

MEKANISME PENGKREDITAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS FAKTUR PAJAK MASUKAN MANUAL

Hadining Kusumastuti¹, Era Novia Putri²

^{1,2} Administrasi Perpajakan, Program Vokasi Universitas Indonesia
Email: hadining.kusumastuti@gmail.com, dindaalisyp@yahoo.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis mekanisme pengkreditan Pajak Masukan atas Faktur Pajak Manual oleh Pengusaha Kena Pajak yang sudah menggunakan *e-Faktur* menurut Fiskus dan tanggapan dari PT XYZ atas SP2DK yang dikeluarkan Fiskus serta sistem pengkreditan Pajak Masukan menurut ketentuan perpajakan yang berlaku. Hasil analisis yang dapat disimpulkan adalah menurut Fiskus atas Faktur Pajak Manual tidak bisa menjadi Kredit Pajak pada aplikasi *e-Faktur*, sedangkan PT XYZ telah memberikan tanggapan bahwa lawan transaksinya memang belum diwajibkan menerbitkan Faktur Pajak Elektronik serta menurut ketentuan perpajakan yang berlaku, selama Faktur Pajak tersebut memenuhi kriteria Pasal 9 ayat (2b) Undang-Undang PPN maka Faktur Pajak tersebut dapat menjadi Kredit Pajak.

Kata Kunci: Pengkreditan Pajak Masukan, Pengusaha Kena Pajak, Faktur Pajak Manual, *e-Faktur*

Abstract

This research aims to discuss the mechanism of crediting of Input Tax on Manual Tax Invoice by Taxable Enterprise who have used e-Faktur according to Fiskus and response from PT XYZ on SP2DK issued by Fiskus and Crediting Input Tax system according to the prevailing taxation regulation. The results of the analysis can be concluded that according to Fiskus on Manual Tax Invoice cannot be Tax Credit on e-Faktur, while PT XYZ has responded that the transaction opponents has not yet required to issued Electronic Tax Invoice and according to the prevailing taxation regulation, as long as the Tax Invoice fulfilled criterions of Article 9 paragraph (2b) of VAT Law then the Tax Invoice can be a Tax Credit..

Keywords: Tax Credit, Taxable Entrepreneur for VAT Purposes, Manual Tax Invoice, electronic Tax Invoice

PENDAHULUAN

Latar Belakang

PKP yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP wajib membuat Faktur Pajak dengan benar. Pembuatan Faktur Pajak tersebut harus memenuhi ketentuan sesuai dengan Pasal 13 ayat (5) UU PPN agar tidak dianggap sebagai Faktur Pajak Tidak Lengkap dan dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan oleh lawan transaksi PKP. Tata cara pembuatan Faktur Pajak lebih lanjut telah diatur pada PMK 38/PMK.03/2010 *juncto* PMK 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak. Faktur Pajak menjadi bukti bahwa PPN telah dipungut dari transaksi yang dilakukan PKP. Penghitungan pengkreditan PPN oleh PKP dilakukan setiap bulannya demi menghitung jumlah Pajak yang kurang bayar atau lebih bayar yang dicantumkan pada SPT Masa PPN. Kelebihan pembayaran PPN yang diakibatkan oleh lebih besarnya jumlah Pajak Masukan dibandingkan Pajak Keluaran dapat dilakukan kompensasi ke Masa Pajak berikutnya atau dilakukan restitusi oleh PKP.

Pada tahun 2013 DJP membuat *e-Tax Invoice* yaitu aplikasi yang digunakan untuk membuat Faktur Pajak secara elektronik. *e-Tax Invoice* inilah yang kemudian menjadi langkah pertama DJP untuk mengembangkan aplikasi *e-Faktur* guna memudahkan PKP dalam menghitung PPN setiap bulan dan meminimalisir peredaran Faktur Pajak Fiktif yang merugikan negara. Tahun 2014 dengan dikeluarkan PER16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak Berbentuk Elektronik sebanyak 45 PKP mulai menggunakan *e-Faktur* sebagai sarana penghitungan dan pelaporan PPN dan pada 1 Juli 2016 *e-Faktur* mulai diberlakukan secara nasional di seluruh Indonesia. PT XYZ yang bergerak dibidang keagenan dan logistik merupakan salah satu PKP yang mulai menggunakan *e-Faktur* sejak masa Juli tahun 2015. Penggunaan *e-Faktur* membuat PT XYZ mulai menerbitkan Faktur Pajak secara elektronik untuk diberikan kepada para lawan transaksinya. Begitu juga dengan lawan transaksi PT XYZ yang pada Juli 2016 seharusnya sudah mulai menggunakan *e-Faktur* dan menerbitkan Faktur Pajak elektronik sehingga dapat dikreditkan pada SPT Masa PPN PT XYZ, tetapi pada tahun 2017 PT XYZ menerima surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tertanggal 27 November 2017 dari Kantor Pelayanan Pajak

(KPP) Pratama X tempat Wajib Pajak terdaftar. Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK) terhadap Wajib Pajak tersebut berisi permintaan penjelasan dan data kepada PT XYZ. Salah satu hal yang terdapat dalam SP2DK tersebut adalah terdapat data Pajak Masukan yang dilaporkan dalam Lampiran B2 SPT Masa PPN yang tidak ditemukan dalam *e-Faktur*. SP2DK tersebut menyatakan bahwa atas Faktur Pajak yang bukan berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual) dianggap tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN PT XYZ.

SP2DK yang telah diterbitkan oleh KPP Pratama X tersebut membuat PT XYZ harus memberikan penjelasan atau klarifikasi beserta bukti pendukung atas Data dan/atau Keterangan paling lama 7 (tujuh) hari setelah surat dikirim. SP2DK tersebut menyatakan bahwa atas Faktur Pajak yang bukan berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual) dianggap tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN PT XYZ. Penelitian ini bertujuan untuk:

1. Menjelaskan alasan yang membuat Faktur Pajak Manual tidak dapat dikreditkan menurut KPP Pratama X tempat PT XYZ terdaftar.
2. Menjelaskan mekanisme pengkreditan Faktur Pajak Manual oleh Pengusaha Kena Pajak yang sudah menggunakan *e-Faktur* sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

TINJAUAN PUSTAKA Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) untuk pertama kali diperkenalkan oleh Carl Friedrich von Siemens, seseorang industrialis dan konsultan pemerintah Jerman pada tahun 1919. Indonesia sendiri baru mengadopsi PPN pada tanggal 1 April 1985 menggantikan Pajak Penjualan (PPn) yang sudah berlaku di Indonesia sejak tahun 1951. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) menggantikan peranan Pajak Penjualan di Indonesia, karena PPN memiliki beberapa karakter positif yang tidak dimiliki oleh Pajak Penjualan. (Sukardji, 2012, hal. 1)

Pajak Pertambahan Nilai pada dasarnya merupakan Pajak Penjualan yang dipungut atas dasar Nilai Tambah yang timbul pada semua jalur

produksi dan distribusi. Nilai Tambah adalah semua faktor produksi yang timbul disetiap jalur peredaran suatu barang seperti bunga, sewa, upah kerja, termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba. Pada setiap tahap produksi nilai produk dan harga jual produk selalu terdapat nilai antar satu dengan yang lain, yang utama karena setiap penjual menginginkan adanya keuntungan sehingga dalam menentukan harga jual, harga perolehan harus ditambah dengan laba bruto (*mark up*).

The Subtractive-Indirect (Credit Method)

Pajak dihitung dengan cara mengurangi selisih pajak yang dipungut pada waktu penjualan (*Output Tax*) dengan jumlah pajak yang telah dibayar pada waktu pembelian (*Input Tax*), dalam metode ini, yang dikurangkan adalah pajaknya. Metode ini dikenal juga dengan metode kredit (*credit method*). (Rosdiana & Tarigan, 2005, hal. 223) Indonesia menganut *Indirect Subtraction Method* (metode pengurangan tidak langsung). Metode ini digunakan untuk mendeteksi atau menguji kebenaran jumlah pajak yang terutang atas penyerahan tersebut. (Sukardji, 2012, hal. 5-8). Terandung 3 (tiga) prinsip pengkreditan Pajak Masukan, yaitu:

1. Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama.
2. Pengkreditan Pajak Masukan tidak perlu dipilah-pilah berdasarkan objek pajaknya. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, sebaliknya Pajak Masukan atas perolehan Jasa Kena Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran atas perolehan Jasa Kena Pajak atau Barang Kena Pajak.
3. Pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat dibagi per tahun buku berdasarkan masa manfaat karena ketentuan dalam Pasal 9 ayat (2) ini merupakan refleksi dari tipe Pajak Pertambahan Nilai yang dianut oleh UU PPN 1984 yaitu Pajak Pertambahan Nilai ("*consumption type VAT*"). Dalam Pajak Pertambahan Nilai tipe konsumsi, Pajak Masukan atas perolehan barang modal dapat dikreditkan seluruhnya dalam Masa Pajak ketika barang modal diperoleh. (Sukardji, 2012, hal. 137-138)

METODOLOGI

Metode penelitian yang digunakan adalah deskriptif. Pengumpulan data berupa data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dengan menggunakan pengamatan langsung (observasi) terhadap kejadian di lapangan. Sedangkan data sekunder diperoleh melalui penelusuran berbagai kepustakaan dan dokumen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian terhadap Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai atas Faktur Pajak Masukan Manual bagi Pengusaha Kena Pajak yang sudah menggunakan e-Faktur adalah sebagai berikut:

Alasan Faktur Pajak Manual Tidak Dapat Dikreditkan Menurut KPP Pratama X Tempat Wajib Pajak XYZ Terdaftar

Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan, selanjutnya disingkat SP2DK adalah surat yang diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak untuk meminta penjelasan atas data dan/atau keterangan kepada Wajib Pajak terhadap dugaan belum dipenuhinya kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. PT XYZ adalah perusahaan penyedia jasa keagenan dibidang pelabuhan yang telah didirikan sejak tahun 1998. Pada tahun 2017 PT XYZ menerima surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tertanggal 27 November 2017 dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama X tempat PT XYZ terdaftar. Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK) terhadap Wajib Pajak tersebut berisi permintaan penjelasan dan data kepada PT XYZ. Salah satu hal yang terdapat dalam SP2DK tersebut adalah terdapat data Pajak Masukan yang dilaporkan dalam Lampiran B2 SPT Masa PPN yang tidak ditemukan dalam e-Faktur. Faktur Pajak Masukan yang dilaporkan tersebut bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi e-Faktur (Faktur Pajak Manual). Pajak Masukan yang telah dikreditkan yang berasal dari Faktur Pajak yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN tersebut tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN sehingga wajib dilakukan pembetulan SPT Masa PPN PT XYZ dimana Pajak Masukan tersebut telah dikreditkan.

Berdasarkan Surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tertanggal 27 November 2017 dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama X tersebut, hal yang perlu menjadi perhatian adalah:

- a. Faktur Pajak Masukan yang dilaporkan tersebut bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi e-Faktur (Faktur Pajak Manual) sehingga Pajak Masukan yang telah dikreditkan yang berasal dari Faktur Pajak tersebut dianggap yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN

tersebut tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN;

- b. dalam SP2DK tersebut terdapat data Pajak Masukan yang dilaporkan dalam Lampiran B2 SPT Masa PPN yang tidak ditemukan dalam *e-Faktur*.

Di dalam Surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tertanggal 27 November 2017 tersebut disebutkan bahwa terdapat data Pajak Masukan yang dilaporkan dalam Lampiran B2 SPT Masa PPN yang tidak ditemukan dalam *e-Faktur*. Faktur Pajak Masukan yang dilaporkan tersebut bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual). Sehingga menurut Fiskus, Pajak Masukan yang telah dikreditkan yang berasal dari Faktur Pajak yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN tersebut tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN. Pembuatan Faktur Pajak harus mencantumkan keterangan tentang penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang paling sedikit memuat hal-hal berikut menurut Pasal 13 ayat (5) UU PPN:

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

Di dalam Surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tersebut Fiskus tidak menjelaskan secara mendetail ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN mana yang tidak terpenuhi dalam Faktur Pajak tersebut. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak Berbentuk Elektronik mengatur bahwa *e-Faktur* harus mencantumkan keterangan tentang penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang paling sedikit memuat:

- a. nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;
- b. nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- c. jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
- d. Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
- e. Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut;
- f. kode, nomor seri, dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan
- g. nama dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak, tanda tangan tersebut berupa tanda tangan elektronik.

Perbedaan antara ketentuan pembuatan Faktur Pajak berdasarkan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dengan PER-16/PJ/2014 hanya terdapat pada bagian tanda tangan, bahwa atas Faktur Pajak elektronik tanda tangan tersebut berupa tanda tangan elektronik dan terdapat *barcode* dibagian kiri bawah Faktur Pajak. Sehingga perbedaan antara Faktur Pajak Manual dengan Faktur Pajak elektronik terjadi pada cara pembuatan dan pelaporannya saja. Atas Faktur Pajak Masukan yang diterima PT XYZ tersebut sudah sesuai dengan ketentuan yang terdapat pada Pasal 13 ayat (5) UU PPN, dan Fiskus tidak menjabarkan lebih jauh ketentuan dalam Pasal 13 ayat (5) UU PPN apa yang tidak dipenuhi, selain disebutkan bahwa atas Faktur Pajak Masukan tersebut bukan berasal dari *e-Faktur* melainkan merupakan Faktur Pajak Manual. Penerbitan Faktur Pajak oleh lawan transaksi PT XYZ tersebut merupakan tanggung jawab dari lawan transaksi PT XYZ. Faktur Pajak yang telah dikeluarkan oleh lawan transaksi PT XYZ tersebut telah dilaporkan pada SPT Masa PPN lawan transaksi PT XYZ sebagai Pajak Keluaran sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Mekanisme Pengkreditan Faktur Pajak Manual oleh Pengusaha Kena Pajak yang Sudah Menggunakan *e-Faktur* sesuai dengan Ketentuan Perpajakan yang Berlaku

Surat bernomor SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tertanggal 27 November 2017 yang diterima oleh PT XYZ itu menyebutkan bahwa terdapat data Pajak Masukan yang dilaporkan dalam Lampiran B2 SPT Masa PPN yang tidak ditemukan dalam *e-Faktur*. Faktur Pajak Masukan yang dilaporkan tersebut bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual). Sehingga menurut

Fiskus, Pajak Masukan yang telah dikreditkan yang berasal dari Faktur Pajak yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN tersebut tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN. Perlu dipahami bahwa Pasal 13 ayat (5) UU PPN menjelaskan mengenai keterangan yang harus dicantumkan dalam pembuatan Faktur Pajak yang paling sedikit memuat mengenai:

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

Dalam penjelasan di atas tidak disebutkan mengenai Faktur Pajak wajib berasal dari aplikasi *e-Faktur* sehingga Faktur Pajak yang tidak berasal dari aplikasi *e-Faktur* tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan tidak bisa dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN. Dengan demikian, atas alasan yang disampaikan Fiskus dalam SP2DK tersebut terdapat kekeliruan dalam dasar hukum yang digunakan.

Pengkreditan Pajak Masukan diatur dalam Pasal 9 ayat (2b) UU PPN yang menyatakan bahwa Pajak Masukan yang dikreditkan harus menggunakan Faktur Pajak yang memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) dan ayat (9). Pasal 13 ayat (5) seperti yang sudah dibahas sebelumnya mengatur mengenai keterangan yang harus dicantumkan dalam pembuatan Faktur Pajak, sedangkan Pasal 13 ayat (9) menyebutkan bahwa Faktur Pajak harus memenuhi persyaratan formal dan material. Ketentuan formal dan material selanjutnya dijelaskan dibagian penjelasan Pasal 13 ayat (9) yaitu Faktur Pajak memenuhi persyaratan formal apabila diisi lengkap, jelas dan benar sesuai dengan persyaratan sebagaimana dimaksud pada Pasal 13 ayat (5) atau persyaratan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan wewenang yang diberikan untuk menggunakan dokumen tertentu yang dipersamakan dengan Faktur Pajak. Agar Pajak Masukan dapat

dikreditkan dengan Pajak Keluaran harus memenuhi syarat sebagai berikut:

1. Syarat Formal, yaitu tercantum dalam “Faktur Pajak Lengkap” atau dokumen tertentu yang dipersamakan dengan Faktur Pajak.
2. Syarat Materiil, yaitu berhubungan langsung dengan kegiatan usaha yang melakukan penyerahan kena Pajak

Syarat Formal Pajak Masukan dapat dikreditkan apabila tercantum dalam Faktur Pajak Lengkap, secara *a contrario* Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila tercantum dalam Faktur Pajak Tidak Lengkap. Istilah Faktur Pajak Lengkap tercantum dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-24/PJ/2012, pengertian Faktur Pajak Tidak Lengkap yaitu Faktur Pajak yang tidak mencantumkan keterangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan/atau mencantumkan keterangan yang tidak sebenarnya atau sesungguhnya dan/atau mengisi keterangan yang tidak sesuai dengan tata cara sebagaimana diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-24/PJ/2012.

Faktur Pajak memenuhi persyaratan material apabila berisi keterangan yang sebenarnya atau sesungguhnya mengenai penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, ekspor Jasa Kena Pajak, impor Barang Kena Pajak, atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean. Dengan demikian, walaupun Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak sudah memenuhi ketentuan formal dan sudah dibayar Pajak Pertambahan Nilainya, apabila keterangan yang tercantum dalam Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya mengenai penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, ekspor Jasa Kena Pajak, impor Barang Kena Pajak, atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tersebut tidak memenuhi syarat material. Pajak Masukan yang diperhitungkan juga harus sesuai dengan bidang usaha dan pekerjaan PKP. Pasal 9

ayat (8) UU PPN menyebutkan bahwa pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

- a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;
- c. perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan station wagon, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- e. dihapus;
- f. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau ayat (9) UU PPN atau tidak mencantumkan nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- g. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (6) UU PPN;
- h. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak;
- i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan; dan
- j. perolehan Barang Kena Pajak selain barang modal atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha Kena Pajak berproduksi sebagaimana dimaksud pada Pasal 9 ayat (2a) UU PPN.

Apabila suatu Faktur Pajak telah diisi lengkap, jelas dan benar sesuai dengan persyaratan sebagaimana dimaksud pada Pasal 13 ayat (5) dan atas penyerahan yang terutang didalamnya telah sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya maka atas Faktur Pajak tersebut sesuai Pasal 9 ayat (2b) dapat dikreditkan dalam SPT Masa PPN PT XYZ meskipun Faktur Pajak tersebut bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi *e-Faktur*.

Demi memahami bagaimana mekanisme pengkreditan yang sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku selanjutnya, terlebih dahulu dapat ditelaah beberapa aspek bahwa KPP Pratama X tempat PT XYZ terdaftar merupakan Kantor Pelayanan Pajak di bawah naungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Utara. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik menyatakan 3 gelombang PKP yang wajib menggunakan *e-Faktur*, yaitu pada tanggal 1 Juli 2014, 1 Juli 2015 dan 1 Juli 2016.

Penetapan PKP yang diwajibkan membuat Faktur Pajak elektronik telah ditetapkan kepada PKP yang dikukuhkan pada Kantor Pelayanan Pajak di lingkungan Kantor Wilayah DJP di Pulau Jawa dan Bali diwajibkan membuat *e-Faktur* mulai tanggal 1 Juli 2015, selain 45 PKP yang telah diwajibkan sebelumnya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik. Berdasarkan KEP-136/PJ/2014 tersebut PT XYZ telah wajib membuat Faktur Pajak elektronik sejak tanggal 1 Juli 2015. Dalam lampiran 4 Surat Nomor: SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 tersebut terdapat 59 Faktur Pajak yang dilaporkan pada Masa Juli 2016 dan 1 Faktur Pajak yang dilaporkan pada Masa Agustus 2016 oleh PT XYZ yang bukan merupakan Faktur Pajak yang berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual) dengan total Dasar Pengenaan Pajak mencapai Rp.96.550.000 dan Pajak Masukan sebesar Rp.9.655.000. Faktanya adalah PT XYZ telah menggunakan *e-Faktur* ketika 59 Faktur Pajak Masa Juli 2016 dan 1 Faktur Pajak Masa Agustus 2016 dikreditkan pada SPT Masa PPN PT XYZ. Namun, Faktur Pajak yang terdapat dalam SP2DK tersebut ternyata merupakan Faktur Pajak yang dikeluarkan pada masa Mei dan Juni 2016 oleh lawan transaksi PT XYZ yang belum menggunakan *e-Faktur*.

Dalam Lampiran 4 Surat Nomor: SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 terdapat 60 Faktur Pajak dengan 3 Lawan transaksi PT XYZ dengan rincian kode KPP sebagai berikut:

Tabel 1. Rincian Lawan Transaksi PT XYZ dalam SP2DK

| Lawan Transaksi | Σ F P | Kode KP P | KPP | Masa Terbit Faktur Pajak |
|-----------------|-------|-----------|-----|--------------------------|
| A | 3 | 731 | KPP | Mei dan |

| | | | | |
|----------|--------|-----|-----------------------------|--------------|
| | 3 | | Pratama Banjar masin | Juni 2016 |
| B | 2 0 | 722 | KPP Pratama Samarinda | Juni 2016 |
| C | 7 | 734 | KPP Pratama Batulicin | Juni 2016 |

Data pada tabel 3.1 diatas menyebutkan bahwa Lawan Transaksi A, B dan C merupakan PKP yang terdaftar di Banjarmasin, Samarinda dan Batulicin. Berdasarkan Berdasarkan KEP-136/PJ/2014, Lawan Transaksi A, B dan C tersebut tidak termasuk PKP yang diwajibkan menggunakan *e-Faktur* sejak Juli 2014 dan Juli 2015, tetapi wajib menggunakan *e-Faktur* pada tanggal 1 Juli 2016. Sehingga Pada saat Faktur Pajak tersebut dibuat, Lawan transaksi A, B dan C masih menggunakan Faktur Pajak Manual dan melaporkan SPT Masa PPN nya secara manual. Jika dilihat dari Masa Pajak yang terdapat dalam SP2DK-15447/WPJ.21/KP.08/2017 yaitu SPT yang dilaporkan pada Masa Pajak Juli 2016 dan Agustus 2016, maka seharusnya pada saat tersebut semua Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP telah diwajibkan membuat Faktur Pajak elektronik dan menggunakan aplikasi *e-Faktur*. Tetapi, karena Faktur Pajak tersebut merupakan Faktur Pajak yang dikeluarkan pada masa Mei dan Juli 2016 dimana Lawan Transaksi PT XYZ belum menggunakan aplikasi *e-Faktur* maka Faktur Pajak tersebut masih bersifat manual.

Pasal 9 ayat (9) UU PPN menyebutkan bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan. Ketentuan ini memungkinkan PKP untuk mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang tidak sama yang disebabkan antara lain, Faktur Pajak terlambat diterima. Pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak yang tidak sama tersebut hanya diperkenankan dilakukan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan. Dalam hal jangka waktu tersebut telah dilampaui, pengkreditan Pajak Masukan tersebut dapat dilakukan melalui pembetulan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang bersangkutan. Kedua cara pengkreditan tersebut hanya dapat dilakukan apabila Pajak

Masukan yang bersangkutan belum dibebankan sebagai biaya atau tidak ditambahkan (dikapitalisasi) kepada harga perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bersangkutan dan terhadap Pengusaha Kena Pajak belum dilakukan pemeriksaan. Dengan demikian, tindakan PT XYZ yang mengkreditkan Faktur Pajak Manual yang dikeluarkan saat masa Mei dan Juni 2016 pada SPT PPN Masa Juli dan Agustus 2016 dibenarkan menurut ketentuan perpajakan.

Pasal 9 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak Berbentuk Elektronik menyebutkan bahwa dalam hal terjadi keadaan tertentu yang menyebabkan Pengusaha Kena Pajak tidak dapat membuat *e-Faktur*, Pengusaha Kena Pajak diperkenankan untuk membuat Faktur Pajak berbentuk kertas (*hardcopy*). Keadaan tertentu yang menyebabkan Pengusaha Kena Pajak tidak dapat membuat *e-Faktur* tersebut adalah keadaan yang disebabkan oleh peperangan, kerusakan, revolusi, bencana alam, pemogokan, kebakaran, dan sebab lainnya di luar kuasa Pengusaha Kena Pajak, yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Dalam hal keadaan tertentu sebagaimana ditetapkan telah berakhir oleh Direktur Jenderal Pajak, data Faktur Pajak berbentuk kertas (*hardcopy*) yang dibuat dalam keadaan tertentu diunggah (*upload*) ke Direktorat Jenderal Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak melalui aplikasi atau sistem elektronik yang ditentukan dan/atau disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mendapatkan persetujuan dari Direktorat Jenderal Pajak.

Menyadari bahwa lawan transaksi PT XYZ yang pada masa Mei 2016 dan Juni 2016 yang ternyata belum diwajibkan menggunakan *e-Faktur* tetapi masih menyampaikan SPT Masa PPN-nya secara manual kepada KPP tempat WP dikukuhkan sebagai PKP, dan atas SPT Masa PPN tersebut diterima oleh KPP terkait, maka atas tindakan lawan transaksi PT XYZ tersebut sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Pelaporan *e-Faktur* wajib dilaporkan oleh Pengusaha Kena Pajak ke Direktorat Jenderal Pajak dengan cara diunggah (*upload*) ke Direktorat Jenderal Pajak dan memperoleh persetujuan dari Direktorat Jenderal Pajak. Pelaporan *e-Faktur* dilakukan dengan menggunakan aplikasi atau sistem elektronik yang telah ditentukan dan/atau disediakan Direktorat Jenderal Pajak. Direktorat Jenderal Pajak memberikan persetujuan untuk setiap *e-Faktur* yang telah diunggah (*upload*) sepanjang Nomor Seri Faktur Pajak yang digunakan untuk penomoran *e-Faktur* tersebut

adalah Nomor Seri Faktur Pajak yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak yang membuat *e-Faktur* sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Tanggal 1 Juli 2016 merupakan saat *e-Faktur* mulai diberlakukan secara nasional di seluruh Indonesia. Aplikasi *e-Faktur v.1.0* adalah *e-Faktur* versi pertama yang diperkenalkan kepada PKP. Pada aplikasi *e-Faktur v.1.0* PKP yang gagal memasukkan data Faktur Pajak Masukan melalui *scan barcode* dapat memasukkan datanya secara manual pada *e-Faktur v.1.0*. Atas Faktur Pajak Masukan yang telah dimasukkan dalam aplikasi *e-Faktur v.1.0* yang belum terintegrasi secara online kepada DJP sehingga tidak dilakukan validasi apakah Faktur Pajak tersebut sudah sesuai dengan data yang sebenarnya atau belum. Tetapi atas data-data yang sudah dimasukkan dalam aplikasi *e-Faktur v.1.0* PKP sudah dapat melakukan penyetoran Pajak Terutang dan melakukan Pelaporan SPT Masa PPN. Dengan demikian, atas Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan oleh PT XYZ pada Masa Juli 2016 dan Agustus 2016 tersebut sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Atas Faktur Pajak yang diterima oleh PT XYZ tersebut, PT XYZ berhak mengkreditkan dalam SPT Masa PPNnya.

Berdasarkan keterangan yang didapat dalam konfirmasi dengan Lawan Transaksi A ditemukan terdapat kesalahan nomor kode KPP sehingga tidak terbaca sebagaimana yang dimaksud dalam SP2DK. Kesalahan kode KPP ini menurut keterangan oleh Lawan Transaksi A merupakan murni kesalahan administrasi. Oleh karena itu, PT XYZ berhak meminta untuk dilakukannya pembetulan Faktur Pajak dan atas pelaporan SPT Masa terkait. Tetapi atas Faktur Pajak lain yang diterima dari lawan transaksi yang telah memenuhi ketentuan sesuai dengan Pasal 9 ayat (2b), PT XYZ berhak untuk melakukan pengkreditan atas Faktur Pajak tersebut.

PENUTUP

KESIMPULAN

Dari hasil penelitian dan analisis yang telah peneliti lakukan mengenai Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai atas Faktur Pajak Masukan Manual bagi Pengusaha Kena Pajak yang sudah menerapkan *e-Faktur*, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. Menurut KPP Pratama X Faktur Pajak Masukan yang dilaporkan tersebut bukan merupakan Faktur

Pajak yang berasal dari aplikasi *e-Faktur* (Faktur Pajak Manual) sehingga dianggap tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan tidak dapat dikreditkan dan dilaporkan dalam SPT Masa PPN.

- b. Mekanisme pengkreditan Faktur Pajak Manual oleh Pengusaha Kena Pajak yang sudah menggunakan *e-Faktur* sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku yaitu sebagai berikut:
 - PKP yang wajib menggunakan aplikasi *e-Faktur* diatur pada KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik Faktur Pajak, yaitu pada 1 Juli 2014 kepada 45 PKP yang ditetapkan berdasarkan KEP-136/PJ/2014, 1 Juli 2015 bagi PKP yang dikukuhkan oleh KPP di daerah Jawa dan Bali, serta 1 Juli 2016 bagi seluruh PKP di Indonesia.
 - Berdasarkan Kode KPP tempat Lawan Transaksi A, B dan C terdaftar menurut KEP-136/PJ/2014, Lawan Transaksi A, B dan C tersebut pada saat mengeluarkan Faktur Pajak yaitu pada Mei dan Juni 2016 belum diwajibkan menggunakan *e-Faktur* dan masih melaporkan SPT Masa PPN nya secara manual.
 - Pengkreditan yang dilakukan PT XYZ terhadap Faktur Pajak Manual yang diterimanya sudah sesuai dengan Pasal 9 ayat (2b) dan Pasal 9 ayat (9) UU PPN karena masih dalam jangka waktu 3 bulan yang diperbolehkan dan belum dibiayakan oleh PT XYZ serta selama Faktur Pajak yang diterima oleh PT XYZ memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan Formal serta Materiil maka dapat dijadikan Pajak Masukan.

DAFTAR PUSTAKA

- Rosdiana, H. Edi Slamet Irianto. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Jakarta: Rajawali Press.
- Rosdiana, H., Edi Slamet & Titi Muswati. (2011). *Teori Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: Ghalia Indah.
- Rosdiana, H., & Tarigan, R. (2005). *Perpajakan Teori dan Aplikasinya*. Jakarta: Rajagrafindo Persada.
- Sukardji, Untung. (2012). *Pokok – Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*: Jakarta, RajaGrafindo Persada.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara

Perpajakan

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan

Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 38/PMK.03/2010 j.o Peraturan Menteri Keuangan Nomor 84/PMK.03/2012 j.o Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak

Republik Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-13/PJ/2010 j.o Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2014 tentang Bentuk, Ukuran, Prosedur Pemberitahuan Dalam Rangka Pembuatan, Tata Cara Pengisian Keterangan, Tata Cara Pembetulan Atau Penggantian, Dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak

Republik Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-16/PJ/2014 j.o Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-31/PJ/2017 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak Berbentuk Elektronik

Republik Indonesia, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik

Republik Indonesia, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE 132/PJ/2010 Tentang Langkah-Langkah Penanganan Atas Penerbitan dan Penggunaan Faktur Pajak Tidak Sah

Republik Indonesia, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-39/PJ/2015 tentang Pengawasan Wajib Pajak dalam Bentuk Permintaan Penjelasan

atas Data dan/atau Keterangan dan Kunjungan (*visit*) kepada Wajib Pajak.

Republik Indonesia, Pengumuman Nomor: PENG-6/PJ.02/2015 tentang Penegasan atas *e-Faktur*