

**BAB III**  
**MEKANISME PEMERIKSAAN RESTITUSI PPN**  
**ATAS WAJIB PAJAK EKSPORTIR**

**3.1 Permohonan Pengembalian Pembayaran (Restitusi) PPN**

**3.1.1 Permohonan Pengembalian**

Pengembalian pembayaran (restitusi) PPN diatur secara khusus dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 sebagai peraturan pengganti dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 tentang Jangka Waktu Penyelesaian dan Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Proses restitusi PPN tersebut diawali dengan dilaporkannya SPT Masa PPN yang menyatakan lebih bayar oleh Wajib Pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 4 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006, permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang disampaikan oleh Wajib Pajak melalui :

- a. Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dengan cara mengisi kolom "dikembalikan (restitusi)", atau
- b. Surat permohonan tersendiri, apabila kolom "dikembalikan (restitusi)" dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

**3.1.2 Kelengkapan Bukti dan/atau Dokumen**

Pengajuan permohonan pengembalian pembayaran (restitusi) PPN oleh Pengusaha Kena Pajak harus dilengkapi dengan bukti dan/atau dokumen yang diperlukan agar proses restitusi dapat berjalan dengan lancar. Bukti atau dokumen yang harus disampaikan dalam rangka permohonan pengembalian berdasarkan Pasal 3 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15

Agustus 2006 dan diatur lebih lanjut dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.53/2006 tanggal 15 Agustus 2006 adalah yang berhubungan dengan transaksi pembelian dan transaksi penjualan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak.

Bukti atau dokumen pendukung transaksi pembelian BKP atau pemanfaatan JKP oleh Pengusaha Kena Pajak diserahkan untuk memberikan kepastian dan kesesuaian bahwa transaksi pembelian baik dalam negeri maupun impor tersebut benar-benar terjadi dan dapat dipertanggungjawabkan. Kebenaran transaksi pembelian itulah yang akan mendukung keabsahan Pajak Masukan untuk dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak. Bukti atau dokumen pendukung transaksi pembelian antara lain adalah:

- a. Dalam hal penyerahan/perolehan/penerimaan BKP dan atau JKP serta pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan atau BKP tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean, yaitu Faktur Pajak Keluaran dan Faktur Pajak Masukan yang berkaitan dengan kelebihan pembayaran pajak yang dimintakan pengembalian, termasuk dokumen-dokumen pendukung yaitu :
  - 1) Faktur penjualan/faktur pembelian, apabila Faktur Pajak dibuat berbeda dengan faktur penjualan/faktur pembelian;
  - 2) Bukti pengiriman/penerimaan barang; dan
  - 3) Bukti penerimaan/pembayaran uang pembelian/ penjualan barang/ jasa.
- b. Dalam hal impor Barang Kena Pajak, yaitu :
  - 1) Pemberitahuan Impor Barang (PIB) dan Surat Setoran Pajak atau bukti pungutan pajak oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PIB tersebut;
  - 2) Laporan Pemeriksaan Surveyor (LPS), sepanjang termasuk dalam kategori wajib LPS;
  - 3) Surat kuasa kepada atau dokumen lain dari Perusahaan Pengurusan Jasa Kepabeanan (PPJK) untuk pengurusan barang impor, dalam hal pengurusan dikuasakan kepada PPJK.

Bukti atau dokumen pendukung transaksi penjualan/ekspor diserahkan untuk memberikan kepastian dan kesesuaian bahwa transaksi penjualan baik

dalam negeri maupun ekspor tersebut benar-benar terjadi dan dapat dipertanggungjawabkan. Untuk transaksi ekspor dan penyerahan kepada pemungut, bukti dan dokumen pendukung diperlukan untuk meyakinkan bahwa transaksi ekspor atau penyerahan kepada pemungut benar-benar terjadi dan alurnya dapat ditelusuri. Bukti atau dokumen pendukung transaksi penjualan antara lain adalah:

a. Dalam hal ekspor BKP, yaitu :

- 1) Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah diberikan persetujuan ekspor oleh pejabat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang berwenang dan dilampiri dengan faktur penjualan yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PEB tersebut.
- 2) Instruksi pengangkutan (melalui darat, udara atau laut), ocean B/L atau Master B/L atau Air Waybill (dalam hal ocean B/L atau Master B/L tidak ada, maka B/L harus dilampiri dengan fotokopi ocean B/L atau Master B/L yang telah dilegalisasi oleh pihak yang menerbitkannya), dan packing list;
- 3) Fotokopi wesel ekspor atau bukti penerimaan uang lainnya dari bank, yang telah dilegalisasi oleh bank yang bersangkutan atau fotokopi L/C yang telah dilegalisasi oleh bank koresponden, dalam hal ekspor menggunakan L/C;
- 4) Asli atau fotokopi yang telah dilegalisasi polis asuransi Barang Kena Pajak yang diekspor, dalam hal Barang Kena Pajak yang diekspor diasuransikan; dan
- 5) Sertifikasi dari instansi tertentu seperti Departemen Perindustrian, Departemen Perdagangan, Departemen Pertanian, Departemen Kehutanan, atau badan lain seperti kedutaan besar negara tujuan, sepanjang diwajibkan adanya sertifikasi.

b. Dalam hal penyerahan BKP dan atau JKP kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, yaitu :

- 1) Kontrak atau Surat Perintah Kerja (SPK) atau surat pesanan atau dokumen sejenis lainnya; dan
- 2) Surat Setoran Pajak.

Dalam hal permohonan pengembalian yang diajukan meliputi kelebihan pembayaran pajak akibat kompensasi dari Masa Pajak sebelumnya, maka bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang disampaikan meliputi seluruh bukti-bukti atau dokumen-dokumen baik transaksi pembelian maupun penjualan yang berkenaan dengan kelebihan pembayaran pajak Masa Pajak yang bersangkutan.

### **3.1.3 Jangka Waktu dan Tata Cara Penyampaian Bukti dan Dokumen**

Untuk menunjang pelaksanaan pemeriksaan restitusi PPN kelengkapan bukti dan dokumen sangat diperlukan. Untuk itu penyampaian bukti dan dokumen harus dilakukan dengan tata cara dan disampaikan berdasarkan waktu yang telah ditentukan. Berdasarkan Pasal 4 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006, bukti-bukti atau dokumen-dokumen dalam rangka permohonan pengembalian dapat disampaikan secara lengkap bersamaan dengan penyampaian permohonan pengembalian, atau disusulkan setelah disampaikannya permohonan pengembalian. Atas bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang disusulkan, Pengusaha Kena Pajak harus melengkapinya paling lambat 1 (satu) bulan sejak saat diterimanya permohonan.

Apabila sampai dengan jangka waktu 1 (satu) bulan sejak saat diterimanya permohonan, Pengusaha Kena Pajak tidak melengkapi seluruh bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang dipersyaratkan dalam permohonan pengembalian, maka permohonan pengembalian tetap diproses sesuai dengan data yang ada atau diterima. Bukti-bukti atau dokumen dalam rangka permohonan pengembalian yang disusulkan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan sejak saat diterimanya permohonan, maka bukti-bukti atau dokumen-dokumen tersebut merupakan data yang tidak diperhitungkan pada saat pemeriksaan, pada saat keberatan, maupun pada saat banding.

Dalam hal permohonan pengembalian diproses sesuai dengan data yang ada atau diterima (tidak lengkap), Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan surat pemberitahuan kepada Pengusaha Kena Pajak paling lambat pada saat penyampaian pemberitahuan hasil pemeriksaan.

### **3.2 Pelaksanaan Pemeriksaan Restitusi PPN**

Pemeriksaan restitusi PPN adalah salah satu pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dapat meliputi satu atau beberapa Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan. Pemeriksaan atas permohonan restitusi pada umumnya dilakukan melalui Pemeriksaan Sederhana Lapangan (PSL). Namun demikian, dalam hal tertentu dapat dilakukan melalui Pemeriksaan Sederhana (PSK), atau Pemeriksaan Lengkap (PL) baik untuk satu jenis pajak, beberapa jenis pajak, maupun meliputi semua jenis pajak (*all taxes*).

#### **3.2.1 Perekaman SPT Masa PPN**

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-06/PJ.9/1997 tanggal 23 Juli 1997 menyatakan bahwa Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak harus direkam beserta lampiran-lampirannya untuk paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya. Data SPT Masa PPN yang direkam adalah meliputi semua data kegiatan yang dilakukan PKP yang dilaporkan pada SPT Masa PPN, yaitu data pada induk SPT maupun data pada lampiran-lampirannya.

Setelah SPT Masa PPN induk beserta lampiran-lampirannya direkam, maka atas SPT Masa PPN yang mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak atau surat permohonan tersendiri yang dikirimkan oleh Wajib Pajak, akan segera diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak yang merupakan saat dimulainya proses pemeriksaan restitusi PPN. Surat Perintah Pemeriksaan Pajak, menurut Pasal 1 angka 13 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-176/PJ/2006 tanggal 19 Desember 2006 adalah surat perintah untuk melakukan pemeriksaan yang diterbitkan oleh Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Pajak.

#### **3.2.2 Surat Permintaan Bukti atau Dokumen**

Setelah diterbitkannya Surat Perintah Pemeriksaan Pajak, Pemeriksa dapat mengirimkan surat permintaan bukti atau dokumen penunjang permohonan restitusi. Surat permintaan bukti atau dokumen adalah surat yang diterbitkan oleh

Kepala Kantor Pelayanan Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak yang berisi permintaan agar Pengusaha Kena Pajak segera melengkapi bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang harus disampaikan dalam pengajuan permohonan.

Berdasarkan romawi III Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/ PJ.53/2006, pada saat pemeriksaan berlangsung, dalam hal diperlukan untuk lebih meyakinkan transaksi maka pemeriksa dapat meminta atau meminjam buku-buku, catatan-catatan, atau dokumen-dokumen lain yang berkenaan dengan permohonan pengembalian yang diajukan Pengusaha Kena Pajak.

### **3.2.3 Saat Diterimanya Permohonan Secara Lengkap**

Permohonan restitusi dianggap lengkap bila Pengusaha Kena Pajak telah menyerahkan seluruh bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang harus disampaikan dalam rangka permohonan pengembalian. Dalam hal sampai dengan jangka waktu 1 (satu) bulan sejak diterimanya permohonan berakhir, Pengusaha Kena Pajak tidak melengkapi seluruh bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang dipersyaratkan dalam permohonan pengembalian, maka saat diterimanya permohonan secara lengkap adalah saat berakhirnya jangka waktu 1 (satu) bulan sejak saat permohonan diterima. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006.

### **3.2.4 Fokus Pemeriksaan Restitusi PPN**

Hal-hal yang menjadi perhatian utama dalam menangani permohonan pengembalian kelebihan pembayaran PPN adalah pembuktian mengenai kebenaran Pajak Masukan yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak dan kebenaran Pajak Keluaran. Pajak Masukan merupakan refleksi dari transaksi pembelian dalam negeri, impor, dan atau pemanfaatan jasa oleh Pengusaha Kena Pajak. Sedangkan dalam pemeriksaan atas Pajak Keluaran, didalamnya meliputi pemeriksaan atas seluruh penyerahan baik itu penyerahan BKP dalam negeri, ekspor, maupun penyerahan jasa oleh Pengusaha Kena Pajak.

Oleh karena yang menjadi fokus dalam pemeriksaan restitusi PPN adalah pemeriksaan atas Pajak Masukan dan Pajak Keluaran, maka langkah-langkah yang harus dilakukan oleh fiskus adalah sebagai berikut:

1. Melakukan konfirmasi Faktur Pajak melalui Aplikasi SIP (program PK-PM) dan Surat Setoran Pajak (SSP) dengan sistem Monitoring Pelaporan Pembayaran Pajak (MP3).
2. Melakukan konfirmasi Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) melalui Aplikasi SIP.
3. Melakukan konfirmasi dokumen muat kapal (Bill of Lading/BL) dan dokumen muat pesawat (Air Waybill/AWB).
4. Melakukan analisis risiko.
5. Melakukan analisis dan ekualisasi SPT Masa PPN terhadap SPT Tahunan PPh.
6. Melakukan penelitian terhadap lawan transaksi dalam hubungannya dengan penerbit dan pengguna Faktur Pajak Tidak Sah (Fiktif).

### 3.2.5 Konfirmasi Faktur Pajak

Pasal 1 huruf t Undang-undang Nomor 8 tahun 1983 yang dengan Undang-undang Nomor 18 tahun 2000 diubah menjadi Pasal 1 angka 23 merumuskan: "Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak atau bukti pungutan pajak karena impor Barang Kena Pajak yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai."

Kewajiban membuat Faktur Pajak merupakan pencerminan dari kewajiban memungut pajak terutang yang diatur dalam Pasal 3A ayat (1) Undang-undang PPN/PPnBM yang menyebutkan bahwa Pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a, huruf c, atau huruf f, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dan wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang terutang. Kewajiban ini merupakan rangkaian peristiwa dan perbuatan hukum yang diatur dalam Pasal 11 dan Pasal 1 angka 23 Undang-undang PPN/PPnBM yang kemudian direalisasikan dalam Pasal

13 ayat (1) Undang-undang PPN/PPnBM yaitu “Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a atau huruf f dan setiap penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf c.”

Adapun kewajiban membuat Faktur Pajak tidak terlepas dari Fungsi Faktur Pajak itu sendiri. Berdasarkan Memori penjelasan Pasal 13 ayat (1) dan Pasal 1 angka 23 Undang-undang PPN/PPnBM, fungsi faktur pajak adalah sebagai :

- a. bukti pungutan pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dan bagi Direktorat Jenderal Bea dan Cukai;
- b. bukti pembayaran pajak ditinjau dari sisi pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak atau orang pribadi atau badan yang mengimpor Barang Kena Pajak;
- c. sarana untuk mengkreditkan Pajak Masukan.

Seiring dengan perubahan UU Nomor 8 Tahun 1983 dengan UU Nomor 18 Tahun 2000, memori penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-undang PPN/PPnBM mengalami perubahan juga, dengan menegaskan bahwa Faktur Pajak dapat berupa:

- a. Faktur Pajak Standar

Faktur Pajak Standar berdasarkan Pasal 1 angka 3 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-159/PJ/2006 tanggal 31 Oktober 2006 adalah Faktur Pajak yang paling sedikit memuat keterangan tentang :

- 1) Nama, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;
- 2) Nama, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak Pembeli Barang Kena Pajak atau Penerima Jasa Kena Pajak;
- 3) Jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
- 4) Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
- 5) Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut;
- 6) Kode, Nomor Seri, dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan

7) Nama, Jabatan, dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.

Kalimat "...yang paling sedikit memuat" memberi indikasi bahwa keterangan dalam Pasal 1 angka 3 PER-159/PJ./2006 tanggal 31 Oktober 2006 itu tidak mengikat, artinya Faktur Pajak Standar boleh memuat keterangan lebih dari itu.

Faktur Pajak Standar untuk semua penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang terjadi selama 1 (satu) bulan takwim kepada pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak yang sama disebut dengan Faktur Pajak Gabungan.

**b. Faktur Pajak Sederhana**

Ketentuan dan syarat-syarat Faktur Pajak Sederhana berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-524/PJ/2000 tanggal 6 Desember 2000, antara lain :

1) Pengusaha Kena Pajak yang melakukan:

- a) penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan secara langsung kepada konsumen akhir; atau
- b) penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada pembeli Barang Kena Pajak dan atau penerima Jasa Kena Pajak yang nama, alamat, atau Nomor Pokok Wajib Pajaknya tidak diketahui, dapat membuat Faktur Pajak Sederhana.

2) Faktur Pajak Sederhana paling sedikit harus memuat:

- a) nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak;
- b) Jenis dan kuantum Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan;
- c) Jumlah Harga Jual atau Penggantian yang sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai atau besarnya Pajak Pertambahan Nilai yang dicantumkan secara terpisah;
- d) Tanggal pembuatan Faktur Pajak Sederhana.

- 3) Tanda bukti penyerahan atau pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak tersebut di bawah ini sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada angka 2 diperlakukan sebagai Faktur Pajak Sederhana, yaitu:
    - a) bon kontan,
    - b) faktur penjualan,
    - c) segi cash register,
    - d) karcis,
    - e) kuitansi, atau
    - f) tanda bukti penyerahan atau pembayaran lain yang sejenis.
  - 4) Faktur Pajak Sederhana yang tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 2 merupakan Faktur Pajak yang tidak lengkap.
  - 5) Faktur Pajak Standar yang diisi tidak lengkap bukan merupakan Faktur Pajak Sederhana.
  - 6) Faktur Pajak Sederhana harus dibuat pada saat penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak atau pada saat pembayaran, apabila pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak.
- c. **Dokumen-Dokumen Tertentu yang Diperlakukan Sebagai Faktur Pajak Standar**
- Selain Faktur Pajak Standar dan Faktur Pajak Sederhana terdapat juga dokumen yang dapat diperlakukan sebagai Faktur Pajak Standar, dokumen tersebut paling sedikit harus memuat :
- 1) Identitas yang berwenang menerbitkan dokumen;
  - 2) Nama dan alamat penerima dokumen;
  - 3) Nomor Pokok Wajib Pajak dalam hal penerima dokumen adalah sebagai **Wajib Pajak dalam negeri**;
  - 4) Jumlah satuan barang apabila ada;
  - 5) Dasar Pengenaan Pajak;
  - 6) Jumlah pajak yang terutang kecuali dalam hal ekspor.

Adapun jenis dokumen yang dapat diperlakukan sebagai Faktur Pajak Standar sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana tersebut dalam Pasal 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-522/PJ./2000 tanggal 6 Desember 2000 yang diubah dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-312/PJ./2001 tanggal 23 April 2001, yaitu :

- 1) Pemberitahuan Impor Barang (PIB) yang dilampiri Surat Setoran Pajak dan atau bukti pungutan pajak oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai untuk impor Barang Kena Pajak;
- 2) Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah difiat muat oleh pejabat yang berwenang dari Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan dilampiri dengan *invoice* yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PEB tersebut;
- 3) Surat Perintah Penyerahan Barang (SPPB) yang dibuat/dikeluarkan oleh BULOG/DOLOG untuk penyaluran tepung terigu;
- 4) Faktur Nota Bon Penyerahan (PNBP) yang dibuat/dikeluarkan oleh PERTAMINA untuk penyerahan BBM dan atau bukan BBM;
- 5) Tanda pembayaran atau kuitansi untuk penyerahan jasa telekomunikasi.
- 6) Ticket, tagihan Surat Muatan Udara (*Air Waybill*), atau *Deliverry Bill*, yang dibuat/dikeluarkan untuk penyerahan jasa angkutan udara dalam negeri;
- 7) Surat Setoran Pajak untuk pembayaran Pajak Pertambahan Nilai atas pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean;
- 8) Nota Penjualan Jasa yang dibuat/dikeluarkan untuk penyerahan jasa kepelabuhanan;
- 9) Tanda pembayaran atau kuitansi listrik.

Pelaksanaan Konfirmasi Kantor Pajak merupakan salah satu prosedur administrasi perpajakan yang dilakukan untuk melakukan pengawasan terhadap kewajiban PPN. Dalam setiap pelaksanaan pemeriksaan pajak, konfirmasi Faktur Pajak merupakan prosedur yang wajib dilakukan khususnya yang menyangkut

pembelian dan penjualan, yang wajib dilaksanakan bersamaan dengan prosedur-prosedur dan/atau pengujian pemeriksaan lainnya.

Salah satu aplikasi yang terdapat program SIP adalah konfirmasi PK-PM PPN, yaitu sistem aplikasi konfirmasi Faktur Pajak pada intranet DJP. Dengan sistem aplikasi tersebut dapat dihasilkan informasi konfirmasi PK-PM antara PKP Penjual dan PKP Pembeli, baik PKP yang terdaftar pada satu KPP, pada satu kantor wilayah, ataupun pada KPP yang berada di kantor wilayah. Oleh karena itu, dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan maka pelaksanaan konfirmasi Faktur Pajak tidak perlu lagi dilakukan secara manual tetapi dilakukan melalui sistem aplikasi konfirmasi PK-PM pada intranet DJP.

Pelaksanaan Konfirmasi Faktur Pajak (Pajak Masukan) dengan menggunakan aplikasi SIP PK-PM berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-754/PJ/2001 tentang Tata Cara Pelaksanaan Konfirmasi dengan Aplikasi Sistem Informasi Perpajakan, adalah sebagai berikut:

- a. *Print out* Konfirmasi Pajak Masukan melalui aplikasi SIP PK-PM (untuk Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan oleh PKP Pembeli Rp.500.000,- atau lebih), yang hasilnya dapat berupa :
  - 1) Pajak Masukan yang dilaporkan oleh PKP Pembeli *sesuai* dengan Pajak Keluaran yang dilaporkan PKP Penjual.
  - 2) Pajak Masukan yang dilaporkan PKP Pembeli *tidak sesuai* dengan Pajak Keluaran yang dilaporkan oleh PKP Penjual.  
Ketidaksesuaian tersebut disebabkan antara lain karena: kode seri dan nomor Faktur Pajak, tanggal Faktur Pajak dan atau jumlah pajak yang dipungut pada rekaman data Faktur Pajak PKP Pembeli berbeda dengan yang dilaporkan PKP Penjual.
  - 3) *Tidak ada data pembanding* yang mungkin disebabkan PKP Penjual belum/tidak melaporkan Pajak Keluarannya atau KPP tempat PKP Penjual diadministrasikan belum melakukan perekaman.
  - 4) PKP Pembeli belum melaporkan sebagai Pajak Masukan tetapi PKP Penjual telah melaporkan Pajak Keluarannya.

- b. Hasil konfirmasi melalui aplikasi SIP PK-PM yang telah *sesuai* dapat langsung diakui sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak.
- c. Hasil konfirmasi melalui aplikasi SIP PK-PM yang *tidak sesuai* dilakukan klarifikasi ke KPP domisili PKP Penjual dengan menggunakan surat/formulir yang dikirimkan melalui faksimile atau pos tercatat.
- d. Apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal pengiriman permintaan klarifikasi dikirimkan melalui faksimile jawaban klarifikasi belum/tidak diterima dan apabila berdasarkan hasil pengujian arus barang dan atau arus uang dapat dibuktikan bahwa Faktur Pajak tersebut sah adanya maka Faktur Pajak yang dimintakan klarifikasi tersebut dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Faktur Pajak yang dianggap absah berdasarkan pengujian arus uang dan arus barang tersebut harus dibuatkan berita acara dan ditanda tangani oleh petugas pemeriksa dan pejabat yang berwenang.
- e. Apabila tidak terdapat data atau bukti apapun juga yang mendukung bahwa Pajak Masukan yang telah dikreditkan PKP benar, baik secara formal maupun material, maka atas Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan.

### **3.2.6 Konfirmasi Surat Setoran Pajak (SSP) dan atau Surat Setoran Pabean, Cukai dan Pajak (SSPCP)**

Konfirmasi SSP dan atau SSPCP merupakan prosedur yang wajib dilakukan untuk membuktikan kebenaran pembayaran SSP dan atau SSPCP yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Konfirmasi tersebut dilakukan melalui Sistem Monitoring Pelaporan Pembayaran Pajak (MP3) dalam SIP. Apabila data dalam sistem MP3 tidak sesuai dengan SSP dan atau SSPCP yang dilaporkan oleh Pengusaha Kena Pajak, maka dilakukan konfirmasi ke Bank Persepsi atau unit instansi terkait dimana SSP dan atau SSPCP disetorkan oleh Pengusaha Kena Pajak.

Keterangan dari pihak ketiga (diluar DJP dan Wajib Pajak) sangat diperlukan untuk menunjang dan memberikan kepastian atas kebenaran suatu kegiatan yang telah dilakukan. Keterangan tersebut diharapkan dapat bersifat

objektif (tidak berpihak) atau merupakan penegasan dari pihak yang lebih ahli mengenai suatu masalah atau kegiatan.

Ketentuan mengenai keterangan dari pihak ketiga berdasarkan Pasal 35 dan 35A Undang-undang KUP, antara lain:

- a. Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan, atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.
- b. Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut diiadakan, kecuali untuk bank kewajiban merahasiakan diiadakan atas perintah tertulis dari Menteri Keuangan.
- c. Tata cara permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- d. Setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, wajib memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktur Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).
- e. Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, Direktur Jenderal Pajak berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).

Lebih lanjut prosedur dan tata cara permintaan keterangan dari pihak ketiga sesuai dengan Pasal 21 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksa Pajak melalui kepala unit pelaksana pemeriksaan, dapat meminta keterangan dan/atau bukti yang berkaitan dengan pemeriksaan yang sedang dilakukan terhadap Wajib Pajak kepada pihak ketiga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 Undang-undang KUP secara tertulis.
- b. Pihak ketiga harus memberikan keterangan paling lama 7 (tujuh) hari sejak diterimanya surat permintaan keterangan atau bukti atau surat izin dari pihak yang berwenang.
- c. Apabila dalam jangka waktu tersebut tidak dipenuhi oleh pihak ketiga, Pemeriksa Pajak segera menyampaikan Surat Peringatan I.
- d. Apabila Surat Peringatan I tidak dipenuhi oleh pihak ketiga, Pemeriksa Pajak segera menyampaikan Surat Peringatan II.
- e. Apabila Surat Peringatan II tidak juga dipenuhi oleh pihak ketiga, Pemeriksa Pajak segera membuat berita acara tidak dipenuhinya permintaan keterangan atau bukti dari pihak ketiga.

Ketentuan mengenai permintaan keterangan dari pihak ketiga sangat berhubungan dengan ketentuan tentang rahasia jabatan, oleh karena itu sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 201/PMK.03/2007, tata cara permintaan keterangan atau bukti dari pihak-pihak yang terikat oleh kewajiban merahasiakan adalah :

- a. Dalam pelaksanaan pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dan penagihan pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat meminta keterangan atau bukti kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak.
- b. Pihak ketiga tersebut adalah bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, konsultan hukum, konsultan keuangan, pelanggan, pemasok, dan/atau pihak ketiga lainnya yang memiliki data dan informasi

yang ada hubungannya dengan tindakan Wajib Pajak, pekerjaan, kegiatan usaha, atau pekerjaan bebas Wajib Pajak.

- c. Dalam hal pihak-pihak tersebut terikat oleh kewajiban merahasiakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan berdasarkan permintaan secara tertulis dari :
- Direktur Jenderal Pajak atau Penyidik; atau
  - Menteri Keuangan kepada Gubernur Bank Indonesia dalam hal keterangan atau bukti yang diminta terikat kerahasiaan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Perbankan.
- d. Permintaan keterangan atau bukti secara tertulis tersebut sekurang-kurangnya memuat :
- Identitas Wajib Pajak.
  - Keterangan dan/atau bukti yang diminta; dan
  - Maksud dilakukannya permintaan keterangan dan/atau bukti.
- e. Pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan paling lama 7 (tujuh) hari sejak diterimanya surat permintaan keterangan atau bukti atau surat izin dari pihak yang berwenang.
- f. Apabila dalam jangka waktu tersebut tidak dipenuhi, Direktur Jenderal Pajak dapat menyampaikan surat peringatan.
- g. Apabila permintaan dalam surat peringatan tidak juga dipenuhi, pihak-pihak tersebut dapat dipidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A KUP.
- Ketentuan lebih lanjut mengenai prosedurnya, diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

### **3.2.7 Konfirmasi Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB)**

Konfirmasi atas Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) adalah salah satu prosedur yang harus dilakukan dalam proses pemeriksaan restitusi PPN khususnya untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan transaksi ekspor. Konfirmasi PEB tersebut bertujuan untuk mengetahui kebenaran atas kegiatan ekspor Pengusaha Kena Pajak yang didaftarkan pada Kantor Pelayanan DJBC.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.52/2006 tanggal 15 Agustus 2006 menyatakan bahwa dalam pelaksanaannya DJBC tidak melakukan

pemeriksaan fisik barang yang diekspor, maka DJBC tidak dapat membuktikan kebenaran barang ekspor yang diberitahukan oleh eksportir dengan menggunakan PEB. Dalam Surat Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor S-726/BC/2004 tanggal 4 Nopember 2004, DJBC hanya dapat menginformasikan bahwa ekspor benar telah didaftarkan, akan tetapi DJBC tidak dapat menjamin kebenaran realisasi ekspor. Kemudian melalui Surat Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor S-493/BC/2006 tanggal 17 Juli 2006, DJBC berpendapat bahwa DJP dapat memanfaatkan dokumen pendukung lainnya untuk melakukan penelitian PK dalam rangka pemberian restitusi PPN, yaitu B/L atau AWB, wesel ekspor atau bukti transfer lainnya. Oleh karena itu terhitung sejak tanggal 1 Januari 2006 DJBC tidak lagi melayani permintaan konfirmasi PEB dari DJP namun DJBC akan menyediakan informasi mengenai data pendaftaran ekspor dan persetujuan ekspor secara reguler yang akan direkam dalam Sistem Aplikasi Informasi sebagai sumber informasi mengenai PEB.

Namun demikian, karena informasi yang disediakan DJBC tersebut tidak berjalan lancar maka tidak semua data PEB/PIB tersedia pada Sistem Aplikasi Informasi. Dalam hal data tersebut tersedia maka data tersebut dapat dipakai sebagai informasi bahwa atas PEB tersebut telah didaftarkan dan diberi persetujuan ekspor oleh DJBC. Oleh sebab itu, mengingat data PEB/PIB tidak semua tersedia serta atas data tersebut hanya merupakan bukti bahwa PEB tersebut terdaftar maka bagi unit kantor pajak yang melakukan pemeriksaan PKP, untuk meyakini kebenaran realisasi ekspor wajib melakukan pengujian atau prosedur pemeriksaan lainnya seperti meneliti dokumen-dokumen pendukung ekspor/impor lainnya, menguji arus uang, arus barang serta arus dokumen.

### **3.2.8 Konfirmasi Bill of Lading (BL) dan Air Waybill (AWB)**

Selain konfirmasi PEB, untuk meyakini kebenaran transaksi ekspor, perlu dilakukan juga konfirmasi terhadap dokumen muat kapal (Bill of Lading/BL) dan dokumen muat pesawat (Air Waybill/AWB). Surat Konfirmasi tersebut dikirimkan kepada Agen Pelayaran, Perusahaan Pelayaran, dan Maskapai Pengangkutan Udara yang menerbitkan BL, Master BL dan atau AWB.

Konfirmasi ini untuk mengetahui kebenaran kegiatan ekspor Pengusaha Kena Pajak yang antara lain menyangkut kesesuaian jenis barang, jumlah barang, kapal pengangkut, pelabuhan tujuan, tanggal keberangkatan/kedatangan dan meneliti kesesuaian antara data BL/AWB dengan faktur, PEB, PE, dan Packing List.

Apabila dalam konfirmasi BL/AWB ditemukan adanya data ekspor yang tidak dapat diyakini kebenarannya atau apabila bukti atau dokumen yang ada atau diperoleh justru meyakinkan pemeriksa bahwa transaksi tersebut adalah penjualan dalam negeri atau lokal, maka transaksi tersebut tidak dapat diakui sebagai ekspor dan tidak diterapkan pengenaan PPN dengan tarif 0% (nol persen), maka atas transaksi tersebut diterapkan tarif 10% (sepuluh persen).

### 3.2.9 Analisis Risiko

Analisis Risiko berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-124/PJ/2006 tanggal 22 Agustus 2006, adalah proses penilaian risiko ketidakbenaran Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk menentukan Pengusaha Kena Pajak dalam kategori risiko rendah, menengah atau tinggi. Dalam setiap pemeriksaan atas SPT Masa PPN Lebih Bayar, pemeriksa harus melakukan analisis risiko baik Analisis Risiko Kualitatif maupun Analisis Risiko Kuantitatif. Hasil analisis risiko tersebut digunakan untuk menentukan ruang lingkup dan jangka waktu penyelesaian pemeriksaan permohonan restitusi berikutnya.

Kategori Tingkat Risiko Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu adalah sebagai berikut:

- a. Pengusaha Kena Pajak yang berisiko **rendah**, yakni:
  - Produsen;
  - Perusahaan Terbuka;
  - Perusahaan yang pemegang saham mayoritasnya adalah Pemerintah Pusat atau Daerah.
- b. Pengusaha Kena Pajak yang berisiko **menengah**, yakni Pengusaha Kena Pajak selain yang berisiko **rendah**.
- c. Pengusaha Kena Pajak yang berisiko **tinggi**, yakni:

- Pengusaha Kena Pajak yang berisiko **rendah** atau **menengah** yang memenuhi minimal 5 (lima) kriteria risiko kualitatif; dan/atau
- Pengusaha Kena Pajak yang berisiko **rendah** atau **menengah** yang memenuhi skor risiko tinggi berdasarkan analisis risiko kuantitatif.

Analisis Risiko Kualitatif terdiri dari 23 (dua puluh tiga) kriteria risiko yang merupakan ciri Pengusaha Kena Pajak yang harus diwaspadai karena memiliki kemungkinan melakukan pelanggaran dan atau melakukan praktek ekspor fiktif. Kriteria-kriteria tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pengusaha Kena Pajak (PKP) sering pindah alamat atau sering mengajukan permohonan pindah alamat atau tempat kedudukan atau permohonan pindah lokasi tempat terdaftar (Kantor Pelayanan Pajak).
2. Alamat PKP tidak jelas atau tidak sesuai dengan pengukuhan atau sering pindah.
3. PKP yang alamatnya tidak ditemukan, begitu pula alamat pengurusnya.
4. Satu alamat PKP digunakan secara bersama-sama oleh lebih dari satu PKP.
5. Kegiatan PKP tidak ada atau tidak sesuai dengan pengukuhan.
6. PKP yang non efektif (NE) atau PKP yang melaporkan SPT Masa PPN Nihil, kemudian melaporkan atau melakukan pembetulan SPT Masa yang jumlah penyerahannya meningkat cepat dan signifikan.
7. PKP-PKP yang pengurus dan komisisarisnya terdiri dari orang yang sama.
8. PKP-PKP yang Akta Pendirian badan hukumnya disahkan oleh Notaris yang sama dan pendiriannya pada waktu yang bersamaan atau berdekatan, demikian juga dengan Nomor Akta.
9. PKP yang melakukan kegiatan usaha perdagangan dan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak yang sangat beragam sehingga tidak diketahui dengan pasti *core business* Wajib Pajak tersebut.
10. PKP yang tidak menyampaikan SPT Tahunan PPh WP Badan atau WP Orang Pribadi dan atau PPh Pasal 21.
11. Elemen data SPT beserta lampirannya tidak dapat direkam karena Wajib Pajak tersebut tidak terdaftar sebagai PKP pada Master File Lokal.

12. Hasil konfirmasi PEB dan atau PIB di intranet DJP menunjukkan tidak sesuai dengan nilai ekspor dan/atau impor yang dilaporkan pada SPT Masa PPN Lebih Bayar yang dimintakan restitusi.
13. Hasil konfirmasi Faktur Pajak di program PK-PM pada intranet DJP menunjukkan data bahwa PM tidak sama dengan PK lawan transaksi.
14. PKP melaporkan adanya pajak masukan dari PKP yang menerbitkan Faktur Pajak bermasalah sebagaimana tercantum pada SE-27/PJ.52/2002 dan perubahannya.
15. PKP yang melaporkan jumlah penyerahan yang tidak sebanding dengan jumlah modal atau jumlah harta perusahaan.
16. PKP yang melakukan rekayasa pembukuan.
17. PKP yang jumlah penyerahannya besar, namun PPh Pasal 21 nya kecil.
18. PKP yang SPT Masa PPN-nya Lebih Bayar dan dikompensasi terus menerus, dan begitu dilakukan pemeriksaan tidak ditemukan adanya persediaan.
19. PKP tidak menyerahkan sebagian atau seluruhnya bukti-bukti atau dokumen yang diminta oleh pemeriksa pada saat pemeriksaan, dalam jangka waktu yang ditentukan.
20. PKP yang melaporkan ekspor fiktif atau penjualan lokal sebagai penjualan ekspor.
21. PKP yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) ke bukan Kawasan Berikat yang dilaporkan dengan menggunakan Formulir BC 4.0 (Pemberitahuan Pemasukan Barang Asal Daerah Pabean ke Kawasan Berikat).
22. PKP yang mengkreditkan Pajak Masukan yang tidak ada atau tidak sesuai dengan dokumen pendukung perolehan barang dan atau pembayarannya.
23. PKP yang mengkreditkan Pajak Masukan yang masa pajaknya tidak sama sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan dilakukan secara berulang-ulang.

Analisis Risiko Kuantitatif meliputi 3 (tiga) kriteria yaitu Analisis Risiko Profil Umum (ARPU), Analisis Risiko Operasi (ARO), Analisis Risiko Dokumen (ARDo). Analisis Risiko Kuantitatif dilakukan untuk menentukan tingkat risiko berdasarkan profil usaha, sarana penunjang kegiatan operasi, dan kelengkapan

dokumen ekspor yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak. Kriteria-kriterian tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Analisis Risiko Profil Umum (ARPU)
  - a. Bentuk usaha Wajib Pajak
  - b. Bentuk permodalan Wajib Pajak
  - c. Lamanya Wajib Pajak telah beroperasi
  - d. Sektor usaha Wajib Pajak
  - e. Lamanya Wajib Pajak telah menjadi PKP
  - f. Apakah Laporan Keuangan Wajib Pajak diaudit oleh Kantor Akuntan Publik, jika ya, apa pendapat Akuntan Publik tersebut.
  - g. Produk Wajib Pajak dipasarkan secara lokal atau ekspor
  - h. Pembelian Wajib Pajak dilakukan secara lokal atau impor
  - i. Berapa kali Wajib Pajak mengajukan restitusi pada tahun sebelumnya
  - j. Apakah Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan pada tahun sebelumnya
  - k. Persentase koreksi PPN terutang hasil pemeriksaan sebelumnya
2. Analisis Risiko Operasi (ARO)
  - a. Apakah Wajib Pajak mempunyai gudang sendiri
  - b. Apakah Wajib Pajak mempunyai armada pengangkutan sendiri
3. Analisis Risiko Dokumen (ARDo)
 

Khusus untuk Wajib Pajak yang melakukan *transaksi ekspor*, apakah Wajib Pajak memiliki dokumen ekspor (untuk setiap transaksi ekspor) sebagai berikut:

  - a. Dokumen *Packing List*
  - b. Dokumen Sewa Alat Angkut
  - c. Surat Jalan
  - d. Tagihan Biaya Penumpukan
  - e. Instruksi Pengiriman
  - f. PEB
  - g. Persetujuan Ekspor
  - h. Surat Persetujuan Muat dari PT. Pelindo
  - i. Master BL
  - j. Nota Tagih PT. Pelindo

### **3.2.10 Analisis dan Ekualisasi SPT Masa PPN Terhadap SPT Tahunan PPh**

Dalam pemeriksaan restitusi PPN, pemeriksa diwajibkan untuk melakukan analisis dan ekualisasi SPT Masa PPN Terhadap SPT Tahunan PPh. Hal ini dilakukan untuk mengetahui kesesuaian dan keterkaitan antara pemenuhan kewajiban PPN dengan pemenuhan kewajiban PPh Wajib Pajak. Pada dasarnya jumlah kewajiban pajak yang dilaporkan dalam SPT Masa PPN adalah refleksi dari kegiatan/transaksi pembelian dan penjualan yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Oleh karena kegiatan pembelian dan penjualan tersebut merupakan elemen dari laporan keuangan yang akan dituangkan dalam SPT Tahunan PPh, maka antara SPT Masa PPN dengan SPT Tahunan PPh memiliki keterkaitan.

Ekualisasi antara jumlah penyerahan menurut SPT Masa PPN (12 bulan) dengan jumlah peredaran usaha menurut SPT Tahunan PPh pada umumnya akan menyatakan jumlah yang sama (*equal*), namun tidak tertutup kemungkinan terjadi selisih antara jumlah penyerahan menurut SPT Masa PPN (12 bulan) dengan jumlah peredaran usaha menurut SPT Tahunan PPh. Selisih tersebut dapat disebabkan antara lain oleh penjualan kredit, uang muka, barang konsinyasi, pemakaian sendiri BKP/JKP, cabang belum sentralisasi PPN, potongan penjualan, dan penjualan dalam mata uang asing.

Selain analisis kesesuaian dengan SPT Tahunan PPh, SPT Masa PPN juga akan dianalisis tingkat kewajaran dan kesesuaiannya dengan SPT Tahunan PPh Pasal 21, yaitu besarnya penyerahan/peredaran usaha yang mencerminkan besarnya kegiatan usaha Wajib Pajak dibandingkan dengan banyaknya tenaga kerja dan besarnya pembayaran PPh Pasal 21.

### **3.2.11 Penelitian Lawan Transaksi berkenaan dengan Penerbit dan Pengguna Faktur Pajak Tidak Sah (Fiktif)**

Faktur Pajak adalah dokumen utama dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Oleh karena itu pemeriksaan terhadap kebenaran dan keabsahan Faktur Pajak untuk dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak tidak hanya pemeriksaan formal kelengkapan pengisian namun juga pemeriksaan material kebenaran bahwa faktur pajak tersebut diterbitkan atas transaksi jual-beli yang nyata terjadi.

Pentingnya peran Faktur Pajak untuk tujuan pengkreditan Pajak Masukan menjadi daya tarik banyak pihak yang berusaha mengambil keuntungan dengan menerbitkan atau menggunakan Faktur Pajak Tidak Sah (Fiktif). Yang dimaksud dengan Faktur Pajak Fiktif sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-29/PJ.53/2003 tanggal 4 Desember 2003 adalah :

- a. Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).
- b. Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha dengan menggunakan nama, NPWP dan Nomor Pengukuhan PKP orang pribadi atau badan lain.
- c. Faktur Pajak yang digunakan oleh PKP yang tidak diterbitkan oleh PKP penerbit.
- d. Faktur Pajak yang secara formal memenuhi ketentuan, tetapi tidak memenuhi secara material yaitu tidak ada penyerahan barang dan atau uang atau barang tidak diserahkan kepada pembeli sebagaimana tertera pada Faktur Pajak.
- e. Faktur Pajak yang diterbitkan oleh PKP yang identitasnya tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Faktur Pajak Fiktif tersebut berkembang dan bahkan diperjualbelikan oleh pihak-pihak tertentu dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan dari restitusi PPN atau mengurangi jumlah PPN terutang pada SPT Masa PPN. Oleh karena itu, dalam pemeriksaan restitusi PPN perlu dilakukan penelitian terhadap Pengusaha Kena Pajak yang sedang diperiksa dan lawan transaksi dari Pengusaha Kena Pajak tersebut untuk mendeteksi kemungkinan adanya transaksi dengan penerbit atau pengguna Faktur Pajak Fiktif. Direktur Jenderal Pajak telah berusaha menangkal praktek-praktek jual beli faktur pajak fiktif dan telah menemukan 484 Wajib Pajak yang diduga menerbitkan faktur pajak tidak sah dengan membuat daftar *suspect list*.

### 3.3 Standar Pemeriksaan

Standar Pemeriksaan dapat dibedakan menjadi Standar Umum Pemeriksaan, Standar Pelaksanaan Pemeriksaan, dan Standar Pelaporan Hasil

Pemeriksaan. Standar Pemeriksaan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007, yaitu:

a. Standar Umum Pemeriksaan

Standar umum pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan Pemeriksa Pajak dan mutu pekerjaannya, yaitu :

- 1) Telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai Pemeriksa Pajak dan menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama;
- 2) Jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara; dan
- 3) Taat terhadap berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan, termasuk taat terhadap batasan waktu yang ditetapkan.

Dalam hal diperlukan, pemeriksaan dapat dilaksanakan oleh tenaga ahli dari luar Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak.

b. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan

Pelaksanaan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan, yaitu :

- 1) Pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik, sesuai dengan tujuan pemeriksaan, dan mendapat pengawasan yang seksama;
- 2) Luas pemeriksaan (*audit scope*) ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh yang harus dikembangkan melalui pencocokan data, pengamatan permintaan keterangan, konfirmasi, teknik sampling, dan pengujian lainnya berkenaan dengan pemeriksaan;
- 3) Temuan pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- 4) Pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim Pemeriksa Pajak yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim dan seorang atau lebih anggota tim;
- 5) Tim Pemeriksa Pajak tersebut dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu yang bukan merupakan Pemeriksa Pajak, baik yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak maupun yang berasal dari instansi di luar Direktorat Jenderal Pajak yang telah ditunjuk oleh

Direktorat Jenderal Pajak sebagai tenaga ahli seperti penterjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara;

- 6) Apabila diperlukan, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain;
  - 7) Pemeriksaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, tempat tinggal Wajib Pajak, atau di tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak;
  - 8) Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja;
  - 9) Pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan.
- c. **Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan**
- Kegiatan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilaporkan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan yang disusun sesuai standar pelaporan hasil pemeriksaan, yaitu :
- 1) Laporan Hasil Pemeriksaan disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat simpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan pemeriksaan.
  - 2) Laporan Hasil Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan antara lain mengenai :
    - a) Penugasan Pemeriksaan;
    - b) Identitas Wajib Pajak;
    - c) Pembukuan atau pencatatan Wajib Pajak;
    - d) Pemenuhan kewajiban perpajakan;
    - e) Data/informasi yang tersedia;
    - f) Buku dan dokumen yang dipinjam;
    - g) Materi yang diperiksa;

- h) Uraian hasil pemeriksaan;
- i) Ikhtisar hasil pemeriksaan;
- j) Penghitungan pajak terutang;
- k) Simpulan dan usul Pemeriksa Pajak.

### 3.4 Jangka Waktu Penyelesaian Pemeriksaan Restitusi PPN

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus menerbitkan surat ketetapan pajak dengan jangka waktu yang disesuaikan dengan hasil analisa risiko terhadap Pengusaha Kena Pajak. Jangka waktu penyelesaian berdasarkan Pasal 5 ayat (1) PER-122/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006, dibagi menjadi 3 (tiga) kriteria, yaitu:

- a. 2 (dua) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu (kegiatan ekspor BKP dan/atau penyerahan BKP/JKP kepada Pemungut PPN) yang memiliki risiko rendah.  
Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko rendah adalah Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan kepada Pemungut PPN dan/atau Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan ekspor BKP, yang merupakan :
  - 1) produsen;
  - 2) perusahaan terbuka; atau
  - 3) perusahaan yang pemegang saham terbesarnya adalah Pemerintah pusat atau daerah.
- b. 4 (empat) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu selain yang memiliki risiko rendah;
- c. 12 (dua belas) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh :
  - 1) Pengusaha Kena Pajak selain Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu; atau
  - 2) Pengusaha Kena Pajak, yang semula memiliki risiko rendah yang berdasarkan hasil pemeriksaan Masa Pajak sebelumnya ternyata diketahui

memiliki risiko tinggi, dilakukan pemeriksaan lengkap baik satu, beberapa, maupun seluruh jenis pajak.

Apabila jangka waktu diatas telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak menerbitkan surat ketetapan pajak atau surat keputusan, maka permohonan pengembalian yang diajukan dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar atau Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak harus diterbitkan paling lambat 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir.

### **3.5 Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)**

Kegiatan pemeriksaan pajak diakhiri dengan disusunnya Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) sesuai dengan standar pelaporan hasil pemeriksaan, yaitu disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat simpulan pemeriksa yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan pemeriksaan.

Hasil akhir kegiatan pemeriksaan yang dituangkan pada Laporan Hasil Pemeriksaan berupa diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak baik itu Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), ataupun Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN), SKPLB diterbitkan apabila jumlah kredit pajak (Pajak Masukan yang dapat dikreditkan) lebih besar dari jumlah pajak yang terutang (Pajak Keluaran). Apabila terdapat pajak terutang yang dipungut oleh Pemungut PPN, maka yang dimaksud dengan jumlah yang terutang adalah jumlah Pajak Keluaran setelah dikurangi pajak yang dipungut oleh Pemungut PPN tersebut.

### **3.6 Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP)**

Setelah diterbitkan SKPLB kemudian diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) yaitu surat keputusan

sebagai dasar untuk menerbitkan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PER-188/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007, SPMKP adalah surat perintah kepada KPPN untuk menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) yang ditujukan kepada Bank Operasional mitra kerja KPPN, sebagai dasar pembayaran kembali kelebihan pembayaran pajak kepada Wajib Pajak.

SPMKP diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak mempunyai utang pajak dan sudah memberikan nomor rekening bank dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal SKPLB, namun jika Wajib Pajak masih memiliki utang pajak maka SKPKPP dikompensasikan dahulu ke utang pajak, jika nilai SKPKPP lebih besar dari utang pajak maka selisihnya dapat diterbitkan SPMKP yang wajib disampaikan oleh KPP ke KPPN paling lambat 2 (dua) hari kerja sebelum jangka waktu 1 (satu) bulan terlampaui.

