dari pihak yang lebih ahli mengenai kegiatan pemuatan petikemas ke atas kapal yang sudah mendapat persetujuan ekspor oleh pabean.

Aplikasi rekonsiliasi data PEB digunakan sebagai alat bantu untuk mengetahui arus barang ekspor yang dimuat dengan petikemas di pelabuhan laut. Namun konfirmasi *loading list* atau disebut juga dengan *container tracking* langsung kepada Terminal Operator Petikemas tetap perlu dilakukan untuk mendapatkan kepastian bahwa barang ekspor tersebut telah benar-benar dimuat ke atas kapal. Konfirmasi *loading list* ini merupakan langkah terakhir untuk mengetahui pergerakan barang yang akan diekspor dari pelabuhan untuk dimuat ke atas kapal. Konfirmasi *loading list* ini juga memberikan informasi yang cukup akurat mengenai lokasi petikemas yang dimuat di atas kapal.

#### 4.1.4 Analisis Arus Uang

Analisis arus uang dilakukan sebagai teknik pemeriksaan alternatif untuk meyakini kebenaran transaksi pembelian BKP dan mendukung keabsahan

persyaratan material Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Wajib Pajak. Selain itu, Analisis arus uang juga dilakukan untuk meyakini bahwa transaksi ekspor terjadi dengan nyata dan terbukti bahwa dana/pembayaran tersebut berasal dari lawan transaksi di luar negeri dan bukan penjualan lokal dalam negeri. Analisis arus uang ini bertujuan untuk mencegah terjadinya praktek jual beli faktur pajak fiktif dan praktek ekspor fiktif dimana yang sebenarnya terjadi hanyalah pertukaran dokumen tanpa adanya arus uang dan atau arus barang.

#### Pemeriksa 2:

Analisis arus uang dilakukan untuk mengetahui aliran dana yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk membayar transaksi pembeliannya, dan yang paling penting adalah arus pendapatan Wajib Pajak dari transaksi ekspor. Logikanya mekanisme penerimaan uang dari transaksi ekspor tidak dilakukan secara tunai tetapi melalui transfer TT antar bank pembeli di luar negeri ke rekening bank Wajib Pajak di dalam negeri. Jaman sekarang transfer uang antar bank sudah umum apalagi kalau pembeli dan penjual jaraknya jauh dan jumlah dana juga besar, pembayaran *cash kan* tidak praktis.

Pemeriksa 2 berpendapat bahwa analisis arus uang dilakukan untuk mengetahui aliran dana Wajib Pajak yang diterapkan pada transaksi pembelian BKP dilakukan dengan melakukan rekonsiliasi dokumen pengiriman uang, rekening koran, dan laporan keuangan Wajib Pajak. Analisis ini bertujuan untuk mendapatkan rincian dan kesesuaian arus uang yang dibayarkan kepada lawan transaksi dengan BKP yang diterima dan ada dalam persediaan.

Analisis arus uang yang diterapkan pada transaksi ekspor dilakukan dengan melakukan rekonsiliasi dokumen pengiriman uang yang berupa *Telegraphic Transfer (TT)*, *Letter of Credit (LC)*, atau *Wesel Inkaso (Collection Draft)* dengan rekening koran, dan laporan keuangan Wajib Pajak. Analisis ini bertujuan untuk mendapatkan kepastian bahwa aliran uang tersebut berasal dari pembeli di negara tujuan ekspor dan telah sesuai dengan rincian transaksi ekspor yang dilakukan. Sedikit berbeda dengan Pemeriksa 2, yang menjadi perhatian dari Pemeriksa 1 adalah kesesuaian mengenai jumlah uang masuk yang dibayarkan oleh pembeli (di luar negeri), pihak yang membayar, mekanisme pembayaran, dan keterkaitannya dengan laporan keuangan dan rekening koran Wajib Pajak.

#### Pemeriksa 1:

Tujuan analisis arus uang intinya yaitu untuk mengetahui apakah jumlah uang yang diterima cocok dengan *invoice*-nya? kalau beda apa sebabnya, apakah

kurs atau pembayaran dicicil/digabung? Kemudian bagaimana cara pembayarannya, apakah transfer antar bank, L/C, atau pembayaran tunai? Pastikan juga pihak yang melakukan pembayaran, apakah sudah sesuai dengan pembeli yang sebenarnya? Terakhir, kita lihat laporan keuangan dan rekening korannya, masuknya pembayaran minimal akan langsung merubah saldo kas atau bank termasuk kesesuaian dengan rekening korannya. Dari situ bisa kita nilai kesesuaian dan kewajaran transaksinya.

#### 4.1.5 Analisis Arus Barang

Analisis arus barang dilakukan sebagai teknik pemeriksaan alternatif untuk dapat mengetahui pergerakan arus barang yang dibeli, tersimpan sebagai persediaan, dan telah terjual. Analisis arus barang ini dilakukan secara terintegrasi, yaitu jenis dan jumlah BKP dirunut mulai dari pembelian, pergerakan persediaan, sampai dengan BKP tersebut dijual/ekspor dalam tabel tersendiri.

Pemeriksa 2:

*Seringkali* Wajib Pajak ga bisa membuktikan kesesuaian barang yang dibelinya dengan barang yang dijual. Jadi *ga nyambung* jumlah dan jenis barangnya. Yang dibeli barang apa, yang ada dipersediaan barang apa, dan yang dijual barang apa *ga matching*. Atau barangnya sesuai tapi jumlahnya *ga jelas*, jadi *bikin curiga jangan-jangan* ada transaksi pembelian atau penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT.

Analisis arus barang bertujuan untuk mengetahui kesesuaian jumlah dan jenis antara BKP yang dibeli, BKP yang masih menjadi persediaan, dan BKP yang dijual/ekspor. Analisis arus barang akan sulit diterapkan apabila jumlah BKP yang diperjual belikan oleh Wajib Pajak banyak dan jenisnya beragam. Selain itu, untuk Wajib Pajak yang merupakan produsen dimana jenis bahan baku yang dibeli dengan BKP yang diproduksi dan dijual (barang jadi) berbeda, analisis arus barang harus dilakukan secara bertahap dan Pemeriksa harus memahami proses produksi yang berlangsung. Sebagaimana dikemukakan oleh Pemeriksa 2, analisis arus barang penerapannya sangat beragam, sehingga harus disesuaikan dengan keadaan dan kegiatan masing-masing Wajib Pajak.

Pemeriksa 2:

Penerapan analisis arus barang bisa berbeda pada tiap perusahaan, paling mudah penerapannya kalau usaha Wajib Pajak adalah perdagangan jadi barang yang dibeli dan barang yang dijual sama, tapi kalau Wajib Pajak melakukan industri harus dilakukan bertahap dan harus dipahami proses produksinya. Kendalanya adalah kalau jenis dan jumlah barangnya banyak, jadi butuh waktu dan ketelitian *ekstra* dari Pemeriksa.

#### **4.2 Analisis Dampak Pemberlakuan PER-122/PJ/2006 Tanggal 15 Agustus 2006 Terhadap Kepastian Hukum dan Pelayanan Kepada Wajib Pajak.**

Secara umum dengan diberlakukannya PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 sebagai acuan dalam pelaksanaan pemeriksaan restitusi PPN, jangka waktu penyelesaian dan tatacara restitusi PPN telah diatur secara jelas dengan tujuan untuk memberikan kepastian hukum dan pelayanan kepada Wajib Pajak. Namun dalam pelaksanaannya selain memberikan dampak positif, pemberlakuan PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 juga memberikan dampak negatif bagi Wajib Pajak.

Dampak positif dari pemberlakuan PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 adalah adanya kepastian jangka waktu penyelesaian pemeriksaan restitusi PPN yang diatur khusus dengan mekanisme analisa risiko. Oleh karena itu bagi Wajib Pajak yang nyata-nyata melakukan transaksi ekspor dan memiliki seluruh dokumen ekspor yang dipersyaratkan akan mendapatkan kepastian jangka waktu penyelesaian pemeriksaan restitusi PPN. Sebagai contoh, bagi Wajib Pajak yang memiliki risiko rendah, kepastian jangka waktu penyelesaian yaitu 2 (dua) bulan sejak saat diterima permohonan secara lengkap merupakan keuntungan karena dapat memperoleh hak atas restitusi PPN secara cepat untuk mendukung likuiditas keuangan Wajib Pajak.

Sedangkan dampak negatifnya antara lain adalah semakin banyaknya dokumen ekspor yang harus dikumpulkan dan diserahkan oleh Wajib Pajak pada Pemeriksa dalam rangka mendukung kebenaran transaksi ekspor dan keterbatasan jangka waktu pemeriksaan cenderung akan merugikan Wajib Pajak jika proses konfirmasi masih belum dijawab dianggap tidak ada dan dilakukan koreksi oleh Pemeriksa. Selain itu PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 juga belum memberikan solusi keadilan bagi Wajib Pajak karena kebijakan tersebut masih merupakan kebijakan yang cenderung berpihak kepada pemerintah untuk mengamankan penerimaan negara dan tidak memberikan keseimbangan antara hak dan kewajiban kepada Wajib Pajak. Oleh karena itu, sebagai suatu kebijakan, PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 lebih banyak memberikan dampak

negatif terhadap kepastian hukum dan pelayanan kepada Wajib Pajak yang dapat dikelompokkan dalam 2 (dua) masalah utama, yaitu:

1. PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 tidak memberikan keseimbangan antara hak dan kewajiban Wajib Pajak karena tidak mengatur secara jelas mengenai penghargaan (*reward*) dan sanksi (*punishment*) kepada Wajib Pajak.
2. PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 tidak memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak tentang bukti dan dokumen yang harus dilampirkan dalam rangka penyelesaian pemeriksaan restitusi PPN.

#### 4.2.1 Keseimbangan Antara Hak dan Kewajiban

Penerbitan PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 bertujuan untuk menyempurnakan peraturan sebelumnya sehingga dapat mencegah terjadinya praktek ekspor fiktif sekaligus untuk memberikan kepastian hukum dan pelayanan kepada Wajib Pajak. Namun PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 belum memberikan solusi keadilan bagi Wajib Pajak karena kebijakan tersebut masih merupakan kebijakan yang cenderung berpihak kepada pemerintah untuk mengamankan penerimaan negara sebagai tujuan utama. Ketentuan dalam PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 hanya mengatur tentang jangka waktu penyelesaian dan dokumen yang harus dilampirkan oleh Wajib Pajak. Ketentuan tersebut menuntut Wajib Pajak untuk dapat memenuhi seluruh syarat dan ketentuan, sehingga apabila Wajib Pajak tidak dapat memenuhi syarat dan ketentuan tersebut akan dikenakan sanksi (*punishment*) berupa koreksi dan atau sanksi administrasi perpajakan.

Sementara itu bagi Wajib Pajak, penerbitan PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 justru menambah beban pembuktian atas dokumen ekspor yang harus dilampirkan dalam proses pemeriksaan restitusi PPN. Selain itu PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 juga memperlakukan Wajib Pajak seolah-olah semua Wajib Pajak tidak memenuhi syarat dan ketentuan yang diatur sehingga harus membuktikan kebenaran transaksi ekspornya terlebih dahulu sebelum memperoleh hak atas restitusi PPN.

Eksportir 1:

Sebenarnya saya tidak keberatan dengan syarat yang diminta dalam PER-122, tapi *mestinya* aturan pajak jangan *melulu* menuntut kewajiban Wajib Pajak

*dong*, jadi *kesannya* Wajib Pajak itu *penjahat* semua dan harus diperiksa untuk membuktikan bahwa dia tidak bersalah. Yang adil mestinya *kalo* Wajib Pajak salah dikasih *punishment*, tapi *kalo* wajib pajak bener atau patuh atau apalah sebutannya *yah* dikasih *reward*.

Eksportir 1 berpendapat bahwa idealnya PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 selain mengatur tentang kewajiban yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak juga mengatur mengenai hak yang menyertai pelaksanaan kewajiban tersebut. Keadilan suatu kebijakan dapat dilihat dari keseimbangan antara kewajiban yang disyaratkan didalamnya dengan hak yang akan diperoleh apabila Wajib pajak telah melaksanakan kewajiban tersebut. Keseimbangan antara hak dan kewajiban juga menyangkut tentang perlakuan yang sama, yaitu apabila Wajib Pajak tidak memenuhi syarat yang ditentukan atau melanggar ketentuan maka akan diberi sanksi (*punishment*) namun jika Wajib Pajak dapat membuktikan kebenaran dan telah melakukan pengorbanan untuk memenuhi aturan tersebut akan diberikan penghargaan (*reward*).

Eksportir 1:

Contohnya masalah bunga 2% *kan cuma* diterapkan kalau Wajib Pajak salah dan dikoreksi jadi pajak yang harus dibayar dalam SKPKB ditambah bunga sebagai *punishment*, tapi kalo yang diterbitkan SKPLB, Wajib Pajak tidak ditambah imbalan bunga 2%, padahal uang kami *kan* ditahan *sama* negara untuk sekian lama, *padahal* seharusnya bisa dapakai untuk *muter* usaha.

Keseimbangan antara hak dan kewajiban dalam penerapan suatu kebijakan akan memberikan rasa keadilan bagi Wajib Pajak, sebagai contoh, pada saat Wajib Pajak melaporkan SPT Kurang Bayar maka akan langsung dilunasi saat/sebelum pelaporan SPT Kurang Bayar tersebut, maka keseimbangan akan terjadi apabila penerapan pengembalian kelebihan pembayaran pajak juga dilakukan saat Wajib Pajak melaporkan SPT Lebih Bayar.

Liam Ebrill, et al (2001) dalam bukunya yang berjudul "*The Modern VAT*" berpendapat bahwa pada prinsipnya *refund* harus dibayarkan langsung sesuai dengan SPT Masa PPN (*VAT Return*) yang menyatakan lebih bayar. Kebijakan *refund* langsung ini telah diaplikasikan pada sebagian besar negara maju dimana *refund* dibayarkan dalam waktu tiga sampai empat minggu sejak berakhirnya masa pajak.

Begitu juga apabila terhadap Wajib Pajak dilakukan pemeriksaan dan diterbitkan SKPKB, maka Wajib Pajak wajib untuk melunasi pajak terutang sebagaimana SKPKB ditambah dengan sanksi administrasi bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Sebaliknya, keseimbangan akan terjadi apabila penerapan bunga 2% (dua persen) juga dilakukan pada sisi hak Wajib Pajak yaitu saat Wajib Pajak melaporkan SPT Lebih Bayar, maka apabila hasil pemeriksaan adalah SKPLB maka Wajib Pajak berhak untuk memperoleh kembali (restitusi) pajak yang lebih dibayar tersebut ditambah imbalan bunga 2% (dua persen) per bulan dihitung sejak saat kelebihan pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.

Dalam PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 dikeluarkannya restitusi atas kelebihan pembayaran pajak seakan-akan merupakan penghargaan (*reward*) yang diberikan kepada Wajib Pajak, walaupun sebenarnya dana kelebihan bayar Wajib Pajak adalah dana milik Wajib Pajak yang "dititipkan" pada negara sehingga merupakan hak milik Wajib Pajak yang dapat dimiliki kembali pada saat penyampaian SPT Lebih Bayar. Oleh karena restitusi dianggap sebagai penghargaan (*reward*) maka penentuan jangka waktu penyelesaian pemeriksaan restitusi atas dana kelebihan pembayaran pajak tersebut tidak mempertimbangkan nilai waktu (*time value of money*) dan kebutuhan likuiditas Wajib Pajak.

#### Eksportir 1:

Dana lebih bayar itu *kan* sebenarnya uang milik kami, tapi karena mekanisme PPN di Indonesia dengan selisih PK dan PM maka sementara dititipkan ke negara sebelum dikembalikan. Karena itu dana milik kami seharusnya pemerintah juga mempertimbangkan *time value of money*-nya *dong, yah anggap* saja ini nabung dipemerintah dipersamakan seperti nabung di bank *kan* dapat bunga. Nah bunga itu juga yang akan menjadi pertimbangan Pemeriksa untuk *cepat-cepet nyelesein* pemeriksaannya supaya negara *ga* terlalu banyak bayar bunga.

#### 4.2.2 Kepastian Hukum atas Bukti dan Dokumen yang Dipersyaratkan

Disamping keseimbangan antara hak dan kewajiban, PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 juga tidak memberikan kepastian hukum mengenai bukti dan dokumen yang dipersyaratkan. Penambahan bukti dan dokumen yang harus dilampirkan oleh Wajib Pajak seharusnya juga diimbangi dengan memberikan kepastian hukum, yaitu kepastian bahwa apabila Wajib Pajak dapat memenuhi dokumen yang dipersyaratkan maka restitusi sudah dapat dipastikan akan disetujui.

Dokumen ekspor yang dipersyaratkan dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 adalah *Master Bill of Lading* yang merupakan dokumen yang diterbitkan oleh perusahaan pelayaran (*shipping line*) sebagai kontrak pengiriman dan penyerahan barang-barang yang diangkut. *Master Bill of Lading* tersebut diharapkan menjadi dokumen yang dapat membuktikan kebenaran mengenai pengiriman barang yang diekspor. Pada saat Wajib Pajak melakukan ekspor *Full Container Load (FCL)*, *Master Bill of Lading* dapat langsung diperoleh Wajib Pajak dari perusahaan pelayaran karena instruksi pengiriman (*shipping instruction*) dilakukan langsung oleh Wajib Pajak kepada Perusahaan Pelayaran. Namun jika Wajib Pajak melakukan ekspor *Less Container Load (LCL)*, Wajib Pajak hanya mendapatkan *House Bill of Lading* dari *Freight Forwarder*, karena yang mengajukan instruksi pengiriman adalah *Freight Forwarder* kepada perusahaan pelayaran. Untuk memenuhi ketentuan dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006, Wajib Pajak harus meminta copy *Master Bill of Lading* yang sebenarnya adalah milik *Freight Forwarder* sebagai pihak yang mengajukan instruksi pengiriman kepada perusahaan pelayaran. Oleh karena itu, jika *Master Bill of Lading* sebagai dokumen yang dianggap dapat membuktikan kebenaran ekspor dapat dipenuhi oleh Wajib Pajak dan berdasarkan konfirmasi dinyatakan benar, maka seharusnya permohonan restitusi langsung dikabulkan dan diterbitkan SKPLB.

Eksportir 2:

Tidak jadi masalah kalau Pemeriksa Pajak melakukan pengujian lain selain yang ada dalam PER-122 selama masih wajar dan sesuai dengan keadaan sebenarnya, *toh* kami bisa memenuhinya. Tapi untuk kebaikan semua pihak sebaiknya dibuat aturan yang tertulis, jadi penerapannya seragam demi keadilan dan keputusannya bisa objektif.

Apabila kepastian hukum atas bukti dan dokumen dapat diterapkan dengan konsisten maka objektivitas dapat terjaga. Namun dalam kenyataannya Pemeriksa seringkali melakukan pengujian dengan teknik pemeriksaan alternatif karena alasan ketidakyakinan atas transaksi ekspor Wajib Pajak. Pengujian tersebut tidak diatur dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 dan tidak seragam dilakukan oleh semua Pemeriksa sehingga dapat mengurangi nilai objektivitas Pemeriksa.

Kepala Sub Direktorat Peraturan Pajak Pertambahan Nilai DJP, Irawan, Ak, MBT, berpendapat bahwa Pemeriksa cukup melakukan pengujian sesuai prosedur dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006. Selama Pemeriksa melakukan seluruh prosedur yang dipersyaratkan dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006, seharusnya Pemeriksa tidak dapat dipersalahkan jika ternyata prosedur tersebut tidak dapat mendeteksi praktek ekspor fiktif yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Kepala Sub Direktorat PP DJP:

Seharusnya Pemeriksa cukup melakukan pemeriksaan sesuai PER-122, bila semua prosedur telah dilakukan dengan benar dan tidak ada "lain-lain" diluar itu, seharusnya Pemeriksa sudah terlindungi. Apabila ternyata dikemudian hari ditemukan bahwa Wajib Pajak ternyata *tidak benar* dan melakukan praktek ekspor fiktif, Pemeriksa seharusnya tidak dapat dipersalahkan.

Ketidakyakinan Pemeriksa pajak terjadi disebabkan oleh kekhawatiran menanggung risiko apabila keputusan restitusi keliru walaupun sudah menerapkan ketentuan dalam PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006. Pengalaman masa lalu dimana Pemeriksa selalu dicurigai dan dianggap bertanggungjawab apabila ditemukan adanya transaksi ekspor fiktif atas permohonan restitusi yang sudah dikabulkan sehingga merugikan keuangan negara juga merupakan faktor yang menjadi kekhawatiran Pemeriksa. Oleh karena itu Pemeriksa cenderung melakukan penelusuran arus ekspor dan pengujian dengan teknik pemeriksaan alternatif untuk meyakinkan dirinya bahwa ekspor benar-benar terjadi.

Pemeriksa 1:

*Container tracking* ini dilakukan untuk menambah keyakinan saya sebagai Pemeriksa dan yang paling penting adalah untuk mem-*back up* laporan saya, *soalnya* saya sebagai Pemeriksa walaupun sudah mengikuti aturan main kadang masih juga dipersalahkan kalau ternyata Wajib Pajak sebenarnya ga

*bener. Mestinya* ada klausul yang menjadi payung bagi Pemeriksa untuk menjamin keamanan Pemeriksa selama dia sudah mengikuti aturan main dengan benar, supaya kami juga tenang *kerjanya*.

Kepastian hukum atas bukti dan dokumen yang diterapkan dengan konsisten dan objektif akan mempermudah Wajib Pajak yang pada akhirnya menumbuhkan kepercayaan Wajib Pajak. Selain itu, kepastian hukum tersebut juga akan menjadi acuan Pemeriksa sehingga dapat mengambil keputusan dengan tepat dan dapat dipertanggungjawabkan.

#### **4.3 Analisis Tindakan Wajib Pajak Eksportir Untuk Memperoleh Hak Restitusinya Dengan Proses yang Sederhana dan Tepat Waktu**

Pemberlakuan PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 menimbulkan dampak positif dan juga dampak negatif. Hal tersebut memaksa Wajib Pajak Eksportir untuk dapat menyesuaikan diri dengan ketentuan yang berlaku agar usahanya dapat bertahan dan berjalan lancar.

##### **Eksportir 2:**

Seperti biasanya, setiap ada perubahan aturan kita ikuti saja aturan mainnya, tidak mungkin kita protes nanti *jadi aneh sendiri* kecuali sudah siap menanggung risiko. Begitu juga dengan PER-122, kalau *mau keluar* restitusinya ya diikuti saja, memang awalnya sulit karena butuh penyesuaian dan cari informasi *sana-sini*, tapi setelah jalan jadi terbiasa.

Penyesuaian yang dilakukan oleh Wajib Pajak antara lain adalah dengan melakukan pembenahan administrasi dokumen pembelian dan penjualan, memilih lawan transaksi (*supplier*) yang memiliki kredibilitas baik dalam pemenuhan kewajiban perpajakan terutama pelaporan SPT Masa PPN, dan melakukan pencatatan arus uang dan arus barang untuk mempermudah proses pembuktian pada saat pemeriksaan.

##### **4.3.1 Pembenahan Administrasi Dokumen Pembelian dan Penjualan**

Untuk memperlancar proses pemeriksaan dalam rangka restitusi PPN, Wajib Pajak melakukan pembenahan pada administrasi dokumen pembelian yaitu dengan melakukan pengelompokkan per transaksi pembelian yang terdiri dari *Purchase Order (PO)*, Faktur Penjualan (*Invoice*), Faktur Pajak, Surat Jalan, dan Bukti Pembayaran. Pengelompokkan dokumen-dokumen pembelian tersebut akan

memudahkan dalam penelusuran dan pembuktian kebenaran transaksi pembelian baik secara formal maupun material.

Pembenahan pada administrasi dokumen penjualan juga dilakukan dengan melakukan pengelompokan dokumen-dokumen per transaksi penjualan/ekspor yang terdiri dari *Purchase Order* (PO), Faktur Penjualan (*Invoice*), PEB, PE, *Master Bill of Lading/Airway Bill*, Polis Asuransi BKP yang diekspor, Kartu Tanda Masuk Pelabuhan (Kartu Kuning), *Loading Card*, dan Bukti Penerimaan Uang / Pelunasan Ekspor. Pengelompokan dokumen penjualan/ekspor tersebut dilakukan untuk memudahkan penelusuran dan pembuktian kebenaran transaksi ekspor yang dilakukan Wajib Pajak.

Eksportir 2:

Efek yang sangat terlihat *yah* dalam menyusun dokumen pembelian dan ekspor. Sekarang lebih rapi dan disusun per transaksi bukan per jenis dokumen, dan yang paling menjadi perhatian adalah semua dokumen disimpan walaupun *ga penting-penting banget* selama masih berhubungan, jadi kalau diminta pembuktian tinggal dilihat nomor *invoice*-nya semua sudah lengkap.

Wajib Pajak berpendapat untuk memudahkan pengawasan secara internal dan juga mempercepat proses pemeriksaan restitusi, setiap transaksi yang sudah dikelompokkan tersebut di catat dalam tabel tersendiri sehingga diperoleh rincian transaksi pembelian dan penjualan setiap bulan yang lengkap.

Eksportir 2:

Biar mudah dirunut, setiap transaksi yang sudah dikelompokkan itu dibuat *list* nya dalam tabel tersendiri di *excel*, jadi kalau ada yang dicari tinggal *klik* langsung dapat datanya *tinggal* dicocokkan saja dengan fisiknya.

Pendapat serupa juga diungkapkan oleh Eksportir 1 yang melakukan perubahan pengelompokan dokumen pembelian dan penjualan yang semula per jenis dokumen menjadi per transaksi untuk memudahkan dalam proses pemeriksaan restitusi PPN. Eksportir 1 juga membuat rincian catatan tiap transaksi untuk kepentingan internal dan mendukung pembuktian pada proses pemeriksaan restitusi PPN.

Eksportir 1:

Semula kami sudah melakukan pengarsipan dokumen dengan cara kami sendiri yaitu pengelompokan per jenis dokumen. Tapi belajar dari pengalaman pada pemeriksaan yang pertama, akhirnya untuk memudahkan

pencairan dan pengecekan pengelompokan arsip diubah menjadi per transaksi. Selain itu kami juga membuat list lengkap tersendiri untuk kepentingan manajemen. Memang menjadi pekerjaan tambahan, tapi dengan cara pengarsipan dan pencatatan seperti itu semua kepentingan bisa dipenuhi dan tidak repot lagi dibelakang hari.

#### 4.3.2 Pemilihan Lawan Transaksi (*Supplier*)

Selain memiliki penawaran harga yang kompetitif, pemilihan lawan transaksi (*supplier*) sebaiknya juga memperhatikan kredibilitasnya dalam pemenuhan kewajiban perpajakan terutama pelaporan SPT Masa PPN. Pemilihan *supplier* ini penting karena kerugian yang dialami oleh Wajib Pajak terkadang tidak disebabkan oleh kesalahan mereka sendiri, melainkan karena kelalaian atau kesalahan dari lawan transaksinya.

Eksportir 1:

Saya lebih baik memilih *suplier* yang saya kenal dan tau *track record* laporan PPN nya walaupun dia punya harga lebih tinggi, daripada milih *suplier* yang paling murah tapi *nanti-nantinya* malah jadi rugi karena dia *ga* lapor PPN.

Wajib Pajak lebih mengutamakan faktor keamanan dalam transaksinya daripada faktor ekonominya, hal ini disebabkan karena tidak adanya kepastian hukum dalam pengkreditan Pajak Masukan apabila lawan transaksi tidak melaporkan penyerahan BKP/JKP dalam SPT Masa PPN. Koreksi atas Faktur Pajak Masukan karena jawaban konfirmasi dari KPP lawan transaksi yang menyatakan "Tidak Ada" dapat terjadi apabila lawan transaksi tidak melaporkan transaksi penjualan dan Pajak Keluarannya dalam SPT Masa PPN atau lawan transaksi diidentifikasi sebagai penerbit atau pengguna faktur pajak fiktif.

Pemeriksa 1:

Sebenarnya memang tidak adil kalau saya koreksi Pajak Masukan karena lawan transaksi *ga ngelaporin* SPTnya, karena bisa saja kalau diuji arus barang dan arus uang pembelian itu sebenarnya memang terjadi dan lawan transaksi juga sudah memotong PPN masukannya, tapi ini juga sebagai pelajaran untuk Wajib Pajak *biar* memilih lawan transaksi yang *bener*, jadi akhirnya lawan transaksi yang *ga* lapor itu *ga* ada pelanggannya dan terpaksa *jadi bener*.

Pemeriksa pajak sendiri merasa bahwa koreksi yang dilakukan tidak adil karena yang sebenarnya melakukan kesalahan adalah Pihak Penjual, sedangkan pihak pembeli sudah melaksanakan kewajibannya dan PPN sudah dipotong oleh

pihak penjual. Oleh karena itu untuk menghindari kerugian seperti ini, Wajib Pajak akan lebih selektif dalam memilih lawan transaksi (*supplier*), yaitu hanya melakukan pembelian pada lawan transaksi yang benar-benar melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik terutama pelaksanaan Pelaporan SPT Masa PPN untuk menjamin Faktur Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tidak dikoreksi oleh Pemeriksa.

#### 4.3.3 Pencatatan Arus Uang dan Arus Barang

Untuk mengantisipasi permintaan pembuktian kebenaran transaksi pembelian dan penjualan melalui Analisis Arus Uang dan Analisis Arus Barang oleh Pemeriksa, Wajib Pajak terlebih dahulu membuat pencatatan arus uang dan pencatatan arus barang.

Pencatatan arus uang dilakukan dengan membuat tabel yang berisi rincian pengeluaran uang untuk pembayaran transaksi pembelian dan rincian pemasukan uang yang diperoleh dari transaksi penjualan/ekspor. Pencatatan arus uang ini juga dilampiri dengan copy rekening koran dan bukti pembayaran sehingga dapat ditelusuri dan dapat membuktikan kebenaran suatu transaksi dari arus uang yang ada.

Sedangkan pencatatan arus barang dilakukan dengan membuat tabel yang terintegrasi mengenai BKP yang dibeli, pergerakan BKP yang ada di persediaan, dan BKP yang telah dijual. Pencatatan arus barang akan memberikan informasi tentang pergerakan setiap jenis BKP mulai dari pembelian, penjualan, dan sisa BKP yang masih ada di persediaan.

##### Eksporir 2:

Awalnya *agak repot* juga *nyusun* tabel arus uang dan arus barang karena yang ada di kantor hanya data persediaan barang, daftar pembelian dan penjualan saja. Tapi setelah *jalan* tiga bulan jadi terbiasa dan jadi *gampang* karena tinggal *gabungin* kedalam satu tabel semua *jadi link*. Selain itu dengan menyusun arus barang dan arus uang ini juga memudahkan untuk menjawab pertanyaan saat pemeriksaan. Biasanya pemeriksaan jadi lebih cepat kalau kami membuat pencatatan arus uang dan barang karena akan lebih mudah *men-trace-nya*, tinggal dicocokkan saja dengan dokumen pendukung seperti rekening koran dan kartu persediaan akan kelihatan pergerakannya.

Dengan melakukan pencatatan arus uang dan arus barang, Wajib Pajak dapat memberikan pembuktian baik secara formal dan material bahwa transaksi

pembelian maupun transaksi penjualan/ekspor yang dilakukan adalah benar. Catatan arus uang dan arus barang yang diserahkan sebagai dokumen pendukung tersebut akan memudahkan Pemeriksa dalam merunut pergerakan uang dan barang Wajib Pajak dan akan memperlancar proses pemeriksaan.

