

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Penelitian Terdahulu

Agar pembahasan yang dibuat penulis lebih terarah, komprehensif, dan memiliki dasar, penulis mencari penelitian terdahulu yang relevan dengan pembahasan yang akan dibahas. Pembahasan yang dibuat penulis akan melengkapi penelitian yang telah dilakukan sebelumnya mengenai perlakuan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di entitas yang melakukan penyerahan BKP/JKP yang terutang dan tidak terutang pajak secara bersamaan sehingga menimbulkan kerumitan dalam penghitungan Pajak Masukan.

Penelitian terdahulu yang digunakan penulis berhubungan dengan penerapan pedoman 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 (UU PPN) dan mengulas lebih dalam mengenai pengkreditan Pajak Masukan pada objek yang diteliti yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak. Penelitian-penelitian yang dijadikan dasar penulis adalah sebagai berikut.

Penelitian pertama dilakukan oleh Rizqi Haniyah dan Asqolani yang dimuat dalam sebuah Jurnal Pajak Indonesia yang berjudul “Penghitungan Kredit Pajak Masukan PKP yang Melakukan Penyerahan yang Terutang PPN dan yang Dibebaskan (Studi Pada PDAM Tirta Patriot)”. Objek yang diambil peneliti pendahulu adalah PDAM Tirta Patriot yang mengulas tentang pengkreditan Pajak Masukan atas pendapatan air dan non-air yang pengkreditannya tidak bisa dilakukan secara keseluruhan disebabkan oleh fasilitas pembebasan PPN atas air bersih yang diatur dalam PP Nomor 40 Tahun 2015. Secara garis besar permasalahan utama yang dibahas sama dengan penulis, perbedaannya ada keterbaharuan mengenai penghitungan Pajak Masukan yang bisa dilakukan.

Penelitian kedua mengulas permasalahan perpajakan khususnya pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang dialami oleh unit penyedia air bersih kota Bekasi yang selanjutnya dilakukan pendampingan oleh Resi Ariyasa Qadri, Rizqi Haniyah, dan Asqolani yang kemudian dikemas dalam Jurnal Wikrama Parahita dengan judul “Pendampingan Pengembangan Kompetensi Pengelolaan Perpajakan Pada Unit Penyedia Air Bersih Kota Bekasi” (Ariyasa Qadr et al., 2020).

Penelitian ketiga dilakukan oleh Tumpak Tambunan, Rina Prihatiningsih, dan Agus Munandar dalam mengulas kepatuhan wajib badan dalam melaksanakan PPN yang dimuat dalam sebuah jurnal dengan judul “Analisis Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak dalam Melaksanakan Kewajiban Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Pada PT Trocon Indah”, hal ini akan menunjang penulisan karya tulis tugas

akhir penulis dalam hal mengidentifikasi kepatuhan pajak Perumdam Tirta Kencana Jombang.

2.2 Seputar Pajak Pertambahan Nilai

a) Konsep PPN

Secara konsep, *defaultnya* semua barang dan/atau jasa akan dikategorikan sebagai Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa kena Pajak (JKP) kecuali ditentukan lain dalam UU PPN. Secara definisi, Pajak Pertambahan Nilai yang selanjutnya dikenal sebagai PPN merupakan pajak yang dipungut atas konsumsi BKP dan/atau JKP di daerah pabean Indonesia (Budiarto, 2016). Tarif PPN yang dikenakan adalah 10% di tahun 2021 ke bawah dan mengalami perubahan menjadi 11% yang mulai berlaku di tahun 2022, sedangkan untuk BKP ekspor akan dikenakan tarif 0%, tarif pajak tersebut dikalikan dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP).

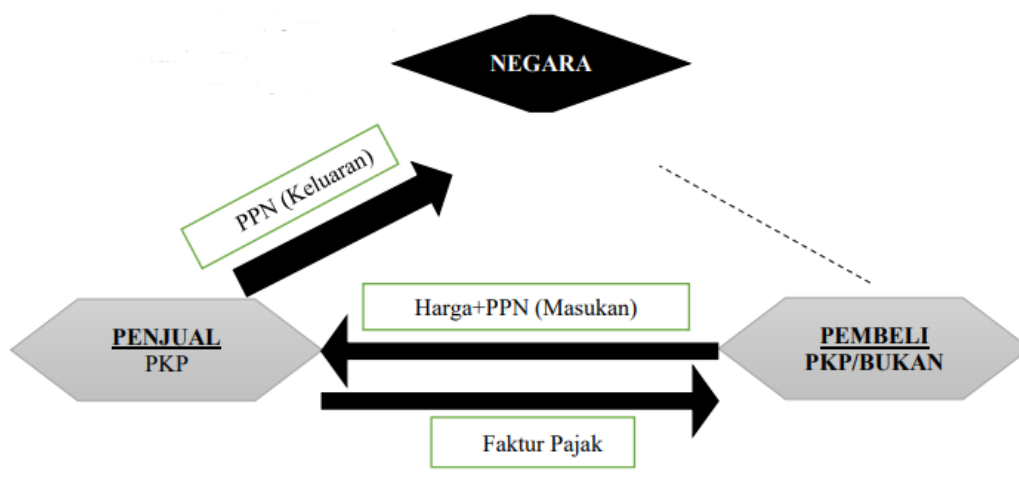
$$\text{PPN yang terutang} = \text{Tarif PPN} \times \text{Dasar Pengenaan Pajak (DPP)}$$

Dijelaskan dalam buku ajar perpajakan II, Pajak Pertambahan Nilai yang selanjutnya disebut sebagai PPN merupakan pajak atas nilai tambah atas konsumsi yang timbul disaat ada 4 hal yaitu :

- a. **Subjek** = pelaku baik berupa Pengusaha Kena Pajak atau bukan.
- b. **Predikat** = adanya kegiatan berupa penyerahan BKP/JKP.
- c. **Objek** = penyerahan, impor, atau ekspor atas Barang Kena pajak (BKP) dan Jasa kena Pajak (JKP).
- d. **Keterangan** = kapan saat terutang, dimana tempat terutang, berapa DPP dan tarifnya, dan bagaimana cara pemungutan, penghitungan, pembayaran, dan pelaporan.

b) Mekanisme Umum PPN

Gambar II.1 Mekanisme Umum PPN



Sumber : diolah penulis

Berdasarkan gambar II.1, terdapat arus barang yaitu ketika pembeli mengeluarkan suatu biaya sejumlah harga+PPN untuk mendapatkan barang. Saat menerima barang, pembeli tersebut mendapatkan bukti pembayaran berupa Faktur Pajak. Jika pembeli merupakan PKP maka PPN yang ditanggung pembeli merupakan PPN Masukan. Kemudian, dari sisi penjual, saat menyerahkan barang ke pembeli ia mendapatkan harga sekaligus memungut PPN yang nantinya akan diserahkan ke Negara. PPN yang timbul atas penjualan tersebut disebut sebagai PPN Keluaran (Safitra & Swasito, 2020).

c) Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak

Pengusaha adalah pribadi atau instansi/badan dalam bentuk apapun yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan. Kegiatan atau pekerjaan tersebut bisa dalam bentuk dagang, produksi, impor, ekspor, dan jasa. Pengusaha tersebut

merupakan wajib pajak sehingga wajib dikenai PPN dan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) (Mardiasmo, 2018).

Sesuai Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya. Pengusaha Kena Pajak (PKP) wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.

d) Invoice Credit Method Pajak Pertambahan Nilai

Menurut jenisnya, terdapat tiga metode yang bisa digunakan dalam penghitungan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yaitu *invoice credit method*, *subtraction method*, dan *addition method* (Lim & Indrawati, 2014). Metode yang paling banyak digunakan adalah *credit method* dimana pajak yang terutang didapatkan dengan mengurangi Pajak Masukan yang dapat dikreditkan yang timbul dari perolehan BKP/JKP dengan Pajak Keluaran yang timbul atas penyerahan BKP/JKP. Jika Pajak Keluaran lebih besar dibanding Pajak Masukannya maka Pengusaha Kena Pajak wajib menyetorkan kas sejumlah PPN yang terutang. Sebaliknya, jika jumlah Pajak Keluaran lebih kecil dibandingkan Pajak Masukannya maka selisihnya menjadi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) lebih bayar. PPN yang lebih bayar dapat dimintakan kembali melalui restitusi atau memilih untuk dikompensasikan ke masa pajak berikutnya.

Pajak Keluaran pada intinya merupakan PPN yang terutang yang timbul atas kegiatan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) atas penyerahan, ekspor, Barang Kena Pajak (BKP)/Jasa Kena Pajak (JKP), dan ekspor barang tidak berwujud, sehingga PKP tersebut wajib memungut PPN. Hal ini juga selaras yang dibunyikan di Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

Sedangkan yang disebut sebagai Pajak Masukan sesuai UU PPN, Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

2.3 Air Bersih Sebagai Barang Kena Pajak (BKP) yang Mendapatkan Fasilitas Dibebaskan PPN-nya

Air Bersih mempunyai *value added* dikarenakan melalui proses pengolahan tertentu sehingga dalam memperoleh air bersih masyarakat harus mengeluarkan biaya sesuai tarif yang ditentukan oleh pihak penyedia. Air Bersih tersebut termasuk ke dalam Barang kena Pajak (BKP) karena tidak tergolong ke dalam list barang yang dikecualikan dalam UU PPN (*negative list*).

Barang kena Pajak (BKP) merupakan barang yang dikenai pajak sesuai UU PPN. Namun, jika dilakukan pengecekan ke dalam UU PPN tidak akan ditemukan daftar barang yang dikelompokkan menjadi Barang Kena Pajak. Sebaliknya, yang bisa ditemukan adalah daftar barang-barang yang tidak termasuk ke dalam Barang

kena Pajak (BKP) sehingga atas barang tertentu tersebut tidak dikenai PPN atau bisa disebut sebagai *negative list* (Safitra & Swasito, 2020).

Air bersih yang diserahkan oleh PKP dalam daerah pabean merupakan objek PPN. Namun, dalam penyerahan air bersih PKP tidak bisa memungut PPN (Pajak Keluaran) kepada konsumen karena air bersih mendapatkan fasilitas dibebaskan PPN-nya. Dampak dari fasilitas tersebut, saat PKP mengeluarkan biaya atau pengeluaran yang ditujukan untuk memproses air baku menjadi air bersih, Pajak Masukannya tidak bisa dikreditkan. Pembebasan PPN atas air tersebut telah diatur PP Nomor 58 Tahun 2021 (Pasal 3 Ayat 1) yang menjelaskan bahwa air bersih yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagaimana dalam pasal 2 meliputi :

- (a) air bersih yang belum siap untuk diminum dan/atau,
- (b) air bersih yang sudah siap untuk diminum (air minum) (tidak termasuk air siap minum dalam kemasan) termasuk biaya sambung/biaya pasang air bersih dan biaya beban tetap air bersih.

2.4 Penghitungan Pajak Masukan Sesuai PMK Nomor 135/PMK.011/2014

Jika Pengusaha Kena Pajak (PKP) dalam penyerahannya terdiri dari penyerahan terutang pajak dan penyerahan tidak terutang pajak sehingga Pajak Masukan yang timbul atas biaya/pembelian yang diperuntukkan untuk kedua jenis penyerahan menjadi tidak bisa dikreditkan secara keseluruhan dan tidak bisa diketahui pasti jumlahnya, maka akan berlaku penghitungan pengkreditan Pajak

Masukan yang diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tentang Perubahan Kedua atas PMK Nomor 78/PMK.03/2010.

Hal ini selaras dengan Perumdam Tirta Kencana Jombang yang memiliki penyerahan air (tidak terutang pajak karena mendapat fasilitas dibebaskan PPN-nya) dan penyerahan non air (terutang pajak). Pajak Masukan yang timbul karena pengeluaran memproses air bersih tidak bisa dikreditkan sehingga akan dikapitalisasi ke harga perolehan atau akan dianggap sebagai biaya. Pajak Masukan yang timbul karena pengeluaran untuk memproses penjualan non air bisa dikreditkan. Namun, karena ada kesulitan dalam memisahkan biaya/pengeluaran berdasarkan jenis barang/jasa yang diserahkan, pengkreditan Pajak Masukan tersebut harus dihitung berdasarkan pedoman PMK Nomor 135/PMK.011/2014 (Haniyah & Asqolani, 2020).

Rumus penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah :

Gambar II.2 Rumus Penghitungan Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan

$$P = PM \times Z$$

Keterangan		
P	:	Jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan
PM	:	Jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak
Z	:	Persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya

Sumber : (Haniyah & Asqolani, 2020)

Selanjutnya, PKP wajib melakukan penghitungan Kembali Pajak masukan yang dapat dikreditkan paling lama pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku. Penghitungan Kembali dilakukan dengan rumus sebagai berikut :

a) **BKP/JKP dengan masa manfaat lebih dari satu tahun :**

Gambar II.3 Rumus Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan untuk

BKP/JKP Lebih dari 1 Tahun

$$P' = PM/t \times Z'$$

P'	:	Jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam 1 (satu) tahun buku
PM	:	Jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak
t	:	Masa manfaat perpajakan
Z'	:	Persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap seluruh penyerahan dalam 1 (satu) tahun buku

Sumber : (Haniyah & Asqolani, 2020)

b) **BKP/JKP dengan masa manfaat sampai dengan satu tahun :**

Gambar II.4 Rumus Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan untuk

BKP/JKP sampai dengan 1 Tahun

$$P' = PM \times Z'$$

Keterangan		
P'	:	Jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam 1 (satu) tahun buku
PM	:	Jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak
Z'	:	Persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap seluruh penyerahan dalam 1 (satu) tahun buku

Sumber : (Haniyah & Asqolani, 2020)

Berikut masa manfaat menurut perpajakan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 96 / PMK.03/ 2009 tentang Jenis-Jenis Harta yang Termasuk dalam Kelompok Harta Berwujud Bukan Bangunan Untuk Keperluan Penyusutan.

Tabel II.1 Tabel Masa Manfaat yang diatur dalam aturan Perpajakan

1. Non Bangunan	Kelompok	Masa Manfaat	Tarif Garis Lurus	Tarif Menurun Berganda
	Kelompok 1	4 Tahun	25%	50%
	Kelompok 2	8 Tahun	12,50%	25%
	Kelompok 3	16 Tahun	6,25%	12,50%
	Kelompok 4	20 Tahun	10%	10%
2. Bangunan		Masa Manfaat	Tarif Garis Lurus	
	Bangunan Permanen	20 Tahun	5%	
	Bangunan Non Permanen	10 Tahun	10%	

Sumber : Diolah penulis

2.5 Perumdam Tirta Kencana Jombang sebagai Pengusaha Kena Pajak

Perumdam Tirta Kencana Jombang merupakan salah satu badan milik daerah yang memiliki kegiatan utama menyalurkan air bersih kepada masyarakat yang ada di Jombang dan sekitarnya, sehingga pendapatan utamanya berasal dari penjualan air. Dalam menjual air bersih, Perumdam harus menjualnya sesuai tarif

yang telah ditentukan agar air bersih tersebut bisa dijangkau di berbagai kalangan masyarakat. Tarif air yang dibebankan kepada pelanggan dikelompokkan menjadi 4 bagian yaitu tarif rendah, tarif dasar, tarif penuh dan tarif yang ditetapkan berdasarkan kesepakatan (Musyzifah & Shofia, 2020). Disamping mendapatkan pendapatan dari penjualan air, Perumdam juga mendapatkan pendapatan dari penjualan non air seperti dari sambungan air, denda, dan balik nama. Konsumen Perumdam Tirta Kencana Jombang terdiri dari beberapa kelompok pelanggan yaitu sosial, RT. R1, instansi pemerintah, niaga kecil, niaga besar, dan kesepakatan (Anggraini & Agustina, 2020).

Perumdam Tirta Kencana Jombang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sebagai wajib pajak karena didirikan di Indonesia dan memperoleh penghasilan dari penjualan air dan non air. Kemudian, atas dikukuhkannya Perumdam sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) maka Perumdam wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) ke Negara. Perumdam sebagai PKP saat melakukan penjualan baik air dan non-air harus menerbitkan Faktur Pajak.

Fungsi Faktur Pajak adalah sebagai bukti bahwa atas BKP/JKP yang telah diserahkan oleh PKP sudah dipungut pajaknya (sudut pandang penjual), sebagai sarana pengkreditan Pajak Masukan (sudut pandang pembeli), dan sebagai bukti pembayaran/pembebanan pajak bagi pembeli BKP/JKP (sudut pandang pembeli). Faktur Pajak dapat berbentuk elektronik dan kertas. Di Indonesia, penerbitan Faktur Pajak yang diatur dalam pasal 16D haruslah berbentuk elektronik, bisa berbentuk

kertas jika jika Faktur Pajak dalam kategori Pedagang eceran (Safitra & Swasito, 2020).

Perumdam dapat menerbitkan Faktur Pajak yang dikategorikan sebagai dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak yaitu berupa bukti tagihan atas penyerahan BKP. Kode faktur yang diterbitkan berbeda antara penyerahan air dan non air. Untuk penyerahan non-air diterbitkan faktur dengan kode 01, sedangkan untuk penyerahan air akan diterbitkan faktur dengan kode 08 karena air bersih termasuk BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN.

2.6 Kepatuhan Wajib Pajak

Jumlah realisasi penerimaan pajak yang bisa dikumpulkan oleh negara bisa diukur melalui kepatuhan wajib pajak, semakin tinggi kepatuhan wajib pajak maka semakin tinggi pula realisasi penerimaannya. Dalam hal ini, Pajak Pertambahan Nilai merupakan salah satu penyumbang terbesar kedua penerimaan negara setelah Pajak Penghasilan sehingga penting untuk mengoptimalkan penerimaannya (Syakura & Baridwan, 2014). Menurut James dan Alley, kerelaan wajib pajak dalam bertindak sesuai Undang-Undang Perpajakan tanpa didahului penegakan hukum juga merupakan wujud dari kepatuhan pajak (Bayu Firdaus & Marfiana, 2021). Menurut Nugraheni yang dikutip dalam sebuah Jurnal Educoretax ada dua jenis kepatuhan pajak yaitu secara formal dan materiil. Kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan SPT menjadi bagian kepatuhan secara formal, sedangkan secara materiil kepatuhan dapat diukur dengan telah terpenuhinya ketentuan teknis dan

material secara substantif seperti telah menerbitkan faktur pajak dengan tepat sesuai dengan aturan (Bayu Firdaus & Marfiana, 2021).

Jika wajib pajak tidak memenuhi hal-hal tertentu sehingga melanggar kepatuhan atau tidak menjalankan kewajibannya maka akan ada sanksi yang akan dikenakan sesuai dengan aturan yang berjalan. Terkait dengan faktur pajak, bisa dikenakan sanksi administrasi berupa 1% dari DPP jika PKP lalai atau terlambat dalam penerbitan faktur sehingga akan diterbitkan Surat Tagihan Pajak, hal tersebut telah tertuang dalam pasal 14 ayat 4 UU Nomor 28 Perpajakan (UU KUP) beserta perubahannya. Jika Faktur Pajak terlambat diterbitkan hingga melebihi jangka waktu tiga bulan maka keterlambatan tersebut dianggap sebagai tidak ada penerbitan faktur sama sekali sehingga Pajak Masukan bagi penerima BKP menjadi tidak bisa dikreditkan (Safitra & Swasito, 2020).

Penyetoran PPN paling lama disetorkan pada akhir bulan berikutnya setelah masa pajak berakhir dan sebelum penyampaian SPT masa PPN, sedangkan SPT Masa PPN paling akhir disampaikan pada akhir bulan berikutnya setelah berakhirnya Masa Pajak, hal tersebut telah termuat dalam UU Nomor 42 Tahun 2009. Apabila SPT Masa PPN tidak disampaikan dalam jangka waktu tersebut maka akan ada sanksi administrasi berupa denda yang harus dibayar sebesar Rp500.000. Dalam pasal 3 UU Nomor 28 Perpajakan (UU KUP) telah diatur kewajiban wajib pajak badan dalam penyampaian surat pemberitahuan termasuk SPT Masa PPN (Haniyah & Asqolani, 2020).