

TESIS

Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut

Tinjauan terhadap Sengketa PPN PT. XYZ di Pengadilan Pajak

Oleh:

Erry Sudewo

(NPM: 0606006154)



UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA

**Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
pada Industri Pengangkutan Laut
Tinjauan terhadap Sengketa PPN PT. XYZ di Pengadilan Pajak**

TESIS

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat
Guna Memperoleh Gelar Magister Hukum (M.H.)

ERRY SUDEWO
0606006154

UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM
PROGRAM PASCASARJANA
JAKARTA
JULI 2009

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Erry Sudewo

NPM : 0606006154

Tanda tangan :

Tanggal : 21 Juli 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Erry Sudewo
NPM : 0606006154
Program Studi : Ilmu Hukum
Judul Tesis : Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut. Tinjauan terhadap Sengketa PPN PT. XYZ di Pengadilan Pajak.

Telah berhasil dipertahankan dihadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : **Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, S.H.**

Penguji : **Dr. Tjip Ismail, S.H., M.H.**

Penguji : **Dr. Nurul Elmiya, S.H., M.H.**

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 21 Juli 2009

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT, atas segala rahmat yang telah diberikan kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan Tesis ini. Penulisan Tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Hukum pada program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Dalam menyusun Tesis ini, penulis banyak mendapat bantuan, dan dorongan dari berbagai pihak sehingga akhirnya Tesis ini dapat penulis selesaikan dengan baik. Untuk itu penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada :

1. Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, SH. selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini;
2. Dr. Tjip Ismail, SH, MH dan Dr. Nurul Elmiyah, SH, MH yang telah bersedia menyediakan waktu untuk menjadi penguji pada sidang tesis ini;
3. Keluarga tercinta yang memberikan dorongan dengan penuh kesabaran dan inimemberikan doa yang tiada henti kepada penulis, serta rekan - rekan yang telah mendukung moril penulis untuk menyelesaikan tesis ini.

Akhir kata, saya berharap semoga Allah SWT berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu hukum .

Jakarta, Juli 2009

Penulis

HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Erry Sudewo
NPM : 0606006154
Program Studi : Ilmu Hukum
Fakultas : Hukum
Jenis Karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul “Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut. Tinjauan terhadap Sengketa PPN PT. XYZ di Pengadilan Pajak.”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Pada tanggal : 21 Juli 2009

Yang menyatakan,

(Erry Sudewo)

ABSTRAK

Nama : Erry Sudewo
Program Studi : Ilmu Hukum
Judul : Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut.
Tinjauan terhadap Sengketa PPN PT. XYZ di Pengadilan Pajak

Tesis ini membahas tentang Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut. Permasalahan dari penelitian ini adalah mengenai terjadinya disharmonisasi pengaturan lintas sektoral antara pengaturan oleh Departemen Perhubungan dan Departemen Keuangan, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, mengenai pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas kegiatan atau transaksi pengangkutan laut. Selain itu juga permasalahan mengenai ketidakhati-hatian secara hirarki hukum ketika Direktorat Jendral Pajak menerbitkan Kep.370/PJ/2002 yang bertentangan secara substansi dengan aturan yang lebih tinggi yakni Peraturan Pemerintah No. 144/2000.

Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif yang menitikberatkan pada penelitian kepustakaan, penelitian peraturan dan pengamatan jalannya proses pengadilan atas sengketa PT. XYZ di Pengadilan Pajak.

Hasil penelitian mendapat kesimpulan bahwa. Disharmoni pengaturan PPN pada industri pengangkutan laut terjadi karena kurang hati – hatian dari Ditjen Pajak dalam menerjemahkan peraturan yang lebih tinggi menjadi suatu aturan tata laksana teknis, yakni ketika menerbitkan Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tanpa memahami maksud dari Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 sebagai aturan yang lebih tinggi. Selain itu kuranghati-hatian Ditjen Pajak terlihat dalam hal mengedepankan kepentingan sektoral dalam mengumpulkan penerimaan pajak. Disharmoni yang terjadi pada pengangkutan laut, mengakibatkan tidak terpenuhinya tujuan hukum yakni : kepastian hukum ; keadilan ; dan kemanfaatan.

Kata Kunci : disharmoni, pajak, angkutan laut

ABSTRACT

Name : Erry Sudewo
Study Program : Legal Science
Title : Disharmony in VAT Rules in Voyage Carrier Industry
Study in PT. XYZ VAT Dispute in Tax Court

This Theses discuss about the Disharmony in VAT Rules in Voyage Carrier Industry : Study in PT. XYZ VAT Dispute in Tax Court. The problems of this research are about the disharmony in cross sector rules between the Department of Transportation and the Department of Finance – Directorate General of Tax, regarding the VAT object in transaction of Voyage Carrier; there also problem regarding the law hierarchy when the Directorate General of Tax release Kep.370/PJ/2002 on VAT that substantially in conflict with the higher regulation in the Government Regulation No. 144/2000.

The research done for this theses is legal normative research with focus in bibliography research, regulation research and observing the dispute hearing session of PT. XYZ VAT dispute in the Tax Court.

The research come up with result that, the disharmony of VAT Rules is the effect of Directorate General of Tax Release No. 370/PJ/2002 that in conflict in legal hierarchy with higher regulation that is Regulation No. 144/2000.; and the cross sector conflict between the Department of Transportation rules and Department of Finance – Directorate General of Tax caused by the release No. 370/PJ/2002.; the disharmony in VAT in Voyage Carrier caused the objective of law : legal certainty, justice, and utility are interrupted.

Keywords : disharmony, tax, voyage carrier

DAFTAR ISI

Daftar Isi	ii
Daftar Tabel	iv
BAB 1. Pendahuluan	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Ruang Lingkup Pembahasan	9
1.3. Perumusan Masalah	9
1.4. Tujuan Penelitian	9
1.5. Manfaat Penelitian	10
1.6. Metode Penelitian	10
1.7. Sistematika Penulisan	11
BAB 2. Teori Pajak dan Hukum Pajak	13
2.1. Teori Pajak	13
1. Pengertian Pajak	13
2. Fungsi dan Jenis Pajak	14
2.2. Konsep Netralitas Pajak	16
2.3. Pajak Pertambahan Nilai	19
1. PPN dan Nilai Tambah	19
2. Sejarah Singkat PPN	22
3. Saat dan Tempat Terutangnya PPN	24
4. Prinsip Pemungutan	27
5. Tipe Pajak Pertambahan Nilai	28
6. Karakteristik Legal Pajak Pertambahan Nilai	29
7. Tarif PPN	30
2.4. Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia	30
1. Penerapan PPN di Indonesia	30
2. DPP PPN	35
3. Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan PPN	35
4. Fasilitas Perpajakan di Bidang PPN	37
2.5. Tujuan Hukum dalam Pajak	40
1. Kepastian Hukum dalam Pajak	40
2. Keadilan dalam Pajak	45
3. Kemanfaatan dalam Pajak	49

2.6. Hukum Pajak dalam Hierarki Hukum Nasional	50
1. Hierarki Norma Hukum	50
2. Hierarki Peraturan Perundang – undangan	53
3. Pembentukan Hukum Pajak dalam Hierarki Hukum Nasional	54
BAB 3. Pengaturan Pengangkutan Laut dan Disharmoni Terkait Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai	56
3.1. Pengaturan Pengangkutan Laut	56
1. Pengaturan Angkutan Laut	56
2. Obyek dan Penyelenggaraan Angkutan Laut	59
3. Perjanjian Pengangkutan Laut	60
4. Pengaturan PPN dalam Pengangkutan Laut	62
5. Tinjauan Putusan Sengketa PPN pada Industri Pengangkutan Laut Oleh Pengadilan Pajak	67
BAB 4. Disharmoni Pengaturan Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Pada Jasa Pengangkutan Laut dan Dampak Sengketa Pajak Yang Timbul.....	75
4.1. Disharmoni Pengaturan Pengenaan PPN pada Jasa Pengangkutan Laut.....	75
1. Kepastian Hukum.....	75
2. Keadilan.....	88
3. Kemanfaatan	91
4.2. Perkembangan Selanjutnya	91
4.3. Dampak Disharmoni pada Sengketa di Pengadilan Pajak	96
BAB 5. Kesimpulan dan Saran	101
5.1. Kesimpulan	101
5.2. Saran	103
Daftar Pustaka	105

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Mekanisme Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan PPN.....	36
--	----



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pengertian pajak dapat diambil dari definisi yang dikemukakan oleh Rochmat Soemitro dalam bukunya Dasar - Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan yang menyatakan bahwa pajak adalah iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.¹ Sedangkan asas-asas pemungutan pajak mengacu kepada pendapat Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of Nations*) yang pada intinya menyatakan bahwa asas-asas pemungutan pajak yang terkenal dengan *The Four Maxim* meliputi *equality* (keadilan), *certainty* (kepastian), *convenience of payment* (ketepatan waktu membayar) dan efisiensi biaya atas hasil pungutan.²

Equality atau konsep keadilan adalah *maxim* pertama dari azas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith. Dalam azas ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara sesama wajib pajak. Pembagian tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya untuk membayar, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, dibawah perlindungan pemerintah. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

Dalam mencari makna atau apakah yang dinamakan orang adil terbentur kepada kenyataan, bahwa keadilan itu sangat relatif. Yang dulu dianggap adil, sekarang tidak demikian pula halnya ataupun sebaliknya. Selain itu, yang dalam suatu negara dianggap adil, belum tentu dianggap demikian di negara lain. Dalam

¹ R. Santoso Brotodihardjo, SH, Pengantar Hukum Pajak , (Bandung:PT Eresco, 1993), hal. 10

² Ibid.

mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara *umum dan merata*. Suara-suara tentang syarat, bahwa pemungutan pajak harus dilakukan secara umum dan merata sesungguhnya telah terdengar sebelum masa Revolusi Prancis, dan semboyan itu diteruskan hingga pada waktu ini. Dalam azas “equality” ini, negara tidak diperbolehkan mengadakan diskriminasi diantara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula³.

Certainty atau kepastian hukum adalah *maxim* kedua dari azas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith. Kepastian hukum adalah tujuan dari setiap undang-undang. Dalam membuat undang-undang dan peraturan-peraturan yang mengikat umum, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau tidak *ambiguous* atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian hukum banyak bergantung kepada susunan kalimat, susunan kata dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Untuk mencapai tujuan tersebut, penggunaan bahasa/ istilah hukum secara tepat sangat diperlukan⁴

Satjipto Rahardjo menyatakan bahwa kepastian hukum adalah kepastian tentang hukum itu sendiri. Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum. Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches recht*). Kedua, bahwa hukum ini didasarkan pada fakta (*tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti “kemauan baik”, “kesopanan.” Ketiga, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dilaksanakan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.⁵

³ R. Santoso Brotodihardjo. 1995. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ketiga : Penerbit PT. Eresco. Hal.26-27

⁴ Rochmat Soemitro. 1988. *Azas dan Dasar Perpajakan 1* : PT. Refika Aditama, Bandung. Hal.21

⁵ Ibid.

Santoso Brotodihardjo dalam bukunya yang berjudul “ Pengantar Ilmu Hukum Pajak “ menekankan pentingnya kepastian hukum mengenai subjek, objek pajak dan besarnya pajak serta ketentuan mengenai waktu pembayarannya⁶.

R. Mansury menekankan, bahwa seharusnya kepastian itu menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan. Kepastian tentang subjek pajak, objek pajak, tarif pajak dan prosedur pajak itu harus menjamin keadilan. Kepastian hukum itu menjamin tercapainya keadilan yang ingin dicapai melalui *tax treatment* tertentu⁷

Namun apabila ada pertentangan kepentingan antara kepastian hukum pajak dengan prinsip keadilan pajak, maka dalam hal ini yang harus didahulukan adalah kepastian hukum guna menjamin pelaksanaan pajak kepada setiap wajib pajak⁸.

Untuk mengejawantahkan idealisme atas filosofi dan asas pemungutan pajak , sebagaimana diungkapkan diatas dituangkan dalam bentuk kebijakan perpajakan oleh pemerintah.⁹

Kebijakan perpajakan adalah produk hukum yang ditetapkan oleh pemerintah, sebagai produk hukum tentunya mesti pula mempertimbangkan pemenuhan tujuan hukum, yakni : keadilan, kepastian dan kemanfaatan hukum, produk hukum yang tidak mencerminkan keadilan hanya berfungsi sebagai kekangan peradaban dan pasti akan menemui perlawanan karena bagaimanapun peradaban memerlukan keseimbangan; produk hukum tanpa kepastian hukum akan menghasilkan kekacauan hukum padahal hukum adalah penjaga tata tertib umum; sedangkan hukum yang tidak menimbulkan kemanfaatan akan menjadikan produk hukum

⁶ R. Santoso Brotodihardjo. *Op cit* hal. 27.

⁷ Mansury, R. 1996. *Op cit*, hal 4-6.

⁸ Pusat Peyuluhan Perpajakan Dirjen Pajak Dep. Keu. RI. 1993. *Panduan Materi Penyuluhan perpajakan*, buku VI, cetakan kedua, hal. 44

⁹ Law is the command of the sovereign, hukum merupakan cerminan kebijakan penguasa (pemerintah), demikian dikatakan oleh John Austin. Demikian halnya dengan penetapan idealsme filosofis dan asas perpajakan dalam bentuk suatu kebijakan pajak oleh pemerintah.

sebagai aturan diatas kertas dan penegakkannya akan menjadi utopia, singkatnya *lex imperfecta*.

Mengenai kemanfaatan dari produk hukum, kita tidak dapat terlepas dari kenyataan bahwa kemanfaatan merupakan salah satu tujuan hukum, bahkan penganut aliran utilitarianisme atau utilitisme bersikeras bahwa tujuan hukum satu-satunya adalah untuk mencapai kemanfaatan ini. Hukum yang baik adalah hukum yang membawa kemanfaatan bagi manusia. Kemanfaatan disini dapat juga diartikan dengan kebahagiaan (*happines*). Jadi, baik buruknya suatu hukum bergantung pada apakah hukum itu memberikan kebahagiaan atau tidak bagi manusia.¹⁰

Namun produk hukum juga tidak dapat dilepaskan dari proses politiknya, dalam hal proses terbentuknya produk hukum maupun proses penegakkannya. Dalam proses terbentuknya hukum tentunya akan menjadi pilihan bagi pemerintah untuk menetapkan atau tidak menetapkan peraturan hukum.

Sebagai produk hukum, peraturan perpajakan tentunya tidak dapat terlepas dari hukum yang berlaku di Indonesia, lebih khusus memperhatikan hirarki hukum nasional, Rochmat Soemitro berpendapat dalam penyusunan peraturan pajak, harus memperhatikan hierarki artinya peraturan pajak yang dibuat tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.¹¹

Dalam kaitannya dengan hirarkhi norma hukum, Hans Kelsen mengemukakan teori mengenai jenjang norma hukum (*Stufentheorie*). Hans Kelsen berpendapat bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarki (tata susunan), dalam arti, suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian

¹⁰ Shidarta, *Moralitas Hukum: Suatu Tawaran Kerangka Berpikir* (Jakarta: Refika Aditama, 2006), hlm. 86.

¹¹ R. Soemitro. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Hlm 31

seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif yaitu Norma Dasar (*Grundnorm*).¹²

Dalam tesis ini lingkup produk peraturan perpajakan lebih khusus dibatasi pada aspek Pajak Pertambahan Nilai, dalam pajak dikenal apa yang disebut sebagai *the Neutrality Principle*, yang antara lain dikemukakan oleh John F. Due dalam bukunya *Government Finance, An Economic Analysis (Homewood, Illionis : Richard D. Irwin, Inc. 1959)*, bahwa pajak itu seyogianya adalah *neutral*, yaitu tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang-barang dan jasa, juga pajak jangan sampai, sehingga mereka lebih memilih santai mengurangi semangat orang untuk bekerja.

Memang azas Netralitas bertujuan untuk menjaga :

- jangan sampai pemungutan pajak itu menghambat ekonomi.
- jangan sampai pajak itu mengurangi pertumbuhan ekonomi, serta
- jangan sampai pajak itu mengurangi efisiensi perekonomian nasional.¹³

Alasan negara-negara Eropa memilih Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dalam sistem perpajakan mereka, karena apa yang dinamakan pajak “*turnover*” (pajak penjualan yang dipungut pada setiap tingkatan tanpa memperhitungkan factor “*value added*” nya) dianggap memberatkan beban masyarakat dan menimbulkan pajak ganda (*cascading effect*).

Alasan lain, adalah bahwa PPN sifatnya netral tidak seperti pajak pendapatan individu maupun perusahaan atau metode “*single-stage tax*” yang sifatnya diskriminatif. Alasan netral inilah yang juga menyebabkan PPN dipraktekkan di beberapa negara bagian Amerika Serikat. Netral disini artinya tidak mempengaruhi pilihan dunia swasta di dalam melakukan kegiatan bisnis mereka.

¹² Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, (New York: Russel & Russel, 1945), hlm. 113.

¹³ Mansury, R. Op cit, hal. 13-14

Pemungutan suatu pajak dikatakan menimbulkan distorsi, apabila pemungutan pajak tersebut tidak *neutral* atau tidak memenuhi keadilan dalam pembebanan pajak tersebut.

Lebih lanjut mengenai Pajak Pertambahan Nilai Hans George Ruppe, seorang guru besar Hukum Fiskal dan Direktur *The Institute for financial Law of the University of Graz, Austria* menyatakan dalam “general Report” yang dimuat dalam buku *Cashiers de Droit Fiscal International* volume LXVIIIb tahun 1983. bahwa pada hakekatnya konsepsi PPN semata-mata mengandung pengertian sebagai suatu tata cara pemungutan pajak, daripada sebagai suatu jenis pajak.

Pendapat yang senada juga dikemukakan oleh Ben Terra, Guru Besar Hukum di Universitas Amsterdam dan Universitas Leyden, di dalam bukunya yang berjudul “Sales Taxation”, menyatakan bahwa *Sales Taxation can be levied in various ways, for example, in direct way, or indirect way as a retail sales tax or as a value added tax*¹⁴. Artinya, bahwa Pajak Penjualan dapat dikenakan dalam berbagai macam cara, misalnya dengan cara langsung, atau cara tidak langsung sebagai suatu pajak penjualan retail atau sebagai suatu Pajak Pertambahan Nilai.

Lebih lanjut dalam tesis ini ditekankan pengaruh PPN pada Industri Pengangkutan Laut, Industri Pengangkutan Laut merupakan industri strategis yang diharapkan “membenteng jalan raya” antar pulau – pulau di Indonesia, mengingat kondisi Indonesia sebagai negara kepulauan sehingga tampaknya bahwa pengangkutan laut dapat mendorong pertumbuhan ekonomi dengan menggiatkan perdagangan antar pulau – pulau di Indonesia atau bahkan antara Indonesia dengan negara – negara internasional.

Peran strategis dari industri pengangkutan laut ini menjadi *concern* dari Pemerintah Indonesia dengan menerbitkan peraturan perpajakan melalui PP No. 144 tahun 2000 dalam pasal 5 (i) menyatakan “jasa dibidang angkutan umum di darat dan di air termasuk dalam kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak

¹⁴ Untung Sukardji. 1999. Pajak Pertambahan Nilai : PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta. Hal. 9.

Pertambahan Nilai” kemudian dikuatkan dengan PP No. 146 tahun 2000 pada pasal 3 (1a) menyebutkan “jasa persewaan kapal adalah jasa kena pajak tertentu yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)”. Pembebasan dari pengenaan PPN ini merupakan cara pemerintah untuk meningkatkan daya saing perusahaan pengangkutan laut nasional dan mengurangi biaya yang mesti ditanggung oleh pengguna jasa angkutan laut sehingga dapat mengendalikan inflasi terhadap barang – barang konsumsi yang dikirim menggunakan angkutan laut.

Kebijakan pembebasan pengenaan PPN yang bermanfaat ini kemudian pada tahun 2002 oleh Dirjen Pajak “didegradasi” dengan terbitnya Kep.370/PJ/2002 yang pada pasal 5 menyatakan : “Atas jasa angkutan darat dan air dibebaskan dari PPN kecuali : (a) Ada perjanjian lisan atau tulisan; (b) ada penentuan waktu atau tempat pengangkutan; (c) kapal tidak dipergunakan untuk kepentingan lainnya...”

Penerbitan Kep.370/PJ/2002 oleh Dirjen Pajak tentunya membingungkan karena sebelumnya telah terbit Peraturan Pemerintah berupa PP 144/2000 dan PP 146/2000 yang membebasan jasa angkutan kapal laut dari pengenaan PPN, mengingat secara hierarkis posisi Peraturan Pemerintah (PP) berada dalam tata urutan peraturan yang lebih tinggi dari Keputusan (Kep) Dirjen Pajak sehingga dengan mengacu pada doktrin *lex supriori derogat legi inferiori*, Kep Dirjen Pajak tersebut menjadi tidak tepat karena bertentangan secara substantif dengan peraturan yang lebih tinggi. Terlebih dalam aturan peralihan PP 144/2000 disebutkan bahwa tata laksana teknis akan diatur melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) dan bukannya dengan Kep Dirjen Pajak.

Mencermati lebih lanjut mengenai Kep. 370/2002 Dirjen Pajak ini kita akan menemui lebih banyak disharmonisasi dengan peraturan – peraturan lainnya yang berlaku di Indonesia, pertama : frasa kecuali :” (a) Ada perjanjian lisan atau tulisan dan (b) penentuan waktu dan tempat pengangkutan” dalam Kep tersebut akan menjadi tidak sinkron dengan KUHPerdara dan KUHDagang karena dalam hal timbulnya perikatan sewa – menyewa antara pemilik dan pemakai kapal laut

melalui perjanjian sebagaimana ketentuan Pasal 1233 KUH Perdata : “Tiap – tiap perikatan dilahirkan karena perjanjian atau undang – undang “; Pasal 1234 bahwa “tiap – tiap perikatan adalah untuk memberikan sesuatu, untuk berbuat sesuatu, atau untuk tidak berbuat sesuatu” dan Pasal 1313 KUH Perdata : “ suatu perjanjian adalah suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih” dan mengenai pengangkutan barang melalui laut terkait juga dengan pasal 517 huruf f sampai dengan huruf j KUH Dagang mengenai hak dan kewajiban dari pemilik barang dan perusahaan perkapalan sebagai pengangkut.

Selain itu pengaturan dalam Kep.370/PJ/2002 pasal 5 dalam frasa kecuali : “...waktu dan tempat pengangkutan telah ditentukan“ sebagai dasar pengenaan PPN akan bertentangan dengan persyaratan pengajuan trayek kapal pada Keputusan Menteri Perhubungan No. KM 33 Tahun 2001 tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkutan Laut, dalam hal ketentuan Menhub ini pada pasal 33 (2) mensyaratkan adanya penyebutan / mengumumkan pelabuhan dalam jadwal kedatangan dan keberangkatan.

Salah satu sengketa di bidang Pajak Pertambahan Nilai terkait dengan Industri Pengangkutan Laut adalah sengketa antara PT. XYZ melawan Ditjen Pajak, yang telah diputus di Pengadilan Pajak. Pengajuan sengketa ini dimaksudkan untuk memberikan gambaran nyata dari dampak yang timbul akibat terjadinya disharmonisasi pengaturan Pajak Pertambahan Nilai pada Industri Pengangkutan Laut.

Terjadinya disharmoni pengaturan Pajak Pertambahan Nilai pada Industri Pengangkutan Laut mencirikan belum terpenuhinya aspek - aspek hukum yakni kepastian hukum, keadilan dan hierarki hukum sehingga penulis tertarik untuk mengajukan penulisan tesis dengan mengambil judul **“Disharmoni Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pada Industri Pengangkutan Laut, Tinjauan terhadap putusan sengketa PPN PT. XYZ melawan Ditjen Pajak di Pengadilan Pajak”**.

1.2. Ruang Lingkup Pembahasan

Dalam tesis ini penulis membatasi pembahasan pada pengaturan PPN atas Jasa Angkutan Laut pada Industri Pengangkutan Laut, untuk menyajikan pembahasan yang lebih fokus disertai dengan pembahasan putusan sengketa PPN pada Industri Pengangkutan Laut.

1.3. Perumusan Masalah

Dalam penelitian ini, permasalahan penelitian yang diajukan adalah:

1. Bagaimana terjadinya disharmoni pengaturan PPN pada Industri Pengangkutan Laut ?
2. Bagaimana pengaruh terjadinya disharmoni pengaturan PPN pada Industri Pengangkutan Laut dalam konteks pemenuhan tujuan hukum ?
3. Bagaimana penyelesaian sengketa PPN atas Jasa Angkutan Laut di Pengadilan Pajak ?

1.4. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian pada dasarnya berkaitan dengan masalah-masalah yang telah dirumuskan yang mencakup :

1. Memperoleh peraturan – peraturan terkait dengan Industri Pengangkutan Laut dan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Angkutan Laut.
2. Memperoleh data putusan sengketa Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Angkutan Laut yang telah diputus oleh Pengadilan Pajak.
3. Meyakini bahwa identifikasi atas disharmonisasi pengaturan PPN pada Industri Pengangkutan Laut dapat mengarah pada harmonisasi pengaturan yang memberikan pemenuhan terhadap tujuan hukum.

1.5. Manfaat Penelitian

Secara umum, manfaat penelitian ini dilihat dari segi teoritis dan praktis diantaranya :

Segi Teoritis :

1. Sebagai salah satu sumbangan ilmu pengetahuan hukum yang membahas mengenai harmonisasi pengaturan pajak, dalam hal tema harmonisasi pengaturan pajak baru menjadi concern dari Ditjen Pajak dengan pendirian divisi harmonisasi peraturan.
2. Turut mengisi adanya kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) terhadap kasus - kasus yang diakibatkan oleh disharmonisasi pengaturan pajak.

Segi Praktis :

1. Sebagai bahan acuan bagi wajib pajak, terutama wajib pajak yang menjalankan usaha di bidang jasa angkutan laut.
2. Sebagai salah satu bahan rujukan bagi Ditjen Pajak untuk mengidentifikasi disharmonisasi pengaturan PPN untuk mengarah kepada mekanisme pengaturan yang lebih memberikan kepastian hukum.

1.6. Metode Penelitian

Penelitian ini bersifat normatif – deskriptif , untuk menggambarkan fenomena yang terjadi dan membahas fenomena disharmoni pengaturan pajak pada industri pengangkutan laut melalui pemenuhan tujuan hukum.

Bahan – bahan yang digunakan dalam penelitian berasal dari :

1. Undang – Undang dan Peraturan Perpajakan Terkait.
2. Peraturan terkait Jasa Angkutan Laut.
3. Putusan Pengadilan Pajak dalam sengketa pajak PT. XYZ melawan Ditjen Pajak.
4. Kepustakaan

1.7. Sistematika Penulisan

Penulisan tesis ini akan dibagi kedalam lima bab, dengan uraian sebagai berikut :

Bab 1 Pendahuluan

Berisikan latar belakang penelitian, ruang lingkup pembahasan, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metode penelitian dan sistematika penelitian

Bab 2 Teori Pajak dan Hukum Pajak

Berisikan uraian mengenai karakteristik pajak, teori mengenai asas pemungutan pajak, pengaturan mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan teori mengenai kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan serta kedudukan hukum pajak dalam hierarki hukum nasional.

Bab 3 Disharmoni Pengaturan PPN pada Industri Angkutan Laut

Berisikan uraian mengenai disharmonisasi yang terjadi dalam pengaturan PPN baik antar peraturan pajak maupun dengan peraturan lainnya, disertai dengan tinjauan kasus sengketa PPN pada Industri Pengangkutan Laut di Pengadilan Pajak.

Bab 4 Disharmoni Pengaturan dan Sengketa PPN pada Industri Pengangkutan Laut

Berisikan analisa mengenai fenomena disharmonisasi pengaturan PPN pada industri pengangkutan laut dengan menggunakan teori perpajakan dan hukum pajak

Bab 5 Kesimpulan dan Saran

Sebagai penutup maka dalam Bab 5 akan disampaikan kesimpulan-kesimpulan yang berhasil didapat dari pembahasan yang telah dilakukan dan saran-saran yang diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran dan arahan terhadap agenda harmonisasi pengaturan PPN pada Industri Pengangkutan Laut.



BAB 2

TEORI PAJAK DAN HUKUM PAJAK

2.1. Teori Pajak

2.1.1. Pengertian Pajak

Berikut ini adalah pengertian pajak menurut beberapa ahli :

P.J.A. Adriani menyatakan:

“Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh wajib pajak membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapat imbalan kembali yang dapat ditunjuk secara langsung dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan.”⁴

Rochmat Soemitro menyatakan bahwa:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kekayaan dari kas rakyat ke sektor pemerintah berdasarkan undang-undang), dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.”⁵

Lebih lanjut pemungutan pajak oleh negara kepada rakyat didasarkan pada Pasal 23 (2) UUD 1945, persyaratan bahwa pemungutan pajak didasarkan pada undang – undang mengandung filosofi adanya persetujuan rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat terhadap peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara. Filosofi yang sama dianut di negara Inggris “no taxation without representation” dan filosofi pajak di negara Amerika Serikat “taxation without representation is robbery”.⁶

⁴ P.J.A. Adriani, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Dikutip dari Waluyo, *Perpajakan Indonesia* Buku I, Edisi Kelima, (Jakarta: Salemba Empat, 2005), hlm. 2.

⁵ Rochmat Soemitro, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Dikutip dari Waluyo, *Ibid*, hlm. 3.

⁶ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar – Dasar Perpajakan*. Bandung : Refika Aditama. 2004. hlm. 8.

MJH. Smeets, mengungkapkan:

“Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual dan dimaksudkan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.”⁷

Menurut Safri Nurmantu dalam buku *Pengantar Perpajakan*, terdapat lima unsur pokok penting dalam definisi pajak yaitu:

- a. Pajak berupa iuran atau pungutan.
- b. Pajak dipungut berdasarkan Undang-Undang.
- c. Pajak dapat dipaksakan.
- d. Tidak menerima atau memperoleh kontraprestasi.
- e. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah.⁸

2.1.2 Fungsi dan Jenis Pajak

2.1.2.1. Fungsi Pajak

Fungsi Pajak terbagi menjadi 2 (dua) yaitu⁹:

a. Fungsi Penerimaan (Budgetair)

Pajak berfungsi sebagai sumber dana dari penerimaan dalam negeri yang diperuntukkan bagi pembiayaan pengeluaran-pengeluaran pemerintah.

b. Fungsi Mengatur (Regulerend)

Pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan dibidang sosial dan ekonomi.

⁷ MJH. Smeets, *De Economische Betekenis Belastingen* (terjemahan), Dikutip dari Waluyo, *Ibid*, hlm. 2.

⁸ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Edisi 2, (Jakarta: PT. Granit. 2003), hlm. 14

⁹ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2005), hlm. 40-41.

2.1.2.2. Pembagian Jenis Pajak

Jenis-jenis pajak dikategorikan menurut golongan, sifat dan lembaga pemungutnya seperti diuraikan berikut ini¹⁰:

a. Menurut Golongan

- *Pajak Langsung* yaitu pajak yang pembebanannya tidak dapat dilimpahkan kepada pihak lain, tetapi harus menjadi beban langsung dari wajib pajak yang bersangkutan dan dapat dikenakan secara berulang-ulang pada waktu-waktu tertentu, misalnya Pajak Penghasilan (PPH).
- *Pajak Tidak Langsung* yaitu pajak yang pembebanannya dapat dilimpahkan kepada pihak lain dan hanya dikenakan pada hal tertentu, misalnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

b. Menurut Sifat

- *Pajak Subjektif* yaitu pajak yang berdasarkan pada subjeknya dengan memerhatikan keadaan dari wajib pajak, contohnya: Pajak Penghasilan.
- *Pajak Objektif* yaitu pajak yang berdasarkan pada objeknya tanpa memerhatikan keadaan diri wajib pajak, contohnya: Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

c. Menurut Lembaga Pemungutnya

- *Pajak Pusat* yaitu pajak yang dipungut pemerintah pusat, dikelola oleh Departemen Keuangan dan penerimaannya masuk pada Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN). Contoh: Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan dan Bea Materai.

- *Pajak Daerah* yaitu pajak yang dipungut pemerintah daerah, dikelola oleh Dinas Pendapatan Daerah (Dipenda) dan hasil penerimaannya masuk pada Anggaran

¹⁰ Nono Hanafi, M. Iqbal Alamsjah, Winston Manihuruk, *Petunjuk Perpajakan Praktis*, Cetakan I, (Jakarta: Kharisma, 2003), hlm. 195.

Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD). Contoh: Pajak Propinsi seperti Pajak Kendaraan Bermotor dan Pajak Kabupaten/ Kota seperti Pajak Reklame dan Pajak Penerangan Jalan.

2.2. KONSEP NETRALITAS PAJAK.

Pajak mengenal konsep yang disebut *the Neutrality Principle*, yang antara lain dikemukakan oleh John F. Due dalam bukunya *Government Finance, An Economic Analysis (Homewood, Illionis : Richard D. Irwin, Inc. 1959)*, bahwa pajak itu seyogianya adalah *neutral*, yaitu tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang-barang dan jasa, juga pajak jangan sampai, sehingga mereka lebih memilih santai mengurangi semangat orang untuk bekerja

Memang azas Netralitas bertujuan untuk menjaga :

- jangan sampai pemungutan pajak itu menghambat ekonomi.
- jangan sampai pajak itu mengurangi pertumbuhan ekonomi, serta
- jangan sampai pajak itu mengurangi efisiensi perekonomian nasional.¹¹.

Alasan negara-negara Eropa memilih Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dalam sistem perpajakan mereka, karena apa yang dinamakan pajak "*turnover*" (pajak penjualan yang dipungut pada setiap tingkatan tanpa memperhitungkan factor "*value added*" nya) dianggap memberatkan beban masyarakat dan menimbulkan pajak ganda (*cascading effect*). Alasan lain, adalah bahwa PPN sifatnya netral tidak seperti pajak pendapatan individu maupun perusahaan atau metode "*single-stage tax*" yang sifatnya diskriminatif. Alasan netral inilah yang juga menyebabkan PPN dipraktekkan di beberapa negara bagian Amerika Serikat. Netral disini artinya tidak mempengaruhi pilihan dunia swasta di dalam melakukan kegiatan bisnis mereka. Pemungutan suatu pajak dikatakan

¹¹ Mansury, R. Op cit, hal. 13-14

menimbulkan distorsi, apabila pemungutan pajak tersebut tidak *neutral* atau tidak memenuhi keadilan dalam pembebanan pajak tersebut.

Dalam hal ini terdapat tiga konsep yang berhubungan erat dengan Netralitas :

- a. "*competition under equal condition*".
- b. "*the efficient international division of labor*", dan
- c. "*the efficient allocation of resources*".

Jadi jelas kepada kita, bahwa netralitas perpajakan dapat dilakukan dari beberapa sudut pandang, yang intinya semua berkaitan dengan efisiensi perekonomian¹².

Hal ini sejalan dengan tulisan dari Clara K. Sullivan dalam bukunya *The Tax on Value Added*, yang mendefinisikan "*neutral tax*" sebagai berikut¹³ :

A neutral tax may be defined as on which has no effect on the allocation of an economy's resources.

Artinya :

Pajak yang netral dapat didefinisikan sebagai suatu pajak yang tidak mempengaruhi pada alokasi sumber-sumber daya ekonomi.

Hemming, Richard dan John A. Kay (1981) dalam bukunya "*The United Kingdom,*" in *the Value Added Tax: Lessons from Europe*, mengatakan¹⁴ :

Many VATs are for from general and, as soon as exemptions and exceptions are allowed, the neutrality is lost.

¹² Mansury, R. 2000. Kebijakan Perpajakan : YP4, hal.47-48

¹³ Clara K. Sullivan. 1996. *The on Vallue Added* : Columbia University Press, New York, hal.271.

¹⁴ Alan A.Tait. 1988. *Valuue Added Tax International Practice and Problem* : IMF. Wasington DC. Hal 221.

Artinya :

Banyak Pajak Pertambahan nilai jauh dari berlaku secara umum dan begitu pembebasan-pembebasan dan pengecualian diperbolehkan, maka netralitas pajak tersebut akan hilang.

Paparan yang lebih luas dapat dikutip dari buku Penuntun PPN yang diterbitkan oleh Direktorat Jendral Pajak, dimana dari lima keuntungan sistem Pajak Pertambahan Nilai yang disebutkan itu, tiga diantaranya adalah merupakan elemen-elemen pokok yang menyangkut Netralitas, yakni ¹⁵ :

a. Netral dalam persaingan dalam negeri

Dengan sistem Pajak Pertambahan Nilai, jumlah pajak yang dibayar akan sama besarnya apakah proses pembuatan barang dilakukan oleh satu perusahaan atau oleh beberapa perusahaan yang berbeda-beda dalam suatu jalur produksi. Hal ini akan menjamin sifat netral pemungutan pajak dalam sistem perdagangan dalam negeri, karena perusahaan kecil dan menengah dapat bersaing dalam kondisi yang sama dengan perusahaan-perusahaan besar yang mempunyai sifat produksi terpadu secara vertikal. Tanpa memperhatikan jumlah tahapan atau tingkat yang harus dilalui barang dalam proses produksi, jumlah pajak keseluruhan akan sama sepanjang harga jual tetap konstan (stabil).

b. Netral dalam perdagangan internasional.

Dalam sistem PPN, beban pajak selalu dapat dihitung dengan tepat dan sederhana. Masalah ini adalah hal yang sangat penting dalam perdagangan internasional, karena :

- dalam hal ekspor, diberikan pengembalian beban pajak yang melekat pada waktu perolehan harga barang yang diekspor.
- Dalam hal impor, jumlah pajak yang dipungut sama dengan jumlah pajak yang dikenakan atas barang yang diproduksi di dalam negeri pada tingkat harga yang

¹⁵ Pusat Penyuluhan perpajakan Dirjen Pajak Dep. Keu. RI., Ibid, hal. 124-125

sama, karena itu menciptakan persaingan yang sehat untuk keuntungan konsumen.

c. Netral bagi pola konsumsi.

Pajak penjualan atau PPN yang selama ini berlaku dengan sembilan macam tarif yang berbeda yang sistem pengenaannya menyebabkan pajak berganda, cenderung menyimpangkan arus penanaman modal ke arah yang tidak mencerminkan pola konsumsi yang sesungguhnya. Sedangkan dalam sistem Pajak Pertambahan Nilai yang mempunyai satu tarif untuk seluruh barang konsumsi, kecuali untuk bahan makanan yang belum diolah yang dibebaskan dari pengenaan pajak, tidak akan memberikan pengaruh kepada pola konsumsi atas pembelanjaan barang hasil produksi dan oleh karena itu mempengaruhi arus penanaman modal ke dalam satu jalur produksi sehingga dapat bekerja lebih efisien dan menekan harga pokok yang akan menguntungkan masyarakat konsumen pada umumnya.

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang telah dikenakan atas bahan baku dan barang modal yang dipakai dalam proses produksi tidak merupakan unsur harga pokok yang dijual karena pada akhirnya dapat diterima kembali oleh Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan dengan metode pengkreditan Pajak Masukan terhadap Pajak keluaran.

2.3. PAJAK PERTAMBAHAN NILAI (PPN).

1. Pengertian PPN dan Nilai Tambah

Hans George Ruppe, seorang guru besar Hukum Fiskal dan Direktur *The Institute for financial Law of the University of Graz*, Austria menyatakan dalam “general Report” yang dimuat dalam buku *Cashiers de Droit Fiscal International* volume LXVIIIb tahun 1983. bahwa pada hakekatnya konsepsi PPN semata-mata mengandung pengertian sebagai suatu tata cara pemungutan pajak, daripada sebagai suatu jenis pajak.

Pendapat yang senada juga dikemukakan oleh Prof. Dr. Ben Terra, Guru Besar Hukum di Universitas Amsterdam dan Universitas Leyden, di dalam bukunya yang berjudul “Sales Taxation”, menyatakan bahwa *Sales Taxation can be levied in various ways, for example, in direct way, or indirect way as a retail sales tax or as a value added tax*¹⁶. Artinya, bahwa Pajak Penjualan dapat dikenakan dalam berbagai macam cara, misalnya dengan cara langsung, atau cara tidak langsung sebagai suatu pajak penjualan retail atau sebagai suatu Pajak Pertambahan Nilai.

Lebih tegas lagi dikemukakan oleh Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave dalam bukunya yang berjudul *Public Finance in Theory and Practice, the fourth edition*, yang antara lain adalah sebagai berikut : “ ... Pajak Pertambahan Nilai sebenarnya bukanlah suatu bentuk perpajakan baru, melainkan hanya merupakan pajak penjualan yang dibebankan dalam bentuk yang berbeda¹⁷ .

Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai UK (VATA 1994 s4(1)) mendefinisikan PPN sebagai berikut :

*VAT is an indirect or expenditure tax which is borne by final consumer although it is charged whenever a taxable person makes a taxable supply of goods and services in the course of his business*¹⁸ .

Artinya :

PPN adalah suatu pajak tidak langsung atau pajak pengeluaran yang ditanggung oleh konsumen akhir, walaupun pajak tersebut dibebankan pada waktu wajib pajak memasok barang dan jasa kena pajak dalam kegiatan usahanya.

¹⁶ Untung Sukardji. 1999. Pajak Pertambahan Nilai : PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta. Hal. 9.

¹⁷ Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave. Op cit, hal. 429.

¹⁸ Dora Hancock. 1997. *Taxation Policy & Practice 1997/1998 edition* : International Thomson Business Press, hal. 268.

Alan A. Tait dalam bukunya **Value Added tax International Practice and Problem** (1988) mendefinisikan Nilai Tambah (*Value Added*) sebagai berikut¹⁹:

Value Added is the value that producer (Whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer, or circus owner) adds to his raw materials or purchases (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is, the inputs (the raw materials, transport, rent, advertising, and so on) are bought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final goods or services is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profit) or from the subtractive side (output minus inputs).

Value added = wages + profits = output – input.

Artinya :

Nilai Tambah adalah nilai yang mana seorang produsen (apakah pabrikan, distributor, agen iklan, penata rambut, petani, pelatih kuda pacuan, atau pemilik sirkus) menambahkan kepada bahan bakunya atau pembeliannya (selain upah buruh) sebelum penjualan barang baru atau yang sudah diperbaiki atau jasa. Yaitu, input (bahan baku, transport, sewa, iklan dan sebagainya) yang dibeli, orang yang dibayar upahnya untuk bekerja pada input-input ini, dan ketika barang jadi atau jasa dijual tersisa keuntungan (*profit*). Jadi nilai tambah dapat dilihat dari *additive side* (upah + keuntungan) atau dari *subtractive side* (*output – input*)

Nilai Tambah = Upah + keuntungan = output - input

John F. Due dan Anna F. Friedlaender (1981) dalam bukunya *Government Finance* memberikan pengertian mengenai Nilai Tambah sebagai berikut²⁰ :

Nilai Tambah yang dihasilkan oleh suatu perusahaan bisnis adalah perbedaan penerimaan dari penjualan hasil produksi perusahaan dan jumlah total yang

¹⁹ Alan A. Tait. Op cit, hlm. 4.

²⁰ John F. Due dan Anna F. Friedlaender, *Government Finance*, 7th edition, terjemahan Ellen Gunawan dan Rudy Sitompul : Penerbit Erlangga, 1984, hal. 398-399

dibayar oleh perusahaan untuk barang-barang dan jasa-jasa yang dibeli selama masa itu dari perusahaan-perusahaan bisnis; nilai tambah adalah sama dengan jumlah pembayaran factor yang dibuat oleh perusahaan (termasuk keuntungan pemilik). Suatu contoh yang sangat sederhana : Seseorang pengecer yang membayar 60 sen untuk satu roti dan menjualnya untuk 75 sen; toko ini telah menambah nilai 15 sen kepada roti tadi.

Sedangkan Untung Sukardji (1999) dalam bukunya Pajak Pertambahan Nilai memberikan pengertian mengenai “nilai tambah” sebagai berikut :

Nilai Tambah adalah suatu nilai yang merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi penyusutan bunga modal, gaji/upah yang dibayarkan, sewa telepon, listrik serta pengeluaran lainnya, dan laba yang diharapkan oleh pengusaha. Secara sederhana, nilai tambah di bidang perdagangan dapat juga diartikan sebagai selisih antara harga jual dengan harga beli barang dagangan.²¹

2. Sejarah Singkat Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Secara kronologis timbulnya pemungutan PPN ini adalah sebagai berikut²² :

- 1919 : Pada awal tahun 1919, pertama kali pengenaan pajak yang didasarkan atas nilai tambah ini dikemukakan oleh seorang industrialis Jerman yang bernama Carl Friedrich von Siemens, yang duduk sebagai anggota “*the Reichstag*”. Carl itu mengusulkan untuk mengganti Turnover Tax yang sedang berlaku pada waktu menjadi “*The Refined Turnover Tax*”. Yang berusaha sebanyak mungkin mengurangi dampak kumulasi pemungutannya. Usulan Von Siemens ini belum dapat dilaksanakan oleh pemerintah Jerman pada waktu itu.

²¹ Untung Sukardji. Op cit, hal. 28-29.

²² Dirangkum dari : Pandiangan Liberty. 1993. Pajak Pertambahan Nilai, edisi pertama : PT. Rineka Cipta. Jakarta, hal. 1-3; dan Untung Sukardji. Op cit, hak. 9-13.

- 1921 : Pada tahun ini, Thomas S. Adams telah mengusulkan gagasan pengenaan pajak atas nilai tambah dalam perpajakan Amerika Serikat.
- 1949 : Selanjutnya Prof. Carl S Shoup, seorang yang duduk dalam Komisi untuk Perpajakan untuk Jepang telah mengusulkan pula mengenai pengenaan PPN di Jepang tahun 1949, dimana pajak dihitung dari penjumlahan pengeluaran yang terdiri pembayaran upah, bunga, modal dan sewa. Usul tersebut semuanya belum dapat dilaksanakan pada saat itu.
- 1954 : Perancis adalah negara yang pertama sekali di negara Eropa sebagai pencetus pertama yang mengadopsi PPN sampai ke tingkat pedagang besar dalam tahun 1954.
- 1967-1973 (di negara Eropa) :
Denmark menjadi pendatang baru menerapkan PPN setelah Perancis dalam tahun 1967. Sementara Jerman baru memulai penerapannya dalam tahun 1968, Perancis telah melangkah maju memperluas objek pajaknya sampai ke tingkat penyerahan barang yang dilakukan oleh pedagang eceran pada tahun tersebut. Langkah penerapan PPN ini kemudian diikuti oleh Belanda dan Swedia pada tahun 1969, dususul oleh Luxembourg dan Norwegia pada tahun 1970, Belgia tahun 1971 dan Irlandia pada tahun 1972. Inggris, Italia dan Austria baru menerapkannya pada tahun 1973.
- 1967-1985 (di Negara diluar Eropa) :
Dimulai dari negara Pantai Gading (the Ivory Coast) tahun 1960, Senegal tahun 1961, Brazilia tahun 1967, Equadir tahun 1970 dan Uruguay tahun 1973. Argentina, Chili, Costa Rica dan Peru mulai menerapkannya sejak tahun 1975, Honduras pada tahun 1976, Panama mulai tahun 1977. Kemudian diikuti oleh Mexico pada tahun 1978, Haiti tahun 1982, Guatemala dan Republik Dominica pada tahun 1985.
- 1976-1988 (di negara Eropa dan luar Eropa lainnya) :
Granada, Maroko, New Zealand, Nigeria, Portugal dan Spanyol mulai menerapkan PPN sejak tahun 1986, yang kemudian diikuti oleh Israel, Yunani dan Hongaria masing-masing tahun 1976, 1987 dan 1988.
- 1973 – 1988 (di negara Asia) :

Sebagai pioneer di negara Asia yang pertama sekali menerapkan PPN adalah Vietnam, kemudian disusul oleh Korea tahun 1977, RRC tahun 1984, Turki dan Indonesia tahun 1985, India tahun 1986 dan disusul oleh Philipina tahun 1988.

3. Saat dan Tempat Terutangnya PPN

Penentuan saat terutangnya PPN sangat erat kaitannya dengan saat timbulnya utang pajak. Adriani adalah penganut ajaran materiil timbulnya utang pajak, bahwa utang pajak telah timbul langsung karena undang-undang, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (jadi sekalipun tidak dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak oleh fiskus) asalkan dipenuhi syarat yakni terdapatnya suatu *tatbestand* yang diatur dalam undang-undang, yaitu terdiri dari suatu keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak²³.

Timbulnya kewajiban untuk membayar PPN adalah pada saat diketahui adanya *tatbestand* tersebut (lebih lazim disebut dengan objek pajak) sedangkan kondisi subjeknya tidak ikut menentukan terkena/tidaknya PPN. Jadi apabila telah diketahui adanya suatu *tatbestand*, maka pada saat itu sudah timbul kewajiban pajak tanpa terlebih dahulu melihat subjeknya. Ini adalah implikasi dari PPN sebagai pajak objektif yakni suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh factor objektif yang dinamakan *tatbestand*²⁴.

Ketentuan hukum pajak mengenai tempat terutangnya pajak, bermanfaat untuk menentukan tempat melaksanakan kewajiban menyetor pajak dan tempat melaporkan pemungutan pajak, termasuk melaporkan penyeteroran tersebut, bagi subyek hukum pajak atau bagi orang yang bertanggung jawab atas pemungutan termasuk penyeteroran pajak, yaitu pengusaha kena pajak. Ketentuan hukum positif mengenai tempat terutangnya pajak, ditujukan untuk mengatur hubungan hukum antara subjek hukum pajak dan aparat perpajakan. Namun apabila dilihat dari segi hubungan hukum antara subyek hukum pajak dan orang atau badan yang terpengut pajak, maka penentuan tempat terutangnya pajak,

²³ R. Santoso Brotodihardjo. Op cit, hal. 111-112

²⁴ Gunadi, dkk. 1999. Perpajakan edisi revisi buku 2 : YP4 dan LP-FEUI. Hal.102.

atas transaksi itu. Menurut aturan umum dalam hukum positif, saat terutangnya pajak adalah saat terjadinya penyerahan. Saat terjadinya penyerahan adalah saat, yang disaat itu, menentukan juga tempat, terjadinya penyerahan, yakni :

- Untuk barang bergerak, saat terjadinya penyerahan adalah saat berpindahnya penguasaan fisik atas barang tersebut dari pihak yang menyerahkan kepada pihak yang menerima penyerahan, sesuai dengan sifatnya yang bergerak tersebut sesuai dengan perjanjian antara pihak-pihak tersebut.
- Untuk barang tidak bergerak, saat terjadinya penyerahan adalah saat berpindahnya hak, apabila terjadi penguasaan fisik atas barang tidak bergerak tersebut yang mendahului perpindahan hak secara hukum itu, karena azas materiil dalam ketentuan hukum pajak. Misalnya pada saat penyerahan kunci rumah dalam perjanjian jual beli rumah.
- Untuk barang tidak berwujud, penyerahan terjadi pada saat perpindahan hak untuk menggunakan barang tidak berwujud dari pemegang hak kepada penerima hak.
- Sedangkan untuk jasa, penyerahan terjadi pada saat tersediannya jasa tersebut untuk dimanfaatkan oleh pihak yang menerima penyerahan
- Saat terutangnya pajak dalam penyerahan jasa ini juga ternasuk pada saat penyerahan sebagian atau seluruh penyelesaian pekerjaan jasa kena pajak tersebut. Hal ini mengingat, bahwa pada umumnya pekerjaan jasa pemborongan bangunan dan barang tidak bergerak lainnya diselesaikan dalam satu masa tertentu. Sebelum jasa pemborong itu selesai biasanya telah diterima pembayaran di muka sebelum pekerjaan dimulai ataupun pembayaran atas sebagian penyelesaian pekerjaan sesuai dengan tahap atau kemajuan penyelesaian pekerjaan²⁵.
- Untuk impor barang kena pajak, saat terutangnya PPN adalah pada saat barang itu dimasukkan ke dalam daerah pabean sesuai dengan peraturan perundang-undangan pabean²⁶.

²⁵ Pandiangan Liberty. Op cit, hal. 113

²⁶ Pandiangan Liberty. Ibid, hal. 115

Dalam hal pemungutan PPN, terdapat dua prinsip yang juga menetapkan kapan saat terutangnya PPN, yaitu²⁷ :

a. Prinsip Akrual

Menurut prinsip ini, pajak terutang pada saat penyerahan barang/jasa kena pajak atau impor barang kena pajak, tanpa mengkaitkannya dengan saat pembayaran (meskipun atas penyerahan tersebut belum atau belum sepenuhnya diterima pembayarannya).

b. Prinsip Kas

Menurut prinsip ini, pajak terutang pada saat diterima pembayaran. Dalam hal pembayaran diterima sebelum Barang Kena pajak/Jasa Kena Pajak, maka telah dianggap terutang pajak.

Pada prinsipnya dalam pemungutan PPN menganut **prinsip akrual**, namun demikian bila sebelum penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak diterima pembayarannya, maka terutang pajak terjadi pada saat diterimanya pembayaran. Bila pembayarannya dilakukan sebagian-sebagian atau merupakan pembayaran uang muka sebelum dilakukan penyerahan, maka terutangnya pajak dihitung berdasarkan pembayaran sebagian atau pembayaran uang muka tersebut. Pajak yang terutang pada saat pembayaran sebagian atau pembayaran uang muka tersebut diperhitungkan dengan pajak yang terutang pada saat dilakukannya penyerahan²⁸.

Sebagai pengecualian, ketentuan hukum pajak yang mengenyampingkan saat penyerahan sebagai terutangnya pajak, apabila terjadi pembayaran mendahului penyerahan tersebut, karena saat pajak terutang adalah saat terjadinya pembayaran yang mendahului penyerahan tersebut, sudah barang tentu sebatas untuk bagian dari nilai penyerahan yang pembayarannya terjadi lebih dahulu itu. Prinsip yang mendasari penggeseran saat terutangnya pajak ini adalah prinsip “pay as you earn”²⁹.

²⁷ Pandiangan Liberty. Ibid, hal. 111

²⁸ Gunadi, dkk. Op cit, hal. 121.

²⁹ Saroyo Admosudarmo. Op cit, hal. 4.

4. Prinsip Pemungutan

PPN mengenal dua prinsip pemungutan berdasarkan mekanisme pemungutannya yakni³⁰ :

1) Prinsip tempat asal (*origin principle*).

Prinsip tempat asal mengandung pengertian bahwa PPN dipungut di tempat asal barang atau jasa yang akan dikonsumsi.

2) Prinsip tempat tujuan (*destination principle*).

Prinsip tujuan mengandung pengertian bahwa PPN dipungut di tempat barang atau jasa dikonsumsi.

Apabila dikehendaki ada sifat netral PPN di bidang internasional, maka prinsip yang dianut adalah prinsip tempat tujuan, yang diterapkan sebagai berikut :

- Dalam prinsip ini, komoditi impor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri. Karena kedua jenis komoditi tersebut sama-sama dikonsumsi di dalam negeri, maka dikenakan pajak dengan beban yang sama. Dengan demikian maka kompetisi antara komoditi impor dengan produk domestik tidak dipengaruhi oleh PPN.
- Sebaliknya barang produksi dalam negeri yang akan diekspor tidak dikenakan PPN karena akan dikenakan PPN di negara tempat tujuan barang yaitu negara tempat komoditi ekspor tersebut akan dikonsumsi.
- Meskipun demikian, supaya daya saing komoditi ekspor Indonesia dengan produk domestik negara pengimpor tidak dipengaruhi oleh PPN Indonesia, masih diperlukan sarana lain berupa pengenaan PPN atas komoditi ekspor dengan tarif 0%.

³⁰ Untung Sukardji. Op cit, hal. 23-24.

5. Tipe Pajak Pertambahan Nilai.

Berdasarkan perlakuan terhadap perolehan barang modal, Pajak Pertambahan Nilai dapat dibedakan kedalam tiga tipe, yaitu ³¹ :

1. Consumption Type VAT

Menurut type ini, semua pembelian yang digunakan untuk produksi termasuk pembelian barang modal dikurangkan nilai tambah.

Jadi, Dasar pengenaan Pajak-nya terbatas pada pembelian untuk keperluan konsumsi sedangkan pembelian barang-barang produksi dan barang modal dikeluarkan. Karena pembelian barang modal dikeluarkan dari dasar pengenaan pajak, maka tidak terjadi pengenaan pajak lebih dari satu kali terhadap barang modal. Hal ini memberi sifat netral Pajak Pertambahan Nilai terhadap pola produksi.

2. Net Income Type VAT

Menurut type ini, pengurangan pembelian barang modal dari dasar pengenaan pajak tidak dimungkinkan. Pembelian barang modal hanya boleh dikurangkan sebesar prosentase penyusutan yang ditentukan pada waktu menghitung hasil bersih dalam rangka penghitungan Pajak Penghasilan. Oleh karena itu dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai akan sama dengan dasar pengenaan Pajak Penghasilan.

Sistem ini disamping akan berakibat pengenaan pajak dua kali terhadap barang modal, walaupun tidak sepenuhnya, juga menuntut pembukuan yang rapi dan teliti dari para pengusaha. Kewajiban ini merupakan beban yang cukup berat bagi pengusaha menengah ke bawah.

3. Gross Product Type VAT

Menurut type ini, pembelian barang modal sama sekali tidak boleh dikurangkan dari dasar pengenaan pajak. Hal ini mengakibatkan barang modal dikenakan pajak dua kali yaitu pada saat dibeli, kemudian pemajakan yang kedua dilakukan melalui hasil produksi yang dijual kepada konsumen. Type ini mengandung Cascading effect dan karena itu tidak menunjang iklim investasi yang baik.

³¹ Terra, Ben. 1988. *Sales Taxation, The Case of Value Added tax in the European Community* : Kluwer Law and Taxation Publisher, Deventer-The Netherlands, hal. 31-31, dikutip dari Untung Sukardji. Op cit,hal. 35-37

6. Karakteristik Legal Pajak Pertambahan Nilai

Ben Terra³² mengemukakan, bahwa karakteristik legal PPN secara umum, antara lain adalah :

- a. General Tax on Consumption (pajak atas konsumsi umum)
- b. Indirect Tax (pajak tidak langsung)
- c. Neutral (bersifat netral)
- d. Non cumulative (tidak akumulatif)

Sejauh mana kaitan karakteristik legal tersebut dengan karakteristik Pajak Pertambahan Nilai Indonesia, secara garis besarnya adalah sebagai berikut³³

a. Pajak Pertambahan Nilai merupakan Pajak Tidak Langsung

Konsekuensi yuridis dari karakter ini adalah, bahwa antara pemikul beban pajak (destinatis pajak) dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda; pemikul beban pajak ini secara nyata berkedudukan sebagai pembeli Barang/Jasa Kena Pajak, sedangkan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke Kas Negara (termasuk bila terjadi penyimpangan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai) adalah Pengusaha Kena Pajak yang bertindak selaku penjual atau pengusaha Barang/Jasa Kena Pajak.

b. Pajak Objektif

- Pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh factor objektif, yaitu adanya *tatbestand* ; timbulnya kewajiban untuk membayar Pajak Pertambahan Nilai ditentukan oleh adanya objek pajak
- Kondisi subjektif subjek pajak tidak ikut menentukan. PPN tidak membedakan status maupun kelompok penghasilan konsumen baik sebagai orang atau badan. Sepanjang mereka mengkonsumsi barang atau jasa dari jenis yang sama, mereka diperlakukan sama.

³² Terra, Ben. Op cit, Hlm. 5-19, dikutip dari Untung Sukardji. Op cit, hlm. 18.

³³ Untung sukardji. Op cit, hlm. 19-24

c. Pajak Pertambahan Nilai Bersifat Netral

Netralitas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dibentuk oleh tiga factor yaitu:

- PPN dikenakan baik atas konsumsi barang maupun jasa.
- Dalam pemungutannya, PPN menganut *destination principle*.
- Tidak menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda.

7. Tarif PPN

Untuk menghitung PPN, harus mengetahui tarif pajak serta dasar pengenaan pajak.

Secara teoritis, terdapat beberapa macam tarif pajak untuk menghitung PPN, yakni³⁴

a. Tarif tunggal (single rate)

- Dikenakan besarnya tarif yang sama yang diberlakukan terhadap seluruh obyek PPN untuk menghitung besarnya PPN. Dengan sistem tarif tunggal ini, maka pengenaan tarif tersebut merupakan jenis tarif proporsional, dimana semakin tinggi dasar pengenaan pajaknya, akan semakin besar pula pajak yang terhutang. Demikian juga berlaku sebaliknya, dimana semakin rendah dasar pengenaan pajaknya, akan semakin kecil pula pajak yang terutang.
- Banyak negara menerapkan sistem tarif tunggal ini karena mudah mengadministrasikannya.

b. Lebih dari satu tarif (multiple rate)

- Dikenakan besarnya tarif yang berbeda terhadap obyek pajak yang berbeda untuk menghitung besarnya PPN. Dalam hal ini tarif pajak ada beberapa kelas/lapis. Sistem tarif ganda ini banyak diterapkan oleh masyarakat Ekonomi Eropa.
- Untuk unsur keadilan, sistem tarif ganda ini cenderung diterapkan karena bahan kebutuhan pokok untuk orang yang berpenghasilan rendah dikenakan tarif rendah, sedangkan barang yang dikonsumsi oleh yang berpenghasilan tinggi (barang mewah) dikenakan tarif lebih tinggi.
- Sistem tarif berbeda ini selain menimbulkan distorsi terhadap pilihan konsumen maupun produsen, juga memperberat biaya administrasi dan kepatuhan pajak (*administrative and compliance costs*) baik bagi fiskus maupun wajib pajak,

³⁴ Alan A. Tait. 1988. Op cit, hlm. 42-48.

bahkan tarif rendah akan menurunkan negara secara signifikan dan pengurangan dalam alokasi dana kesejahteraan masyarakat.

c. Tarif efektif (*Effective rates*)

- Penggunaan tarif efektif ini adalah merupakan salah satu alasan untuk tidak menggunakan sistem tarif ganda tersebut, karena komplikasi dalam struktur tarifnya.
- Penggunaan tarif efektif ini (di UK) terjadi karena terdapat beberapa pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh para pedagang (*traders*).

d. Tarif Geografis (*Geographical rate*).

- Tarif yang berbeda yang diberlakukan pada daerah tertentu. Misalnya : Mexico, menerapkan tarif lebih rendah untuk daerah yang berdekatan dengan Arizona, New Mexico atau Texas. Argentina menggunakan pengkreditan Pajak Masukan seluruhnya atau sebagian untuk daerah-daerah tertentu.
- Sistem tarif yang berbeda ini akan mendorong timbulnya penyelundupan pajak dan bahkan tidak menegakkan sifat netralitas PPN itu sendiri.

e. Harmonisasi tarif (*Rate harmonization*)

- Menserasikan tarif PPN pada beberapa negara terutama yang terlibat kerja sama, seperti negara-negara Eropa yang bergabung dalam European Community (EC).
- Konsepsi sistem harmonisasi tarif ini adalah semakin sedikit perbedaan tarif akan semakin baik (bahkan menuju kepada tarif yang sama), yang dikenakan pada harga-harga yang seluruhnya belum dilakukan penyesuaian (*full unadjusted price*) dan tarif inklusif atas Bea Cukai (*inclusive of customs duties and excises*).

f. Metode Pemajakan Atas PPN

Dalam menghitung pajak yang terutang atas “nilai tambah” tersebut, dikenal ada empat metode, yaitu³⁵ :

- ***Additive direct/account method.***

Rumus perhitungan PPN nya : $t (wages + profit)$

Kelemahan metode ini adalah menuntut setiap Pengusaha memilih pembukuan yang dikerjakan dengan tertib dan rinci mengenai biaya yang dikeluarkan dan laba yang diharapkan dari masing-masing barang produksi atau barang dagangan.

- ***Additive indirect***

Rumus perhitungan PPN nya : $t (wages) + t(profit)$

Pengenaan pajak bukan dari penambahan nilainya namun dari komponen pertambahan nilai.

- ***Subtraction Method = Subtractive direct Method = Account Method***

Rumus perhitungan PPN nya : $t (output - input)$

PPN yang terutang = Tarif PPN * (harga jual – harga beli).

Metode ini benar-benar sangat sederhana. Dengan asumsi tarif PPN yang berlaku 10% serta harga jual = 7.500, dan harga beli = 4.000, maka :

Pajak Pertambahan Nilai = $10\% * (7.500 - 4.000) = 350$

- ***Subtractive indirect method = Invoice/ Credit Method***

Rumus perhitungan PPN nya : $t (output) - t (input)$

PPN yang terutang merupakan hasil pengurangan antara PPN yang dipungut oleh pengusaha pada saat melakukan penjualan dengan PPN yang dibayar pada saat ia melakukan pembelian.

Kelebihan *Invoice Method* ini bila dibandingkan dengan *subtraction method* adalah apabila dalam harga beli terdapat unsur yang tidak terutang PPN, maka hasil penghitungan PPN yang terutang berdasar *invoice method* akan lebih akurat daripada *subtractive direct metode*

³⁵ Dihimpun dari Alam A Tait. Op cit, hal. 4-5, dan juga dari Terra Ben. Op cit, hal. 33-35 yang dikutip dari Untung Sukardji. Op cit, hal. 29-32.

Dari keempat metode tersebut diatas, yang terbaik adalah *Subtractive indirect/Invoice/CreditMethod* dengan alasan sebagai berikut³⁶ :

- a. Adanya kewajiban membuat faktur pajak untuk setiap transaksi yang membuat metode ini secara legal dan teknis lebih baik dari yang lainnya. Faktur Pajak merupakan bukti yang terpenting untuk setiap transaksi dan untuk kewajiban perpajakan.
- b. Memudahkan untuk melakukan pemeriksaan.
- c. Tidak perlu menentukan besarnya keuntungan untuk setiap barang yang dijual.
- d. Kewajiban perpajakan dapat dihitung setiap saat (mingguan, bulanan, kwartalan atau tahunan).

2.4. Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia

1. Penerapan Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia

Undang - Undang tentang Pajak Pertambahan Nilai yang telah diberlakukan oleh pemerintah sejak UU No. 8 tahun 1984 yang kemudian diubah dengan UU No. 11 tahun 1994 dan terakhir kali diubah lagi dengan UU. No. 18 tahun 2000 telah melalui kurun waktu kurang lebih selama 18 tahun,

Perjalanan sejarah dari pajak Pertambahan Nilai di Indonesia dapat digambarkan sebagai berikut :

- a. Masa Pajak Peredaran 1950 (Ppe 1950)
 - Dikenakan atas penyerahan barang dan jasa ; pemungutannya dilakukan secara bertingkat pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi; tariff pajak tunggal (*single rate*) yaitu 2,5% : pajak ini bersifat kumulatif.
- b. Masa Pajak Penjualan 1951 (PPn 1951)

³⁶ Alan A. Tait. Op cit, hal. 5-6

- Dikenakan atas penyerahan barang dan jasa; pemungutannya dilakukan secara *single tax* pada tingkat pabrik; tarif pajak variatif mulai 0% - 15%; pajak ini bersifat kumulatif sehingga menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda.
- Dualisme sistem pemungutan, yaitu untuk pengusaha tertentu diterapkan *self assessment system*, sedangkan untuk kelompok pengusaha lainnya digunakan *official assessment system*.
- Perubahan pertama dilakukan tahun 1959 dimana PPn dikenakan atas penyerahan 18 jenis jasa, sedangkan perluasan kedua dilakukan tahun 1968 dimana PPn dikenakan atas pemasukan barang dari luar negeri ke daerah pabean (PPn impor yang dikenal dengan nama Pajak Masuk dihapus dengan Undang-Undang No. 33 Prp tahun 1960).

c. Masa Pajak Pertambahan Nilai 1984 (PPN 1984) – UU. No. 8 tahun 1983.

- berlaku secara efektif sejak tanggal 1 April 1985; dikenakan atas penyerahan barang dan jasa; pajak ini termasuk ke dalam kelompok *Non Cumulative Multi Stage Sales Tax*, sehingga pemungutannya dilakukan secara *multi stage tax* pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi; menggunakan *self assessment system*; tarif pajak PPN tunggal 10%; pajak ini bersifat *non-cumulative* sehingga tidak menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda.
- Perubahan pertama dilakukan tahun 1994 untuk diberlakukan mulai tahun 1995, sedangkan perubahan kedua dilakukan tahun 2000 untuk diterapkan mulai tahun 2001.

Setelah kurun sedemikian panjang penerapan PPN di Indonesia, namun sampai saat ini masyarakat Wajib Pajak (WP) dan Pengusaha Kena Pajak (PKP) masih sering menemukan berbagai Kendala untuk dapat melaksanakan UU PPN tersebut secara benar.

Perusahaan perlu mencermati dan melakukan perencanaan yang terkait dengan hak dan kewajiban PPN terhindar dari sanksi perpajakan atau kerugian lainnya yang dapat terjadi. PPN pada dasarnya merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi di dalam daerah pabean. Setiap pembelian barang dari Pengusaha Kena Pajak dikenakan PPN. Pembelian

barang kebutuhan sehari-hari, seperti pakaian, sepatu, tas, dan sebagainya akan dikenakan PPN.

Demikian juga atas penggunaan jasa yang disediakan oleh Pengusaha Kena Pajak Jika kita adalah pemakai akhir dari pemakaian barang dan jasa, maka kitalah yang menanggung beban PPN tersebut tanpa bisa diapa-apakan lagi. Beda halnya jika pembeli barang adalah pengusaha yang mengolahnya lebih lanjut untuk dijual kembali, maka PPN yang dibayarkan dapat digeser kepada pembeli berikutnya. PPN memiliki karakteristik sebagai pajak tak langsung yang beban pajaknya bisa digeser ke konsumen akhir.

2. Dasar Pengenaan Pajak (DPP) - PPN

Penentuan DPP merupakan langkah awal dalam menghitung besarnya PPN terutang. Definisi mengenai DPP tersebut dapat kita jumpai dalam pasal 1 angka 17 UU No. 18 Tahun 2000.

Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.

Dasar Pengenaan Pajak menunjuk pada nilai uang yang dijadikan dasar untuk menghitung pajak yang terutang, dengan mengalikan tarif pajaknya. Dengan demikian, Pajak yang Terutang = Tarif Pajak x Dasar Pengenaan Pajak

PPN terutang dihitung dengan mengalikan tarif PPN dengan Dasar Pengenaan Pajak

PPN terutang = 10% x Dasar Pengenaan Pajak

3. Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan PPN

Mekanisme pemungutan, penyetoran dan pelaporan pajaknya berbeda-beda tergantung pada obyek PPN diatas. Ada yang menggunakan mekanisme **Indirect Subtraction**

Method (PK-PM), mekanisme **WAPU** atau **Pemungut**, dan mekanisme **Self Imposition Method**. Pengelompokan obyek PPN di atas dikaitkan dengan mekanisme pemungutan, subyek, Dasar Pengenaan Pajak (DPP) dan tariff pajaknya dapat dilihat dalam tabel berikut ini.³⁷

No	Mekanisme	Obyek	Subyek	DPP	Saat terutang
I	Indirect Subtraction Method (PK-PM)	<ul style="list-style-type: none"> • Penyerahan BKP • Penyerahan JKP • Ekspor BKP • Penyerahan Aktiva Bekas 	PKP	<ul style="list-style-type: none"> • Harga Jual • Penggantian • Nilai Lain 	Saat pembayaran atau penyerahan, mana yang terjadi lebih dahulu
II	WAPU	<ul style="list-style-type: none"> • Penyerahan BKP/JKP kepada WAPU 	WAPU sebagai obyek pjk pengganti	<ul style="list-style-type: none"> • Harga Jual • Penggantian • Nilai Lain 	Saat pembayaran dari WAPU kepada PKP Rekanan
III	Self Imposition Method (Memungut, Menyeter, dan Melaporkan Sendiri)	<ul style="list-style-type: none"> • Impor BKP • Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud Atau JKP Dari Luar DP • Kegiatan Membangun Sendiri 	PKP maupun Non PKP	<ul style="list-style-type: none"> • Nilai Impor • Jumlah yang dibayar atau seharusnya dibayar • 40% jumlah pengeluaran 	<ul style="list-style-type: none"> • Saat pembayaran BM • Saat dimulainya pemanfaatan • Saat dimulainya kegiatan membangun sendiri

Tabel 1. Mekanisme Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan PPN.

³⁷ Ikatan Akuntan Indonesia – Wilayah Jakarta, Modul PPN - USAP Review. November 2006.

4. FASILITAS PERPAJAKAN DI BIDANG PPN

a. Pengertian Fasilitas PPN

Di Indonesia, dikenal 4 (empat) fasilitas PPN yaitu : Fasilitas PPN Tidak Dikenakan, PPN Dibebaskan, PPN Tidak Dipungut dan PPN 0% (Nol Persen). Makna keempat fasilitas tersebut adalah sama-sama tidak dibebani PPN. Namun, ada beberapa perbedaan mendasar diantara keempat fasilitas tersebut, yaitu ³⁸:

1. PPN Tidak Dikenakan

- a. BKP/JKP dikecualikan dari objek PPN.
- b. Apabila tidak ada usaha lain, maka wajib pajak tidak wajib untuk dikukuhkan sebagai PKP.
- c. Pajak Masukan atas perolehan Barang dan/atau Jasa Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.

2. PPN Dibebaskan

- a. Ada Objek PPN.
- b. Wajib Pajak harus minta dikukuhkan sebagai PKP dan wajib membuat Faktur Pajak kecuali ada peraturan yang menyatakan tidak diperlukan.
- c. Pajak Masukan atas perolehan Barang dan/atau Jasa Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.

3. PPN Tidak Dipungut (Tidak Dikenakan)

- a. Ada Objek PPN.
- b. Wajib Pajak harus minta dikukuhkan sebagai PKP dan wajib membuat Faktur Pajak kecuali ada peraturan yang menyatakan tidak diperlukan.
- c. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dapat dikreditkan.

³⁸ Ikatan Akuntan Indonesia – Wilayah Jakarta, Modul PPN - USAP Review. November 2006.

4. PPN 0% (Nol Persen)

- a. Ada Objek PPN.
- b. Wajib Pajak harus minta dikukuhkan sebagai PKP.
- c. Pajak Masukan atas perolehan BKP dapat dikreditkan.

b. Penyerahan BKP Tertentu yang Dibebaskan PPN :

- a. Rumah sederhana, rumah sangat sederhana, rumah susun sederhana, pondok boro, asrama mahasiswa dan pelajar serta perumahan lainnya yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan setelah mendengar pertimbangan Menteri Pemukiman dan Prasarana Wilayah (Keputusan Menteri Keuangan No 524/KMK.03/2001, SE-13/PJ.51/2002);
- b. Senjata, amunisi, alat angkutan di air/di bawah air/di udara, kendaraan lapis baja, kendaraan angkutan khusus lainnya, dan komponen/bahan yang diperlukan dalam pembuatan senjata dan amunisi oleh PT PINDAD, untuk keperluan TNI dan POLRI;
- c. Vaksin Polio dalam rangka pelaksanaan Program Pekan Imunisasi Nasional (PIN);
- d. Buku-buku pelajaran umum, kitab suci dan buku-buku pelajaran agama;
- e. Kapal Laut, kapal angkutan sungai, kapal angkutan danau dan kapal angkutan penyeberangan, Kapal pandu, kapal tunda, kapal penangkap ikan, kapal tongkang, dan suku cadang serta alat keselamatan pelayaran atau keselamatan manusia yang diserahkan kepada dan digunakan oleh Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional, Perusahaan Penangkapan Ikan Nasional, Perusahaan Penyelenggara Jasa Kepelabuhan Nasional atau Perusahaan Penyelenggara Jasa Angkutan Sungai, Danau dan Penyeberangan Nasional sesuai dengan kegiatan usahanya;
- f. Pesawat udara dan suku cadang serta alat keselamatan penerbangan atau alat keselamatan manusia, peralatan untuk perbaikan atau pemeliharaan yang diserahkan kepada dan digunakan oleh Perusahaan Angkutan Udara Niaga Nasional dan suku cadang serta peralatan untuk perbaikan atau pemeliharaan pesawat udara yang diperoleh oleh pihak yang ditunjuk oleh Perusahaan Angkutan Udara Niaga Nasional

- yang digunakan dalam rangka pemberian jasa perawatan atau reparasi Pesawat Udara kepada Perusahaan Angkutan Udara Niaga Nasional;
- g. Kereta api dan suku cadang serta peralatan untuk perbaikan atau pemeliharaan serta prasarana yang diserahkan kepada dan digunakan oleh PT (PERSERO) Kereta Api Indonesia dan komponen atau bahan yang diserahkan kepada pihak yang ditunjuk oleh PT (PERSERO) Kereta Api Indonesia, yang digunakan untuk pembuatan kereta api, suku cadang, peralatan untuk perbaikan atau pemeliharaan, serta prasarana yang akan digunakan oleh PT (PERSERO) Kereta Api Indonesia;
- f. Peralatan berikut suku cadangnya yang digunakan untuk penyediaan data batas dan photo udara wilayah Negara Republik Indonesia untuk mendukung pertahanan Nasional yang diserahkan kepada Departemen Pertahanan atau TNI.
- c. Penyerahan JKP Tertentu Yang Dibebaskan PPN :
- a. Jasa yang diterima oleh Perusahaan Angkutan Laut Nasional, Perusahaan Penangkapan Ikan Nasional, Perusahaan Penyelenggara Jasa Kepelabuhan Nasional atau Perusahaan Penyelenggara Jasa Angkutan Sungai, Danau, dan Penyeberangan Nasional, yang meliputi:
- Jasa persewaan kapal
 - Jasa kepelabuhanan meliputi jasa tunda, jasa pandu, jasa tambat, dan jasa labuh
 - Jasa perawatan/reparasi (docking) kapal
- b. Jasa yang diterima oleh Perusahaan Angkutan Udara Niaga Nasional yang meliputi :
- Jasa persewaan pesawat udara
 - Jasa perawatan/reparasi pesawat udara
- c. Jasa perawatan/reparasi kereta api yang diterima oleh PT Kereta Api;
- d. Jasa yang diserahkan oleh kontraktor untuk pemborongan rumah yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN dan pembangunan tempat yang semata-mata untuk keperluan ibadah;
- e. Jasa persewaan rumah susun sederhana, rumah sederhana;
- f. Jasa yang diterima oleh Departemen Pertahanan atau TNI yang dimanfaatkan dalam rangka penyediaan data batas dan photo udara wilayah Negara Republik Indonesia

untuk mendukung pertahanan nasional.

2.5. Tujuan Hukum dalam Pajak

Dalam abad ke 18 Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of Nations*) mengajarkan tentang empat prinsip yang disebutnya sebagai “The Four Maxims”, yaitu terdiri dari ³⁹ :

1. *Equality* atau Azas Keadilan.
2. *Certainty* atau Azas kepastian Hukum.
3. *Convenience of payment* atau Azas Ketepatan Waktu Pemungutan.
4. *Economy in collection* atau Azas pemungutan pajak yang ekonomis/efisien.

Bersesuaian dengan pembahasan pada tesis ini yang menyoroti tentang aspek tujuan hukum yakni, keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan hukum pada pajak pertambahan nilai dalam uraian berikut :

2.5.1. Kepastian Hukum dalam Pajak

Certainty atau kepastian hukum adalah *maxim* kedua dari azas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith. Kepastian hukum adalah tujuan dari setiap undang-undang. Dalam membuat undang-undang dan peraturan-peraturan yang mengikat umum, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau tidak *ambiguous* atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian hukum banyak bergantung kepada susunan kalimat, susunan kata dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Untuk mencapai tujuan tersebut, penggunaan bahasa/ istilah hukum secara tepat sangat diperlukan⁴⁰.

³⁹ Mansury, R. 1996. Pajak Penghasilan Lanjutan, cetakan pertama : Ind-Hill-Co. Jakarta, hlm 4-6. mengutip Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* : The University of Chicago Press, hal. 350-352

⁴⁰ Rochmat Soemitro. 1988. *Azas dan Dasar Perpajakan 1* : PT. Refika Aditama, Bandung. Hal.21

Mengenai kepastian hukum, Gustav Radbruch, seorang ahli hukum berujar : “dalam pemenuhan tujuan hukum ada tiga hal, yakni : kepastian hukum (legal certainty), keadilan (justice) dan kemanfaatan (utility)...”⁴¹, lebih lanjut kepastian hukum adalah komponen dari keadilan itu sendiri, setidaknya kepastian hukum memberikan tingkat prediktabilitas tertentu atas hukum dan bertujuan untuk menciptakan kedamaian dan ketertiban umum⁴².

Bahwa kepastian hukum bertujuan untuk menciptakan ketertiban umum, Sudikno Mertokusumo berpendapat dengan kepastian hukum berarti bahwa hukum harus dilaksanakan dan ditegakkan. Setiap orang mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam hal terjadi peristiwa yang konkrit. Bagaimana hukumnya, itulah yang harus berlaku dan pada dasarnya tidak dibolehkan menyimpang. Istilahnya *fiat justitia et pereat mundus*, yang artinya meskipun dunia ini runtuh hukum harus ditegakkan. Itulah yang diinginkan oleh kepastian hukum. Kepastian hukum merupakan perlindungan yustisiabel terhadap tindakan sewenang-wenang yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum karena dengan adanya kepastian hukum masyarakat akan lebih tertib. Hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan ketertiban masyarakat.⁴³

Van Apeldoorn berpendapat bahwa kepastian hukum bertujuan memenuhi rasa keadilan dan menciptakan ketertiban umum, dalam hal hukum menetapkan peraturan-peraturan umum yang menjadi petunjuk untuk orang-orang dalam pergaulan hidup. Jika hukum semata-mata menghendaki keadilan, jadi semata-mata mempunyai tujuan memberi tiap-tiap orang apa yang patut diterimanya, maka ia tidak dapat membentuk peraturan-

⁴¹ James R. Maxeneir, *Legal Cetrainty : A European Alternative to American Legal Indeterminacy?*, Tulane Journal of International and Comparative Law : 2007, hlm. 541

⁴² Heather Leawoods, *Gustav Radbruch : An Extraordinary Legal Philosopher*, Washington University Journal of Law and Policy : 2000. hlm. 493.

⁴³ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, Yogyakarta, 2003), hlm. 77-78.

peraturan umum. Dan yang terakhir inilah yang harus dilakukan. Adalah syarat baginya untuk dapat berfungsi. Tertib hukum yang tak mempunyai peraturan umum, tertulis atau tidak tertulis tak mungkin. Tak adanya peraturan umum berarti ketidaktentuan yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil atau tidak adil. Dan ketidaktentuan itu selalu akan menyebabkan perselisihan antara orang-orang, jadi menyebabkan keadaan yang tidak teratur dan bukan keadaan yang teratur. Jadi hukum harus menentukan peraturan umum dan harus menyamaratakan.⁴⁴

Memaknai pentingnya kepastian hukum, Tapio Puurunen mengajukan prasyarat keberlakuan kepastian hukum, yakni⁴⁵ :

1. Hukum tidak berlaku surut
2. Memunculkan tingkat legitimasi yang memadai.
3. Penghindaran dari kepentingan – kepentingan lain (vested interest)
4. Dalam rumusan yang komprehensif.

Lebih lanjut, Fuller juga memajukan delapan asas yang harus dipenuhi oleh hukum dan apabila itu tidak dipenuhi, maka gagallah hukum disebut sebagai hukum. Kedelapan asas tersebut adalah sebagai berikut.⁴⁶

- (1) suatu sistem hukum terdiri dari dari peraturan-peraturan, tidak berdasarkan putusan-putusan sesaat untuk hal-hal tertentu (*ad hoc*).
- (2) peraturan tersebut diumumkan kepada publik.
- (3) tidak berlaku surut, karena akan merusak integritas sistem.
- (4) dibuat dalam rumusan yang dimengerti oleh umum.
- (5) tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan.
- (6) tidak boleh menuntut suatu tindakan yang melebihi apa yang bisa dilakukan.

⁴⁴ L.J. van Apeldoorn, Pengantar Ilmu Hukum (*Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht*), (Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 2005), hlm. 12

⁴⁵ Tapio Puurunen, The Judicial Jurisdiction of States over International Business to Consumer Electronic Commerce from The Perspective of Legal Certainty, U.C. Davis Journal of International Law and Policy : 2002. hlm. 140 – 141.

⁴⁶ Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Jagat Ketertiban* (Jakarta: UKI Press, 2006), hlm. 136., hlm. 136.

(7) tidak boleh sering diubah-ubah.

(8) harus ada kesesuaian antara peraturan dan pelaksanaan sehari-hari.

Satjipto Rahardjo menyatakan bahwa kepastian hukum adalah kepastian tentang hukum itu sendiri. Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum. Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches recht*). Kedua, bahwa hukum ini didasarkan pada fakta (*tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti “kemauan baik”, “kesopanan.” Ketiga, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping juga mudah dilaksanakan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.⁴⁷

Pengejawantahan kepastian hukum yang menjadi azas perpajakan yang dimaksud oleh Adam Smith adalah, bahwa pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua wajib pajak dan seluruh masyarakat : berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya. Ketidakpastian bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, akan membuka peluang kepada petugas pajak yang dapat menyalah gunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya⁴⁸

Santoso Brotodihardjo dalam bukunya yang berjudul “ Pengantar Ilmu Hukum Pajak “ menekankan pentingnya kepastian hukum mengenai subjek, objek pajak dan besarnya pajak serta ketentuan mengenai waktu pembayarannya⁴⁹.

R. Mansury menekankan, bahwa seharusnya kepastian itu menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan. Kepastian tentang subjek pajak, objek pajak, tarif pajak dan prosedur pajak itu harus menjamin keadilan. Kepastian hukum itu menjamin tercapainya keadilan yang ingin dicapai melalui *tax treatment* tertentu⁵⁰

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Adam Smith *Op cit*, hal. 350-351

⁴⁹ R. Santoso Brotodihardjo. *Op cit* hal. 27.

⁵⁰ Mansury, R. 1996. *Op cit*, hal 4-6.

Namun apabila ada pertentangan kepentingan antara kepastian hukum pajak dengan prinsip keadilan pajak, maka dalam hal ini yang harus didahulukan adalah kepastian hukum guna menjamin pelaksanaan pajak kepada setiap wajib pajak⁵¹.

Kepastian Hukum dalam perpajakan harus dapat dicerminkan dalam pembuatan Undang-undang Perpajakan, yang harus memenuhi syarat-syarat berikut ini⁵²

1. Azas Falsafah Hukum

Undang-Undang Perpajakan harus mengabdikan kepada keadilan, baik dalam arti perundang-undangan maupun pelaksanaannya. Oleh karena itu harus memperhatikan teori-teori seperti: teori bakti, teori asuransi, teori kepentingan, teori gaya pikul, teori gaya beli.

2. Azas Yuridis.

Hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum bagi fiskus dan wajib pajak yang perlu untuk menyatakan keadilan bagi negara dan warganya. Oleh karena itu pemungutan pajak di negara hukum haruslah berdasarkan Undang-Undang agar tercapai kepastian hukum

3. Azas Ekonomi

Kebijakan pemungutan pajak harus diusahakan agar jangan sampai menghambat lancarnya produksi dan perdagangan. Dengan perkataan lain, keseimbangan dalam kehidupan ekonomi harus selalu diperhatikan.

4. Azas Finansial

Sesuai dengan fungsi *budgetair*, maka biaya untuk pemungutan pajak harus seminimal mungkin, dan hasil pemungutan pajak hendaknya cukup untuk menutupi pengeluaran-pengeluaran negara. Harus pula diperhatikan saat pengenaan pajak hendaknya sedekat mungkin dengan terjadinya perbuatan, peristiwa, keadaan yang menjadi dasar pengenaan pajak.

⁵¹ Pusat Penyuluhan Perpajakan Dirjen Pajak Dep. Keu. RI. 1993. *Panduan Materi Penyuluhan perpajakan*, buku VI, cetakan kedua, hal. 44

⁵² Pusat Penyuluhan Perpajakan Dirjen Pajak Dep. Keu. Ibid, hal 42- 43.

Terkait dengan asas kepastian hukum dan pemungutan perpajakan, Mansury berpendapat kepastian hukum dalam bidang perpajakan bisa dihubungkan dengan empat pernyataan sebagai berikut :⁵³

1. Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak.
2. Harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada Subyek Pajak.
3. Harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak.
4. Harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terhutang tersebut harus dibayar.

2.5.2. Keadilan dalam Perpajakan

Equality atau konsep keadilan adalah *maxim* pertama dari azas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith. Dalam azas ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara sesama wajib pajak. Pembagian tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya untuk membayar, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing, dibawah perlindungan pemerintah. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

Dalam mencari makna atau apakah yang dinamakan orang adil terbentur kepada kenyataan, bahwa keadilan itu sangat relatif. Yang dulu dianggap adil, sekarang tidak demikian pula halnya ataupun sebaliknya. Selain itu, yang dalam suatu negara dianggap adil, belum tentu dianggap demikian di negara lain. Dalam mencari keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara *umum dan merata*. Suara-suara tentang syarat, bahwa pemungutan pajak harus dilakukan secara umum dan merata sesungguhnya telah terdengar sebelum masa Revolusi Prancis, dan semboyan itu diteruskan hingga pada waktu ini. Dalam azas “equality” ini, negara tidak diperbolehkan mengadakan diskriminasi diantara sesama

⁵³ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan* (Jakarta: Indo Hill-Co, 1996), hlm. 5.

wajib pajak. Dalam keadaan yang sama wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula⁵⁴.

Persyaratan keadilan, mencerminkan betapa pentingnya adanya pembatasan yang tepat, pasti dan tegas, sehingga tidak memungkinkan ditemukannya peluang oleh siapapun untuk mengelakkan diri dari pajak dalam bentuk penyelundupan pajak dan sebagainya.

Richard A. Musgrave dan Feggy B. Musgrave dalam buku klasiknya yang terkenal yang berjudul “*Public Finance in Theory and Practice*” (1989), menggunakan dua pendekatan atau aliran pemikiran dalam menentukan keadilan⁵⁵ sebagai berikut :

1. Pendekatan Prinsip Manfaat (*benefit Principle*).

Menurut teori yang dikemukakan oleh Adam Smith serta beberapa penulis lain, suatu sistem pajak dikatakan adil bila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah.

Berdasarkan prinsip ini, maka sistem pajak yang benar-benar adil akan sangat berbeda-beda tergantung pada struktur pengeluaran pemerintah. Oleh sebab itu prinsip manfaat tidak hanya menyangkut kebijakan pajak saja, melainkan juga kebijakan pengeluaran-pengeluaran pemerintah yang dibiayai pajak. Jadi pendekatan ini sekaligus pendekatan atas penerimaan pajak dan pengeluaran pemerintah.

Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave mengakui, bahwa secara umum pendekatan ini sulit diterapkan, walaupun secara khusus paling banyak diterapkan kepada retribusi, seperti pengguna jalan tol, pengguna telkom, listrik dan air minum, yang

⁵⁴ R. Santoso Brotodihardjo. 1995. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ketiga : Penerbit PT. Eresco. Hal.26-27

⁵⁵ Richard A. Musgrave dan Feggy B. Musgrave. 1989. *Public Finance in Theory and Practice* : *terjemahan Alfonsus Sirait*, dkk, (Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek, edisi kelima) hal. 233-248.

sebenarnya bukan pajak, dimana unsur pajak menjadi ada pada uang tol tersebut apabila karena monopoli lalu jumlahnya lebih tinggi dari harga pasar yang wajar.

Contoh lain, seperti Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) di Indonesia dan *gasolinetax* di Amerika Serikat. Pendekatan manfaat hanya dapat diterapkan atas kegiatan Pemerintah di bidang public utilities, namun tidak dapat diterapkan untuk jasa pertahanan dan jasa keamanan, serta kegiatan-kegiatan pemerintah lainnya yang manfaatnya sulit ditentukan untuk orang seorang atau sulit ditentukan untuk Wajib Pajak tertentu mana. Juga pendekatan manfaat itu tidak dapat diterapkan untuk membiayai kegiatan pemerintah dalam melakukan *redistributive function* nya dalam *the tax transfer process*, yaitu dipungut pajak kepada yang kaya untuk meningkatkan kesejahteraan yang miskin.

2. Pendekatan Kemampuan Membayar (*Ability To Pay principle*)

Dalam pendekatan ini, masalah pajak hanya dilihat dari sisi pajak itu sendiri terlepas dari sisi pengeluaran. Menurut prinsip ini, perekonomian memerlukan suatu jumlah penerimaan pajak tertentu, dan setiap wajib pajak diminta untuk membayar sesuai dengan kemampuannya.

Teori keadilan menurut pendekatan ini membagi keadilan horizontal dan keadilan vertikal.

a. Keadilan Horizontal (*Horizontal Equity*)

Perpajakan yang adil harus memperhatikan prinsip kemampuan membayar (*ability to pay principle*) yang merupakan makna daripada keadilan horizontal tersebut. Prinsip ini mengatakan bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar dengan jumlah yang sama, sementara orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar lebih besar. Dengan demikian, prinsip keadilan horizontal hanya menerapkan prinsip dasar keadilan berdasarkan undang-undang, yaitu setiap subjek pajak harus dikenakan pajak yang sama.

- b. Keadilan Vertikal (Vertical Equity). Prinsip ini beranggapan, bahwa mereka yang mempunyai kemampuan berbeda harus membayar jumlah pajak yang berbeda pula. Si A yang memiliki pendapatan yang lebih tinggi, harus bayar pajak lebih tinggi dibanding si B.

Dalam hal ini, kedua kaidah keadilan tersebut bertitik tolak dari prinsip yang sama. Penerapan kedua kaidah tersebut memerlukan ukuran kuantitatif mengenai kemampuan membayar.

Mengenai keadilan vertikal, menurut Harvey S. Rosen dalam bukunya *Public Finance* (1988) : “*It is widely agreed that the tax system should have vertical equity : it should distribute burdens fairly across people with different abilities to pay*”⁵⁶. Artinya : Secara luas disepakati bahwa sistem perpajakan haruslah memiliki konsep keadilan vertikal, dimana konsep ini membagi beban pajak secara adil kepada setiap orang berdasarkan perbedaan kemampuan membayarnya.

K.J. Davey dalam bukunya yang berjudul “*Financing Regional Government*” mengatakan, bahwa keadilan (dalam hal perpajakan daerah) mempunyai tiga dimensi, yaitu⁵⁷ :

Pertama : Pemerataan secara vertikal, yaitu hubungan dalam pembebanan pajak atas pendapatan yang berbeda-beda. Secara umum pajak itu baik kalau pajak tersebut progresif, yakni persentase pendapatan seseorang yang dibayarkan untuk pajak bertambah sesuai dengan tingkat pendapatannya. Pajak tidak baik apabila pembebanannya *regresif*, yaitu persentase pendapatan yang dibayarkan untuk pajak menurun dengan adanya kenaikan tingkat pendapatan.

Kedua : Keadilan secara horizontal, yaitu hubungan pembebanan pajak dengan sumber penghasilan. Seseorang yang menerima gaji seharusnya tidak membayar

⁵⁶ Harvey S. Rosen. 1988. *Public Finance* : Homewood : Irwin, hal. 321.

⁵⁷ K.J. Davey. 1988. *Financing Regional Government* : terjemahan Penerbit Universitas Indonesia (dengan judul “Pembayaan Pemerintahan Daerah”). Hal. 42-43.

pajak lebih besar daripada seseorang dengan pendapatan yang sama dari bisnis atau pertanian; seorang petani yang mengusahakan tanaman ekspor seharusnya tidak membayar lebih besar daripada petani dengan pendapatan sama di bidang tanaman pangan.

Ketiga : Keadilan geografis, yaitu pembebanan pajak harus adil antara penduduk di berbagai daerah. Orang seharusnya tidak dibebani pajak lebih berat hanya karena mereka tinggal di suatu daerah tertentu.

2.5.3. Kemanfaatan Hukum

Kemanfaatan merupakan salah satu tujuan hukum, bahkan penganut aliran utilitarianisme atau utilitisme bersikeras bahwa tujuan hukum satu-satunya adalah untuk mencapai kemanfaatan ini. Hukum yang baik adalah hukum yang membawa kemanfaatan bagi manusia. Kemanfaatan disini dapat juga diartikan dengan kebahagiaan (*happines*). Jadi, baik buruknya suatu hukum bergantung pada apakah hukum itu memberikan kebahagiaan atau tidak bagi manusia.⁵⁸

Jeremy Bentham (1748-1832), penggagas aliran ini mengatakan hukum sudah dapat dikategorikan baik apabila mampu memberikan kebahagiaan kepada sebagian terbesar dari masyarakat (*the greatest happiness of the greatest number*).⁵⁹

Filsafat hukum Bentham adalah individualisme utilitarian. Dengan kata-kata Bentham sendiri, inti filsafat ini disimpulkan sebagai berikut:

Alam telah menempatkan manusia di bawah kekuasaan kesenangan dan kekuasaan. Karena kesenangan dan kesusahan itu, kita mempunyai gagasan-gagasan, semua pendapat dan semua ketentuan dalam hidup kita dipengaruhi. Siapa yang berniat untuk membebaskan diri dari kekuasaan ini, tidak mengetahui apa yang ia katakan. Tujuannya hanya mencari kesenangan dan menghindari kesusahan...Perasaan-

⁵⁸ Shidarta, *Moralitas Hukum: Suatu Tawaran Kerangka Berpikir* (Jakarta: Refika Aditama, 2006), hlm. 86.

⁵⁹ *Ibid*, hlm. 86.

perasaan yang selalu ada dan tak tertahankan ini seharusnya menjadi pokok studi para moralis dan pembuat undang-undang. Prinsip kegunaan menempatkan tiap sesuatu di bawah kekuasaan dua hal ini.⁶⁰

Untuk menyeimbangkan antarkepentingan (individu dan masyarakat), Bentham menyarankan agar ada “simpati” dari tiap-tiap individu. Walaupun demikian, titik berat perhatian harus tetap individu itu, karena apabila setiap individu telah memperoleh kebahagiaannya, dengan sendirinya kebahagiaan (kesejahteraan) masyarakat akan dapat diwujudkan secara simultan.⁶¹

2.6. Hukum Pajak dalam Hierarki Hukum Nasional

2.6.1. Hierarki Norma Hukum

Dalam kaitannya dengan hirarkhi norma hukum, Hans Kelsen mengemukakan teori mengenai jenjang norma hukum (*Stufentheorie*). Hans Kelsen berpendapat bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarki (tata susunan), dalam arti, suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif yaitu Norma Dasar (*Grundnorm*).⁶²

Teori jenjang norma hukum dari Hans Kelsen ini diilhami oleh seorang muridnya yang bernama Adolf Merkl yang mengemukakan bahwa suatu norma hukum itu selalu mempunyai dua wajah (*das Doppelte Rechtsantlitz*). Menurut Adolf Merkl, suatu norma hukum itu ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma yang di atasnya, tetapi ke bawah ia juga menjadi sumber dan menjadi dasar bagi norma hukum di bawahnya, sehingga suatu norma hukum itu mempunyai masa berlaku (*rechtskracht*) yang relatif, oleh karena masa berlakunya suatu norma hukum itu bergantung pada norma hukum

⁶⁰ Wolfgang Friedman, op.cit., hlm. 112

⁶¹ Darmodiharjo, Darji dan Shidarta, Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995), hlm. 118.

⁶² Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, (New York: Russel & Russel, 1945), hlm. 113.

yang berada di atasnya. Apabila norma hukum yang berada di atasnya dicabut atau dihapus, pada dasarnya norma-norma hukum yang berada di bawahnya akan tercabut atau terhapus pula.⁶³

Hans Nawiasky, salah seorang murid Hans Kelsen mengembangkan teori gurunya tentang teori jenjang norma dalam kaitannya dengan suatu negara. Hans Nawiasky dalam bukunya yang berjudul “*Allgemeine Rechtslehre*” mengemukakan bahwa sesuai dengan Teori Hans Kelsen, maka suatu norma dari negara manapun selalu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang. Norma yang di bawah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, sampai pada suatu norma yang tertinggi yang disebut Norma Dasar.⁶⁴

Hans Nawiasky juga berpendapat bahwa selain norma itu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, norma hukum dari suatu negara itu juga berkelompok-kelompok, dan pengelompokan norma hukum dalam suatu negara itu terdiri atas empat kelompok besar, yaitu:⁶⁵

Kelompok I : *Staatsfundamentalnorm* (Norma Fundamental Negara)

Norma fundamental negara yang merupakan norma tertinggi dalam suatu negara merupakan norma yang tidak dibentuk oleh norma yang lebih tinggi lagi tetapi bersifat presupposed oleh masyarakat dalam suatu negara yang mejadi tempat bergantungnya norma – norma hukum dibawahnya.

Menurut Hans Nawiasky, isi *staatsfundamentalnorm* ialah norma yang merupakan dasar bagi pembentukan konstitusi (*staatverfassung*). Hakikat hukum suatu *staatsfundamentalnorm* ialah syarat berlakunya suatu konstitusi atau undang – undang dasar.

⁶³ Maria Farida Indrati S., *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*, (Jakarta: Kanisius, 2007), hlm. 41-42.

⁶⁴ *Ibid.*, hlm. 44.

⁶⁵ *Ibid.*, hlm. 45.

Nawiasky berbeda pendapat dengan Kelsen dalam pengistilahan norma dasar, Nawiasky menyebutnya sebagai *staatsfundamentalnorn*, sedangkan Kelsen mengistilahkan *staatsgrundnorm*, menurut Nawiasky :

“Norma tertinggi dalam negara sebaiknya tidak disebut *staatsgrundnorm* melainkan *staatsfundamentalnorn*, norma fundamental negara. Pertimbangannya adalah karena *grundnorm* dari suatu tatanan norma pada dasarnya tidak berubah – ubah, sedangkan norma tertinggi suatu negara mungkin berubah – ubah oleh pemberontakan, *coup d’etat*, dan sebagainya”.

Kelompok II : *Staatsgrundgesetz* (Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok Negara)

Aturan Dasar Negara / Aturan Pokok Negara dapat dituangkan didalam suatu dokumen negara yang disebut *staatverfassung*, atau dapat juga dituangkan dalam beberapa dokumen negara yang disebut sebagai *staatsgrundgesetz*. Aturan dasar negara / aturan pokok negara ini merupakan landasan bagi pembentukan undang – undang (*formell gesetz*).

Kelompok III : *Formell Gesetz* (Undang-Undang Formal)

Sebagai penerjemahan dari aturan dasar negara, maka norma – norma dalam suatu undang – undang merupakan norma yang lebih kongkret dan terinci.

Kelompok IV : *Verordnung & Autonome Satzung* (Aturan Pelaksana & Aturan Otonom)

Kelompok norma hukum yang terakhir adalah peraturan pelaksanaan(*verordnung*) dan peraturan otonom (*autonome satzung*) sebagai peraturan yang berfungsi menyelenggarakan ketentuan – ketentuan dalam undang – undang.

Disamping norma hukum harus bersifat hirarkhi dalam suatu sistem hukum, suatu norma itu berlaku karena ia mempunyai daya laku (*Validity/Geltung*) dan daya guna (*efficacy*).

Daya laku (*validity*) ini ada apabila norma itu dibentuk oleh norma yang lebih tinggi atau oleh lembaga yang berwenang membentuknya. Suatu norma hukum atau suatu ketentuan dalam sebuah peraturan perundang-undangan tidak berdaya guna (*efficacy*) lagi walaupun peraturan tersebut masih berdaya laku (karena belum dicabut) apabila dalam suatu peraturan perundang-undangan merumuskan ketentuan yang bertujuan untuk menggantikan rumusan dalam peraturan perundang-undangan yang lain, tetapi tidak dengan melakukan pencabutan terhadap ketentuan yang diubah tersebut.⁶⁶

Suatu norma itu mungkin berlaku dan absah karena dibentuk oleh lembaga yang berwenang dan berdasarkan norma yang lebih tinggi, tetapi walaupun demikian mungkin norma itu tidak berdaya guna atau tidak bekerja secara efektif.⁶⁷

2.6.2. Hierarki Peraturan Perundang – undangan

Berdasarkan Pasal 7 Undang – Undang No. 10 tahun 2004, hierarkhi peraturan perundang – undangan di Negara Republik Indonesia, adalah sebagai berikut :

- A. Peraturan Perundang – undangan di Tingkat Pusat.
 - 1. UU dan Perpu
 - 2. Peraturan Pemerintah
 - 3. Peraturan Presiden
 - 4. Peraturan Menteri
 - 5. Peraturan Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen
 - 6. Peraturan Direktur Jenderal Departemen
 - 7. Peraturan Badan Hukum Milik Negara
- B. Peraturan Perundang – undangan di Tingkat Daerah
 - 1. Peraturan Daerah Provinsi
 - 2. Peraturan / Keputusan Gubernur Kepala Daerah Provinsi
 - 3. Peraturan Daerah Kabupaten/ Kota

⁶⁶ Ibid., hlm. 39.

⁶⁷ Ibid., hlm. 40.

4. Peraturan / Keputusan Bupati / Walikota Kepala Daerah Kabupaten/ Kota.

Perlu diperhatikan bahwa peraturan yang terletak dibawah dari peraturan yang lain berfungsi sebagai penjelas ataupun pelaksanaan peraturan yang lebih tinggi.

Dalam hal Peraturan Direktur Jenderal Departemen merupakan peraturan yang dibentuk sebagai penjabaran dari Peraturan Menteri, sehingga pengaturannya bersifat teknis saja, pendelegasian kewenangan kepada Direktur Jenderal Departemen hanya dapat dilakukan oleh peraturan yang lebih rendah dari Undang – Undang, sebagaimana bunyi pedoman 175 Lampiran UU 10 tahun 2004 : “ Hindari pendelegasian kewenangan mengatur secara langsung dari Undang – Undang kepada direktur jenderal atau pejabat yang setingkat.”⁶⁸

2.6.3. Pembentukan Hukum Pajak dalam Hierarki Hukum Nasional

Dengan memperhatikan hierarki peraturan perundang – undangan Rochmat Soemitro berpendapat dalam penyusunan peraturan pajak, harus memperhatikan hierarki artinya peraturan pajak yang dibuat tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.⁶⁹

Lebih lanjut Soemitro berpendapat , jika peraturan pelaksanaan teknis yang satu dengan yang lainnya saling bertentangan dan menimbulkan sengketa, maka pejabat atasan mempunyai wewenang untuk memutuskan sengketa itu secara intern. Akan tetapi pejabat atasan mempunyai wewenang untuk membatalkan secara ex officio suatu peraturan pelaksanaan yang lebih rendah yang bertentangan dengan peraturan pelaksanaan yang lebih tinggi.

⁶⁸ Ibid, hlm 231.

⁶⁹ R. Soemitro. Asas dan Dasar Perpajakan. Hlm 31

Bila undang – undang yang sama tingkatannya dan saling menimbulkan sengketa, maka persoalan itu diajukan kepada pengadilan yang akan memberikan putusan.



BAB 3
PENGATURAN PENGANGKUTAN LAUT DAN
DISHARMONI TERKAIT PENGATURAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

3.1. Pengaturan Pengangkutan Laut.

1. Pengaturan Angkutan Laut

Untuk memulai pembahasan tentang industri pengangkutan laut, baiknya kita meninjau pengaturannya dalam Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran, disebutkan dalam Pasal 1 angka 1 “Pelayaran adalah segala sesuatu yang berkaitan dengan angkutan di perairan, kepelabuhanan, serta keamanan dan keselamatannya”, dalam penjelasannya disebutkan bahwa yang dimaksud sebagai angkutan di perairan termasuk didalamnya angkutan laut, sungai, danau dan penyeberangan.

Memperjelas definisi dalam pasal 1 tersebut, pasal 3 mengemukakan tujuan dari adanya pelayaran yakni sebagai salah satu moda transportasi diselenggarakan dengan tujuan untuk memperlancar arus perpindahan orang dan/atau barang melalui perairan dengan mengutamakan dan melindungi pelayaran nasional, dalam rangka menunjang, menggerakkan, dan mendorong pencapaian tujuan pembangunan nasional, memantapkan perwujudan wawasan nusantara serta memperkuat ketahanan nasional.

Tujuan pelayaran untuk menunjang, menggerakkan dan mendorong pencapaian tujuan pembangunan nasional menjadikan pelayaran mempunyai arti penting dalam mendukung tumbuhnya kelancaran transportasi yang menjadi unsur strategis dalam pembangunan, sebagaimana disebutkan dalam penjelasan Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran :

“...untuk mencapai tujuan pembangunan nasional sebagai pengamalan Pancasila, transportasi memiliki posisi yang penting dan strategis dalam pembangunan bangsa ... menyadari peranan transportasi, maka pelayaran sebagai salah satu moda transportasi, penyelenggaraannya harus ditata dalam satu kesatuan sistem transportasi nasional...

penting dan strategisnya peranan pelayaran yang menguasai hajat hidup orang banyak, maka pelayaran dikuasai oleh negara yang pembinaannya dilakukan oleh Pemerintah...”

Teranglah bagi kita bahwasanya pelayaran memiliki arti penting dan strategis dalam mendukung pembangunan nasional, sehingga pemerintah memandang perlu untuk melakukan pengaturan melalui Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran tersebut.

Tesis ini memiliki penekanan pada pengangkutan laut, dan sebelum membahas tentang pengangkutan laut sebagai usaha dan industri, kita akan membahas angkutan laut sebagai bagian dari pelayaran.

Sebagaimana bunyi penjelasan pasal 1 angka 1 Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran, bahwa angkutan laut merupakan bagian dari angkutan di perairan sebagai kegiatan pelayaran.

Pengaturan dalam Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan, pada pasal 1 angka 2 menyebutkan “Angkutan laut adalah setiap kegiatan angkutan dengan menggunakan kapal untuk mengangkut penumpang, barang dan/atau hewan dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain, yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut”

Dari pengertian mengenai angkutan laut diatas, ada beberapa unsur yang menyusunnya :

1. Adanya kegiatan angkutan dengan menggunakan kapal untuk mengangkut, dalam satu perjalanan dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain.
2. Adanya Objek, dapat berupa penumpang, barang dan atau hewan.
3. Adanya Penyelenggara, yaitu perusahaan angkutan laut.

Mengenai kegiatan angkutan laut, tentunya tidak dapat lepas dari mengenal jenis angkutan laut yang dikenal dalam rezim Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran.

Jenis angkutan laut yang dikenal dalam Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999, dapat dibedakan berdasarkan penggunaan dan jurusan pelayaran, yakni menjadi :

1. Angkutan Laut Umum, yang terbagi atas :
 - a. Angkutan Laut Dalam Negeri, berdasarkan Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 disebutkan bahwa angkutan laut dalam negeri adalah kegiatan angkutan laut yang dilakukan di wilayah perairan laut Indonesia yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut.
 - b. Angkutan Laut Luar Negeri, menurut Pasal 1 angka 4 Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 dinyatakan bahwa angkutan laut luar negeri adalah kegiatan angkutan laut dari pelabuhan Indonesia ke pelabuhan luar negeri atau dari pelabuhan luar negeri ke pelabuhan Indonesia yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut.

Yang membedakan antara Angkutan Laut Dalam Negeri dan Angkutan Laut Luar Negeri adalah lingkup pengangkutan atau jurusan pelayarannya.

Tesis ini mengambil posisi untuk membahas lebih lanjut dalam lingkup angkutan laut umum sebagai angkutan laut dalam negeri.

2. Angkutan Laut Khusus, pengaturan mengenai Angkutan Laut Khusus dapat ditemui dalam Undang – Undang No.21 tahun 1992 pada Pasal 70 ayat 1 yang menyatakan “untuk menunjang usaha tertentu dapat dilakukan kegiatan angkutan laut, serta angkutan sungai dan danau untuk kepentingan sendiri” dan pada Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 Pasal 1 angka 5 yang mengatur bahwa “angkutan laut khusus adalah kegiatan angkutan laut yang dilakukan khusus untuk melayani kepentingan sendiri dalam menunjang usaha pokoknya serta tidak melayani pihak lain”.

Pembeda yang terutama dari angkutan laut umum dan angkutan laut khusus adalah pada aspek penggunaannya.

Telah mengetahui jenis angkutan laut, selanjutnya adalah memahami mengenai objek yang diangkut dan penyelenggara pengangkutan laut.

2. Obyek dan Penyelenggaraan Angkutan Laut.

Berpijak pada penjelasan sebelumnya mengenai jenis angkutan laut, terkait dengan angkutan laut dalam negeri, pasal 3 ayat 1 Keputusan Menteri Perhubungan No. 33 tahun 2001 menyebutkan bahwa Penyelenggaraan angkutan laut dalam negeri, dilakukan :

- a. oleh perusahaan angkutan laut nasional
- b. dengan menggunakan kapal berbendera Indonesia.
- c. untuk menghubungkan pelabuhan laut antar pulau atau angkutan laut lepas pantai di wilayah perairan Indonesia.

Mengenai obyek yang dapat diangkut oleh penyelenggara angkutan laut dalam negeri pada ayat 2 pasal yang sama menyebutkan dapat melakukan kegiatan turun naik penumpang dan bongkar muat barang dari dan ke kapal.

Sedangkan angkutan laut khusus pada Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 pada pasal 5 ayat 1 menyatakan bahwa penyelenggaraan kegiatan angkutan laut khusus dilakukan:

- a. untuk melayani kepentingan sendiri dalam menunjang kegiatan usaha pokoknya;
- b. tidak untuk melayani kepentingan pihak lain; dan
- c. tidak mengangkut barang-barang umum (general cargo).

Lebih lanjut Keputusan Menteri Perhubungan No. 33 tahun 2001 pasal 12 ayat 2 menyatakan bahwa obyek pengangkutan terkait dengan “kepentingan sendiri” meliputi :

- a. bahan baku;
- b. hasil produksi;
- c. peralatan produksi untuk kepentingan sendiri.

3. Perjanjian Pengangkutan Laut.

Terkait dengan objek dan penyelenggara angkutan laut tentunya tidak dapat lepas dari pihak – pihak yang terlibat dalam hal pengangkutan laut, yakni adanya penyelenggara angkutan laut sebagai penyedia jasa pengangkutan laut dan pemilik dari obyek yang diangkut. Sehingga terjadinya pengangkutan laut berarti terjadinya kesepakatan antara pemilik obyek yang diangkut dan penyelenggara angkutan laut.

Dengan demikian pengangkutan laut tidak dapat terlepas dari pengaturan mengenai perjanjian.

Ketentuan Pasal 1233 KUH Perdata menyebutkan : “Tiap – tiap perikatan dilahirkan karena perjanjian atau undang – undang “ juncto Pasal 1313 KUH Perdata : “ suatu perjanjian adalah suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih” dan karena adanya perjanjian tersebut berakibat pada adanya hak dan kewajiban sebagaimana tercantum dalam Pasal 1234 bahwa “tiap – tiap perikatan adalah untuk memberikan sesuatu, untuk berbuat sesuatu, atau untuk tidak berbuat sesuatu”.Sebagaimana perjanjian dibuat baik secara tertulis ataupun tidak tertulis antar para pihak, maka Pasal 1338 KUH Perdata menyebutkan bahwa perjanjian berlaku sebagai undang – undang untuk mereka yang membuatnya.

Mengenai pengangkutan barang melalui laut terkait juga dengan pasal 517 huruf f sampai dengan huruf j KUH Dagang mengenai hak dan kewajiban dari pemilik barang dan perusahaan perkapalan sebagai pengangkut.

Lebih lanjut Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran pada pasal 85 mengatur mengenai keharusan disepakatinya perjanjian pengangkutan laut, sesuai dengan bunyi dari ayat 1 : Perusahaan angkutan di perairan wajib mengangkut penumpang dan/ atau barang setelah disepakati perjanjian pengangkutan.

Bentuk atau bukti dari kesepakatan tersebut dalam ayat 1, dinyatakan pada ayat 2, yakni : Karcis penumpang dan dokumen muatan merupakan tanda bukti terjadinya perjanjian angkutan.

Pasal 85 dari Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran ini telah memenuhi ketentuan dalam hukum perjanjian, yakni :

- a. Adanya pihak – pihak yang mengikatkan diri pada perjanjian, yakni perusahaan pengangkutan dengan penumpang atau pemilik barang.
- b. Adanya perjanjian yang dibuat dan dibuktikan dengan adanya karcis (penumpang) ataupun dokumen muatan (barang).
- c. Menimbulkan hak dan kewajiban, yakni kewajiban untuk mengangkut bagi perusahaan angkutan dan hak untuk diangkut bagi penumpang dan barang.

Lebih dari itu pemerintah mengatur secara khusus tentang tanggung jawab pengangkut terkait dengan perjanjian angkutan laut, sebagaimana disebutkan dalam pasal 86 Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran :

(1) Perusahaan angkutan di perairan bertanggung jawab atas akibat yang ditimbulkan oleh pengoperasian kapalnya berupa :

- a. kematian atau lukanya penumpang yang diangkut;
- b. musnah, hilang atau rusaknya barang yang diangkut;
- c. keterlambatan angkutan penumpang, dan atau barang yang diangkut;
- d. kerugian pihak ketiga.

(2) Jika perusahaan angkutan dapat membuktikan bahwa kerugian sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b, c, dan d bukan disebabkan oleh kesalahannya, maka dapat dibebaskan sebagian atau seluruh dari tanggung jawabnya.

(3) Perusahaan angkutan wajib mengasuransikan tanggung jawabnya sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).

Dalam hal perusahaan angkutan laut tidak memenuhi atau lalai dari tanggung jawabnya sebagaimana diatur dalam pasal 86 diatas, terutama berkaitan dengan asuransi, pemerintah mengatur mengenai sanksi pidana dalam pasal 123 yang selengkapnya

berbunyi : “Barangsiapa tidak mengasuransikan tanggung jawabnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 86 ayat (3) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 3 (tiga) bulan atau denda setinggi-tingginya Rp. 6.000.000,- (enam juta rupiah).”

4. Pengaturan PPN dalam Pengangkutan Laut.

Sebagaimana dinyatakan dalam penjelasan Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran bahwa pelayaran, dalam hal ini angkutan laut, mengingat penting dan strategisnya peranan pelayaran yang menguasai hajat hidup orang banyak, maka pelayaran dikuasai oleh negara yang pembinaannya dilakukan oleh Pemerintah.

Salah satu bentuk pembinaan oleh pemerintah itu adalah dengan memberikan insentif fiskal, yakni dengan membebaskan kegiatan pemberian jasa angkutan laut dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, seperti dinyatakan dalam Pasal 4A ayat 3i Undang – Undang No. 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai : jasa angkutan di darat dan di air tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Untuk mendukung insentif fiskal dalam Undang – Undang No. 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai, pemerintah mengeluarkan paket peraturan pelaksanaannya, yakni berupa Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 tentang Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Peraturan Pemerintah No. 146 tahun 2000 tentang Impor atau Penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai.

Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 pada pasal 5 huruf i mengatur bahwa Pajak Pertambahan Nilai tidak dikenakan terhadap jasa angkutan umum di darat dan di air.

Dampak dari tidak dikenakannya Pajak Pertambahan Nilai, menjadikan tidak adanya PPN terutang dari transaksi penyerahan yang dilakukan oleh penyelenggara angkutan terkait dengan pemberian jasa angkutan. Merujuk pada teori tentang PPN pada bab sebelumnya berarti Pajak Keluaran dari transaksi adalah nihil.

Namun demikian tidak terdapat suatu penjelasan mengenai “angkutan umum”, selain yang diatur dalam pasal 13 “jenis jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i adalah jasa angkutan umum di darat, di laut, di danau, dan di sungai yang dilakukan oleh Pemerintah atau swasta”, penjelasan di pasal 13 ini tidak memadai karena tidak menjelaskan tentang “angkutan umum” melainkan tentang pelaku usahanya.

Angkutan umum.dalam konteks tesis ini berarti “angkutan umum di air”, khususnya angkutan laut. Jika kita meninjau pengertian yang diberikan dalam Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan, maka akan mengacu pada Angkutan Laut Dalam Negeri.

Peraturan Pemerintah No. 146 tahun 2000 pada pasal 3 ayat 1 menyebutkan bahwa jasa penyerahan jasa yang diterima oleh Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional dibebaskan dari pengenaan PPN. Merujuk pada teori PPN pada bab sebelumnya, berarti Pajak Masukan dari transaksi oleh Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional adalah nihil.

Penjelasan dari Pasal 3 butir 1 tersebut mengungkapkan bahwa Fasilitas yang diatur dalam Pasal 3 butir 1 , dimaksudkan untuk membantu pertumbuhan perusahaan nasional yang bergerak di bidang angkutan udara, angkutan air dan perikanan. Oleh sebab itu penyerahan yang mendapat fasilitas ini hanyalah dibatasi untuk penyerahan Jasa Kena Pajak kepada perusahaan nasional.

Namun demikian Peraturan Pemerintah No. 146 tahun 2000 ini tidak mengungkap dengan jelas mengenai apa yang dimaksud dengan Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional. Jika merujuk pada Keputusan Menteri Perhubungan No. 33 tahun 2001 pasal 18 ayat 1a, maka akan mengacu kepada perusahaan angkutan laut yang telah memiliki Surat Izin Usaha Perusahaan Angkutan Laut (SIUPAL).

Paket peraturan dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 dan No. 146 tahun 2000 dapat dikatakan saling melengkapi satu sama lain, dalam artian efek Pajak Pertambahan yang ditimbulkan adalah nihil, sehingga sepadan dengan maksud dari Pasal 4A ayat 3i Undang – Undang No. 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai bahwa jasa angkutan di darat dan di air, dalam konteks tesis ini jasa angkutan laut dalam negeri, tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Selama berlakunya rezim PP 146 tahun 2000, Pajak Pertambahan Nilai dibebaskan atas transaksi jasa angkutan laut, sebagaimana termuat dalam Keputusan Menteri Keuangan No.10/KMK.04/2001 dan menyusul Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-48/PJ.2002 sebagaimana telah diubah dengan Kep-104/PJ./2002, bahwa penyerahan yang diterima oleh penyelenggara jasa angkutan di darat dan di air dibebaskan dari pengenaan PPN.

Namun terkait dengan PP No. 144 tahun 2000, berbeda dengan PP No. 146 tahun 2000 yang segera memiliki aturan tata laksana melalui Keputusan Menteri Keuangan, sebagaimana diatur dalam ketentuan peralihannya, maka PP No. 144 tahun 2000 menjadi acuan utama bagi kebijakan tidak mengenakan PPN atas transaksi penyerahan jasa angkutan umum di darat dan di air.

Pada tanggal 7 Agustus 2002, Dirjen Pajak mengeluarkan Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ./2002 yang pada pasal 2 ayat 1 mengatur atas penyerahan jasa angkutan umum di darat dan di air tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan pada ayat 3 yang termasuk jasa angkutan umum di air adalah jasa angkutan umum di laut, jasa angkutan umum di sungai dan danau, dan jasa angkutan umum penyeberangan. Pengaturan sampai dengan pasal 2 ini sepadan dengan pengaturan dalam PP No. 144 tahun 2000, namun pengaturan langsung dari Peraturan Pemerintah ke tata laksana setingkat Keputusan Dirjen amat bertentangan dengan hierarkhi peraturan perundang – undangan berdasarkan TAP MPR No. III/MPR/2000 tentang Hierarki Peraturan Perundang-undangan. Apalagi jelas – jelas disebutkan dalam pasal 17 PP No. 144 tahun 2000 bahwa ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan Pemerintah ini diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan. Dengan merujuk pada pasal 17 tersebut jelas bahwa Kep-

370/PJ./2002 tidak memiliki sandaran hukum, karena PP tidak memberi ruang bagi pengaturan selain dari penetapan melalui Keputusan Menteri Keuangan terlebih dahulu.

Lebih lanjut Kep-370/PJ./2002 pada pasal 5 menyatakan bahwa jasa angkutan umum di laut yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah setiap kegiatan angkutan dengan menggunakan kapal yang diselenggarakan oleh Pengusaha Angkutan Laut, untuk mengangkut penumpang, barang dan atau hewan dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain dengan dipungut bayaran selain dengan cara sebagai berikut: a. ada perjanjian lisan atau tulisan; b. waktu dan atau tempat pengangkutan telah ditentukan; c. orang dan atau barang dan atau hewan yang diangkut khusus/tertentu; d. kapal tidak dipergunakan untuk keperluan lain.

Ketentuan dalam pasal 5 ini absurd karena menyatakan adanya pengenaan PPN atas penyerahan jasa angkutan umum di laut, padahal PP No. 144 tahun 2000 menyatakan bahwa atas penyerahan jasa angkutan tidak dikenakan PPN.

Sehingga adanya PP No. 144 dan 146 tahun 2000 yang menimbulkan efek PPN nihil untuk mendukung kebijakan dalam Undang – Undang No. 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diulas diatas menjadi hilang maknanya. Dalam artian PP 146 tahun 2000 dan aturan tata laksananya memang menganut Pajak Masukan nihil, tapi Kep – 370/PJ./2002 yang menyatakan sebagai aturan tata laksana langsung dari PP 144 tahun 2000 menganut pengenaan Pajak Keluaran tidak nihil, sehingga industri pengangkutan laut mesti menanggung eksekusi dari kebijakan ini.

Kebijakan pengeluaran Kep-370/PJ./2002 oleh Dirjen Pajak yang menyalahi aturan normative dalam hierarki perundang – undangan dan melanggar substansi peraturan yang berada diatasnya sudah barang tentu akan menimbulkan disharmoni dari peraturan yang ada dan menimbulkan potensi terjadinya sengketa antara Dirjen Pajak dengan Wajib Pajak terkait dengan kebijakan ini.

Perkembangan Selanjutnya dari Kep. 370/PJ/2002, pemerintah kemudian menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan No. 527 /KMK/03 tahun 2003, terkait dengan jasa angkutan umum di laut pengaturan dalam KMK 527 tersebut menyatakan :

Pasal 1 angka

10. Kapal adalah kendaraan air dengan bentuk dan jenis apapun, yang digerakkan dengan tenaga mekanik, tenaga angin, atau ditunda, termasuk kendaraan yang berdaya dukung dinamis, kendaraan di bawah permukaan air, serta alat apung dan bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah.

11. Jasa Angkutan Umum Di Laut adalah setiap kegiatan pemindahan orang dan atau barang dari satu tempat ke tempat lain dengan menggunakan Kapal, yang dilakukan oleh Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain, dengan dipungut bayaran.

12. Pengusaha Angkutan Laut adalah Pengusaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 14 Undang-undang tentang Pajak Pertambahan Nilai yang melakukan usaha angkutan Laut.

Pasal 2 :

(1) Atas penyerahan Jasa Angkutan Umum di darat dan di air tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

(3) Termasuk Angkutan Umum di Air sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah Angkutan Umum di Laut, Angkutan Umum di Sungai dan Danau, dan Angkutan Umum Penyeberangan.

Pasal 5 :

(1) Tidak termasuk dalam pengertian penyerahan jasa Angkutan Umum di Laut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (3) adalah penyerahan Jasa Angkutan Laut yang dilakukan dengan cara: a. ada perjanjian lisan atau tulisan; dan b. Kapal dipergunakan hanya untuk mengangkut muatan milik 1 (satu) pihak dan atau untuk mengangkut orang, yang terikat perjanjian dengan Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan (trip).

(2) Tidak termasuk dalam pengertian perjanjian sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah tiket, bill of lading, konosemen, dokumen pengangkutan di air, karcis atau bukti pembayaran Jasa Angkutan penumpang Kapal.

Dengan pemberlakuan Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/2003 mulai tanggal 1 Januari 2004, Dirjen Pajak mengeluarkan Kep. Dirjen Pajak No. 395/PJ/2003 tanggal 31 Desember 2003 yang mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2004 mengenai pencabutan Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002

5. Tinjauan Putusan Sengketa PPN pada Industri Pengangkutan Laut oleh Pengadilan Pajak.

1. Materi Sengketa.

Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Mampang Prapatan pada tanggal 9 Maret 2006 menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor :001XX/207/02/014/06 dengan perhitungan:

Keterangan	Menurut SKPKB	Menurut WP
<u>DPP PPN</u> Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut	Rp. 8.526.037.938	Rp.0
<u>Pajak Keluaran</u> PPN dengan tarif umum	Rp. 852.603.791	Rp.0
<u>Dikurangi :</u> Pajak Keluaran yang dipungut pemungut PPN	Rp. 0	Rp.0
Jumlah Pajak Keluaran yang dipungut sendiri	Rp. 0	Rp.0

<u>Pajak yang dapat diperhitungkan:</u>		
PPN Masukan	Rp. 0	Rp.0
Dibayar dengan NPWP sendiri	Rp. 0	Rp.0
Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp. 0	Rp.0
PPN Kurang Bayar	Rp. 852.603.791	Rp.0
Sanksi Administrasi Bunga ps 13(2) KUP	Rp. 409.249.820	Rp.0
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp. 1.261.853.611	Rp.0

Atas ketetapan pajak kurang bayar diatas, PT. XYZ mengajukan keberatan melalui Surat Keberatan No : XYZ/KB/01/V/2006 tanggal 1 Mei 2006, yang diterima oleh KPP Mampang Prapatan pada tanggal 4 Mei 2006. Terhadap Pengajuan Keberatan tersebut Direktorat Jenderal Pajak menolak permohonan Keberatan melalui surat bernomor KEP-4XX/WPJ.04/2006 tanggal 19 September 2006.

PT. XYZ (Pemohon Banding) melakukan banding ke Pengadilan Pajak atas Surat Keputusan Dirjen Pajak (Terbanding) No. KEP-483/WPJ.04/2006 tanggal 19 September 2006 tentang penolakan Surat Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor : 00147/207/02/014/06 tanggal 9 Maret 2006.

Pokok Sengketa :

Menurut Terbanding (Ditjen Pajak) :

Bahwa pemohon banding adalah perusahaan angkutan laut sesuai SIUPAL No. BXXV44X/AL.58 tanggal 15 Februari 2002

Peneliti dan Pemeriksa berpendapat bahwa kegiatan usaha pemohon banding memenuhi kriteria dalam Pasal 5 Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ/2002 tanggal 7 Agustus 2002 dalam hal :

- Pemohon banding hanya melakukan kegiatan pengangkutan semen antar pelabuhan dalam negeri kepada PT. Indocement, PT. Semen Padang dan PT. Semen Tonasa.
- Dalam satu kali perjalanan hanya mengangkut semen dari satu perusahaan.

Menurut Pemohon Banding :

1. Wajib Pajak (Perusahaan) adalah Perusahaan Angkutan Laut Nasional sesuai Surat Ijin Usaha Perusahaan Angkutan Laut (SIUPAL) No : BXXV446/AL.58 tanggal 15 Februari 2002.
2. Berdasarkan UU No.18 tahun 2000 tanggal 02-08-2000, pasal 4A angka 1 disebutkan bahwa jenis barang sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 2 dan jenis jasa sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 5 yang tidak di kenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.
3. Berdasarkan UU No.18 tahun 2000 tanggal 02-08-2000, pasal 4A 3 huruf i disebutkan bahwa jasa dibidang angkutan umum didarat dan diair, termasuk kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
4. Berdasarkan PP No. 144 thn 2000 pasal 5 (i), jasa dibidang angkutan umum di darat dan di air termasuk dalam kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN, dan dikuatkan PP No. 146 thn 2000 pasal 3 (1a), jasa persewaan kapal adalah jasa kena pajak tertentu yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam hal terbanding berpendapat bahwa Kep 370/PJ/2002 sebagai pelaksanaan PP No. 144 tahun 2000, hal ini tidaklah dapat langsung diterima tanpa adanya penetapan khusus mengenai hal tersebut.

Selain itu dalam PP No. 144 tahun 2000 dan dikuatkan oleh PP No. 146 tahun 2000 mengenai jasa angkutan laut, lebih khusus jasa persewaan kapal atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga tampak bahwa Kep 370/PJ/2002 yang mengatur lebih lanjut tentang pengenaan PPN atas jasa angkutan laut menentang PP No 144 tahun 2000 dan PP No. 146 tahun 2002.

Dalam hal ini hendaklah diperhatikan mengenai asas “lex supriori derogat legi inferiori” (bahwasanya aturan hukum yang lebih tinggi lebih kuat dari aturan yang lebih rendah, atau dapat juga dipahami bahwa aturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan aturan yang lebih tinggi).

5. Berdasarkan Surat Uraian Banding dari Terbanding, menyatakan bahwa sengketa ini dalam ruang lingkup Kep 370/PJ/2002, namun saat ini dapat kita perhatikan bahwasanya Direktorat Jenderal Pajak (Terbanding) bersikap ragu atau tidak yakin mengenai tata laksana yang diatur dalam Kep 370/PJ/2002, hal ini dapat dilihat dengan **dicabutnya Kep. 370/PJ/2002** dengan Kep. 395/PJ/2003 lalu diatur dengan KMK 527/KMK/2003 untuk kemudian kembali diubah melalui PMK No. 28/PMK/2006 yang menjadikannya sebagai salah satu bukti dari kebimbangan terbanding bahwa Kep 370/PJ/2002 tidak dapat menjadi aturan tata laksana yang baik.
6. Menegaskan pendapat kami dalam surat banding yang kami kirimkan ke pengadilan pajak dalam uraian nomor tiga, dalam hal penggunaan Kep 370/PJ/2002 adalah tidak tepat, dalam hal terdapat pertentangan antara hal yang diklasifikasikan dalam pasal 5 Kep 370/PJ.2002 tersebut sebagai jasa angkutan umum laut adalah jasa yang dilakukan selain mengadakan (suatu)

perjanjian dalam bentuk lisan atau tulisan ; tanpa adanya penentuan waktu dan atau tempat pengangkutan.

7. Perusahaan memiliki trayek (jurusan tetap) antar pelabuhan laut di dalam negeri untuk menyediakan jasa angkutan laut dengan menggunakan armada yang dimiliki atau dikuasai oleh perusahaan. Hal ini dapat dibuktikan melalui Rencana Pola Trayek perusahaan tahun mulai dari tahun 2002 yang diajukan oleh perusahaan dan telah disetujui oleh Dinas Perhubungan Laut (Perla).
8. Armada yang digunakan oleh perusahaan untuk menyediakan jasa angkutan laut tersebut tidak diubah spesifikasinya. Sehingga ketentuan Pasal 5 Kep 370/PJ/2002 yang menyebutkan : “...selain dengan cara sebagai berikut :...kapal tidak dipergunakan untuk keperluan lain”, yang dijadikan dasar oleh terbanding untuk menyebutkan kata “hanya” seolah – olah armada yang digunakan oleh perusahaan tersebut mengalami pengkhususan untuk pengangkutan tertentu menjadi tidak benar. Hal ini dapat dibuktikan dengan foto – foto dan blue print keadaan armada perusahaan.
 - a. Dengan tidak diubahnya spesifikasi atas armada perusahaan, menjadikan armada tersebut dapat digunakan untuk mengangkut barang secara umum, sepanjang tidak melebihi tonase muatan armada tersebut.
 - b. Muatan atas armada perusahaan dibebaskan kepada pengguna, sepanjang tidak melebihi tonase armada tersebut. Dalam hal muatan armada perusahaan dalam perjalanan trayek kapal berisikan semen milik PT. Indocement Tungal Prakarsa, PT. Semen Gresik dan PT. Semen Padang (ketiga perusahaan ini merupakan keseluruhan industri semen Jawa – Sumatera yang berada dalam wilayah trayek perusahaan), tidak dapat serta – merta diartikan bahwa armada perusahaan diperuntukkan hanya untuk mengangkut semen. Perusahaan sebagai pengangkut bertindak professional dengan mengangkut muatan sesuai trayek. Dapat dilihat juga dalam manifest kapal yang kami lampirkan sebagai bukti

pendukung bahwa armada perusahaan pernah mengangkut muatan lain dalam trayek perusahaan.

9. Pengenaan PPN berdasarkan Kep-370/Pj/2002 pasal 5 tanggal 7 Agustus 2002 adalah tidak tepat, karena:

- a. Kep.370/Pj/2002 bukan merupakan Peraturan Pemerintah dan bertentangan dengan UU No.18 tahun 2000 pasal 4A angka 3 huruf i, pp No.144 tahun 2000 pasal 5 huruf i dan PP No.146 tahun 2000 pasal 3 angka 1a.
- b. Kep.370/Pj/2002 tidak mempunyai kekuatan hukum yang jelas, dimana Kep.370/Pj/2002 dibuat dengan tidak berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan.
- c. Pada saat pemeriksaan dilakukan yaitu tanggal 20 Agustus 2004 sesuai dengan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak no.PRINT-072/WPJ.04/KP.0705/2004, Kep.370/Pj/2002 sudah dicabut dengan Kep.-395/PJ/2003 sehingga Kep.370/Pj/2002 sudah tidak relevan lagi untuk dasar pengenaan pajak.
- d. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.527/KMK-03/2003 yang mengatur atas PPN angkutan umum di darat dan di air sebagai landasan hukum keputusan Direktur Jenderal Pajak, baru mulai berlaku pada tanggal 01 Januari 2004 dan telah dirubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.28/PMK.03/2006 tanggal 24 Maret 2006.

2. Pertimbangan Hukum.

Menurut Majelis :

Dari konsideransnya diketahui bahwa Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ.2002 tanggal 7 Agustus 2002, dimaksudkan sebagai pelaksanaan lebih lanjut dari pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa pasal 17 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000 mengatur bahwa ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan Pemerintah ini diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 belum diterbitkan dan Dirjen Pajak menerbitkan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga Majelis berpendapat bahwa tidak ada dasar hukum penerbitan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002, sehingga tidak dapat diterapkan untuk sengketa banding ini. Sehingga Majelis berkesimpulan dari masa Agustus sampai dengan Desember 2002 tidak ada ketentuan hukum positif yang berlaku yang mengatur lawan pengertian angkutan umum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, yang atas penyerahan jasanya merupakan objek pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, Majelis berpendapat bahwa jasa angkutan laut yang dilakukan oleh Pemohon Banding selama masa Agustus – Desember 2002 termasuk dalam pengertian jasa angkutan umum dilaut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga atas penyerahan jasa tersebut tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp8.526.037.938,00 tidak dapat dipertahankan.

3. Putusan Sengketa.

MEMUTUSKAN

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-4XX/WPJ.04/2006 tanggal 19 September 2006 atas Surat

Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor : 00147/207/02/014/06 tanggal 9 Maret 2006, sehingga jumlah Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2002 yang masih harus dibayar menjadi sebesar Nihil.

Putusan No. Put. 1324X/PP/M.VII/2008 tanggal 25 September 2007.



BAB 4

DISHARMONI PENGATURAN PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI PADA JASA PENGANGKUTAN LAUT DAN DAMPAK SENGKETA PAJAK YANG TIMBUL

4.1. Disharmoni Pengaturan Pengenaan PPN pada Jasa Pengangkutan Laut

Melanjutkan pembahasan tentang munculnya disharmoni dalam pengaturan PPN pada pengangkutan laut dengan terbitnya Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002. Pada bab ini akan dibahas bagaimana disharmoni yang ditimbulkan dengan penerbitan Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tersebut terhadap peraturan – peraturan terkait lainnya dalam konteks pemenuhan tujuan hukum.

1. Kepastian Hukum

Salah satu asas pemungutan pajak adalah kepastian, baik dalam hal jumlah pajak yang dipungut maupun kepastian dalam pengaturan mengenai hukum pajak, dengan kata lain adanya kepastian hukum dalam perpajakan.

Salah satu konsideran dalam Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 pada butir b menyebutkan : “bahwa untuk memberikan kepastian hukum dan kejelasan dalam pelaksanaan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai”, dengan kata lain Kep Dirjen ini bertujuan untuk menciptakan kepastian hukum dalam Pajak Pertambahan Nilai.

Mengenai kepastian hukum, Gustav Radbruch, seorang ahli hukum berujar : “dalam pemenuhan tujuan hukum ada tiga hal, yakni : kepastian hukum (legal certainty), keadilan (justice) dan kemanfaatan (utility)...”¹, lebih lanjut kepastian hukum adalah komponen dari keadilan itu sendiri, setidaknya kepastian hukum memberikan tingkat

¹ James R. Maxeneir, Opcit, hlm. 541

prediktabilitas tertentu atas hukum dan bertujuan untuk menciptakan kedamaian dan ketertiban umum².

Kedamaian dan ketertiban umum adalah tujuan penciptaan keselarasan atau harmoni dalam pembuatan aturan – aturan hukum, sebagaimana Puurunen mengajukan prasyarat bagi munculnya kepastian hukum, diantaranya yakni dengan adanya legitimasi, legitimasi akan muncul menurut Fuller apabila memenuhi syarat bahwa tidak boleh ada peraturan yang saling bertentangan.

Aturan dalam Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 apabila dikaitkan dengan konstruksi pemikiran Puurunen dan Fuller, kita akan menemukan :

Pertentangan Hierarkis

lex supriori derogate legi inferiori

Dalam bagian konsiderannya, Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 pada butir a menyebutkan : “bahwa sebagai pelaksanaan lebih lanjut Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai”.

Bagian konsideran ini secara jelas menyebutkan bahwa Keputusan Dirjen Pajak ini bertindak sebagai aturan pelaksanaan dari Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2000.

Pertanyaan yang mengemuka adalah, apakah Kep. Dirjen Pajak No.370/PJ/2002 dapat menjadi aturan tata laksana langsung dari PP No. 144 tahun 2000, karena dibagian konsiderannya tidak menyebutkan adanya Peraturan Menteri Keuangan sebagai peraturan antara yang menterjemahkan pengaturan dalam Peraturan Pemerintah dan menjadi sandaran bagi pengaturan teknis dalam Keputusan Dirjen Pajak yang menjadi bagian dari Departemen Keuangan yang dipimpin oleh Menteri Keuangan. Rochmat Soemitro

² Heather Leawoods, Opcit. hlm. 493.

berpendapat dalam penyusunan peraturan pajak, harus memperhatikan hierarki artinya peraturan pajak yang dibuat tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.³

Berdasarkan Pasal 7 Undang – Undang No. 10 tahun 2004, hierarki peraturan perundang – undangan di Negara Republik Indonesia, adalah sebagai berikut :

A. Peraturan Perundang – undangan di Tingkat Pusat.

1. UU dan Perpu
2. Peraturan Pemerintah
3. Peraturan Presiden
4. Peraturan Menteri
5. Peraturan Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen
6. Peraturan Direktur Jenderal Departemen
7. Peraturan Badan Hukum Milik Negara

B. Peraturan Perundang – undangan di Tingkat Daerah

1. Peraturan Daerah Provinsi
2. Peraturan / Keputusan Gubernur Kepala Daerah Provinsi
3. Peraturan Daerah Kabupaten/ Kota
4. Peraturan / Keputusan Bupati / Walikota Kepala Daerah Kabupaten/ Kota.

Perlu diperhatikan bahwa peraturan yang terletak dibawah dari peraturan yang lain berfungsi sebagai penjelas ataupun pelaksanaan peraturan yang lebih tinggi.

Dalam menelaah mengenai Kep. Dirjen Pajak No.370/PJ/2002, kita perlu melihat Aturan mengenai tata urutan perundang – undangan sebelum Undang – Undang No. 10 tahun 2004, yakni Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 pada Pasal 2 yang menyatakan tata urutan peraturan perundang – undangan merupakan pedoman dalam pembuatan aturan

³ R. Soemitro. Asas dan Dasar Perpajakan. Hlm 31

hukum dibawahnya, dengan tata urutan peraturan perundang – undangan Republik Indonesia sebagai berikut :

1. Undang – Undang dasar 1945
2. Ketetapan MPR RI
3. Undang – Undang.
4. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang – Undang (PERPU)
5. Peraturan Pemerintah
6. Keputusan Presiden
7. Peraturan Daerah

Pada Pasal 4 ayat 2 Tap MPR tersebut menyebutkan : Peraturan atau keputusan Mahkamah Agung, Badan Pemeriksa Keuangan, Menteri, Bank Indonesia, badan, lembaga atau komisi yang setingkat yang dibentuk oleh Pemerintah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam tata urutan perundang – undangan ini.

Sehubungan dengan rumusan Pasal 4 ayat 2 Tap MPR tersebut, pada tanggal 23 Februari 2001, Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia telah menetapkan dalam Surat Edaran No. M.U.M.01.06027 yang menyatakan bahwa Keputusan Menteri yang bersifat mengatur (*regelling*) merupakan salah satu jenis peraturan perundang – undangan, dan secara hierarkis terletak diantara Keputusan Presiden dan Peraturan Daerah.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai bagian dari Departemen Keuangan yang dipimpin oleh Menteri Keuangan, sudah sepatutnya dalam menerbitkan peraturan teknis merujuk pada peraturan yang dibuat oleh Menteri Keuangan.

Terkait dengan Kep Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 yang tidak menyandarkan pada Keputusan Menteri melainkan menyebut sebagai tata laksana langsung dari Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 tentunya tidak dapat diterima.

Lebih lanjut jika kita meninjau Pasal 17 dari Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000, menyebutkan : “ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan

Pemerintah ini diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan”. Sehingga jelas bahwa Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2002 mendelegasikan kewenangan pengaturan tata laksana lewat Keputusan Menteri Keuangan.

Dengan mencermati tata urutan atau hierarki dari peraturan perundang – undangan yang diatur dalam Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan aturan pelaksanaan dari PP No. 144 tahun 2000 pada pasal 17, Kep Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 yang pada bagian butir a konsiderannya menyatakan sebagai tata laksana PP No. 144 tahun 2000, tidak memiliki dasar hukum yang memadai.

Konsideran Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 butir a menyebutkan bahwa sebagai pelaksanaan lebih lanjut Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai”. Jika sebelumnya telah diulas mengenai aturan hirarki yang dilanggar oleh Keputusan Dirjen Pajak ini, sekarang kita coba mencermati mengenai pasal 13 Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 sebagai dasar atau dari penerbitan keputusan dirjen pajak ini. Jika kita tinjau kembali bunyi dari Pasal 13 Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2002 : “jenis jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i adalah jasa angkutan umum di darat, di laut, di danau, dan di sungai yang dilakukan oleh Pemerintah atau swasta”, sementara Pasal 5 huruf i menyatakan : Pajak Pertambahan Nilai tidak dikenakan terhadap jasa angkutan umum di darat dan di air.

Sehingga pemaknaan Pasal 13 Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2000 adalah :

- substansi pengaturannya adalah mengenai tidak dikenakannya Pajak Pertambahan Nilai
- obyek pengaturannya pada jasa angkutan umum di darat , di laut, di danau dan di sungai yang dilakukan oleh Pemerintah dan swasta.
- Pihak – pihak yang terkena dampak dari pengaturan ini adalah penyedia jasa angkutan umum, yang diusahakan oleh pemerintah dan swasta.

Mengenai substansi pengaturan dalam Undang – Undang Pajak Pertambahan Nilai No. 18 tahun 2000 pada bagian penjelasan umum kita akan menemukan landasan filosofisnya, “bahwa dalam era reformasi saat ini, perkembangan sosial ekonomi dan politik berlangsung sangat cepat sehingga perubahan sistem perpajakan yang pernah dilakukan belum dapat menampung perkembangan dunia usaha karena masih dijumpai kelemahan-kelemahan dalam Undang-undang Perpajakan, yaitu: a. belum adil walaupun sudah dilaksanakan sesuai ketentuan, b. kurang memberikan hak-hak Wajib Pajak, c. kurang memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya, d. kurang memberikan kepastian hukum serta kurang sederhana. Untuk itu dalam rangka menampung perkembangan dunia usaha dipandang perlu penyempurnaan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menitikberatkan pada peningkatan: a. asas keadilan, b. asas kepastian hukum, c. asas legalitas, dan d. asas kesederhanaan. Berlandaskan pada hal-hal tersebut di atas, maka sasaran yang ingin diwujudkan dalam pelaksanaan perubahan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Tahun 2000 adalah menciptakan sistem perpajakan yang lebih adil, sederhana, dan memberikan kepastian hukum bagi masyarakat serta dapat mengamankan dan meningkatkan penerimaan negara. Adapun pokok-pokok perubahan yang dilakukan antara lain: a. Untuk lebih memberikan kepastian hukum mengenai barang-barang yang tidak dikenakan pajak, maka dalam perubahan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Tahun 2000 hanya terhadap barang-barang yang merupakan kebutuhan pokok; barang-barang yang sudah dikenakan pajak daerah; barang-barang hasil pertambangan atau pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya; barang-barang yang merupakan alat tukar; serta barang-barang lain yang berdasarkan pertimbangan ekonomi, sosial dan budaya tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.”

Selanjutnya pada Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000, kita dapat mencermati bagian penjelasan umum yakni : “Sesuai dengan prinsip Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak konsumsi di dalam Daerah Pabeaan, pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada dasarnya meliputi seluruh penyerahan barang dan jasa. Namun demikian, berdasarkan pertimbangan sosial, ekonomi dan budaya dipandang perlu untuk tidak mengenakan

Pajak Pertambahan Nilai terhadap barang dan atau jasa tertentu. Hal tersebut dimaksudkan untuk mendorong kegiatan ekonomi dan stabilitas sosial.”

Sehingga Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 ini mengatur tentang barang atau jasa tertentu yang tidak dikenakan PPN dan jasa angkutan umum di laut sebagai fokus dalam tesis ini menjadi bagian jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Jika kita lihat Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 pada pasal 5 menyatakan bahwa jasa angkutan umum di laut yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah setiap kegiatan angkutan dengan menggunakan kapal yang diselenggarakan oleh Pengusaha Angkutan Laut, untuk mengangkut penumpang, barang dan atau hewan dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain dengan dipungut bayaran selain dengan cara sebagai berikut: a. ada perjanjian lisan atau tulisan; b. waktu dan atau tempat pengangkutan telah ditentukan; c. orang dan atau barang dan atau hewan yang diangkut khusus/tertentu; d. kapal tidak dipergunakan untuk keperluan lain.

Pengaturan pada pasal 5 dengan menyebutkan pengecualian – pengecualian tersebut menyatakan klasifikasi angkutan umum yang menjadi dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Substansi Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 yang mengatur barang atau jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai berlawanan dengan posisi pasal 5 dari Kep 370/PJ/2002 yang memuat kondisi – kondisi tertentu yang menjadikan jasa yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 tidak dikenakan PPN, diantaranya jasa angkutan umum, menjadi dikenakan PPN.

Fuller menyatakan selain prasyarat legitimasi, untuk menunjang kepastian hukum, diperlukan juga bagi suatu peraturan untuk diatur dalam suatu rumusan yang komprehensif, dalam artian rumusan jelas dan tidak menimbulkan kerancuan. Jika direktorat Jenderal Pajak berkehendak untuk mengenakan Pajak Pertambahan Nilai pada jasa angkutan tertentu seharusnya merumuskan peraturan yang mendeskripsikan jasa angkutan tertentu tersebut sehingga tidak perlu untuk menyandarkannya pada Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 karena jasa angkutan tertentu tidak diakomodir fasilitas

tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilainya dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000, bukan dengan mereduksi ruang lingkup angkutan umum sebagaimana diatur dalam pasal 13 Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 dengan menetapkan kondisi – kondisi yang ditampilkan secara sepihak dengan tidak menyertakan penjelasan mengenai alasan – alasan pemilihan kondisi – kondisi tersebut.

Dengan memperhatikan pelanggaran hierarki yang dilakukan oleh Kep 370/PJ/2002, demikian juga pertentangan substantive terhadap Peraturan Pemerintah No 144 tahun 2000, dapat dianggap Keputusan Dirjen Pajak itu melanggar asas *lex supriori derogate lex inferiori*, yakni bahwa aturan yang lebih tinggi mengatasi aturan yang lebih rendah, atau sebaliknya aturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan aturan yang lebih tinggi.

Pertentangan Horizontal

Yang dimaksud dengan pertentangan horizontal adalah pertentangan ketika ketentuan dalam Pasal 5 Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 yang mengatur tentang kondisi – kondisi tertentu yang menyebabkan angkutan umum tidak lagi dianggap sebagai angkutan umum, karena adanya pengenaan PPN, sebagaimana telah dibahas pada bagian sebelumnya, dihadapkan dengan peraturan – peraturan lainnya yang secara khusus mengatur tentang angkutan umum di laut dan ketentuan khusus terkait dengan dampak dari kondisi – kondisi yang termuat dalam pasal 5 tersebut.

Untuk mendapatkan gambaran yang jelas tentang angkutan umum di laut tentunya kita kembali pada ketentuan yang termuat dalam Undang – Undang Pelayaran pada penjelasan pasal 1 angka 1 Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran, bahwa angkutan laut merupakan bagian dari angkutan di perairan sebagai kegiatan pelayaran.

Pengaturan dalam Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan, pada pasal 1 angka 2 menyebutkan “Angkutan laut adalah setiap kegiatan

angkutan dengan menggunakan kapal untuk mengangkut penumpang, barang dan/atau hewan dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain, yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut”

Jenis angkutan laut yang dikenal dalam Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999, dapat dibedakan berdasarkan penggunaan dan jurusan pelayaran, yakni menjadi :

1. Angkutan Laut Umum, yang terbagi atas :
 - a. Angkutan Laut Dalam Negeri, berdasarkan Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 disebutkan bahwa angkutan laut dalam negeri adalah kegiatan angkutan laut yang dilakukan di wilayah perairan laut Indonesia yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut.
 - b. Angkutan Laut Luar Negeri, menurut Pasal 1 angka 4 Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 dinyatakan bahwa angkutan laut luar negeri adalah kegiatan angkutan laut dari pelabuhan Indonesia ke pelabuhan luar negeri atau dari pelabuhan luar negeri ke pelabuhan Indonesia yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut.

Yang membedakan antara Angkutan Laut Dalam Negeri dan Angkutan Laut Luar Negeri adalah lingkup pengangkutan atau jurusan pelayarannya.

2. Angkutan Laut Khusus, pengaturan mengenai Angkutan Laut Khusus dapat ditemui dalam Undang – Undang No.21 tahun 1992 pada Pasal 70 ayat 1 yang menyatakan “untuk menunjang usaha tertentu dapat dilakukan kegiatan angkutan laut, serta angkutan sungai dan danau untuk kepentingan sendiri” dan pada Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 Pasal 1 angka 5 yang mengatur bahwa “angkutan laut khusus adalah kegiatan angkutan laut yang dilakukan khusus untuk melayani kepentingan sendiri dalam menunjang usaha pokoknya serta tidak melayani pihak lain”.

Pembeda yang terutama dari angkutan laut umum dan angkutan laut khusus adalah pada aspek penggunaannya.

Undang – Undang Pelayaran No. 21 tahun 1992, Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 telah secara khusus mengatur tentang ruang lingkup angkutan laut, berarti untuk lingkup angkutan umum dilaut, aturan – aturan ini menjadi *lex specialis*.

Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tidak memberikan pedoman mengenai angkutan umum di laut dan angkutan khusus di laut sebagaimana pengaturan pada Undang – Undang Pelayaran No. 21 tahun 1992, Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999, melainkan memberikan kondisi – kondisi tertentu yang mengaburkan pemahaman mengenai angkutan umum di laut yang menjadikan tidak pastinya pengaturan tentang ruang lingkup dari angkutan umum di laut. Dengan posisi Undang – Undang Pelayaran No. 21 tahun 1992, Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 sebagai *lex specialis*, seharusnya Kep. 370/PJ/2002 mengikuti ruang lingkup tersebut.

Lebih dari ruang lingkup, kita perhatikan lebih lanjut kondisi – kondisi yang mengaburkan ruang lingkup angkutan umum di laut dalam Kep. 370/PJ/2002.

a. Ada perjanjian lisan atau tulisan;

Pemahaman bahwa dengan adanya perjanjian lisan atau tulisan menjadikan angkutan umum dilaut yang mengadakan kegiatan perjanjian menjadikan kegiatan tersebut bukan angkutan umum di laut sesuai dengan Peraturan Pemerintah 144 tahun 2000, atau dengan kata lain menjadi angkutan umum khusus atau angkutan umum tertentu, dan yang dianggap sebagai angkutan umum yang memenuhi Peraturan Pemerintah 144 tahun 2000 adalah angkutan umum di laut yang menjalankan kegiatan tanpa adanya perjanjian.

Pertanyaan yang mengemuka, apakah dibenarkan pengangkutan di laut bagi angkutan umum di laut tanpa adanya perjanjian pengangkutan di laut ?

Ketentuan Pasal 1233 KUH Perdata menyebutkan : “Tiap – tiap perikatan dilahirkan

karena perjanjian atau undang – undang “ juncto Pasal 1313 KUH Perdata : “ suatu perjanjian adalah suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih” dan karena adanya perjanjian tersebut berakibat pada adanya hak dan kewajiban sebagaimana tercantum dalam Pasal 1234 bahwa “tiap – tiap perikatan adalah untuk memberikan sesuatu, untuk berbuat sesuatu, atau untuk tidak berbuat sesuatu”.Sebagaimana perjanjian dibuat baik secara tertulis ataupun tidak tertulis antar para pihak, maka Pasal 1338 KUH Perdata menyebutkan bahwa perjanjian berlaku sebagai undang – undang untuk mereka yang membuatnya.

Mengenai pengangkutan barang melalui laut terkait juga dengan pasal 517 huruf f sampai dengan huruf j KUH Dagang mengenai hak dan kewajiban dari pemilik barang dan perusahaan perkapalan sebagai pengangkut.

Lebih lanjut Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran pada pasal 85 mengatur mengenai keharusan disepakatinya perjanjian pengangkutan laut, sesuai dengan bunyi dari ayat 1 : “Perusahaan angkutan di perairan wajib mengangkut penumpang dan/ atau barang setelah disepakati perjanjian pengangkutan”.

Bentuk atau bukti dari kesepakatan tersebut dalam ayat 1, dinyatakan pada ayat 2, yakni : “Karcis penumpang dan dokumen muatan merupakan tanda bukti terjadinya perjanjian angkutan”.

Pasal 85 dari Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran ini telah memenuhi ketentuan dalam hukum perjanjian, yakni :

- a. Adanya pihak – pihak yang mengikatkan diri pada perjanjian, yakni perusahaan pengangkutan dengan penumpang atau pemilik barang.
- b. Adanya perjanjian yang dibuat dan dibuktikan dengan adanya karcis (penumpang) ataupun dokumen muatan (barang).
- c. Menimbulkan hak dan kewajiban, yakni kewajiban untuk mengangkut bagi perusahaan angkutan dan hak untuk diangkut bagi penumpang dan barang.

Dengan memperhatikan ketentuan pada pasal 85 ini, maka perjanjian pengangkutan laut

wajib diadakan, karena tanpa adanya perjanjian pengangkutan laut, maka tidak timbul wajib angkut yang tentunya dapat merugikan bagi pihak penumpang atau pihak pemilik barang. Sehingga tidak dapat diterima bahwa dapat terjadi pengangkutan laut tanpa adanya perjanjian lisan atau tulisan, dengan kata lain pengaturan ini dapat menyebabkan kegiatan pengangkutan umum di laut yang dilaksanakan menurut Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran dan Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 , sesuai Kep. 370/P/2002 dikategorikan sebagai kegiatan angkutan umum di laut tertentu yang tidak memenuhi ruang lingkup angkutan umum di laut dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 yang menjadikan kegiatan tersebut terkena Pajak Pertambahan Nilai.

b. waktu dan atau tempat pengangkutan telah ditentukan;

Pengaturan dalam Kep.370/PJ/2002 pasal 5 akan bertentangan dengan persyaratan pengajuan trayek kapal pada Keputusan Menteri Perhubungan No. KM 33 Tahun 2001 tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkutan Laut,

Pasal 33 ayat 2 Keputusan Menhub tersebut menyebutkan bahwa pengajuan trayek tetap dan teratur harus memenuhi kriteria sebagai berikut :

- a. mengoperasikan kapal tertentu.
- b. menyinggahi beberapa pelabuhan secara tetap dan teratur serta berjadual.
- c. mengangkut penumpang, container dan barang.
- d. mengumumkan tarif angkutan dan jadwal kedatangan serta keberatan kapalnya.

Berdasarkan ketentuan ini maka kondisi dalam ketentuan pasal 5 Kep 370/PJ/2002 yang menyebutkan : "waktu dan tempat pengangkutan telah ditentukan" jelas – jelas bertentangan karena ketentuan ini dalam hal ketentuan Menhub ini mensyaratkan adanya penyebutan / mengumumkan pelabuhan dalam jadwal kedatangan dan keberangkatan.

Sehingga ketentuan pengenaan PPN atas jasa angkutan laut jika ada penyebutan waktu dan tempat keberangkatan akan menjadi tidak tepat jika ditempatkan pada jasa angkutan

laut, karena penyelenggaraan teknis angkutan laut harus tunduk pada Keputusan Menteri Perhubungan No. KM 33 Tahun 2001.

c. orang dan atau barang dan atau hewan yang diangkut khusus/tertentu;

Kondisi ini dimuat dalam Kep. 370/PJ/2002 tanpa adanya penjelasan lanjutan mengenai kriteria khusus / tertentu.

Jika kriteria khusus dimaksudkan bukan general cargo atau muatan khusus yang diatur dalam Peraturan Pemerintah 82 tahun 1999 pada pasal 5 ayat 1 menyatakan bahwa penyelenggaraan kegiatan angkutan laut khusus dilakukan:

- a. untuk melayani kepentingan sendiri dalam menunjang kegiatan usaha pokoknya;
- b. tidak untuk melayani kepentingan pihak lain; dan
- c. tidak mengangkut barang-barang umum (general cargo).

Lebih lanjut Keputusan Menteri Perhubungan No. 33 tahun 2003 pasal 12 ayat 2 menyatakan bahwa obyek pengangkutan terkait dengan “kepentingan sendiri” meliputi :

- a. bahan baku;
- b. hasil produksi;
- c. peralatan produksi untuk kepentingan sendiri.

Jika kriteria bukan general cargo dan untuk kepentingan sendiri adalah yang dimaksud dalam Kep. 370/PJ./2002, maka seharusnya ruang lingkupnya bukan pada angkutan umum di laut melainkan angkutan khusus di laut. Ketiadaan penjelasan atas kriteria semakin mengaburkan batas antara terkena atau tidak terkena Pajak Pertambahan Nilai.

Penetapan sepihak Direktur Jenderal Pajak melalui Kep. 370/PJ/2002 yang tidak memperhatikan pengaturan – pengaturan khusus baik dalam hukum perjanjian dan hukum tentang pelayaran dan pengangkutan di laut, menunjukkan sikap yang hanya mengedepankan kepentingan sektoral tanpa melibatkan departemen teknis yang telah menerbitkan pengaturan khusus.

Dengan demikian Kep. 370/PJ/2002 ini melanggar asas *lex specialis derogate legi generalis*, yakni asas bahwa pengaturan khusus mengatasi pengaturan umum atau pengaturan umum tidak boleh bertentangan dengan pengaturan khususnya.

Dalam konstruksi pemikiran Puurunen dan Fuller, jika suatu peraturan hukum tidak memenuhi syarat keberlakuan diatas bahwa tidak boleh ada bertentangan dengan peraturan lain tentunya peraturan tersebut menjadi gagal sebagai aturan hukum.

Sehingga Kep. 370/PJ/2002 menjadi suatu aturan atau norma yang dalam pemikiran Kelsen dan Nawiasky mungkin berlaku dan absah karena dibentuk oleh lembaga yang berwenang, tetapi walaupun demikian tidak berdaya guna atau tidak bekerja secara efektif sebagai sebuah tata aturan⁴

2. Keadilan

Keadilan dan kepastian hukum sangatlah berhubungan rapat, Van Apeldoorn berpendapat bahwa kepastian hukum bertujuan memenuhi rasa keadilan dan menciptakan ketertiban umum, dalam hal hukum menetapkan peraturan-peraturan umum yang menjadi petunjuk untuk orang-orang dalam pergaulan hidup. Jika hukum semata-mata menghendaki keadilan, jadi semata-mata mempunyai tujuan memberi tiap-tiap orang apa yang patut diterimanya, maka ia tidak dapat membentuk peraturan-peraturan umum. Dan yang terakhir inilah yang harus dilakukan. Adalah syarat baginya untuk dapat berfungsi. Tertib hukum yang tak mempunyai peraturan umum, tertulis atau tidak tertulis tak mungkin. Lebih lanjut Van Appledoorn menyatakan tak adanya peraturan umum berarti ketidaktentuan yang sungguh-sungguh mengenai apa yang disebut adil atau tidak adil. Dan ketidaktentuan itu selalu akan menyebabkan perselisihan antara orang-orang, jadi

⁴ Maria Farida Indrati S., *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*, (Jakarta: Kanisius, 2007), hlm 40.

menyebabkan keadaan yang tidak teratur dan bukan keadaan yang teratur. Jadi hukum harus menentukan peraturan umum dan harus menyamaratakan.⁵

Pada bagian kepastian hukum, telah dibahas bagaimana penetapan Kep. 370/PJ/2002 telah mengakibatkan timbulnya disharmoni antar peraturan yang melingkupi industri jasa pengangkutan laut yang berujung pada ketidakpastian hukum.

Ketidakpastian hukum akan menimbulkan ketidakadilan dalam penerapan peraturan, dalam hal terbukanya penafsiran bahwa atas jasa pengangkutan umum di laut dapat terkena Pajak Pertambahan Nilai atau tidak terkena Pajak Pertambahan Nilai.

Jika kita kembali pada pendapat Appeldoorn kondisi ketidakpastian mengenai adil dan tidak adil akan menimbulkan perselisihan dan persengketaan, kondisi persengketaan ini, utamanya persengketaan pajak dapat dibawa ke muka pengadilan pajak, pengadilan pajak dimaksud berdasarkan UU nomor 14 tahun 2002 adalah bentuk pengadilan khusus dalam menjalankan kekuasaan kehakiman, sebagaimana disebutkan dalam UU No. 4 tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman yang menyebutkan :

“Yang dimaksud dengan ”pengadilan khusus” dalam ketentuan ini, antara lain, adalah ... dan pengadilan pajak di lingkungan peradilan tata usaha negara.”

Penempatan Pengadilan pajak dalam lingkup peradilan tata Usaha Negara dapat dicermati dalam amandemen UU Peradilan Tata Usaha Negara No. 9 Tahun 2004 dalam penjelasan pasal 9A bahwa:

“Yang dimaksud dengan “pengkhususan” adalah diferensiasi atau spesialisasi di lingkungan peradilan tata usaha negara, misalnya pengadilan pajak.”

Proses penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak meliputi tahapan – tahapan pengajuan gugatan, pemeriksaan dan pembacaan keputusan yang didalamnya memiliki prosedur formal, materiil dan rentang waktu pemrosesan banding atau gugatan tersebut.

⁵ L.J. van Apeldoorn, Opcit, hlm. 12

Pada bagian penjelasan umum undang – undang nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menjelaskan:

“...penyelesaian Sengketa Pajak harus dilakukan dengan adil melalui prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana. Oleh karena itu, dalam Undang – undang tentang Pengadilan Pajak ini ditentukan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir yang mempunyai kekuatan hukum tetap....”

Sengketa pajak dalam proses banding – atau sering disebut sengketa banding – adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak dengan fiskus, mengenai keputusan yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak. Jadi, sebagaimana halnya keberatan, Wajib Pajak yang harus mengajukan banding.

Materi sengketa banding yang dapat diajukan ke Pengadilan Pajak yaitu :

1. Sengketa Formal.

Sengketa formal timbul apabila Wajib Pajak atau fiskus – atau keduanya – tidak mematuhi prosedur dan tata cara yang telah ditetapkan oleh UU perpajakan, khususnya UU KUP dan UU Pengadilan Pajak.

2. Sengketa Material

Sengketa material atau lazim disebut materi sengketa yang terjadi apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang lebih dibayar (dalam kasus restitusi) menurut perhitungan fiskus – yang tercantum pada ketetapan pajak – dengan jumlah menurut perhitungan Wajib Pajak.

Baik sengketa formal maupun sengketa material sangat menentukan hasil akhir putusan banding. Dalam hal ini, permohonan banding Wajib Pajak dapat diterima seluruhnya atau diterima sebagian, tergantung hasil pemeriksaan keseluruhan oleh Hakim Pengadilan Pajak.

Dalam kaitan dengan Kep. 370/PJ/2002, sengketa pajak apalagi sampai berujung menjadi sengketa banding di Pengadilan Pajak dapat dihindari apabila Kep. Dirjen tersebut tidak menimbulkan ketidakpastian hukum dan mengganggu rasa keadilan pada wajib pajak.

Namun demikian penetapan Kep. Dirjen No. 370/PJ/2002 ini telah menimbulkan sengketa yang berujung pada banding di Pengadilan Pajak, sebagaimana akan dibahas lebih lanjut pada sub bab berikutnya, sengketa ini menunjukkan bagaimana terganggunya rasa keadilan dengan Kep. Dirjen tersebut.

3. Kemanfaatan

Kemanfaatan merupakan salah satu tujuan hukum, bahkan penganut aliran utilitarianisme atau utilitisme bersikeras bahwa tujuan hukum satu-satunya adalah untuk mencapai kemanfaatan ini. Hukum yang baik adalah hukum yang membawa kemanfaatan bagi manusia. Kemanfaatan disini dapat juga diartikan dengan kebahagiaan (*happines*). Jadi, baik buruknya suatu hukum bergantung pada apakah hukum itu memberikan kebahagiaan atau tidak bagi manusia.⁶

Penerapan Kep. 370/PJ/2002 yang bertentangan secara hierarkis dan substantive dengan Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2002 sebagaimana telah dijelaskan diatas, menjadikan Peraturan Pemerintah 144 tahun 2002 tidak menimbulkan kemanfaatan bagi wajib pajak, karena di saat Peraturan Pemerintah 144 tahun 2002 memberikan ketentuan tidak dikenakannya PPN, Dirjen Pajak melalui Kep 370/PJ/2002 berkehendak untuk mengenakan PPN atas jasa pengangkutan umum di laut.

4.2. Perkembangan Selanjutnya

1. Tentang Pengaturan PPN Pengangkutan Laut.

Pada bagian sebelumnya telah dibahas mengenai disharmoni yang ditimbulkan oleh Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 dengan menggunakan tinjauan pemenuhan tujuan hukum.

⁶ Shidarta, *Moralitas Hukum: Suatu Tawaran Kerangka Berpikir* (Jakarta: Refika Aditama, 2006), hlm. 86.

Pada bagian ini mari kita telaah perkembangan selanjutnya dari Kep. 370/PJ/2002 tersebut. Pada tanggal 31 Desember 2003, pemerintah mengeluarkan keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 tahun 2003 yang mengatur mengenai Jasa angkutan umum di air dan di darat yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Keputusan Menteri Keuangan tersebut memuat :

1. Pengertian Umum ;

Pasal 1 angka 11 : “Jasa Angkutan Umum Di Laut adalah setiap kegiatan pemindahan orang dan atau barang dari satu tempat ke tempat lain dengan menggunakan Kapal, yang dilakukan oleh Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain, dengan dipungut bayaran”.

Pengertian umum ini jika kita tinjau lebih detail ke Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan, pada pasal 1 angka 2 menyebutkan “Angkutan laut adalah setiap kegiatan angkutan dengan menggunakan kapal untuk mengangkut penumpang, barang dan/ atau hewan dalam satu perjalanan atau lebih dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain, yang diselenggarakan oleh perusahaan angkutan laut”

Tampak jelas bahwa KMK No. 527/KMK/03 mengacu pada definisi angkutan laut pada Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan, dengan demikian KMK No. 527/KMK/03 mengakui bahwa Peraturan Pemerintah No. 82 tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan sebagai *lex specialis* bagi pengaturan tentang ruang lingkup angkutan umum di laut.

Pada Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002, kita menemukan kondisi – kondisi tertentu yang menimbulkan disharmoni pada pengaturan pengenaan PPN yang telah dibahas panjang lebar pada bagian sebelumnya, pada Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 juga dinyatakan kondisi – kondisi tertentu yakni :

Pasal 5 :

(1) Tidak termasuk dalam pengertian penyerahan jasa Angkutan Umum di Laut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (3) adalah penyerahan Jasa Angkutan Laut yang dilakukan dengan cara: a. ada perjanjian lisan atau tulisan; dan b. Kapal dipergunakan hanya untuk mengangkut muatan milik 1 (satu) pihak dan atau untuk mengangkut orang, yang terikat perjanjian dengan Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan (trip).

(2) Tidak termasuk dalam pengertian perjanjian sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah tiket, bill of lading, konosemen, dokumen pengangkutan di air, karcis atau bukti pembayaran Jasa Angkutan penumpang Kapal.

Lebih lanjut terhadap kondisi – kondisi ini Surat Penegasan No. S-874/PJ/53/2005 menyatakan bahwa kondisi – kondisi tersebut merupakan kondisi yang bersifat komutatif, dalam artian jika ada salah satu kondisi yang tidak terpenuhi, maka menjadi tidak berlaku atau tetap tidak terkena PPN

Kondisi pertama menyebutkan, tidak terkena PPN kecuali ada perjanjian lisan dan tulisan, namun dengan tambahan tidak termasuk dalam pengertian perjanjian (apabila bukti) adalah tiket, bill of lading, konosemen, dokumen pengangkutan di air, karcis atau bukti pembayaran Jasa Angkutan penumpang Kapal.

Kondisi dengan tambahan syarat ini jika kita tinjau menggunakan aturan perjanjian pengangkutan laut pada Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang Pelayaran pada pasal 85 mengatur mengenai keharusan disepakatinya perjanjian pengangkutan laut, sesuai dengan bunyi dari ayat 1 : Perusahaan angkutan di perairan wajib mengangkut penumpang dan/ atau barang setelah disepakati perjanjian pengangkutan.

Bentuk atau bukti dari kesepakatan tersebut dalam ayat 1, dinyatakan pada ayat 2, yakni : Karcis penumpang dan dokumen muatan merupakan tanda bukti terjadinya perjanjian angkutan.

Terlihat bahwa Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 ini mencoba mengacu bahwa jasa pengangkutan laut yang didasarkan pada perjanjian pengangkutan laut sebagaimana diatur dalam UU No. 21 tahun 1992 pasal 85 yang dibuktikan dengan karcis penumpang dan dokumen muatan tidak dikenakan PPN. Jika kita melihat bahwa UU No. 21 tahun 1992 pasal 85 mengatur tentang perjanjian angkutan laut secara umum masih meliputi angkutan umum di laut dan angkutan khusus, namun tentunya angkutan umum khusus tidak memerlukan perjanjian pengangkutan karena penggunaannya untuk kepentingan sendiri.

Sehingga dapat dianggap bahwa pengangkutan umum di laut yang perjanjian pengangkutannya tunduk pada UU No. 21 tahun 1992 pasal 85 merupakan jasa pengangkutan laut yang tidak terkena PPN, sedangkan terhadap pengangkutan laut dalam lingkup angkutan laut khusus, atau penyerahan jasa pengangkutan laut yang dalam perjanjiannya secara tegas disebutkan untuk digunakan sebagai pemenuhan kepentingan sendiri dari penerima jasa, sebagaimana tidak diatur dalam UU No. 21 tahun 1992 pasal 85 menjadi terkena PPN.

Perlu diperhatikan dengan seksama bagaimana pasal 5 dari Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 ini pada bagian perjanjian pengangkutan laut dapat dipahami dengan penafsiran *a contrario*, atau dengan bersetuju terlebih dahulu terhadap perjanjian pengangkutan atas jasa angkutan umum di laut dan kemudian mengenakan PPN pada perjanjian pengangkutan laut yang berlawanan dengan perjanjian angkutan laut yang dibuat untuk jasa angkutan umum di laut. Meski demikian tentunya akan lebih baik dipahami jika secara lugas menyebutkan pengenaan PPN pada penyerahan jasa yang digunakan untuk angkutan laut khusus, karena nuansa keinginan untuk mengenakan PPN pada penyerahan jasa yang digunakan untuk angkutan laut khusus tampak kental pada kondisi berikutnya yakni : Kapal dipergunakan hanya untuk mengangkut muatan milik 1 (satu) pihak dan atau untuk mengangkut orang, yang terikat perjanjian dengan Pengusaha Angkutan Laut, dalam satu perjalanan (trip).

Dengan pemakluman bahwa pengenaan PPN hanya atas penyerahan jasa yang digunakan untuk angkutan laut khusus akan mengurangi ruang – ruang penafsiran yang dapat berpotensi sengketa, sebagai contoh : Suatu kapal tidak dimaksudkan untuk hanya mengangkut muatan dari satu pihak (angkutan umum), namun sampai dengan jadwal keberangkatan hanya berhasil mendapatkan hanya konsumen tersebut. Kejadian ini dapat memenuhi kondisi kedua dari pasal 5 Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 dan berpotensi menimbulkan sengketa.

Sehingga akan lebih baik jika perumusan teks dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 secara gamblang menyebutkan pengenaan PPN pada penyerahan jasa yang digunakan untuk angkutan laut khusus.

Dari pembahasan diatas dapatlah dianggap bahwa Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03 tidak menimbulkan benturan dengan adagium *lex supriori derogate legi inferiori* karena telah sesuai dengan pengaturan pada pasal 17 Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 yang menyatakan pendelegasian wewenang tata laksana melalui Keputusan Menteri Keuangan, demikian pula tidak melanggar adagium *lex specialis derogate legi generalis*, karena dalam ruang lingkup pemahaman angkutan umum di laut dan mekanisme perjanjian angkutan umum di laut telah mengacu pada Undang – Undang No. 21 tentang Pelayaran.

Setelah pengeluaran Keputusan Menteri Keuangan No. 527/KMK/03, Dirjen Pajak lalu mengeluarkan Kep. Dirjen Pajak No. 395/PJ/2003 yang isinya untuk mencabut Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002, tidak dapat disangkal bahwa secara internal Dirjen Pajak berpendapat bahwa pengaturan dalam Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tidak dapat secara utuh menjadi aturan tata laksana yang baik, dan sebagaimana telah diulas dalam sub bab – sub bab sebelumnya, telah menimbulkan disharmoni pada pengaturan pengenaan PPN atas penyerahan jasa angkutan umum di laut.

2. Catatan Pasca Amandemen III UUD 1945

Sebelum adanya Amandemen III UUD 1945, aturan mengenai pajak pada Pasal 23 (2) UUD 1945 berbunyi : "segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang – undang". Kata "berdasarkan" menandakan penetapan pengenaan ataupun metode pemajakan dan lainnya diatur dalam undang – undang dan pengaturan teknisnya. Sehingga penetapan PP No. 144 Tahun 2000 tentang Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, yang mendasarkan pada UU No. 18 Tahun 2000 Pajak Pertambahan Nilai sebagai bagian dari tesis ini sudah sesuai dengan maksud dari Pasal 23 (2) UUD 1945.

Adanya Amandemen III UUD 1945 yang ditetapkan di Jakarta pada tanggal 9 November 2001, mengubah pengaturan mengenai pajak dalam Pasal 23 A UUD 1945 Amandemen III menjadi berbunyi : " pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang – undang"

Pembeda dalam amandemen III ini adalah kata "berdasarkan" sebelum amandemen III diganti menjadi "dengan". Implikasinya adalah pengaturan misalnya mengenai pengenaan atau tidak mengenakan pajak dilakukan dengan undang – undang, bukan dengan aturan dibawah undang – undang.

4.3. Dampak Disharmoni pada Sengketa di Pengadilan Pajak

Dengan tidak terpenuhinya tujuan hukum : kepastian hukum, keadilan dan kemafaatan, akan berdampak pada timbulnya sengketa antara wajib pajak dan Direktur Jenderal Pajak.

Dalam industri jasa pengangkutan laut, sengketa pajak pada tahap banding di pengadilan pajak yang timbul karena Kep 370/PJ/2002 antara wajib pajak dan Direktur Jenderal Pajak adalah sengketa antara PT. XYZ dan Direktur Jenderal Pajak sehubungan dengan penggunaan Kep 370/PJ/2002 sebagai dasar penetapan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor :001XX/207/02/014/06, terhadap SKPKB PPN ini wajib pajak telah melakukan keberatan yang kemudian ditolak oleh

Direktur Jenderal Pajak melalui surat No. KEP-483/WPJ.04/2006 tanggal 19 September 2006 tentang penolakan Surat Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor : 001XX/207/02/014/06 tanggal 9 Maret 2006.

Terhadap sengketa banding ini, majelis hakim pengadilan pajak berpendapat :

Dari konsideransya diketahui bahwa Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ.2002 tanggal 7 Agustus 2002, dimaksudkan sebagai pelaksanaan lebih lanjut dari pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa pasal 17 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000 mengatur bahwa ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan Pemerintah ini diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 belum diterbitkan dan Dirjen Pajak menerbitkan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga Majelis berpendapat bahwa tidak ada dasar hukum penerbitan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002, sehingga tidak dapat diterapkan untuk sengketa banding ini. Sehingga Majelis berkesimpulan dari masa Agustus sampai dengan Desember 2002 tidak ada ketentuan hukum positif yang berlaku yang mengatur lawan pengertian angkutan umum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, yang atas penyerahan jasanya merupakan objek pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, Majelis berpendapat bahwa jasa angkutan laut yang dilakukan oleh Pemohon Banding selama masa Agustus – Desember 2002 termasuk dalam pengertian jasa angkutan umum dilaut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5

huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga atas penyerahan jasa tersebut tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp8.526.037.938,00 tidak dapat dipertahankan.

Pertimbangan majelis hakim pengadilan pajak diatas dapat kita lihat dari sudut pandang pemenuhan tujuan kepastian hukum,

1. “Bahwa Keputusan Menteri Keuangan sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 belum diterbitkan dan Dirjen Pajak menerbitkan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002 sebagai aturan pelaksanaan atas Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga Majelis berpendapat bahwa tidak ada dasar hukum penerbitan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002, sehingga tidak dapat diterapkan untuk sengketa banding ini”

Pada poin ini, majelis menggunakan hierarki sebagai dasar pertimbangan, bahwa Kep. 370/PJ/2002 tidak mengindahkan ketentuan Peraturan Pemerintah 144 tahun 2000 yang mengharuskan adanya Keputusan Menteri Keuangan sebagai aturan pelaksanaannya, sehingga majelis berpendapat tidak ada dasar hukum dari penerbitan Keputusan No. Kep-370/PJ./2002 tanggal 7 Agustus 2002, sehingga tidak dapat diterapkan untuk sengketa banding ini.

Dalam artian majelis menilai bahwa telah terjadi pelanggaran atau ketidakbenaran hierarkis sehingga Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tidak memiliki dasar hukum.

Dalam posisi ini tentunya majelis berpegang pada asas kepastian hukum dan adagium atau prinsip *lex supriori derogate legi inferiori*, sehingga tidak beralasan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk tetap bertahan pada posisi Kep. Dirjen No. 370/PJ/2002 untuk mengenakan PPN atas jasa angkutan umum di laut.

2. “dari masa Agustus sampai dengan Desember 2002 tidak ada ketentuan hukum positif yang berlaku yang mengatur lawan pengertian angkutan umum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, yang atas penyerahan jasanya merupakan objek pengenaan Pajak Pertambahan Nilai”

Pada poin ini majelis menyatakan tidak dapat menerima kondisi – kondisi yang dinyatakan dalam Kep 370/PJ/2002 untuk dapat diterima sebagai bersesuaian dengan ketentuan angkutan umum dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun 2000, sehingga dapat beralasan bagi pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dengan berdasarkan Kep 37/PJ/2002.

Bahwa peraturan yang dibuat harus menggunakan rumusan yang komprehensif dan tidak campur baur yang dapat menyebabkan pengaburan makna dan membuka ruang penafsiran yang teramat luas, konsep tersebut agaknya tidak dipahami oleh Direktorat Jenderal Pajak pada saat menetapkan Kep No. 370/PJ/2002 ini, karena kondisi – kondisi tertentu yang menyebabkan jasa angkutan umum di laut menjadi terkena PPN tidak dijelaskan apakah mengacu pada pengaturan dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 atau didasarkan pada peraturan lainnya, atau bahkan merupakan kondisi – kondisi yang ditetapkan secara sepihak oleh Dirjen Pajak. Tentunya tidak dibenarkan bagi Dirjen Pajak untuk menetapkan kondisi – kondisi tertentu secara sepihak yang tidak sesuai dengan peraturan yang lebih tinggi.

Jika kita meninjau pada pembahasan pada sub bab tentang kepastian hukum sebelumnya, tentunya akan mahfum bagi kita bahwa kondisi – kondisi yang ditetapkan oleh Dirjen Pajak tidak bersesuaian dengan ketentuan *lex specialis* yang diatur dalam Undang – Undang Pelayaran maupun pengaturan tentang Perhubungan Laut.

3. “jasa angkutan laut yang dilakukan oleh Pemohon Banding selama masa Agustus – Desember 2002 termasuk dalam pengertian jasa angkutan umum dilaut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf i dan pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 144 tahun

2000, sehingga atas penyerahan jasa tersebut tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.”

Poin ini mempertegas pendapat majelis, bahwa dengan tidak adanya ketentuan yang mengatur lawan dari pengertian angkutan umum, maka penyerahan jasa angkutan laut oleh wajib pajak (pemohon banding) tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

4. “Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp8.526.037.938,00 tidak dapat dipertahankan”.

Berdasarkan tiga pertimbangan sebelumnya, pengenaan koreksi dari Ditjen Pajak melalui SKPKB PPN tidak dapat dipertahankan.

Putusan :

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-4XX/WPJ.04/2006 tanggal 19 September 2006 atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Masa Januari – Desember 2002 bernomor : 00147/207/02/014/06 tanggal 9 Maret 2006, sehingga jumlah Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2002 yang masih harus dibayar menjadi sebesar Nihil.

Putusan No. Put. 1324X/PP/M.VII/2008 tanggal 25 September 2007.

Putusan ini menunjukkan bahwa Kep. 370/PJ/2002 yang diterbitkan oleh Dirjen Pajak adalah ketentuan yang tidak berdayaguna, yang antara lain disebabkan karena kurangnya kehati-hatian dari pihak Dirjen Pajak dalam mempertimbangkan peraturan – peraturan lain yang terkait dengan peraturan yang hendak diterbitkannya .

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian – uraian pada bab – bab sebelumnya, dapatlah kita menarik beberapa kesimpulan :

1. Disharmoni pengaturan PPN pada industri pengangkutan laut terjadi karena kurang hati – hatian dari Ditjen Pajak dalam menerjemahkan peraturan yang lebih tinggi menjadi suatu aturan tata laksana teknis, yakni ketika menerbitkan Keputusan Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tanpa memahami maksud dari Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 sebagai aturan yang lebih tinggi terkait dengan pengaturan PPN pada pengangkutan laut., yang menyebabkan kesimpangsiuran pemahaman dan penafsiran mengenai pengenaan PPN atas jasa pengangkutan laut.

Selain itu kekuranghati-hatian Ditjen Pajak terlihat dalam hal mengedepankan kepentingan sektoral dalam mengumpulkan penerimaan pajak, tanpa mengindahkan bahwa industri pengangkutan laut juga diatur oleh pengaturan mengenai pengangkutan laut dalam Undang – Undang No. 21 tahun 1992 tentang

Pelayaran beserta tata aturan teknis dibawahnya, hal ini mengakibatkan disharmoni mengenai penerapan aturan – aturan yang terkait dengan jasa pengangkutan laut.

2. Disharmoni yang terjadi pada pengangkutan laut, mengakibatkan tidak terpenuhinya tujuan hukum yakni : kepastian hukum ; keadilan ; dan kemanfaatan.

Kepastian hukum tidak terpenuhi karena aturan – aturan yang ada saling tidak bersesuaian dan bertentangan sehingga tidak dapat dipastikan aturan hukum yang mana yang mesti diikuti dengan ajeg dan memberikan ketentraman dalam masyarakat.

Keadilan tidak terpenuhi sebagai dampak tidak adanya kepastian hukum, sehingga batas antara terkena atau tidak terkena PPN sebagai pokok permasalahan menjadi kabur yang menimbulkan terganggunya rasa keadilan masyarakat dan berujung pada timbulnya sengketa.

Kemanfaatan tidak terpenuhi dalam hal, fasilitas PPN yang diberikan pemerintah lewat Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 menjadi tidak bermanfaat akibat Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 yang mengatur tentang pengenaan PPN.

3. Sengketa PPN yang timbul sebagai akibat dari disharmoni pengaturan PPN pada jasa angkutan laut, diselesaikan dan diputus oleh Pengadilan Pajak. Majelis berpendapat bahwa tidak seharusnya jasa pengangkutan laut yang memenuhi ruang lingkup angkutan umum dalam Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 terkena PPN lewat Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002. Sehingga jelas bahwa Kep. Dirjen Pajak No. 370/PJ/2002 tidak memiliki kompetensi yang sepadan sebagai aturan tata laksana Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000.

5.2. Saran

1. Saran bagi Direktorat Jenderal Pajak :

- a. Kehati – hatian dalam membuat peraturan tentunya perlu dikedepankan dalam hal peraturan tersebut berdampak luas bagi aparat pelaksana peraturan maupun wajib pajak yang terkena kewajiban untuk memenuhi peraturan.

Peraturan yang dibuat dengan hati – hati dengan meninjau pada aturan – aturan lain yang terkait dengan tidak hanya mengedepankan kepentingan sektoral tentunya dapat berpengaruh terpenuhinya kepastian hukum, rasa keadilan dan kemanfaatan dari peraturan yang dibuat.

- b. Peraturan pajak yang dibuat hendaknya dirumuskan dengan bahasa Indonesia yang jelas dan dapat dipahami sehingga tidak membuka ruang penafsiran yang luas dan dapat menimbulkan kerancuan pemahaman atas peraturan tersebut yang dapat mengganggu terpenuhinya tujuan hukum.
- c. Tidak tertutup kemungkinan adanya peraturan perpajakan lainnya yang berpotensi untuk menimbulkan disharmoni lintas sektoral, karenanya Direktorat Jendral Pajak diharapkan dapat menelisik dan melakukan upaya pencegahan disharmoni pada peraturan perpajakan, terutama peraturan perpajakan yang lintas sektoral.

2. Saran untuk penelitian selanjutnya :

- a. Pemahaman terhadap disharmoni peraturan hendaknya dilihat sebagai hal yang lintas sektoral baik secara horizontal ataupun vertical secara hierarkis. Karena tidak tertutup kemungkinan, dengan munculnya kepentingan untuk mengedepankan kepentingan sektoral pada saat pembuatan suatu peraturan, berakibat tidak kompatibelnya peraturan tersebut apabila bersinggungan dengan peraturan lainnya yang lintas sektoral.
- b. Pemenuhan tujuan hukum sebagai dasar analisa sebaiknya dapat digunakan sebagai kriteria penilaian disharmoni antar peraturan dan dampak yang ditimbulkan dari disharmoni tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

Peraturan :

Republik Indonesia, Undang – Undang No. 21 Tahun 1992 tentang Pelayaran.

Republik Indonesia, Undang – Undang No.18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah No. 82 Tahun 1999 tentang Angkutan di Perairan

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah No. 144 tahun 2000 tentang Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah No. 146 tahun 2000 tentang Impor atau Penyerahan Barang dan Jasa Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai.

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Perhubungan No. 33 tahun 2001 Tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkutan Laut

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Keuangan No. 527 /KMK/03 Tentang Jasa di Bidang Angkutan Umum di Darat dan di Air Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai

Republik Indonesia, Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ./2002 Tentang Jasa di Bidang Angkutan Umum di Darat dan di Air Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai

Republik Indonesia, Keputusan Dirjen Pajak No. 395/PJ/2003 Tentang Pencabutan Keputusan Dirjen Pajak No. Kep-370/PJ./2002 Tentang Jasa di Bidang Angkutan Umum di Darat dan di Air Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai

Buku :

- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ketiga. Bandung : Penerbit PT. Eresco. 1995
- Davey, K.J.. *Financing Regional Government*. Jakarta :Penerbit Universitas Indonesia (dengan judul “Pembiayaan Pemerintahan Daerah”). 1988
- Darmodiharjo, Darji dan Shidarta. *Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia* . Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995.
- Dep. Keu. RI. Pusat Penyuluhan Perpajakan Dirjen Pajak. *Panduan Materi Penyuluhan Perpajakan*. buku VI.
- Due , John F. and Anna F. Friedlaender. *Government Finance 7th edition*, terjemahan Ellen Gunawan dan Rudy Sitompul. Jakarta : Penerbit Erlangga. 1984.
- Gunadi, dkk. *Perpajakan edisi revisi buku 2* . Jakarta : YP4 dan LP-FEUI. 1999.
- Hanafi, Nono.dkk. *Petunjuk Perpajakan Praktis*. Cetakan I. Jakarta: Kharisma, 2003
- Hancock , Dora. *Taxation Policy & Practice 1997/1998 edition*. New York : International Thomson Business Press. 1997.
- Ikatan Akuntan Indonesia – Wilayah Jakarta, Modul PPN - USAP Review. November 2006.
- Indrati, Maria Farida *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*. Jakarta: Kanisius. 2007
- Liberty , Pandiangan. *Pajak Pertambahan Nilai edisi pertama*. Jakarta: PT. Rineka Cipta. 1993
- Mansury, R. *Pajak Penghasilan Lanjutan*, cetakan pertama. Jakarta : Ind-Hill-Co. 1996.
- Mansury. *Kebijakan Perpajakan*. Jakarta : YP4, 2000 hal.47-48
- Mertokusumo, Sudikno *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty . 2003
- Nurmanto, Safri . *Pengantar Perpajakan*. Edisi 2. Jakarta: PT. Granit. 2003.
- Rahardjo, Satjipto *Hukum dalam Jagat Ketertiban*. Jakarta: UKI Press, 2006
- Rosdiana , Haula dan Rasin Tarigan. *Perpajakan Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada. 2005

- Shidarta, Moralitas Hukum: Suatu Tawaran Kerangka Berpikir . Jakarta: Refika Aditama, 2006
- Soemitro, Rachmat . Asas dan Dasar – Dasar Perpajakan. Bandung : Refika Aditama. 2004. .
- Sukardji , Untung.. Pajak Pertambahan Nilai. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada. 1999
- Sullivan , Clara K.The Vallue Added. New York : Columbia University Press.1996.
- Tait , Alan A.. Value Added Tax International Practice and Problem. Wasington DC: IMF. 1988
- Terra, Ben. *Sales Taxation, The Case of Value Added tax in the European Community* : Kluwe Law and Taxation Publisher, Deventer-The Netherlands.1988.
- van Apeldoorn,L.J. Pengantar Ilmu Hukum (*Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht*). Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 2005
- Waluyo. *Perpajakan Indonesia*. Buku I. Edisi Kelima. Jakarta: Salemba Empat. 2005

Jurnal :

- Leawoods, Heather. Gustav Radbruch : An Extraordinary Legal Philosopher. Washington University Journal of Law and Policy : 2000
- Maxeneir, James R. Legal Cetrainty : A European Alternative to American Legal Indeterminacy,Tulane Journal of International and Comparative Law : 2007
- Puurunen,Tapio The Judicial Jurisdiction of States over International Business to Consumer Electronic Commerce from The Perspective of Legal Certainty, U.C. Davis Journal of International Law and Policy : 2002.