

Analisis Efektivitas Penerapan Pengembalian Pendahuluan Pajak Pertambahan Nilai sebagai Alternatif Percepatan Restitusi Pajak pada Klien SAR Tax & Management Consultant

Sadewa Hakkam Muizhin^{*1}, Srihadi Winarningsih²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran, Indonesia
Email: ¹sadewa20001@mail.unpad.ac.id, ²srihadi.winarningsih@unpad.ac.id

Abstrak

Dalam proses pemenuhan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak sering kali mengalami permasalahan Lebih Bayar, salah satunya pada Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Namun, ketika mengajukan Restitusi untuk mendapatkan pengembalian Lebih Bayar tersebut, Wajib Pajak merasa kurang puas karena proses yang rumit dan cukup lama. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak memberikan fasilitas Pengembalian Pendahuluan sebagai alternatif yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui efektivitas penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN dibandingkan dengan Restitusi biasa, menganalisa dampak, manfaat dan kendalanya, serta untuk mengetahui Manajemen Restitusi yang baik untuk diterapkan perusahaan. Pengembalian Pendahuluan merupakan fasilitas yang disediakan DJP bagi Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak yang memerlukan pengembalian atas Lebih Bayar PPN. Penelitian terapan ini menggunakan pendekatan studi kasus dengan menggunakan metode penelitian kualitatif deskriptif dimana data yang digunakan adalah data primer dan sekunder yang diperoleh dari hasil observasi partisipan, wawancara, dan dokumentasi objek penelitian pada perusahaan tahun 2022. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan telah menjalankan manajemen restitusi yang cukup baik dengan rutin melakukan Pembetulan SPT Masa PPN untuk memaksimalkan potensi Lebih Bayar PPN. Selanjutnya, dari hasil penerapan Pengembalian Pendahuluan terbukti efektif untuk meningkatkan Arus Kas Perusahaan menjadi lebih baik, dimana perusahaan mendapatkan pengembalian sebesar Rp204.338.490.368 yang dapat digunakan untuk kebutuhan perusahaan.

Kata Kunci: Arus Kas, Pajak Masukan, Pengembalian Pendahuluan, PPN, Restitusi

Abstract

In the process of fulfilling tax obligations, taxpayers often encounter issues of overpayment, one of which is with Value Added Tax (VAT). However, when applying for restitution to obtain a refund of the overpayment, taxpayers feel dissatisfied due to the complicated and lengthy process. Therefore, the Directorate General of Taxes provides the Preliminary Refund facility as an alternative that can be used by taxpayers. This study aims to determine the effectiveness of the implementation of VAT Preliminary Refunds compared to regular Restitution, analyze its impact, benefits, and challenges, and identify good Restitution Management practices for companies. Preliminary Refunds is a facility provided by the Directorate General of Taxes (DJP) for Taxpayers or Taxable Entrepreneurs who require refunds for VAT overpayments. This applied research uses a case study approach with a descriptive qualitative research method, utilizing both primary and secondary data obtained from participant observation, interviews, and documentation of the research object in a company in 2022. The results of the study indicate that the company has implemented effective refund management by routinely correcting VAT Periodic Tax Returns to maximize the potential VAT overpayment. Furthermore, the Implementation of Preliminary Refunds has proven effective in improving the company's cash flows, with the company receiving a refund of Rp204.338.490.368 which can be used for its operational needs.

Keywords: Cash Flows, Preliminary Refunds, Restitution, VAT, VAT In

1. PENDAHULUAN

Sebagai Negara Kesatuan, Republik Indonesia berupaya memastikan bahwa setiap orang di negara ini mendapat manfaat dari pertumbuhan perekonomian negara. Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) merupakan salah satu langkah untuk menyediakan dana besar yang diperlukan untuk mewujudkan hal tersebut. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, sebagian besar pendanaan APBN bersumber dari kas negara, yang meliputi penerimaan

perpajakan, penerimaan negara bukan pajak, dan penerimaan hibah. Perpajakan merupakan aspek utama dalam pencapaian pendapatan negara, karena menjadi penyumbang terbesar dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Pada saat di Jakarta pada 3 Januari 2024 lalu, Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati menyampaikan bahwa penerimaan pajak negara menunjukkan hal yang positif dengan melampaui target 3 tahun beruntun sejak 2021. Berikut data pendapatan Negara pada tahun 2021-2023.

Tabel 1. Penerimaan Pendapatan Negara Tahun 2021 – 2023

Sumber Penerimaan	Realisasi Pendapatan Negara (Triliun Rupiah)		
	2021	2022	2023
Penerimaan Perpajakan	1.546,51	2.034,54	2.155,42
Penerimaan Negara Bukan Pajak	451,98	588,34	605,89
Hibah	4,57	3,54	12,99
Total Realisasi Pendapatan Negara	2.003,06	2.626,42	2.774,30

Sumber: Laman Resmi Kementerian Keuangan RI

Berdasarkan Tabel 1 di atas, terlihat bahwa perpajakan menjadi penyumbang terbesar terhadap pendapatan Negara, dengan proporsi rata-rata diatas 77% dibandingkan dengan sumber pendapatan Negara yang lainnya. Penerimaan perpajakan ini terbagi kembali kedalam beberapa aspek pajak, salah satunya yang paling besar adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Pajak Pertambahan Nilai (PPN), merupakan pajak yang dipungut secara langsung oleh pemerintah pusat atas penyerahan ataupun perolehan Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa kena Pajak (JKP). Menurut UU PPN, barang dan jasa yang dikonsumsi di dalam Daerah Pabean dikenakan pajak pertambahan nilai (PPN). PPN dipungut pada tiap mata rantai produksi hingga distribusi yang dikenakan secara bertingkat (*Multi Stage Levy*). PPN dibebankan terhadap setiap nilai tambah karena adanya unsur produksi yang dipergunakan dalam proses produksi hingga proses pengiriman produk terhadap konsumen (Rahayu dan Sayuti, 2013). Lebih lanjut, Suparna W. & Adam N. (2021:248) menjelaskan PPN sebagai pajak yang dibebankan atas konsumsi tidak langsung terhadap perdagangan barang dan jasa. Pernyataan ini sejalan dengan pengertian yang dideskripsikan oleh Pohan (2016) bahwa perlakuan pembebanan PPN memiliki sifat yang objektif dimana dilakukan secara *shifting* (penggeseran) kepada pihak lain sebelum akhirnya sampai kepada pemikul pajak sebagai sasaran akhir, yakni konsumen. Oleh karena itu, pengenaan pajak ini tidak memperhatikan kondisi subjek pajaknya. Pemerintah mengatur mengenai Pajak Pertambahan Nilai melalui Undang-Undang No. 42 Tahun 2009 yang merupakan perubahan terbaru dari Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 mengenai Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Sejak 1 April 2022, PPN memiliki tariff 11% dan paling lambat pada 1 Januari 2025 akan naik menjadi 12%.

Pajak Pertambahan Nilai berkaitan erat dengan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran. Pajak Keluaran adalah PPN yang terutang atas kegiatan penyerahan dalam negeri maupun ekspor BKP Berwujud/Tidak Berwujud dan/atau JKP yang harus dipungut oleh PKP. Sedangkan Pajak Masukan adalah PPN yang semestinya telah dibayar atas pembelian dalam negeri maupun impor BKP Berwujud/Tidak Berwujud dan/atau perolehan dalam negeri atau impor JKP yang dilakukan oleh PKP di dalam Daerah Pabean. Istilah Pajak Masukan dan Pajak Keluaran ini sangat erat dikaitkan hubungannya dengan mekanisme pemungutan, penyetoran dan pelaporan PPN. Pajak Masukan yang dimiliki oleh PKP dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk mendapatkan perhitungan PPN pada setiap masa pajak. UU PPN yang kemudian disempurnakan oleh UU HPP menjelaskan mengenai mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Pasal 2 menjelaskan bahwa pengkreditan Pajak Masukan dilakukan di masa yang sama, lalu dilanjutkan dalam pasal 2a yang menjelaskan mengenai pengkreditan Pajak Masukan untuk PKP yang berkegiatan ekspor, sedangkan perihal persyaratan Faktur Pajak yang harus dipenuhi untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan diatur dalam Pasal 2b. Berdasarkan Pasal 9 ayat (3) dan (4) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) menjelaskan bahwa apabila Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan yang telah dibayar sebelumnya, maka hal tersebut termasuk kedalam kondisi PPN Kurang Bayar dan PKP harus menyetorkan selisih PPN Kurang Bayar tersebut kepada kas

Negara. Sebaliknya, apabila Pajak Keluaran lebih kecil dibandingkan dengan Pajak Masukan, peristiwa itu disebut dengan Lebih Bayar PPN.

Fenomena lebih bayar PPN ini seringkali dialami oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan kegiatan ekspor atau penyerahan di kawasan ekonomi khusus yang mendapatkan fasilitas PPN tidak dipungut ataupun PPN dengan tarif 0%. Karena penyerahan tersebut mendapatkan fasilitas, maka tidak akan menimbulkan Pajak Keluaran. Sedangkan, jika perusahaan mayoritas melakukan pembelian bahan baku di dalam negeri, maka akan menambah Pajak Masukan perusahaan. Sehingga pada saat dilakukan pengkreditan di akhir masa, Pajak Masukan jumlahnya akan lebih besar daripada Pajak keluarannya sehingga menyebabkan Lebih Bayar PPN. Atas Lebih Bayar PPN tadi, PKP dapat melakukan pengajuan pengembalian kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melalui Restitusi PPN. Restitusi merupakan permohonan pengembalian yang diminta secara resmi kepada negara atas kelebihan pembayaran pajak oleh Wajib Pajak. Sesuai dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Wajib Pajak berhak mendapatkan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari pemerintah. Sebab, selain berkewajiban memungut pajak dari rakyat, pemerintah juga memiliki kewajiban untuk mengembalikan kelebihan pajak yang telah dibayarkan oleh Wajib Pajak. Restitusi dapat terjadi karena kesalahan penghitungan pajak yang disampaikan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) atau kelebihan pembayaran yang disebabkan oleh kesalahan pemungutan atau pemotongan pajak. Hal pertama yang harus dilakukan PKP untuk memperoleh restitusi PPN adalah mengisi bagian “Dikembalikan” (restitusi) pada SPT Masa PPN. Dalam hal kolom ini masih kosong dalam SPT Masa PPN, PKP mempunyai hak untuk mengajukan surat permohonan tambahan. PKP dapat mengajukan permohonan restitusi tersebut ke DJP melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat PKP dikukuhkan. Proses selanjutnya setelah permohonan diterima, DJP akan melakukan pemeriksaan dan kemudian menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Lebih Bayar (SKPLB) apabila memang terbukti terjadi lebih bayar. Jangka waktu penerbitan SKPLB oleh DJP adalah paling lambat 12 bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap, kecuali jika dalam kondisi tertentu telah ditetapkan berdasarkan keputusan DJP. Jika dalam jangka waktu tersebut DJP belum memberikan keputusan, maka permohonan restitusi dianggap dikabulkan dan SKPLB harus diterbitkan paling lambat 1 bulan setelah jangka waktu berakhir.

Namun sayangnya, banyak Wajib Pajak yang mengeluhkan terkait proses Restitusi yang cukup rumit dan memakan banyak waktu yakni kurang lebih selama 1 tahun. Sedangkan, Wajib Pajak membutuhkan dana atas lebih bayar tadi secepatnya guna perputaran keuangan perusahaan. Oleh karenanya, DJP melalui Peraturan No. 39/PMK.03/2018 mengatur Prosedur dan Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Pengembalian Pendahuluan ini merupakan fasilitas yang disediakan oleh DJP bagi Wajib Pajak yang membutuhkan pengembalian lebih bayar dengan mekanisme yang lebih mudah dan tentunya waktu yang lebih singkat karena Pengembalian Pendahuluan PPN hanya memakan waktu paling lama selama 1 bulan. Wajib Pajak yang berhak mengajukan permohonan Pengembalian Pendahuluan adalah yang sudah memenuhi kriteria tertentu sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Wajib Pajak yang dimaksud adalah Wajib Pajak Kriteria Tertentu, Wajib Pajak Persyaratan Tertentu, dan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah. Pengembalian Pendahuluan merupakan fasilitas yang diberikan oleh DJP kepada Wajib Pajak yang membutuhkan Pengembalian Lebih Bayar PPN secara cepat dan melalui mekanisme yang lebih sederhana.

Pengajuan Pengembalian Pendahuluan PPN dilakukan dengan mencentang kolom “Dikembalikan (Restitusi)” menggunakan prosedur Pengembalian Pendahuluan Pasal 9 ayat 4 (c) PPN. Atas pengajuan Pengembalian Pendahuluan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, DJP tidak melakukan proses pemeriksaan layaknya pengajuan Restitusi biasa. Namun, DJP hanya akan melakukan penelitian singkat untuk memastikan seluruh Pajak Masukan yang dikreditkan oleh PKP telah dilaporkan oleh lawan transaksi dan seluruh nilai Lebih Bayarnya adalah benar adanya. Setelah melakukan penelitian, Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) apabila PKP dinilai sudah memenuhi kewajiban dan hasil penelitian menunjukkan terdapat kelebihan pembayaran pajak. Penerbitan SKPPKP harus dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima atau permohonan PKP akan dianggap dikabulkan jika jangka waktu tersebut terlampaui. Selanjutnya DJP akan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) untuk selanjutnya dilakukan penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) sebagai dasar pembayaran kepada Wajib Pajak. Ini merupakan keuntungan yang dapat

dimanfaatkan oleh Wajib Pajak karena atas Lebih Bayar PPN sebelumnya dapat kembali dalam waktu yang sangat singkat dan tentunya melalui prosedur yang jauh lebih sederhana.

Berdasarkan fenomena yang dijelaskan sebelumnya, maka dalam penelitian ini penulis bertujuan untuk melihat apakah kebijakan dari Direktorat Jenderal Pajak mengenai Pengembalian Pendahuluan PPN ini sudah efektif dan dapat menjadi alternatif yang menjanjikan bagi Wajib Pajak yang membutuhkan percepatan Restitusi. Atau masih terdapat kekurangan yang perlu dijadikan bahan evaluasi dan perbaikan dimasa mendatang. Penelitian ini akan dilakukan pada PT. X yang merupakan salah satu klien dari SAR Tax & Management Consultant yang bergerak pada sektor industri perkebunan.

2. METODE PENELITIAN

2.1. Jenis dan Metode Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian terapan (*applied research*) dengan pendekatan *case study* yang dilakukan secara intensif dan mendalam pada subjek penelitian. Jenis penelitian ini lebih menekankan pada penyelidikan berkelanjutan tentang masalah praktis yang sering terjadi sehingga memiliki tujuan untuk menjawab permasalahan tertentu supaya dapat menentukan kebijakan dan tindakan perusahaan yang harus diambil di masa mendatang. Dalam penelitian ini, penulis menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Menurut Mulyana (2013) mendefinisikan penelitian kualitatif sebagai penelitian yang menggunakan metode ilmiah untuk mengungkapkan suatu fenomena dengan cara mendeskripsikan data dan fakta melalui kata-kata secara menyeluruh terhadap subjek penelitian. Oleh karena itu, metode kualitatif dengan pendekatan analisis deskriptif ini dianggap sebagai metode penelitian yang tepat untuk mengkaji persoalan yang sedang diteliti, yaitu mengenai efektivitas Penerapan Pengembalian Pendahuluan Pajak Pertambahan Nilai. Metode kualitatif pun diketahui memadai untuk mengungkap apakah Penerapan Pengembalian Pendahuluan sudah tepat sebagai alternatif percepatan dari Restitusi Pajak Pertambahan Nilai.

2.2. Metode Pengumpulan Data

a. Observasi

Pada proses penelitian yang dilaksanakan, penulis akan melakukan observasi dengan tujuan mengetahui secara rinci mengenai kegiatan operasional dan mendapatkan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian ini. Jenis observasi yang dilakukan adalah *participant observation* (observasi partisipan), dimana orang yang melakukan pengamatan terhadap subjek dan berperan serta ikut ambil bagian dalam kehidupan subjek yang diobservasi.

b. Wawancara

Wawancara merupakan alat untuk mengumpulkan informasi dengan mengajukan sejumlah pertanyaan untuk ditanyakan dan dijawab secara lisan sehingga dapat dikonstruksikan dalam sebuah makna yang mengacu pada topik tertentu. Dalam penelitian ini, penulis melakukan proses wawancara mendalam bersama 3 (tiga) Narasumber yang terdiri dari Penanggung jawab PT. X, *Assistant Manager* Divisi Pajak dan *Partner* dari SAR Tax & Management Consultant.

c. Dokumentasi

Dokumentasi merupakan cara mengumpulkan informasi baik secara visual, verbal, maupun tulisan yang berhubungan dengan masalah penelitian. Penulis akan melakukan pengambilan data sebagai proses dokumentasi untuk memperoleh beberapa data yang dibutuhkan, antara lain Kertas Kerja Perhitungan PPN Masa Januari sampai dengan Desember 2022, SPT Masa PPN Masa Januari sampai dengan Desember 2022, Data Pengajuan Pengembalian Pendahuluan PPN Masa Januari sampai dengan Desember 2022, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) untuk pengajuan Pengembalian Pendahuluan Masa Januari sampai dengan Desember 2022.

2.3. Teknik Pengolahan Data

a. Reduksi Data

Reduksi data merupakan proses penyederhanaan, merangkum, memilih hal-hal pokok, mengklasifikasikan, memfokuskan pada hal-hal penting dalam tema dan pola yang sama. Proses ini dilakukan melalui kegiatan observasi dan wawancara langsung oleh penulis.

b. Penyajian Data

Penyajian data dalam penelitian kualitatif dilakukan atas data mentah yang telah tereduksi selama proses penelitian berlangsung. Data yang telah direduksi akan lebih jelas dalam memberikan gambaran dari persoalan dalam penelitian. Penyajian data sering menggunakan bentuk teks naratif yang kadang dilengkapi dengan grafik, matrik, bagan, dan jaringan agar tercipta analisis kualitatif yang valid.

c. Penyusunan Kesimpulan dan Verifikasi

Ketika kegiatan pengumpulan data dilakukan, seorang peneliti kualitatif akan mencatat keteraturan, pola-pola, penjelasan, alur sebab akibat dan proposisi. Kesimpulan yang mulanya belum jelas akan meningkat menjadi lebih terperinci.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Analisis Perhitungan Pajak Pertambahan Nilai PT. X Tahun 2022

Dengan status perusahaan sebagai Pengusaha Kena Pajak, maka PT. X berkewajiban untuk memungut PPN atas setiap penyerahan yang dilakukan oleh perusahaan. Komponen yang digunakan dalam melakukan perhitungan Pajak Pertambahan Nilai adalah Pajak Keluaran dan Pajak Masukan. Pengkreditan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran merupakan mekanisme kunci dalam perhitungan PPN. Hal itulah yang akan menentukan apakah perusahaan mengalami kurang bayar atau lebih bayar pada suatu masa pajak. Adapun perhitungan PPN berdasarkan SPT Masa PPN Januari sampai dengan Desember tahun 2022 pada PT. X adalah sebagai berikut.

Masa	Perolehan		Penyerahan		Lebih/Kurang
	DPP	PPN M	DPP	PPN K	
Januari	86.559.459.672	9.438.930.284	41.043.286.637	4.475.161.243	(4.963.769.041)
Februari	140.827.139.642	15.423.588.631	54.731.561.528	5.868.230.545	(9.555.358.086)
Maret	164.985.920.551	18.148.451.244	28.527.109.184	3.113.656.258	(15.034.794.986)
April	247.306.879.169	27.140.052.868	71.761.285.123	7.870.508.889	(19.269.543.979)
Mei	148.550.853.413	16.249.561.291	87.783.316.646	9.644.284.602	(6.605.276.689)
Juni	461.375.529.255	50.617.189.873	124.586.158.944	13.699.302.887	(36.917.886.986)
Juli	160.882.184.798	17.609.356.423	119.738.247.182	13.171.207.191	(4.438.149.232)
Agustus	117.036.856.382	14.873.939.981	122.081.518.194	13.428.966.998	(1.444.972.983)
September	258.310.243.595	28.326.176.117	52.327.232.442	5.755.995.569	(22.570.180.548)
Oktober	250.374.371.437	27.220.089.581	93.941.361.589	10.333.549.779	(16.886.539.802)
November	261.731.899.970	28.422.166.014	135.010.122.765	14.851.113.505	(13.571.052.509)
Desember	205.182.143.210	22.570.035.753	190.712.920.078	20.978.421.216	(1.591.614.537)
TOTAL	2.503.123.481.094	276.039.538.060	1.122.244.120.312	123.190.398.682	(152.849.139.378)

Gambar 1. Perhitungan PPN Masa Januari s.d Desember 2022
 Sumber: SPT PPN Masa Januari s.d Desember 2022

Berdasarkan data pada Tabel 2 diatas, terlihat bahwa PT. X mengalami lebih bayar PPN pada setiap masanya dengan jumlah lebih bayar sepanjang tahun 2022 mencapai Rp152.849.139.378. Hal itu karena adanya perbedaan yang cukup jauh antara Pajak Masukan dengan Pajak Keluarannya, dimana Pajak Masukan PT. X pada tahun 2022 mencapai Rp276.039.538.060, sedangkan Pajak Keluarannya hanya berjumlah Rp123.190.398.628. Lebih bayar PPN ini terjadi karena Pajak Masukan dari PT. X lebih besar daripada Pajak Keluarannya. Hal ini disebabkan karena PT. X mayoritas melakukan penyerahan ke kawasan ekonomi khusus atau kawasan berikat dan juga melakukan ekspor, sehingga atas penyerahan tersebut tidak dipungut PPN atau PPN yang dipungutnya dikenakan tarif 0%. Sedangkan untuk pembelian bahan baku perusahaan, PT. X melakukan pembeliannya dari dalam negeri, sehingga akan timbul Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Secara sederhana, mayoritas penyerahan yang dilakukan oleh PT. X tidak menambah nominal Pajak Keluaran, berbanding terbalik dengan pembelian yang dilakukan oleh PT. X yang menambah besaran Pajak Masukannya. Sehingga hal tersebut menyebabkan PT. X seringkali mengalami Lebih Bayar pada setiap masa pajaknya dikarenakan jumlah Pajak Masukannya lebih besar dari Pajak Keluaran.

3.2. Manajemen Restitusi yang Baik untuk diterapkan oleh PT. X

Manajemen restitusi Pajak Pertambahan Nilai yang efektif merupakan salah satu aspek yang sangat penting dalam pengelolaan pajak perusahaan. Karena restitusi PPN ini berkaitan dengan suatu usaha untuk mendapatkan pengembalian atas kelebihan pembayaran PPN, maka diperlukan strategi untuk memaksimalkan potensi lebih bayar PPN, serta bagaimana supaya lebih bayar tersebut dapat kembali dalam waktu secepatnya. Dengan demikian *cashflow* perusahaan akan menjadi lebih sehat ketika perputaran uang didalamnya berjalan dengan lancar.

a. Pembetulan SPT Masa PPN Untuk Memaksimalkan Potensi Lebih Bayar PPN

Pembetulan SPT Masa PPN merupakan salah satu strategi penting dalam upaya memaksimalkan potensi lebih bayar PPN yang dapat diklaim oleh perusahaan. Pembetulan ini diperlukan ketika terdapat kesalahan atau kekeliruan dalam pengisian SPT PPN yang telah dilaporkan sebelumnya, yang dapat berdampak pada jumlah PPN lebih bayar yang dilaporkan. Selain itu, bisa juga terdapat Faktur Pajak yang terlambat diterima sehingga belum diperhitungkan sebagai Pajak Masukan. Berikut penulis sajikan perbandingan jumlah lebih bayar PPN sebelum dan setelah dilakukan pembetulan.

Masa	SPT Normal			SPT Pembetulan		
	PPN M	PPN K	Lebih Bayar	PPN M	PPN K	Lebih Bayar
Januari	9.438.930.284	4.475.161.243	(4.963.769.041)	15.683.431.657	4.475.161.243	(11.208.270.414)
Februari	15.423.588.631	5.868.230.545	(9.555.358.086)	21.985.200.332	5.868.230.545	(16.116.969.787)
Maret	18.148.451.244	3.113.656.258	(15.034.794.986)	24.920.124.597	3.113.656.258	(21.806.468.339)
April	27.140.052.868	7.870.508.889	(19.269.543.979)	28.544.409.982	7.870.508.889	(20.673.901.093)
Mei	16.249.561.291	9.644.284.602	(6.605.276.689)	18.676.258.733	9.644.284.602	(9.031.974.131)
Juni	50.617.189.873	13.699.302.887	(36.917.886.986)	52.381.869.464	13.699.302.887	(38.682.566.577)
Juli	17.609.356.423	13.171.207.191	(4.438.149.232)	20.348.458.292	13.171.207.191	(7.177.251.101)
Agustus	14.873.939.981	13.428.966.998	(1.444.972.983)	15.981.872.931	13.428.966.998	(2.552.905.933)
September	28.326.176.117	5.755.995.569	(22.570.180.548)	30.855.817.213	5.755.995.569	(25.099.821.644)
Oktober	27.220.089.581	10.333.549.779	(16.886.539.802)	27.220.089.581	10.333.549.779	(16.886.539.802)
November	28.422.166.014	14.851.113.505	(13.571.052.509)	43.794.620.785	15.564.265.650	(28.230.355.135)
Desember	22.570.035.753	20.978.421.216	(1.591.614.537)	27.849.887.628	20.978.421.216	(6.871.466.412)
TOTAL	276.039.538.060	123.190.398.682	(152.849.139.378)	328.242.041.195	123.903.550.827	(204.338.490.368)

Gambar 2. Perbandingan PPN Lebih Bayar Sebelum dan Setelah Pembetulan
 \Sumber: SPT PPN Normal dan Pembetulan Masa Januari s.d Desember 2022

Berdasarkan data pada Tabel 3 diatas, diketahui bahwa setelah dilakukan pembetulan pada SPT Masa PPN, jumlah Lebih Bayar PPN dari PT. X yang sebelumnya hanya Rp152.849139.378 menjadi Rp204.338.490.368. Dengan kata lain, ada tambahan potensi lebih bayar PPN yang dapat diperoleh perusahaan sebesar Rp51.489.350.990.

b. Penerapan Pengembalian Pendahuluan Pajak Pertambahan Nilai

Pengembalian Pendahuluan Pajak Pertambahan Nilai merupakan fasilitas yang diberikan oleh pemerintah kepada Pengusaha Kena Pajak yang memenuhi kriteria tertentu. PT. X adalah salah satu PKP yang berhak untuk memanfaatkan fasilitas tersebut karena merupakan PKP Berisiko Rendah serta termasuk kedalam Wajib Pajak yang patuh dalam pelaporan SPT Masa PPN nya. Dengan penerapan Pengembalian Pendahuluan ini memungkinkan PT. X untuk mendapatkan pengembalian lebih bayar PPN lebih cepat dibandingkan dengan prosedur restitusi normal. Pengembalian Pendahuluan ini dilakukan setelah PT. X melakukan pembetulan SPT Masa PPN untuk memaksimalkan potensi jumlah lebih bayar yang dapat diperoleh oleh perusahaan. Berikut penulis sajikan data pengajuan dan hasil dari penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN yang dilakukan oleh PT. X.

Masa	Jumlah Lebih Bayar		Selisih
	PKP	FISKUS	
Januari	11.208.270.414	11.045.120.867	163.149.547
Februari	16.116.969.787	9.246.902.642	6.870.067.145
Maret	21.806.468.339	19.989.158.038	1.817.310.301
April	20.673.901.093	19.829.140.241	844.760.852
Mei	9.031.974.131	8.044.491.733	987.482.398
Juni	38.682.566.577	33.783.560.298	4.899.006.279
Juli	7.177.251.101	3.044.033.170	4.133.217.931
Agustus	2.552.905.933	1.465.046.054	1.087.859.879
September	25.099.821.644	17.899.008.921	7.200.812.723
Oktober	16.886.539.802	14.962.188.196	1.924.351.606
November	28.230.355.135	18.608.362.185	9.621.992.950
Desember	6.871.466.412	6.540.547.529	330.918.883
TOTAL	204.338.490.368	164.457.559.874	39.880.930.494

Gambar 3. Data Pengajuan dan Hasil Pengembalian Pendahuluan PPN Tahun 2022
 Sumber: SKPPKP PPN Januari s.d Desember 2022

Sesuai dengan Tabel 4 diatas, dapat kita lihat bahwa PT. X mengajukan Pengembalian Pendahuluan PPN pada setiap masa pajak sepanjang tahun 2022. Pengembalian Pendahuluan ini diajukan setelah PT. X melakukan pembetulan SPT Masa PPN dengan total pengajuan setahun adalah Rp204.338.490.368. Namun, tidak semua nilai lebih bayar yang diajukan Pengembalian Pendahuluan dikabulkan oleh DJP. Hal tersebut terjadi karena DJP melakukan serangkaian proses penelitian ketika PKP mengajukan Pengembalian Pendahuluan untuk memastikan seluruh Pajak Masukan memang sudah bisa dikreditkan oleh PKP yang mengajukan. Dari hasil penelitian tersebut DJP menemukan adanya Faktur Pajak yang belum dilaporkan oleh lawan transaksi sehingga atas Pajak Masukannya belum dapat dikreditkan oleh PT. X

3.3. Dampak dan Efektivitas Penerapan Pengembalian Pendahuluan Dibandingkan dengan Restitusi Biasa

Pengembalian Pendahuluan PPN dan mekanisme restitusi biasa merupakan pilihan yang disediakan oleh DJP untuk Wajib Pajak yang ingin mengajukan pengembalian Lebih Bayar PPN. Keduanya memiliki perbedaan yang signifikan dari waktu, proses, dan dampaknya terhadap perusahaan, sehingga

efisiensinya pun akan berbeda. Dampak dan Efektivitas penerapan Pengembalian Pendahuluan dapat ditinjau dari beberapa aspek sebagai berikut.

a. Terhadap Cashflow Perusahaan

Pengembalian Pendahuluan PPN memberikan dampak positif yang cukup signifikan terhadap *cashflow* perusahaan dibandingkan dengan restitusi biasa. Hal itu tentu disebabkan karena PKP yang mengajukan Pengembalian Pendahuluan PPN akan jauh lebih cepat menerima pengembalian lebih bayarnya. Berikut penulis sajikan perbedaan *cashflow* perusahaan ketika menggunakan Pengembalian Pendahuluan dan ketika menggunakan Restitusi Biasa.

LAPORAN ARUS KAS TAHUN 2022 Dengan Penerapan Restitusi Biasa	
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI	
Penerimaan kas dari pelanggan	7.489.010.789.180
Pembayaran kas kepada pemasok	(4.606.981.099.634)
Pembayaran kas kepada karyawan	(1.221.572.516.301)
Penerimaan Restitusi	
Pembayaran pajak penghasilan	(508.015.986.997)
Kas neto yang diperoleh dari aktivitas operasi	1.152.441.186.248
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI	
Penerimaan dari piutang lain-lain pihak berelasi	793.498.786.664
Penerimaan penghasilan bunga	111.838.526.881
Penerimaan dividen	1.457.740.839
Penempatan kas di bank yang dibatasi penggunaannya	55.265.284.282
penambah aset tidak lancar lainnya	(44.433.278.783)
penambahan piutang plasma	2.945.639.606
perolehan aset tetap	(424.592.341.416)
Pemberian pinjaman kepada pihak berelasi	(1.829.613.000.000)
Kas neto yang digunakan untuk aktivitas investasi	(1.333.632.641.927)
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN	
Pembayaran liabilitas sewa	(10.577.445.340)
Pembayaran bunga	(341.071.389.240)
Pembayaran MTN dan utang bank	(3.214.770.873.459)
Penerimaan pinjaman dari pihak berelasi	3.149.180.099.757
Pembayaran pinjaman kepada pihak berelasi	(605.704.787.952)
Kas neto yang diperoleh untuk aktivitas pendanaan	(1.022.944.396.234)
KENAIKAN (PENURUNAN NETO KAS DAN SETARA KAS)	(1.204.135.851.913)
Dampak Neto Selisih Kurs Atas Kas Dan Setara Kas	3.699.024.485
KAS DAN SETARA KAS AWAL TAHUN	2.481.445.660.808
KAS DAN SETARA KAS AKHIR TAHUN	1.281.008.833.380

Gambar 4. Cashflow Perusahaan Ketika Menggunakan Restitusi Biasa Periode Tahun 2022
 Sumber: Laporan Keuangan Tahun 2022

LAPORAN ARUS KAS TAHUN 2022 Dengan Penerapan Pengembalian Pendahuluan	
ARUS KAS DARI AKTIVITAS OPERASI	
Penerimaan kas dari pelanggan	7.489.010.789.180
Pembayaran kas kepada pemasok	(4.606.981.099.634)
Pembayaran kas kepada karyawan	(1.221.572.516.301)
Penerimaan Restitusi	204.338.490.368
Pembayaran pajak penghasilan	(508.015.986.997)
Kas neto yang diperoleh dari aktivitas operasi	1.356.779.676.616
ARUS KAS DARI AKTIVITAS INVESTASI	
Penerimaan dari piutang lain-lain pihak berelasi	793.498.786.664
Penerimaan penghasilan bunga	111.838.526.881
Penerimaan dividen	1.457.740.839
Penempatan kas di bank yang dibatasi penggunaannya	55.265.284.282
penambah aset tidak lancar lainnya	(44.433.278.783)
penambahan piutang plasma	2.945.639.606
perolehan aset tetap	(424.592.341.416)
Pemberian pinjaman kepada pihak berelasi	(1.829.613.000.000)
Kas neto yang digunakan untuk aktivitas investasi	(1.333.632.641.927)
ARUS KAS DARI AKTIVITAS PENDANAAN	
Pembayaran liabilitas sewa	(10.577.445.340)
Pembayaran bunga	(341.071.389.240)
Pembayaran MTN dan utang bank	(3.214.770.873.459)
Penerimaan pinjaman dari pihak berelasi	3.149.180.099.757
Pembayaran pinjaman kepada pihak berelasi	(605.704.787.952)
Kas neto yang diperoleh untuk aktivitas pendanaan	(1.022.944.396.234)
KENAIKAN (PENURUNAN NETO KAS DAN SETARA KAS)	(999.797.361.545)
Dampak Neto Selisih Kurs Atas Kas Dan Setara Kas	3.699.024.485
KAS DAN SETARA KAS AWAL TAHUN	2.481.445.660.808
KAS DAN SETARA KAS AKHIR TAHUN	1.485.347.323.748

Gambar 5. Cashflow Perusahaan Ketika Menggunakan Pengembalian Pendahuluan Periode Tahun 2022

Sumber: Laporan Keuangan Tahun 2022

Berdasarkan data pada Gambar 4 dan Gambar 5 diatas, dapat dilihat bahwa sesuai dengan Gambar 4, *Cashflow* perusahaan ketika menggunakan restitusi biasa terdapat Kas dan Setara Kas Akhir Tahun 2022 sebesar Rp1.281.008.833.380. Sedangkan untuk Gambar 5, *Cashflow* perusahaan ketika menggunakan Pengembalian Pendahuluan terdapat Kas dan Setara Kas Akhir Tahun 2022 sebesar Rp1.485.347.323.748. Ini disebabkan karena adanya perbedaan pada kolom “Penerimaan Restitusi”. Ketika perusahaan menggunakan restitusi biasa, uang pengembalian atas lebih bayar PPN tidak akan didapatkan pada tahun yang sama, melainkan ditahun berikutnya atau bahkan di 2 tahun berikutnya yaitu antara tahun 2023 atau tahun 2024. Sedangkan ketika perusahaan menggunakan Pengembalian Pendahuluan, maka dana pengembalian lebih bayar PPN akan didapatkan oleh perusahaan pada tahun yang sama karena prosesnya hanya memakan waktu 1 bulan saja. Artinya, selisih *cashflow* perusahaan ketika menggunakan restitusi biasa dengan ketika

menggunakan Pengembalian Pendahuluan adalah sebesar Rp204.338.490.368. Nilai tersebut merupakan lebih bayar yang dimiliki oleh PT. X pada tahun 2022. Dengan demikian, PT. X akan sangat terbantu dari sisi *cashflow* dengan penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN ini dikarenakan perusahaan mendapatkan dana segar yang nominalnya cukup besar.

b. Terhadap Sanksi Administrasi

Sanksi administrasi adalah sanksi berupa pembayaran kerugian terhadap negara seperti denda, bunga, dan kenaikan. Pasal 15 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjelaskan bahwa DJP dapat menerbitkan Surat Ketetapan Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) dalam jangka waktu 5 tahun setelah berakhirnya masa pajak, apabila dalam pemeriksaan ditemukan bukti lain yang menunjukkan bahwa ternyata Wajib Pajak memiliki kurang bayar pajak yang seharusnya dibayar. Atas jumlah kurang bayar yang terutang dalam SKPKBT tadi akan ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak tersebut.

Sedangkan untuk Pengembalian Pendahuluan, dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-5/PJ/2023 tentang Percepatan Pengembalian Kelebihan Pembayaran pajak, dijelaskan bahwa atas sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% tersebut diberikan pengurangan atau keringanan. Pengurangan sanksi tersebut menjadi sebesar sanksi administrasi berupa bunga. Pada Pasal 13 ayat (2) UU KUP dijelaskan lebih lanjut mengenai sanksi administrasi berupa bunga ini, yaitu atas jumlah kekurangan pajak yang terutang ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan dan paling lama dalam 24 bulan.

Dengan adanya kebijakan tersebut, maka PKP lebih diuntungkan karena dari sisi sanksi administrasi pun jauh lebih rendah ketika kedepannya menghadapi resiko kurang bayar akibat kesalahan perhitungan PPN. Walaupun sebenarnya hal ini tidak pernah terjadi pada PT. X karena memang pada setiap masa pajak PT. X selalu mengalami lebih bayar PPN dikarenakan Pajak Masukannya yang selalu lebih besar daripada Pajak Keluarannya.

c. Terhadap Efisiensi Sumber Daya Manusia

Menurut Hasibuan (2016) sumber daya manusia adalah ilmu dan seni yang mengatur hubungan dan peranan tenaga kerja agar efektif dan efisien membantu terwujudnya tujuan perusahaan, karyawan dan masyarakat. Efisiensi pekerjaan dari SDM sangat penting dalam membantu terwujudnya tujuan perusahaan. Dari perspektif sumber daya manusia, Pengembalian Pendahuluan PPN lebih efisien dibandingkan dengan restitusi biasa. Proses yang lebih cepat dan sederhana mengurangi beban administrasi pada tim keuangan, akuntansi, dan pajak sehingga mereka dapat fokus pada tugas-tugas strategis lainnya.

Restitusi biasa dengan prosedur yang lebih panjang dan kompleks, seringkali memerlukan alokasi waktu dan tenaga yang lebih besar karena dalam proses pemeriksaan perlu untuk menyiapkan dokumen-dokumen yang diminta dan persiapan menghadapi pemeriksaan dari tim pemeriksa. Dengan memanfaatkan fasilitas Pengembalian Pendahuluan, perusahaan dapat meningkatkan produktivitas SDM dan mengurangi biaya administrasi yang terkait dengan persiapan pemeriksaan pajak.

3.4. Kendala dan Kekurangan dari Penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN

Kebijakan dari Pengembalian Pendahuluan yang memberikan pengembalian dengan waktu yang cepat serta proses yang mudah tentu saja masih memiliki beberapa kekurangan. Jika dibandingkan dengan proses restitusi biasa yang memakan waktu 1 tahun, Pengembalian Pendahuluan ini hanya memerlukan waktu 1 bulan saja. Pemangkasan waktu yang signifikan ini tentu berdampak kepada beberapa hal yang dapat menjadi kekurangan dari Pengembalian Pendahuluan. Karena Pengembalian Pendahuluan ini hanya melalui proses penelitian yang singkat dari DJP, maka nilai lebih bayar PPN yang dikabulkan nantinya belum tentu sesuai dengan yang diajukan oleh Wajib Pajak.

Beberapa kekurangan dari penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN yakni Pertama terkait faktur Pajak yang belum dilaporkan oleh lawan transaksi, menyebabkan Pajak Masukan yang sudah kita kreditkan akan dikoreksi oleh DJP sehingga timbul selisih antara pengajuan dari Wajib Pajak dengan yang dikabulkan oleh DJP. Hal tersebut berkaitan dengan kekurangan yang kedua, dimana sistem dari DJP sendiri tidak memberikan pengaturan terkait faktur pajak dan pengkreditan Pajak Masukannya. Secara sistem seharusnya faktur pajak yang belum dilaporkan oleh penjual tidak dapat dikreditkan oleh

sebesar Rp204.338.490.368, DJP mengabulkan permohonan pengembalian sebesar Rp164.457.559.874 atau masih terdapat selisih sebesar Rp39.880.930.494. Pengembalian Pendahuluan ini berdampak pada semakin membaiknya *cashflow* perusahaan karena uang hasil Pengembalian Pendahuluan ini akan digunakan untuk kebutuhan perusahaan baik kegiatan operasional maupun untuk menutupi pajak terutang yang dimiliki perusahaan. Setelah melakukan penerapan Pengembalian Pendahuluan, terlihat bahwa dibandingkan dengan Restitusi Biasa, Pengembalian Pendahuluan sangat efektif untuk diterapkan oleh perusahaan sebagai alternatif percepatan Restitusi Pajak. Hal ini terbukti dari *Cashflow* Perusahaan yang terdampak positif dengan adanya dana segar sebesar Rp204.338.490.368 sebagai dampak dari penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN. Selain efektif terhadap *Cashflow* Perusahaan, Pengembalian Pendahuluan juga efektif untuk mengurangi resiko Sanksi Administrasi sebesar 100% apabila dikemudian hari ditemukan adanya kekurangan bayar PPN. Selain itu juga, Pengembalian Pendahuluan efektif untuk meningkatkan efisiensi kerja Sumber Daya Manusia PT. X terutama bagian Keuangan, Akuntansi, dan Pajak. Hal ini karena dengan Pengembalian Pendahuluan, tidak akan menghabiskan banyak waktu dan tenaga untuk menyiapkan dokumen yang diperlukan untuk persiapan pemeriksaan layaknya Restitusi Biasa.

DAFTAR PUSTAKA

- Amala, M., & Halimatusadiah, E. (2023). Pengaruh Restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan Jumlah Pengusaha Kena Pajak terhadap Penerimaan Pajak. *Jurnal Riset Akuntansi*.
- Daryatno, A. B. (2021). Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak Sebagai Alternatif Membantu Cashflow PT Continental Panjipratama Pada Masa Pandemi Covid-19. *Senapenmas*.
- Daryatno, A. B. (2021). Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak Sebagai ALternatif Membantu Cashflow PT Continental Panjipratama Pada Masa Pandemi Covid-19. *Prosiding SENAPENMAS*.
- DDTC News. (2022, November 14). *DJP Jelaskan 2 Perbedaan Penyebab SPT PPN Lebih Bayar, Apa Saja?* Retrieved from <https://news.ddtc.co.id/djp-jelaskan-2-perbedaan-penyebab-spt-ppn-lebih-bayar-apa-saja-43424>
- Direktur Jenderal Pajak. (2021). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-04/Pj/2021*.
- Kusuma, I. G., & Maradona, A. F. (2020). Peran Intelijen Perpajakan dalam Meningkatkan Penerimaan Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*.
- Miles, M. H. (2014). *Qualitative Data Analysis, A Methods Sourcebook, Edition 3*. (T. R. Rohidi, Trans.) USA: Sage Publications.
- Mulyana, D. (2008). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Nataherwin, & Widyasari. (2017). *Memahami Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan di Indonesia*. Bandung: Rasibook.
- Naura, Y. R. (2019). Analisis Akuntansi Pajak Pertambahan Nilai Pada PT Perkebunan Nusantara 1 (Persero). *UMSU*.
- Pemerintah Pusat Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Pemerintah Pusat Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*.
- Pemerintah Pusat Indonesia. (2003). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Pemerintah Pusat Indonesia. (2009). *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*.
- Pemerintah Pusat Indonesia. (2021). *Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Wibowo, B. A. (2017). Penerapan Perencanaan Pajak Pertambahan Nilai dalam Penghematan Beban Arus Kas Pada PT. Budi Graha Perkasa Medan. *Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Medan Area*.

- Widhiartanti, A. C. (2017). Manfaat Pengembalian Pendahuluan atas PPN Lebih Bayar Terhadap Kinerja Keuangan PT ABC. *Doctoral Dissertation Universitas Katolik Soegijapranata*.
- Wijaya, S. (2021). Fasilitas PPN Tidak Dipungut atau Dibebaskan: Perbedaan dan Permasalahan. *Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Bina Taruna Gorontalo*.
- Zuriah, N. (2009). *Metodologi Penelitian Sosial dan Pendidikan: Teori-Aplikasi*. Jakarta: Bumi Aksara.

Halaman Ini Dikosongkan