



UNIVERSITAS INDONESIA

ANALISIS KEBIJAKAN PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN
ATAS KEGIATAN PASCA PRODUKSI
STUDI KASUS PAJAK MASUKAN ATAS KEGIATAN
REKLAMASI PADA KONTRAKTOR PERTAMBANGAN YANG
MEMILIKI KONTRAK KARYA

TESIS

HERU TRI NOVIYANTO

NPM : 0806441270

FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN
JAKARTA
JUNI 20110



UNIVERSITAS INDONESIA

ANALISIS KEBIJAKAN PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN
ATAS KEGIATAN PASCA PRODUKSI
STUDI KASUS PAJAK MASUKAN ATAS KEGIATAN
REKLAMASI PADA KONTRAKTOR PERTAMBANGAN YANG
MEMILIKI KONTRAK KARYA

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Magister Sains (M.Si.)
dalam Ilmu Administrasi

HERU TRI NOVIYANTO

NPM : 0806441270

FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN
JAKARTA
JUNI 2011

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

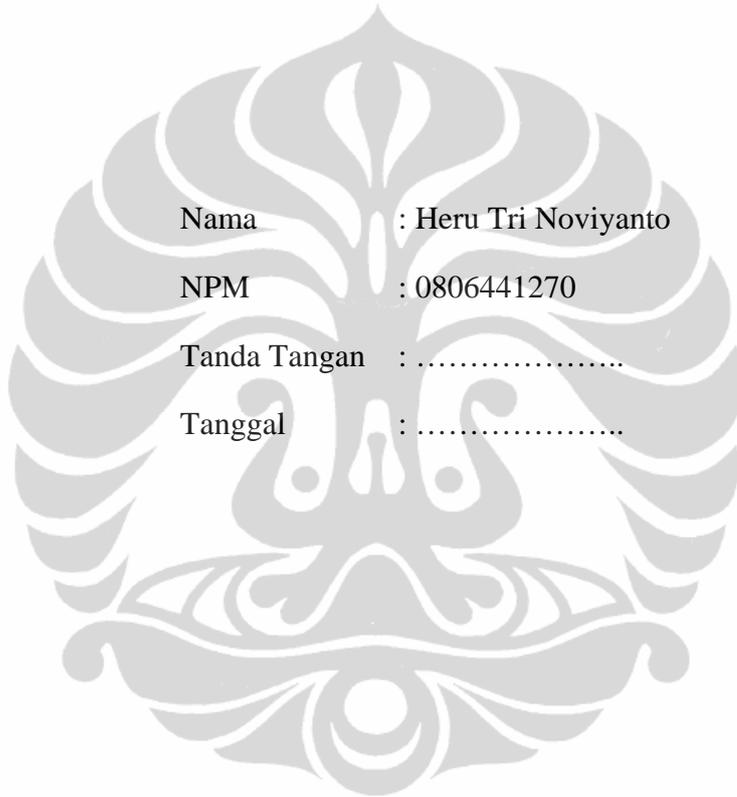
Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar

Nama : Heru Tri Noviyanto

NPM : 0806441270

Tanda Tangan :

Tanggal :



HALAMAN PERSETUJUAN

Nama : Heru Tri Noviyanto
NPM : 0806441270
Program Studi : Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (S2)
Judul Tesis : Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi studi Kasus Pajak masukan atas kegiatan Reklamasi pada Kontraktor Pertambangan yang Memiliki Kontrak Karya.

Pembimbing Tesis



Dr. Haula Rosdiana, M.Si.

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : Heru Tri Noviyanto
NPM : 0806441270
Program Studi : Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan
Kebijakan Perpajakan (S2)
Judul Tesis : Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan
atas Kegiatan Pasca Produksi studi Kasus Pajak
masukan atas kegiatan Reklamasi pada
Kontraktor Pertambangan yang Memiliki
Kontrak Karya.

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Sains pada Program Studi Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak (.....)
Sekretaris Sidang : Milla Sepliana S, S.Sos., M.Ak (.....)
Pembimbing : Dr. Haula Rosdiana, M.Si. (.....)
Penguji : Dr. Machfud Sidik, M.Sc (.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 2011

KATA PENGANTAR

Puji syukur Peneliti haturkan hanya kepada Allah SWT, karena atas berkat dan rahmat-Nya, Peneliti dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Sains Jurusan Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Penulis menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai dengan penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, penulis mengucapkan terima kasih kepada :

- (1) Prof. Dr. Eko Prasodjo, Mag.rer.publ. selaku Ketua Program Pascasarjana Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia;
- (2) Dr. Haula Rosdiana, M.Si., selaku dosen pembimbing yang dengan tulus memberikan bimbingan sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini;
- (3) Seluruh Dosen Program Pascasarjana Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan;
- (4) Seluruh staf sekretariat dan perpustakaan Program Pascasarjana Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia atas bantuan dan kesabarannya dalam membantu penulis;
- (5) Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Tanah Abang Satu, beserta seluruh jajarannya, dan Keluarga besar Direktorat Keberatan dan Banding yang telah memberikan *support* dalam proses penyelesaian tesis ini;
- (6) Adi Purnomo, Nuryadi Mulyodiwarno dan Bambang Tri Muljanto yang telah memberikan kesempatan kepada Peneliti untuk menggali pengalaman, dan ilmu pengetahuan yang dimilikinya dalam menyelesaikan tesis ini;
- (7) Orang tua, istri, dan anak tercinta yang telah memberikan bantuan doa serta dukungan moral dan material;
- (8) Rekan-rekan Angkatan XIV dan XV Program Pascasarjana Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan atas kerjasama dan

hubungan kekeluargaan yang baik selama masa perkuliahan, dan tidak ada hentinya memberikan *support* selama proses akhir penyelesaian ini. Bang Bona, Afrizal, Indri, Diyan Singgoro, Chaidir dan rekan-rekan lainnya yang merupakan sumber inspirasi Peneliti dalam penyelesaian tesis ini.

Semoga Allah SWT membalas atas segala budi baik yang Bapak/Ibu sekalian berikan kepada Peneliti

Peneliti sangat menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, oleh karena itu kritik dan saran sangat Peneliti harapkan. Akhirnya Peneliti berharap semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.



Jakarta, Juni 2011

Heru Tri Noviyanto

HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

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

Nama : Heru Tri Noviyanto
NPM : 0806441270
Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul :

Kebijakan Pengkreditan atas Kegiatan Pasca Produksi studi Kasus Pajak masukan atas kegiatan Reklamasi pada Kontraktor Pertambangan yang Memiliki Kontrak Karya

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 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 : Juni 2011

Yang menyatakan

Heru Tri Noviyanto

ABSTRAK

Nama : Heru Tri Noviyanto
Program Studi : Ilmu Administrasi
Judul Tesis : Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi studi Kasus Pajak masukan atas kegiatan Reklamasi pada Kontraktor Pertambangan yang Memiliki Kontrak Karya

Penelitian ini dilatarbelakangi munculnya persengketaan antara pihak Direktorat Jenderal Pajak dengan salah satu Wajib Pajak yang bergerak di bidang pertambangan. Adapun materi yang dipersengketakan adalah pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi. Di dalam batang tubuh Undang-Undang (UU) PPN dan PPnBM yang berlaku, Peneliti memperhatikan tidak ada aturan yang mengatur mengenai pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi.

Penelitian ini dimulai dengan membahas latar belakang ditambahkannya ayat (2a) pada Pasal 9 di dalam perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000 dan perubahan ayat tersebut pada perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM. Di dalam ayat (2a) tersebut diatur mengenai pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pra produksi yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak..

Hasil peneltian menyimpulkan bahwa secara teori pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi dapat dikreditkan. Namun dalam pelaksanaannya pengkreditan ini terbentur dengan pengaturan saat pengkreditan Pajak Masukan yang dianut di dalam UU PPN dan PPnBM.

Kata kunci :
Pajak Pertambahan Nilai, Reklamasi, Kontrak Karya

ABSTRAC

Name : Heru Tri Noviyanto
Program of Study : Administrative Science
Thesis Title : VAT Input Tax Crediting Policy Analysis on Post-Production Activities, A Case Study of VAT Input Tax on Reclamation Activities by Mining Contractor which has Work Contract

This research was originally motivated by the emergence of disputes between the Directorate General of Taxes (DGT) with one of the taxpayers engaged in mining sector. The matter in dispute is Input Tax Crediting for reclamation activities. In the applicable VAT and luxury sales tax laws, researcher noticed that there are no rules governing the crediting of Input Tax related to post-production activities.

This research begins by discussing the background of adding the subsection (2a) in Article 9 in the second amendment of VAT and luxury sales tax laws in 2000 and the changes of that paragraph on the third amendment to the Law on VAT and luxury sales tax. In the subsection (2a) is regulated the Input Tax crediting related to the pre-production activities undertaken by Taxable Entrepreneur.

The research concluded that in theory, the Input Tax Crediting of reclamation activities can be done. But it cannot be conducted regarding the VAT and luxury sales tax law current settings; there is timing for crediting criteria in order to crediting your input tax.

Key words:
Value Added Tax, Reclamation, Work Contract

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
KATA PENGANTAR	v
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS	viii
ABSTRAK	ix
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR LAMPIRAN	xv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Perumusan Masalah	5
1.3. Tujuan Penelitian	5
1.4. Signifikansi Penelitian	6
1.5. Sistematika Penulisan	6
BAB II KERANGKA TEORI.....	8
2.1. Pengertian Kebijakan Publik.....	8
2.1.1. Proses Kebijakan Publik.....	10
2.1.2. Formulasi Kebijakan (<i>forecasting</i>).....	13
2.1.3. Jenis-Jenis Formulasi.....	14
2.2. Azas-azas Pemungutan Pajak.....	14
2.3. Jenis-Jenis Pajak.....	20
2.4. Pajak atas Konsumsi.....	21
2.5. Kegagalan Pajak Penjualan sebagai Pajak atas Konsumsi.....	24
2.6. Pajak Pertambahan Nilai.....	26
2.7. <i>Legal Character</i> Pajak Pertambahan Nilai.....	28
2.8. Jenis-jenis Pajak Pertambahan Nilai.....	31
2.9. Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai.....	32
2.10. Kelebihan dan Kekurangan dari Pajak Pertambahan Nilai.....	33
2.10.1 Kelebihan dari Pajak Pertambahan Nilai.....	33
2.10.2 Kekurangan dari Pajak Pertambahan Nilai.....	34
2.11. Pengkreditan Pajak Masukan.....	35
2.11.1 Syarat Umum Pengkreditan Pajak Masukan.....	35
2.11.2 Jenis Perolehan yang dapat dikreditkan.....	37
2.11.3 Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pra Produksi.....	38
2.11.4 Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi.....	40
2.11.5 Faktur Pajak.....	40
BAB III METODE PENELITIAN.....	42

3.1.	Pendekatan Penelitian.....	42
3.2.	Tipe Penelitian.....	42
3.3.	Metode Penelitian.....	43
3.3.1.	Metode Pengumpulan Data.....	43
3.3.1.1	Wawancara.....	44
3.3.1.2	Studi Dokumentasi.....	45
3.3.1.3	Studi Pustaka.....	46
3.3.2	Metode Analisis Data.....	46
3.4.	Nara Sumber.....	48
3.5.	Penentuan Lokasi Objek Penelitian.....	49
3.6.	Batasan Penelitian.....	49
3.7.	Keterbatasan Penelitian.....	50
BAB IV	PEMBAHASAN.....	51
4.1.	Gambaran Umum Kegiatan Pertambangan di Indonesia.....	51
4.1.1.	Pelaksanaan Kegiatan Pertambangan.....	51
4.1.2.	Kontrak Karya.....	53
4.1.3.	Macam-Macam Usaha Pertambangan.....	56
4.2.	Gambaran Umum Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan di Indonesia	58
4.2.1	Cara Memperhitungkan Pajak Masukan.....	59
4.2.1.1	Pengusaha Kena Pajak.....	59
4.2.1.2	Penyerahan terutang PPN.....	61
4.2.1.3	Pajak Keluaran.....	63
4.2.1.4	Pajak Masukan.....	65
4.2.2	Kapan Pajak Masukan dapat dikreditkan.....	67
4.2.2.1	Pengkreditan Pajak Masukan Masa Tidak Sama.....	68
4.2.2.2	Pengkreditan Pajak Masukan Pra Produksi.....	69
4.2.2.3	Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Produksi.....	70
4.2.3	Syarat Suatu Pajak Masukan dapat Dikreditkan.....	71
4.2.3.1	Kelengkapan Faktur Pajak.....	71
4.2.3.2	Pajak Masukan yang mempunyai Hubungan Langsung dengan Kegiatan Usaha.....	73
4.2.3.3	Pajak Masukan yang telah Dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak.....	74
4.3.	Analisis Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	75
4.3.1.	Penambahan Ayat (2a) Pada Pasal 9 Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM	75
4.3.2.	Analisis Formulasi Kebijakan Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	80
4.4.	Analisis Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	83
4.4.1.	Analisis Perubahan Definisi Pajak Keluaran pada Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	83
4.4.2.	Analisis Perubahan Jenis-Jenis Barang yang tidak Dikenakan Pajak.....	85
4.4.3	Analisis Perubahan Ayat (2a) Pada Pasal 9 Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	88
4.4.4	Analisis Formulasi Kebijakan Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.....	90

4.5.	Analisis Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi....	91
4.5.1	Analisis Kegiatan Usaha.....	91
4.5.2	Analisis Pencatatan.....	97
4.6.	Analisis Pengkreditan Pajak masukan atas Kegiatan Reklamasi.....	99
4.6.1	Analisis Kegiatan Usaha.....	99
4.6.2	Analisis Pencatatan.....	101
BAB V	SIMPULAN DAN SARAN.....	105
5.1.	Simpulan.....	105
5.2.	Saran.....	106

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR RIWAYAT HIDUP



DAFTAR TABEL

No	Judul	Hal
1.1	Perubahan Pasal 9 ayat (2) dan (2a).....	2
1.2	Daftar Perusahaan Pertambangan di Indonesia.....	4
2.1	Perbandingan Azas Pemungutan Pajak.....	20
2.2	Perhitungan Pajak Pertambahan Nilai (Alan A. Tait).....	33
4.1	Definisi Pengusaha Kena Pajak di dalam UU PPN dan PPnBM.....	60
4.2	Perbandingan Penyerahan Terutang PPN di dalam UU PPN dan PPnBM.....	62
4.3	Perbandingan Cara Perhitungan Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM.....	63
4.4	Definisi Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM.....	65
4.5	Definisi Pajak Masukan di dalam UU PPN dan PPnBM.....	66
4.6	Perbandingan Pasal 9 ayat (2) di dalam UU PPN dan PPnBM.....	67
4.7	Perbandingan Pasal 9 ayat (9) di dalam UU PPN dan PPnBM.....	68
4.8	Perubahan Pasal 9 ayat (2a) dan Penambahan ayat (6a) di dalam Perubahan Ketiga UU PPN dan PPnBM.....	69
4.9	Perbandingan Pasal 9 ayat (8) huruf b di dalam UU PPN dan PPnBM...	70
4.10	Penandingan Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut dengan definisi Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM.....	84
4.11	Perbandingan non BKP di dalam Perubahan Kedua dan Ketiga UU PPN dan PPnBM.....	86
4.12	Perbandingan Rincian Non BKP di dalam Perubahan Kedua dan Ketiga UU PPN dan PPnBM.....	86
4.13	Perbandingan Pasal 9 ayat (2a) di dalam Perubahan Kedua dan Perubahan Ketiga UU PPN dan PPnBM.....	88
4.14	Perbandingan Pasal 9 ayat (5) dan (6) UU PPN dan PPnBM.....	93

DAFTAR TABEL

No	Judul	Hal
1	Pedoman Wawancara.....	112
2	Transkrip Wawancara Dengan Bpk Bambang Tri Muljanto.....	114
3	Transkrip Wawancara Dengan Bpk Nuryadi Mulyodiwarno.....	126
4	Transkrip Wawancara Dengan Bpk Adi Purnomo.....	130



BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pasal 23A UUD 1945 menyebutkan “*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”¹, memberikan jaminan bahwa pemungutan pajak diatur dengan undang-undang. Dengan telah dijaminnya pemungutan pajak diatur dengan undang-undang, maka pemungutan pajak merupakan bagian dari ruang publik dan setiap kebijakan terkait pemungutannya merupakan kebijakan publik. Mengingat di dalam setiap sistem pemungutan pajak tidak hanya terdapat kewajiban melainkan terdapat juga hak bagi wajib pajak, maka di dalam menyusun setiap kebijakan tentunya perlu diatur keseimbangan ini. Termasuk hal yang perlu diatur adalah kapan hak dan kewajiban itu dimulai dan kapan hak dan kewajiban itu berakhir.

Sebagai bagian dari reformasi perpajakan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang dimulai sejak tahun 1983, pada tahun 2007, 2008 dan 2009 diterbitkanlah perubahan ketiga dari undang-undang perpajakan Indonesia. Dimulai dengan diterbitkan perubahan ketiga terhadap undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) pada tahun 2007, undang-undang tentang Pajak Penghasilan (PPh) pada tahun 2008 dan yang terakhir undang-undang tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM) pada tahun 2009. Perubahan ini pada dasarnya dimaksudkan untuk menyesuaikan peraturan perundangan perpajakan yang berlaku dengan kondisi saat ini yang berkembang di masyarakat.

Dari beberapa perubahan pasal-pasal yang ada di dalam undang-undang undang-undang PPN dan PPnBM, Peneliti memandang adanya suatu fenomena yang layak untuk dijadikan obyek penelitian. Perubahan pasal di dalam undang-undang PPN dan PPnBM yang dimaksud adalah perubahan Pasal 9 khususnya pada ayat (2) dan (2a). Di dalam undang-undang PPN dan PPnBM Pasal 9 ayat (2) dan (2a) mengatur mengenai masalah saat pajak masukan dapat dikreditkan.

¹ Perubahan ketiga UUD 1945

Tabel 1.1
Perubahan Pasal 9 ayat (2) dan (2a)

Undang-Undang PPN dan PPn BM	Pasal 9 ayat (2)	Pasal 9 ayat (2a)
UU No 8 tahun 1983	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa yang sama.	-Tidak ada-
UU No 11 tahun 1994	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.	-Tidak ada-
UU No 18 tahun 2000	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama	Dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan.
UU No 42 tahun 2009	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama.	Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang pajak, Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan

Apabila memperhatikan perubahan Pasal 9 ayat (2) dan (2a) sejak undang-undang PPN dan PPnBM tahun 1983, ditemukan adanya perubahan yang cukup mendasar di dalam perubahan kedua undang-undang ini, yakni ditambahkannya ayat yang mengatur dapat dikreditkannya suatu pajak masukan pada masa dimana PKP belum memiliki pajak keluaran. Di sisi lain UU PPN dan PPnBM tidak pernah mengatur mengenai pengkreditan Pajak Masukan ketika PKP sudah tidak lagi memiliki Pajak Keluaran. Hal ini tentunya memunculkan ketidakseimbangan di dalam perlakuan pajak masukan. Ketidakseimbangan ini muncul karena dalam hal terjadi dimilikinya pajak masukan pada saat perusahaan tidak lagi beroperasi undang-undang tidak pernah mengatur mengenai perlakuan pajak masukan tersebut. Kondisi dimana terjadinya PKP masih memiliki pajak masukan pada saat

yang bersangkutan tidak lagi beroperasi tergambar dengan jelas pada perusahaan pertambangan.

Di dalam setiap usaha pertambangan terdapat periode akhir kegiatan pertambangan kontraktor pertambangan diwajibkan mengembalikan tanah sedemikian rupa, sehingga tidak menimbulkan bahaya penyakit atau bahaya lainnya bagi masyarakat sekitarnya. Kegiatan ini yang disebut reklamasi. Proses reklamasi bukanlah proses singkat, proses ini memakan waktu yang cukup lama tergantung dampak yang disebabkan kegiatan penambangan pada daerah tersebut. Dua contoh perusahaan pertambangan yang telah memasuki periode reklamasi adalah PT Newmont Minahasa Raya dimulai sejak tahun 2001 (sumber: Tempo Interaktif 01 September 2004) dan PT Newmont Nusa Tenggara yang masih melakukan kegiatan reklamasi hingga tahun 2010 (sumber Media Indonesia 07 Oktober 2010).

Jika dianalogikan dengan kegiatan usaha secara umum maka periode reklamasi adalah periode dimana pengusaha kena pajak sudah tidak lagi memiliki Pajak Keluaran. Di dalam melakukan kegiatan reklamasi tidak tertutup kemungkinan terjadinya penyerahan jasa kena pajak dalam kurun waktu yang lama setelah perusahaan tambang tersebut berhenti beroperasi. Dengan adanya penyerahan jasa kena pajak dalam rangka proses reklamasi, perusahaan tambang tersebut akan memiliki pajak masukan. Jika pajak masukan ini tidak dapat dikreditkan namun dibiayakan di dalam laporan keuangannya maka kerugian efek pajak yang harus ditanggung perusahaan tambang sebesar 70% dari nilai pajak masukan yang telah dimilikinya. Potensi kerugian yang harus dihadapi perusahaan pertambangan ini akan memunculkan potensi sengketa antara Direktorat Jenderal Pajak dengan perusahaan pertambangan.

Saat ini salah satu perusahaan pertambangan yang saat ini sedang bersengketa dengan Direktorat Jenderal Pajak di tingkat Pengadilan terkait perlakuan pajak masukan atas kegiatan proses reklamasi adalah PT Newmont Minahasa. Jika memperhatikan beberapa perusahaan pertambangan seperti yang tergabung di dalam *Indonesian Mining Association* / Asosiasi Pertambangan

Indonesia pada table 1.2 di bawah ini maka dapat dipastikan seluruh perusahaan pertambangan tersebut akan memunculkan potensi sengketa di masa mendatang.

Tabel 1.2

Daftar Perusahaan Pertambangan di Indonesia

No	Nama	Komoditas
1	PT Adaro Indonesia	<i>Coal</i>
2	PT Agincourt Resources	<i>Base metal</i>
3	PT Aneka Tambang Tbk	<i>Gold, base metal, nickel industrial</i>
4	PT Arutmin Indonesia	<i>Coal</i>
5	PT Avocet Bolaang Mongondow	<i>Gold</i>
6	PT Berau Coal	<i>Coal</i>
7	PT BHP Billiton Indonesia	<i>Coal</i>
8	PT Bukit Asam	<i>Coal</i>
9	PT Dairi Prima Mineral	<i>Gold and Base Metal</i>
10	PT Eksplorasi Nusa Jaya	<i>Base Metal</i>
11	PT Energi Kaltim Persada	<i>Coal</i>
12	PT Fajar Bumi Sakti	<i>Coal</i>
13	PT Freeport Indonesia	<i>Gold and Copper</i>
14	PT Indominco Mandiri	<i>Coal</i>
15	PT Interex Sacra Raya	<i>Coal</i>
16	PT International Nickel Indonesia	<i>Nikel</i>
17	PT Kalimantan Surya Kencana	<i>Gold</i>
18	PT Kaltim Prima Coal	<i>Coal</i>
19	PT Kelian Equatorial Mining	<i>Gold and Silver</i>
20	PT Kideco Jaya Agung	<i>Coal</i>
21	PT Koba Tin	<i>Tin</i>
22	PT Mandiri Intiperkasa	<i>Coal</i>
23	PT Maruwai Coal	<i>Coal</i>
24	PT Medco Energie Mining International	<i>Coal</i>
25	PT Multi Harapan Utama	<i>Coal</i>
26	Newcrest Indonesia (PT Nusa Halmahera Minerals)	<i>Gold and Silver</i>
27	PT Newmont Nusa Tenggara	<i>Gold and Copper</i>
28	PT Newmont Pacific Nusantara	<i>Gold and Copper</i>
29	PT Oxindo Exploration	<i>Base Metals</i>
30	PT Rio Tinto Indonesia	<i>Gold and Base Metals</i>
31	PT Sorikmas Mining	<i>Gold and Base Metals</i>
32	PT Tanito Harum	<i>Coal</i>
33	PT Timah Tbk	<i>Tin</i>
34	PT Vale Exploration	<i>Gold and Base Metals</i>
35	PT Weda Bay Nickel	<i>Nickel</i>

Sumber: www.ima-api.com (Indonesian Mining Association / Asosiasi Pertambangan Indonesia)

Memperhatikan uraian di atas peneliti merasa perlu untuk meneliti lebih lanjut mengenai perlakuan pajak masukan atas kegiatan pasca kegiatan usaha dengan menggunakan pajak masukan sehubungan dengan kegiatan reklamasi sebagai suatu studi kasus. Pemilihan kegiatan reklamasi yang dilakukan oleh perusahaan pertambangan sebagai studi kasus disebabkan kegiatan ini

menggambarkan dengan jelas mengenai kegiatan pasca kegiatan usaha. Dimana kegiatan reklamasi dilakukan setelah proses penambangan telah berakhir, sehingga dapat dipastikan perusahaan pertambangan tidak akan lagi memiliki pajak keluaran yang harus disetorkan ke Kas Negara.

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah disusun di atas, Pokok permasalahan dalam penelitian tesis ini adalah perlakuan PPN Masukan atas kegiatan pasca produksi dengan menggunakan perlakuan PPN atas kegiatan reklamasi sebagai studi kasus. Pokok permasalahan akan dijabarkan dalam tiga butir pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Apa yang melatarbelakangi perubahan pasal mengenai pengkreditan pajak masukan pada perubahan kedua undang-undang PPN dan PPnBM?
2. Apa yang melatarbelakangi perubahan pasal mengenai pengkreditan pajak masukan pada perubahan ketiga undang-undang PPN dan PPnBM?
3. Langkah-langkah apa yang sebaiknya diambil pihak Direktorat Jenderal Pajak untuk mengantisipasi potensi sengketa yang akan timbul terkait tidak diaturnya perlakuan pajak masukan pada saat Pengusaha Kena Pajak tidak lagi memiliki pajak keluaran khususnya Pengusaha Kena Pajak di bidang pertambangan?

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian yang dilakukan untuk menulis tesis ini bertujuan untuk menjawab pokok permasalahan yang muncul yaitu :

1. Mendapatkan pemahaman mengenai hal-hal yang melatarbelakangi perubahan pasal terkait pengkreditan pajak masukan pada perubahan kedua undang-undang PPN dan PPnBM;
2. Mendapatkan pemahaman mengenai hal-hal yang melatarbelakangi perubahan pasal terkait pengkreditan pajak masukan pada perubahan ketiga undang-undang PPN dan PPnBM;

3. Menganalisis langkah-langkah yang dapat diambil pihak Direktorat Jenderal Pajak untuk mengantisipasi potensi sengketa yang akan timbul terkait tidak diaturnya perlakuan pajak masukan pada saat Pengusaha Kena Pajak tidak lagi memiliki pajak keluaran khususnya Pengusaha Kena Pajak di bidang pertambangan;

1.4. Signifikansi Penelitian

Signifikansi penelitian yang diharapkan dapat diperoleh adalah sebagai berikut :

1. Signifikansi Akademis

Penelitian ini merupakan penelitian awal dengan menitikberatkan pada bagaimana seharusnya memperlakukan pajak masukan terkait dengan kegiatan pasca produksi dari sudut pandang kebijakan publik dengan menggunakan kegiatan reklamasi perusahaan tambang sebagai studi kasus. Diharapkan di masa mendatang penelitian ini akan dilengkapi dengan penelitian-penelitian lainnya.

2. Signifikansi Praktis

Penelitian ini diharapkan juga dapat digunakan sebagai salah satu masukan bagi penyempurnaan ketentuan perundang-undangan perpajakan, khususnya Pajak Pertambahan Nilai lebih spesifik masalah penyempurnaan ketentuan pelaksanaan Pasal 9 undang-undang PPN dan PPnBM. Selain itu diharapkan penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi masukan bagi masyarakat yang secara langsung maupun tidak langsung berkepentingan, agar lebih terbuka wawasannya dan lebih mengetahui dengan baik akan hak dan kewajibannya.

1.5. Sistematika Penelitian

Untuk memberikan gambaran umum mengenai alur pemikiran Penulis, Penelitian tesis ini disusun dalam lima bab, bab yang satu dengan yang lain saling terkait. Sistem penulisan tesis ini adalah sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Pada bab ini Penulis akan menggambarkan latar belakang masalah, pokok permasalahan penelitian, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan sistematika Penelitian.

BAB II KERANGKA TEORI

Pada bab ini akan membahas dan menguraikan aspek teoritis mengenai konsep analisa kebijakan publik terkait kebijakan di sector perpajakan yang relevan dan menjadi acuan dalam pembahasan materi tesis.

BAB III METODE PENELITIAN

Pada bab ini akan membahas tipe penelitian, tehnik penelitian dan tehnik pengumpulan data yang akan digunakan dalam pembahasan materi tesis.

BAB IV PEMBAHASAN

Pada bab ini berisi pembahasan terkait tinjauan teoritis mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukan.

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

Pada bab ini terdiri dari simpulan dan saran yang merupakan konklusi dari penulisan tesis ini.

BAB II

KERANGKA TEORI

2.1. Pengertian Kebijakan Publik

Parsons berpendapat bahwa ide kebijakan publik mengandung anggapan bahwa ada suatu ruang atau domain dalam kehidupan yang bukan privat atau murni milik individual, tetapi milik bersama atau milik umum. Publik itu sendiri berisi aktivitas manusia yang dipandang perlu untuk diatur atau diintervensi oleh pemerintah atau aturan sosial atau setidaknya oleh tindakan bersama.⁵ Kerancuan dalam memisahkan antara ruang privat dan publik dapat dipahami, karena pertentangan mengenai apa yang disebut “privat” dan “publik” telah berlangsung lama. Untuk memberikan gambaran mengenai masalah privat, dan masalah publik, Peneliti menggunakan contoh berikut: Sebuah keluarga mengalami kesulitan dalam memenuhi kebutuhan dasarnya seperti sandang, pangan dan papan. Masalah ini termasuk ke dalam ruang privat. Sementara itu apabila kesulitan dalam memenuhi kebutuhan dasarnya dialami oleh beberapa keluarga di dalam suatu daerah maka masalah ini masuk ke dalam ruang publik.

Dari contoh di atas, dapat diketahui bahwa masalah privat dapat menjadi masalah publik. Untuk memberikan gambaran lebih lengkap Masey, sebagaimana dikutip oleh Parson, berpendapat bahwa sektor publik mengandung sepuluh ciri penting yang membedakan sektor swasta.

1. Sektor publik lebih kompleks dan mengemban tugas yang lebih mendua (*ambiguous*).
2. Sektor publik menghadapi lebih banyak problem dalam mengimplementasikan keputusan-keputusannya.
3. Sektor Publik memanfaatkan lebih banyak orang yang memiliki motivasi yang sangat beragam.
4. Sektor publik lebih banyak memperhatikan usaha mempertahankan peluang dan kapasitas.
5. Sektor publik lebih memperhatikan kompensasi atas kegagalan pasar.
6. Sektor publik melakukan aktivitas yang lebih banyak mengandung signifikansi simbolik.
7. Sektor publik lebih ketat menjaga standar komitmen dan legalitas.
8. Sektor publik mempunyai peluang yang lebih besar untuk merespons isu-isu keadilan dan kejujuran (*fairness*).

⁵ Parson, Wayne, *Public Policy*, Pengantar Teori dan Praktik Analisis Kebijakan, Kencana, Jakarta., 2008 hal 3

9. Sektor publik harus beroperasi demi kepentingan publik.
10. Sektor publik harus mempertahankan level dukungan publik minimal di atas level yang dibutuhkan dalam industri swasta.⁶

Sementara itu Anthony dan Herzlinger, yang dikutip oleh Parson menyatakan bahwa garis demarkasi antara sektor privat dan sektor publik adalah

Dalam organisasi non profit, keputusan yang dibuat oleh manajemen dimaksudkan untuk menciptakan layanan yang sebaik mungkin sesuai dengan sumber daya yang tersedia; dan keberhasilannya diukur terutama berdasarkan seberapa banyak layanan yang diberikan oleh organisasi ini dan seberapa baik layanan itu diberikan. Jadi, ukuran sektor “non profit” lebih banyak didasarkan pada kriteria kesejahteraan sosial ketimbang keuntungan finansial.⁷

Setelah membandingkan perbedaan antara sektor publik dan sektor privat, maka langkah berikutnya adalah mendapatkan pemahaman mengenai istilah “kebijakan”. Parson menjelaskan bahwa istilah “kebijakan” memiliki makna modern sebagai seperangkat aksi atau rencana yang mengandung tujuan politik yang berbeda dengan makna administration (Wilson, 1887)⁸. Seorang pakar ilmu politik lain, Carl Friedrich, sebagaimana dikutip oleh Winarno memandang kebijakan sebagai

Suatu arah tindakan yang diusulkan oleh seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu yang memberikan hambatan-hambatan dan peluang-peluang terhadap kebijakan yang diusulkan untuk menggunakan dan mengatasi dalam rangka mencapai suatu tujuan atau merealisasikan suatu sasaran atau suatu maksud tertentu.⁹

Peneliti berpendapat bahwa kebijakan publik mempunyai arti suatu arah tindakan yang mengandung tujuan politik yang diusulkan oleh para politikus dalam rangka mengatur ruang publik dalam rangka mencapai tujuan-tujuan tertentu atau agenda politik tertentu. Thomas Dye yang dikutip oleh Subarsono, mendefinisikan kebijakan publik sebagai berikut:

*Public policy is whatever governments choose to do or not to do*¹⁰

⁶ Parson, Wayne, *Ibid*, hal 9

⁷ Parson, Wayne, *Ibid*, hal 10

⁸ Parson, Wayne, *Ibid*, hal 15

⁹ Winarno, Budi, *Kebijakan Publik, Teori dan Proses*, MedPress, Yogyakarta, 2008, hal

¹⁰ Subarsono, AG, *OpCit*, hal 2

Definisi Kebijakan publik dari Thomas Dye di atas mengandung makna bahwa kebijakan publik dibuat oleh badan pemerintah dan kebijakan publik menyangkut pilihan baik yang harus dilakukan pemerintah maupun yang tidak harus dilakukan. Makna yang tidak jauh berbeda disampaikan James E, Anderson yang dikutip oleh Subarsono, dimana Anderson menjelaskan bahwa kebijakan publik sebagai:

Kebijakan yang ditetapkan oleh badan-badan dan aparat pemerintah.¹¹

Lebih lanjut, Robert Eyestone, sebagaimana dikutip Winarno, memberikan definisi mengenai kebijakan publik. Ia berpendapat bahwa “secara luas” kebijakan publik dapat di definisikan sebagai:

Hubungan suatu unit pemerintah dengan lingkungannya.¹²

AG. Subarsono pun memberikan definisi dari kebijakan publik. Subarsono berpendapat bahwa kebijakan publik dipahami sebagai pilihan kebijakan yang dibuat oleh pejabat atau badan pemerintah dalam bidang tertentu.¹³

Secara garis besar definisi-definisi yang telah Peneliti paparkan di atas, menunjukkan adanya persamaan yaitu kebijakan publik merupakan kebijakan yang dikembangkan oleh lembaga-lembaga pemerintah dan pejabat-pejabat pemerintah. Hal ini dapat digunakan sebagai patokan agar bisa membedakan kebijakan publik dengan bentuk-bentuk kebijakan yang lain, seperti misalnya kebijakan yang dikeluarkan oleh pihak swasta. Kebijakan tersebut akan dipengaruhi oleh aktor-aktor dan faktor-faktor bukan pemerintah.

2.1.1. Proses Kebijakan Publik

Dalam perumusannya, kebijakan publik membutuhkan proses. Proses ini melibatkan aktivitas intelektual yang dilakukan dalam proses kegiatan yang bersifat politis. Hal ini disebabkan dari definisi kebijakan publik sudah terlihat bahwa terdapat hubungan yang erat antara kebijakan publik dengan lembaga pemerintah. Dalam hal ini dibutuhkan keterlibatan aktor-aktor kebijakan yang disebut “penguasa” dalam suatu sistem politik.

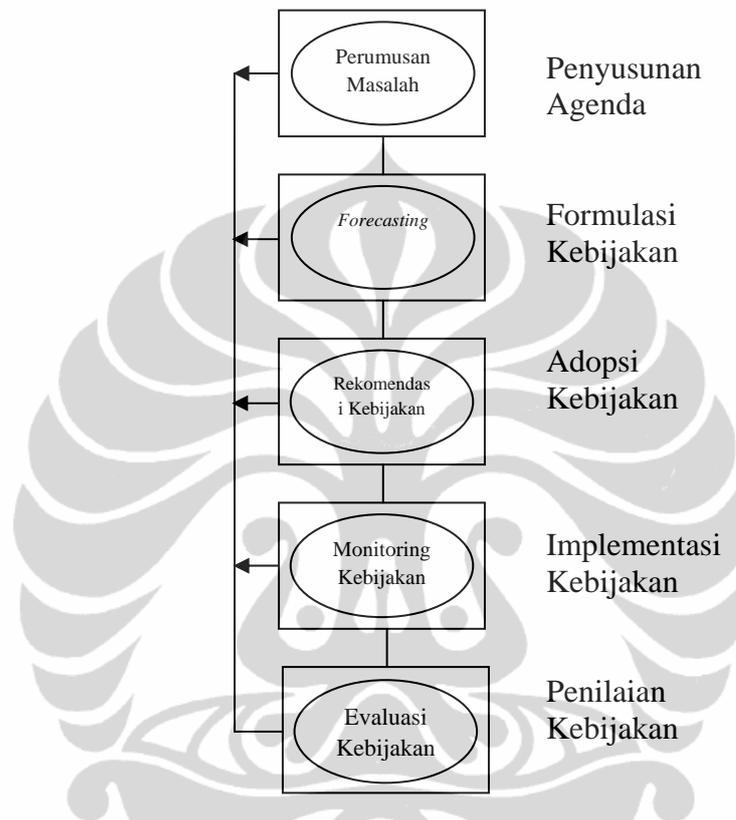
¹¹ Subarsono, AG, *Ibid*, hal 2

¹² Winarno, Budi, *OpCit*, hal 17

¹³ Subarsono, AG, *OpCit*, hal 2

Adapun proses perumusan kebijakan publik, William N. Dunn sebagaimana dikutip oleh Subarsono sebagaimana disajikan dalam gambar 2.1 berikut ini:¹⁴

Gambar 2.1
Proses Kebijakan Publik



1. Perumusan masalah (Penyusunan Agenda)

Yakni suatu proses agar suatu masalah bisa mendapat perhatian dari pemerintah. Masalah-masalah yang ada “berkompetisi” untuk dapat masuk ke dalam agenda kebijakan. Pada tahap ini suatu masalah mungkin tidak disentuh sama sekali, sementara masalah yang lain ditetapkan menjadi fokus pembahasan, atau ada pula masalah karena alasan-alasan tertentu ditunda untuk waktu yang lama.

2. Forecasting (Formulasi Kebijakan)

Yakni, proses perumusan pilihan-pilihan kebijakan oleh pemerintah. Masalah yang telah masuk ke dalam agenda kebijakan, dibahas oleh para

¹⁴ Subarsono, AG, *Ibid*, hal 9

pembuat kebijakan. Masalah-masalah tadi didefinisikan untuk kemudian dicari pemecahan masalah terbaik. Pemecahan masalah tersebut berasal dari berbagai alternatif atau pilihan kebijakan (*policy alternatives/policy options*).

3. Rekomendasi kebijakan (Adopsi Kebijakan)

Yakni, proses ketika pemerintah memilih untuk melakukan suatu tindakan atau tidak melakukan sesuatu tindakan. Pemilihan alternatif kebijakan berdasarkan dukungan dari mayoritas legislatif, konsensus antar direktur lembaga atau keputusan peradilan.

4. Monitoring Kebijakan (Implementasi Kebijakan)

Yaitu proses untuk melaksanakan kebijakan supaya mencapai hasil. Kebijakan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumberdaya finansial dan manusia. Beberapa implementasi kebijakan mendapat dukungan para pelaksana, namun beberapa yang lain mungkin akan mendapat pertentangan diantara pelaksana.

5. Evaluasi Kebijakan (Penilaian kebijakan)

Yakni proses untuk memonitor dan menilai hasil atau kinerja kebijakan, sejauh mana kebijakan yang dibuat telah mampu memecahkan masalah. Untuk mengetahui kinerjanya maka ditentukanlah ukuran-ukuran atau kriteria yang menjadi dasar untuk menilai apakah kebijakan publik telah meraih dampak yang diinginkan.

Tidak jauh berbeda dengan Dunn, Parson pun menjelaskan proses formulasi kebijakan publik sebagai berikut:

1. Determinasi kebijakan: ini adalah analisis yang berkaitan dengan cara pembuatan kebijakan, mengapa, kapan dan untuk siapa kebijakan dibuat.
2. Isi kebijakan: analisis ini mencakup deskripsi tentang kebijakan tertentu dan bagaimana ia berkembang dalam hubungannya dengan kebijakan sebelumnya, atau analisis ini bisa juga didasari oleh informasi yang disediakan oleh kerangka nilai/teoritis yang mencoba memberikan kritik terhadap kebijakan.

3. Monitoring dan evaluasi kebijakan. Fokus analisis ini adalah mengkaji bagaimana kinerja kebijakan dengan mempertimbangkan tujuan kebijakan dan apa dampak kebijakan terhadap suatu persoalan tertentu.
4. Advokasi kebijakan: berupa riset dan argumen yang dimaksudkan untuk mempengaruhi agenda kebijakan di dalam dan atau di luar pemerintahan.
5. Informasi untuk kebijakan: sebetuk analisis yang dimaksudkan untuk memberi informasi bagi aktivitas pembuatan kebijakan. Ini bisa berbentuk anjuran atau riset eksternal/internal yang terperinci tentang aspek kualitatif dan *judgemental* dari suatu kebijakan.¹⁵

Berdasarkan uraian di atas maka penelitian ini menekankan pada tahapan awal formulasi kebijakan. Karena pada awalnya undang-undang PPN dan PPnBM tidak pernah mengatur mengenai pengkreditan pajak masukan baik pada saat pengusaha kena pajak baru memulai produksinya (pra produksi) maupun pada saat pengusaha kena pajak memasuki pasca produksi. Baru pada perubahan kedua undang-undang inilah diatur salah satunya, yaitu pengaturan pengkreditan pajak masukan pra produksi. Hingga perubahan ketiga undang-undang PPN dan PPnBM tidak pernah mengatur pengkreditan pajak masukan pasca produksi, padahal pasca produksi secara lazim terjadi pada setiap kegiatan usaha.

2.1.2. Formulasi Kebijakan (*Forecasting*)

Sebagai salah satu tahapan awal dalam pembuatan suatu kebijakan, proses formulasi kebijakan memegang peranan penting. Hal ini disebabkan kegiatan ini digunakan untuk menentukan tentang situasi di masa depan atas dasar informasi yang ada sekarang. Jika pada tahapan perumusan masalah pihak pembuat kebijakan menentukan masalah-masalah publik apa yang harus dicarikan solusinya melalui pembuatan kebijakan, maka menurut Subarsono di dalam tahapan formulasi kebijakan bertujuan untuk:

1. Memberikan informasi mengenai kebijakan di masa depan dan konsekuensinya;
2. Melakukan kontrol dan intervensi kebijakan guna mempengaruhi perubahan, sehingga akan mengurangi resiko yang lebih besar.¹⁶

Memperhatikan tujuan *forecasting* yang disampaikan Subarsono di atas, dapat disimpulkan bahwa kegiatan ini merupakan kegiatan yang krusial di dalam proses

¹⁵ Parson, Wayne, *OpCit*, hal 56

¹⁶ Subarsono, AG, *OpCit*, hal 38

pembentukan kebijakan publik. Apabila data-data yang digunakan dalam proses ini tidak akurat maka kebijakan yang akan dirumuskan bisa jadi tidak membawa solusi apapun terhadap masalah yang sedang dihadapi. Ketidakakuratan dalam perumusan masalah dapat terjadi mengingat proses ini melibatkan kemungkinan-kemungkinan yang terjadi masa depan, dimana masa depan merupakan suatu hal yang tidak bisa dipastikan pada saat ini.

2.1.3. Jenis-Jenis Formulasi (*Forecasting*)

Subarsono membagi *forecasting* menjadi tiga jenis yaitu proyeksi, prediksi dan perkiraan dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Proyeksi, yakni ramalan yang didasarkan pada ekstrapolasi berdasarkan kecenderungan masa lalu, dengan asumsi bahwa masa yang akan datang memiliki pola yang sama dengan masa yang lalu.
2. Prediksi, yakni ramalan yang didasarkan pada asumsi teoritik.
3. Perkiraan, yakni ramalan yang didasarkan pada penilaian para pakar tentang masyarakat yang akan datang.¹⁷

Dengan mengetahui jenis formulasi yang digunakan, diharapkan dapat diketahui apakah pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi masuk di dalam tahapan ini, mengingat pada perubahan kedua dan ketiga pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi dimunculkan di dalam UU PPN dan PPnBM

2.2. Asas-asas Pemungutan Pajak

Dalam melakukan pemungutan pajak perlu kiranya diperhatikan asas-asas pemungutan pajak seperti yang disampaikan oleh Adam Smith, Fritz Neumark dan E.R.A Seligman. Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry into the Natura and Causes of the Wealth of Nations* (Indianapolis : Liberty Classics, 1981) sebagaimana dikutip oleh Mansury dalam bukunya Pajak Penghasilan Lanjutan mengatakan bahwa pemungutan pajak harus didasarkan pada empat asas, yaitu :

1. *Equality*.

Pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada Wajib Pajak sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*=ability to pay*) pajak tersebut, dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya. Pembebanan pajak itu adil, apabila setiap Wajib Pajak

¹⁷ Subarsono, AG, *OpCit*, hal 49

menyumbangkan suatu jumlah untuk dipakai guna pengeluaran pemerintah sebanding dengan kepentingannya dan dengan manfaat yang diterimanya dari pemerintah.

2. *Certainty.*

Pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi Wajib Pajak dan seluruh masyarakat : berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya.

3. *Convenience.*

Saat Wajib Pajak membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan Wajib Pajak, yaitu misalnya pada saat Wajib Pajak menerima gaji atau menerima penghasilan lain, seperti pada waktu menerima bunga deposito. Berdasarkan asas ini timbul dukungan untuk menerapkan sistem pemungutan yang disebut : PAY-AS-YOU-EARN (P.A.Y.E.).

4. *Economy.*

Biaya pemungutan pajak bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance costs*) bagi Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula halnya dengan beban yang dipikul oleh Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Jadi sistem yang dipilih untuk mengumpulkan pajak sejumlah yang diperlukan untuk membiayai seluruh kegiatan pemerintah hendaknya adalah sistem yang membebani masyarakat secara keseluruhan sekecil mungkin. Pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan-kegiatan ekonomisnya. Pajak harus memberikan manfaat yang lebih besar kepada masyarakat daripada beban yang dipikul oleh masyarakat.¹⁸

Peneliti berpendapat bahwa keempat asas yang disampaikan oleh Adam Smith di atas, yakni *equality*, *certainty*, *convenience* dan *efficiency* diterapkan di dalam sistem perpajakan di Indonesia sebagai berikut:

1. Prinsip *equality* diterapkan dalam sistem perpajakan di Indonesia dengan cara penerapan tarif pajak yang progresif untuk Pajak Penghasilan (PPh) baik untuk Wajib Pajak Orang Pribadi, maupun untuk Badan. Namun dengan perubahan ketiga undang-undang PPh dimana tarif PPh untuk Wajib Pajak Badan menggunakan tarif tunggal menyebabkan adanya pergeseran rasa keadilan. Jika pada saat menggunakan tarif progresif semakin besar

¹⁸ Mansury, R., *Pajak Penghasilan Lanjutan*, cetakan pertama, IND-HILL-CO, Jakarta, 1996:4-7

penghasilan seseorang maka semakin besar pajak yang harus dibayar. Sementara itu, penggunaan tarif tunggal semakin besar penghasilan yang diperoleh seseorang maka besaran pajak yang dibayar sama dan cenderung bersifat regresif. Penggunaan tarif tunggal di dalam Pajak Pertambahan Nilai menurut Ben Terra memiliki efek *regresivitas*.¹⁹

2. Prinsip *certainty* diterapkan dalam sistem perpajakan di Indonesia dengan cara memastikan bahwa segala sesuatu terkait pemungutan pajak dituangkan di dalam peraturan perundang-undangan. Hal ini telah dijamin di dalam Pasal 23A UUD 1945. Dengan telah dituangkannya di dalam peraturan perundang-undangan maka setiap pemungutan pajak menjadi jelas bagi Wajib Pajak sehingga Pemerintah tidak dapat semena-mena dalam melakukan pemungutan pajak. Selain telah dituangkan di dalam peraturan pihak Direktorat Jenderal Pajak pun melakukan sosialisasi aturan-aturan tersebut kepada Wajib Pajak. Pentingnya asas ini, bahkan di Amerika terdapat slogan yang menjadi pendorong rakyat untuk ikut serta dalam penentuan peraturan perpajakan yaitu *taxation without representation is a robbery*²⁰ yang maknanya adalah pemungutan pajak yang dilakukan tanpa melalui persetujuan wakil rakyat sama dengan perampokan.
3. Prinsip *convenience* diterapkan dalam sistem perpajakan di Indonesia dengan adanya sistem pemotongan dan pemungutan (Pot/Put) dan angsuran pembayaran pajak di muka atau yang dikenal dengan PPh Pasal 25.
4. Prinsip *efficiency* diterapkan dalam sistem perpajakan di Indonesia dengan diubahnya dilakukannya modernisasi administrasi perpajakan. Modernisasi ini dilakukan dengan merubah struktur organisasi mulai dari perubahan struktur di dalam kantor pelayanan pajak dari campuran antara jenis pajak dengan fungsi menjadi hanya berdasarkan fungsi. Selain itu dikenal adanya pemisahan kantor pelayanan pajak berdasarkan besaran potensi penerimaan pajak yang akan diperoleh yakni pratama, madya dan Wajib Pajak Besar.

¹⁹ Terra, Ben., *Sales Taxation The Case of Value Added Tax in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988:41-43

²⁰ Nurmantu, Safri, *Ibid.*, hal 7

Fritz Neumark, seorang guru besar ilmu keuangan negara di Universitas Goethe, Frankfurt, Jerman (Barat) mengatakan ada beberapa prinsip-prinsip yang perlu diperhatikan dalam pemungutan pajak, yaitu :

1. *Revenue productivity.*

Prinsip ini menyangkut dua hal, yakni *the principle of adequacy* dan *the principle of adequacy*. Yang dimaksud dengan *principle of adequacy* adalah sistem perpajakan nasional seharusnya dapat menjamin penerimaan negara untuk membiayai semua pengeluaran. Sedangkan *principle of adaptability* adalah sistem perpajakan hendaknya bersifat cukup fleksibel untuk menghasilkan penerimaan tambahan bagi negara, apabila terjadi kebutuhan-kebutuhan mendadak negara seperti adanya bencana alam nasional, tanpa menimbulkan kegoncangan dalam bidang ekonomi rakyat.

2. *Social justice.*

Suatu sistem perpajakan yang baik hendaknya memperhatikan keadilan social, yaitu suatu sistem perpajakan yang memperhatikan: *the principle of universality, the equality principle, the ability to pay principle dan the principle of redistribution of income.*

3. *Economic goals.*

Pajak dipergunakan sebagai alat membantu mencapai tujuan-tujuan ekonomi. Dengan kebijaksanaan fiskal, kegiatan ekonomi dapat lebih dipacu, atau untuk memperlunak akibat-akibat yang terjadi pada masa resesi. Hal ini dapat tercapai dengan cara mengubah tarif pajak maupun dasar pengenaan pajak yang berdampak pada pelunakan dalam siklus fluktuasi harga, pengangguran, dan produksi.

4. *Ease of administration and compliance.*

Suatu sistem perpajakan yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Prinsip ini terinci dalam empat persyaratan, yakni *the requirement of clarity, the requirement of continuity, the requirement of economy, dan the requirement of convenience.*

a. *The requirement of clarity.*

Dalam ketentuan perpajakan khususnya dalam proses pemungutan haruslah dapat dipahami (*comprehensible*), tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda, tetapi harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) baik untuk Wajib Pajak maupun untuk fiskus sendiri.

b. *The requirement of continuity.*

Undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah, dan apabila terjadi perubahan, perubahan tersebut haruslah dalam konteks pembaharuan undang-undang perpajakan (*tax reform*)

c. *The requirement of economy.*

Biaya-biaya penghitungan, penagihan, dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang lain. Biaya-biaya yang diminimalkan tidak hanya meliputi biaya-biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah (*administration cost*), tetapi juga biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya (*compliance cost*).

d. *The requirement of convenience.*

Pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan Wajib Pajak. Pemerintah biasanya memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian SPT.²¹

E.R.A Seligman merumuskan empat prinsip pemungutan pajak sebagaimana dikutip Nurmantu sebagai berikut :

1. *Fiscal*

Prinsip *fiscal* berhubungan dengan dua hal, yakni: *Adequacy* (kecukupan) dan *Elasticity* (keluwesan), artinya bahwa pemungutan pajak harus dapat menjamin terpenuhinya kebutuhan pengeluaran negara dan harus pula cukup elastis dalam menghadapi berbagai tantangan perubahan serta perkembangan kondisi perekonomian.

2. *Administrative*

Prinsip *Administrative* meliputi prinsip *certainty*, *convenience* dan *economy*. Prinsip *certainty* dari Seligman pada dasarnya sama dengan prinsip *certainty* (kepastian) dari Adam Smith, yakni bahwa ketentuan-ketentuan dalam undang-undang perpajakan haruslah jelas. Ketidakjelasan dalam undang-undang perpajakan oleh Seligman dikatakan sebagai suatu undang-undang yang buruk...*unless a tax law is certain in its provisions, it is a bad law*.

Prinsip *Convenience* berhubungan dengan pernyataan-pernyataan tentang bagaimana pajak itu dibayar, kapan harus dibayar, kemana harus dibayarkan dan dalam kondisi yang bagaimana pajak itu dibayar.

Prinsip *Economy* sama dengan prinsip *efficiency* dari Adam Smith, yakni bahwa biaya-biaya untuk memungut pajak harus lebih rendah dari pajak yang dipungut.

3. *Economic*

Prinsip *Economic* dijabarkan dalam dua prinsip, yakni *innocuity* dan *efficiency*. Yang dimaksud dengan prinsip *innocuity* ialah bahwa hendaknya proses pemungutan pajak tidak menimbulkan hal-hal yang destruktif. Artinya beban pajak yang dipikul oleh para Wajib Pajak jangan sampai menghalang-halangi perekonomian bangsa, menghambat produksi atau mencegah investasi. *Other thing being equals*, kata

²¹ Nurmantu, Safri, *Ibid.*, hal 90-95

Seligman. Artinya walaupun pajak dipungut, tetapi proses kemajuan perekonomian masyarakat tetap sama, tidak berhenti apalagi mundur. Dengan prinsip *efficiency* dimaksudkan supaya sistem perpajakan suatu negara mampu untuk mencapai hasil-hasil yang diinginkan. Artinya sistem perpajakan itu secara praktis dapat dengan mudah dilaksanakan, sehingga penerimaan yang diharapkan dari pajak dapat tercapai. Banyak pajak yang mungkin dalam segi-segi tertentu dianggap baik, tetapi sangat sulit dilaksanakan.

4. *Ethical*

Prinsip *Ethical* meliputi dua hal, yakni *Uniformity* dan *Universality*. Yang dimaksud dengan *Uniformity* (kesamaan, keseragaman) atau *Equality of taxation* (persamaan dalam perpajakan), bukanlah salah satu keadilan yang mutlak seperti dalam perhitungan dengan angka, misalnya 6 dibagi 2 menjadi 3, melainkan suatu keadilan sebanding yang relative (*relatively proportional equality*). Kata *uniformity* menggambarkan kesamaan, perlakuan yang sama terhadap para pembayar pajak.

Sementara itu hal kedua dari prinsip *Ethical* menurut Seligman adalah *Universality*, yang menghendaki perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak. Pembebasan apajak (*tax exemption*) yang diberikan oleh undang-undang harus meliputi semua Wajib Pajak, dan tidak boleh hanya ditujukan atau dinikmati oleh segolongan Wajib Pajak saja, baik berdasarkan suku, kelas, ras, agam maupun kebangsaan. Pembebasan pajak untuk golongan masyarakat tertentu menimbulkan distorsi ekonomi.²²

Peneliti berpendapat bahwa pendapat dari dua ahli di atas yakni Fritz Neumark dan E.R.A Seligman merupakan pengembangan dari asas pemungutan pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith. Beberapa asas pemungutan pajak yang disampaikan oleh Adam Smith diaplikasikan juga di dalam asas pemungutan pajak yang disampaikan oleh kedua peneliti tersebut. Sementara itu penambahan asas pemungutan pajak hanya pada prinsip kecukupan (*adequacy*) dan prinsip keluwesan (*adaptability/ Elasticity*) yang ada pada asas *revenue productivity* (Neumark) dan *Fiscal* (Seligman) Perbandingan asas pemungutan dari ketiga ahli di atas disampaikan pada table 2.1. di bawah ini.

²² Nurmantu, Safri, *Ibid*, hal 85-90

Tabel 2.1.
Perbandingan Asas Pemungutan Pajak

No	Adam Smith	Fritz Neumark	E.R.A Seligman
1	<i>Equality</i>	<i>Social Justice</i>	<i>Ethical</i>
2	<i>Certainty</i>	<i>Ease of Administration and compliance</i>	<i>Administrative</i>
3	<i>Convenience</i>		
4	<i>Economy</i>	<i>Economic goals</i>	<i>Economic</i>
5		<i>Revenue productivity</i>	<i>Fiscal</i>

2.3. Jenis-Jenis Pajak

Berdasarkan faktor yang sangat dominan untuk menentukan timbulnya kewajiban pajak, Prof Adriani sebagaimana dikutip Sukardji, pajak dibedakan menjadi:

1. Pajak Subjektif

Suatu jenis pajak yang kewajiban pajaknya pertama-tama ditentukan keadaan subjektif dari subjek pajak walaupun untuk menentukan timbulnya kewajiban membayar pajak tergantung pada keadaan objek pajaknya. Jenis pajak yang termasuk dalam pajak ini adalah Pajak Penghasilan.

2. Pajak Objektif

Suatu jenis pajak yang kewajiban pajaknya pertama-tama ditentukan oleh keadaan objek pajaknya. Keadaan subjektif subjek pajak tidak relevan untuk ikut dipertimbangkan. Jenis pajak yang termasuk dalam pajak ini adalah Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Pertambahan Nilai dan lain sebagainya.²³

Jika memperhatikan undang-undang pajak yang berlaku di Indonesia, diketahui bahwa di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan kondisi subjek pajak merupakan hal yang menentukan, misalkan apakah seseorang merupakan subjek pajak dalam negeri atau bukan. Pencantuman aturan terkait dengan subjek pajak berada di pasal-pasal awal, sedangkan kriteria objektif diatur di dalam pasal-pasal setelahnya. Sebaliknya, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai mencantumkan kondisi objek pajak berada di pasal-pasal awal sedangkan kriteria subjektif tidak terlalu diperhatikan dan diperinci di pasal-pasal setelahnya.

²³ Sukardji, Untung, Pajak Pertambahan Nilai, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, hal 3

Selain berdasarkan faktor yang sangat dominan untuk menentukan timbulnya kewajiban pajak, berdasarkan mekanisme pemotongannya, pajak terbagi menjadi Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung. Menurut Sukardji untuk membedakan pajak langsung dari pajak tidak langsung adalah dengan memperhatikan adanya 3 (tiga) unsur, yaitu

1. Penanggungjawab pajak, adalah orang yang secara formil yuridis diharuskan melunasi pajak, bila padanya terdapat faktor/kejadian yang menimbulkan sebab untuk dikenakan pajak
2. Penanggung pajak adalah orang yang dalam faktanya dalam arti ekonomis memikul beban pajak
3. Pemikul beban pajak adalah orang yang menurut pembuat undang-undang harus memikul beban pajak (*destinataris*).²⁴

Jika ketiga unsur tersebut terdapat pada seseorang atau satu badan, maka pajak tersebut adalah pajak langsung. Dan jika terpisah artinya unsur-unsur tersebut berada pada lebih dari satu orang, maka pajak tersebut adalah pajak tidak langsung.

Ben Terra dalam memandang apakah suatu pajak merupakan pajak langsung atau tidak langsung dengan memperhatikan pengalihan pembebanan pajak dan dampaknya pada harga. Menurut Terra perbedaan pajak langsung dan pajak tidak langsung disampaikan sebagai berikut:

*Indirect taxes are fully shifted forward to the consumer and thus are fully reflected in the sales price. Direct taxes are fully shifted backward to the producer and thus have no price effect whatsoever.*²⁵

2.4. Pajak atas Konsumsi

Di dalam definisi pajak secara umum di atas tidak dijelaskan mengenai peristiwa-peristiwa yang menyebabkan seseorang dikenakan pajak. Oleh sebab itu setiap negara berhak menetapkan peristiwa-peristiwa apa saja yang menyebabkan seseorang dikenakan pajak. Untuk pajak langsung dalam hal ini adalah Pajak Penghasilan, peristiwa yang menyebabkan seseorang dikenakan pajak adalah adanya tambahan kemampuan ekonomis atau *accretion theory*. Pengenaan pajak yang tidak didasarkan adanya tambahan kemampuan ekonomis, seperti pajak atas konsumsi, tetap dipungut oleh negara berlandaskan teori asas daya beli

²⁴ Sukardji, Untung, *Ibid*, hal 4

²⁵ Terra, Ben, *OpCit*, hal 12

sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya. Selain itu, alasan penetapan konsumsi sebagai dasar pengenaan pajak diutarakan oleh Thomas Hobbes yang dikutip oleh Schenk dan Oldman adalah sebagai berikut:

Income represents the potential power to consume and consumption represent the exercise of the power by consuming goods and services.

Beberapa pengertian Pajak atas Konsumsi yang disampaikan beberapa ahli:

Sukardji,

Pajak atas konsumsi adalah pajak yang dikenakan atas pengeluaran yang ditunjukkan untuk konsumsi.²⁶

Schenk dan Oldman,

Tax on consumption generally refers to a tax on goods and services that are acquired by individuals for their personal use or satisfaction. It generally does not include goods and services that are physically used or incorporated by business in the production or distribution of goods or in the rendition of services (business inputs).²⁷

Menurut Terra,

A tax on consumption is that the tax is meant to cover the expenditure by private persons and persons comparable to them²⁸

Dari sudut pendekatannya John F. Due dan Ann F. Friedlaender sebagaimana dikutip oleh Sukardji membedakan pajak atas konsumsi menjadi dua, yaitu:

1. Pendekatan langsung- pajak atas pengeluaran (*expenditure tax*), yaitu pajak yang berlaku bagi seluruh pengeluaran untuk konsumsi yang merupakan hasil penjumlahan seluruh penghasilan dikurangi pengeluaran untuk tabungan dan pembelian aktiva.
2. Pendekatan tidak langsung atau pendekatan pajak komoditi, yaitu pajak dikarenakan atas penjualan komoditi yang dipungut terhadap pengusaha yang melakukan penjualan. Pajak ini kemudian dialihkan kepada pembeli selaku pemikul beban pajak.²⁹

Terra membagi tingkat pengenaan dari pajak atas konsumsi ini menjadi dua yaitu *single-stage levies* dan *multiple-stage levies*.³⁰

²⁶Sukardji, Untung, *OpCit*, hal 5

²⁷ Schenk & Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach*, 2006, hal 1

²⁸ Terra, Ben, *OpCit*, hal 5-6

²⁹ Sukardji, Untung, *OpCit*, hal 5

³⁰ Terra, Ben, *OpCit*, hal 21

Istilah *single-stage levies* merujuk pada tahapan produksi atau distribusi yang dikenakan pajak. Di dalamnya terdapat 3 subsistem yang dimungkinkan:

1. *A single stage levy at the manufacturer's level (a manufacturers' tax)*

Pada subsistem ini pajak dikenakan hanya pada tingkat pabrikan. Kelebihan dari subsistem ini adalah jumlah Wajib Pajak relatif sedikit sehingga mudah dibina dan diawasi serta biaya pemungutannya relatif murah.

Kelemahan subsistem ini adalah proses produksi seringkali membutuhkan berbagai jenis produk yang telah melalui beberapa proses produksi sebelumnya. Selain itu tidak seluruh produk yang telah selesai diproduksi dapat dijual langsung kepada konsumen akhir.

2. *A single stage levy at the wholesale level (a wholesale tax)*

Pada subsistem ini yang menjadi pihak *taxable person* adalah pengusaha yang melakukan penyerahan kepada pedagang eceran atau kepada konsumen. Dibandingkan dengan subsistem sebelumnya jumlah wajib pajak lebih besar. Kelebihan dari subsistem ini adalah distorsi terhadap persaingan antara pedagang besar dan pedagang eceran menjadi lebih kecil dibandingkan dengan subsistem sebelumnya. Hal ini disebabkan oleh karena semakin dekat dengan tingkat retailer, semakin mudah menghitung dasar pengenaan pajak yang besarnya pajak adalah prosentase tertentu dari harga eceran.

Kelemahan subsistem ini adalah pertama, netralitasnya tidak terjaga karena atas barang yang sama dapat dikenakan pajak yang berbeda. Kedua, apabila pedagang besar secara langsung menjual barang dagangannya kepada konsumen, pengusaha ini harus meneliti harga jual dan margin profit yang dipakai oleh pedagang eceran. Ketiga subsistem ini tidak mencakup penyerahan jasa, padahal dengan karakter *general*, seharusnya tidak ada perbedaan perlakuan atas barang dan jasa.

3. *A single stage levy at the retailer level (a retail tax)*

Subsistem ini tidak hanya mengenakan pajak atas penyerahan yang dilakukan oleh pedagang eceran, melainkan juga mencakup penyerahan yang dilakukan oleh setiap pengusaha yang melakukan penyerahan langsung kepada konsumen. Kelebihan yang dimiliki adalah beban pajak yang dipikul oleh

konsumen dapat dihitung dengan pas, karena yang digunakan sebagai dasar pengenaan pajak adalah harga jual secara eceran.

Kelemahannya adalah pertama, untuk mengenakan pajak yang benar, diperlukan pembukuan yang tertib dari para wajib pajak. Kedua dikarenakan penjualan kepada pengusaha sepanjang tidak untuk tujuan konsumsi tidak dikenakan pajak, untuk mengawasi hal ini tidaklah mudah. Ketiga, jumlah wajib pajak yang sangat besar sehingga perlu dikelola secara cermat.

Berbeda dengan *single stage levies*, *multi stage levies* mengenakan pajak lebih dari satu tingkatan proses produksi dan distribusi. Dalam hal seluruh tingkatan kegiatan distribusi dan produksi dikenakan pajak, pengenaan ini dikenal dengan *an all-stage tax*. Sedangkan dalam hal tingkatan yang dikenakan pajak tidak seluruh kegiatan produksi dan distribusi, maka pengenaan ini dikenal dengan *a dual stage tax*. *Multi stage levies* terbagi menjadi dua kelompok yakni *cumulative stage levies*, sering disebut *cascade system* dan *Non-cumulative multiple stage levies*.

2.5. Kegagalan Pajak Penjualan sebagai Pajak atas Konsumsi

Menurut Tait salah satu alasan mengapa banyak negara di dunia ini memilih menggunakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagai pajak konsumsi adalah karena ketidakpuasan terhadap Pajak Penjualan.³¹ Pengenaan Pajak Penjualan secara kumulatif pada setiap tingkatan kegiatan ekonomi menyebabkan terjadinya apa yang disebut *cascading effect* yakni suatu kondisi di mana suatu “pajak dikenakan pajak”. Sebagai ilustrasi sebuah pabrik tepung menjual produknya berupa tepung terigu kepada pabrik roti dengan harga Rp 1.000. Dengan pajak penjualan sebesar 10% maka jumlah yang harus dibayar oleh pabrik roti adalah Rp. 1.100. Kemudian pabrik roti menjual produknya kepada toko kue dengan harga Rp. 5.100 (termasuk pajak penjualan Rp. 100 yang dibayarkan kepada pabrik tepung), toko kue akan membayar kepada pabrik roti sebesar Rp. 5.610. Toko roti menjual kepada konsumen Rp. 10.610 dan menambahkan pajak penjualan sebesar Rp. 1.061 sehingga jumlah yang harus dibayarkan konsumen

³¹ Tait, Alan A., Value Added Tax, International Monetary Fund, Washington, DC, 1988, hal 9

sebesar Rp. 11.671. Pemerintah mendapatkan total penerimaan pajak dari transaksi ini sebesar Rp. 1.671 ($100+510+1.061$). Penerimaan ini berasal dari pemajakan atas pajak yang telah dibayarkan pada transaksi sebelumnya, peristiwa inilah yang disebut *cascading effect*.

Dengan tidak adanya pengembalian Pajak Penjualan atas pembelian yang telah dilakukan menyebabkan pihak produsen membebankan Pajak Penjualan tersebut menjadi bagian dari *cost* suatu produk. Semakin banyak jalur yang harus dilewati suatu produk untuk sampai ke konsumen maka semakin tinggi harga produk tersebut dan semakin tinggi penerimaan pajak yang diterima negara. Hal ini dapat disimpulkan bahwa Pajak Penjualan merupakan *cost price factor*.

Bandingkan jika sebuah perusahaan roti yang memiliki usaha yang terintegrasi mulai dari produksi tepung hingga memiliki gerai roti sendiri. Misalkan harga sebuah roti yang siap untuk dijual adalah Rp.10.000, perusahaan tersebut akan memperoleh pembayaran sebesar Rp. 11.000. Dari transaksi ini negara hanya akan memperoleh penerimaan pajak sebesar Rp. 1.000. Perbedaan ini menyebabkan Pajak Penjualan mempengaruhi pola konsumsi konsumen atau tidak netral. Konsumen akan memilih membeli roti dari perusahaan yang terintegrasi dibanding perusahaan yang tidak terintegrasi sebagaimana pada contoh pertama di atas.

Dengan adanya perbedaan Pajak yang harus disetorkan kepada negara berdasarkan contoh di atas, produsen yang usahanya terintegrasi seakan-akan mendapat insentif dari pihak pemerintah. Hal ini akan mendorong produsen lain untuk mengintegrasikan unit usaha yang dimiliki dan akan muncul kecenderungan ke arah konglomerasi dan dapat mengakibatkan tidak adanya spesialisasi dari suatu jenis usaha.

Cnossen, Gale and Holtzblatt dan Zodrow sebagaimana dikutip Ebrill³² mengungkapkan beberapa kelemahan dari penerapan Pajak Penjualan, yaitu:

1. Di dalam penerapannya sulit dipastikan bahwa Pajak Penjualan tidak dikenakan pada faktor-faktor produksi.

³² Ebrill, Liam, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, DC, 2001, hal 23

2. Pembeli cenderung tidak memperhatikan apakah pajak yang telah dipungut oleh pemasok mereka telah benar-benar disetorkan sehingga berpotensi munculnya masalah faktur pajak fiktif.
3. Pajak Penjualan rawan akan praktek penggelapan pajak dikarenakan titik pengenaan pajak hanya berada pada tingkatan ekonomi terakhir.

Sebagai sebuah pajak konsumsi Pajak Penjualan mewajibkan penjual untuk memungut pajak atas setiap penjualan yang terjadi dari setiap pihak yang membeli, tanpa memperhatikan apakah barang atau jasa tersebut akan dikonsumsi atau akan digunakan sebagai faktor produksi. Hal ini menimbulkan distorsi di masyarakat.

Dengan kenyataan bahwa tidak adanya pengembalian pajak atas barang atau jasa yang diperoleh sebagai faktor produksi membuat pihak pembeli merasa tidak berkepentingan untuk mengetahui apakah pajak yang telah dibayarkan benar-benar disetor ke kas negara. Hal ini menimbulkan potensi kerawanan penggelapan pajak dan bukti pembayaran pajak fiktif.

2.6. Pajak Pertambahan Nilai

Beberapa ahli memberikan pengertian tentang Pajak Pertambahan Nilai atau *Value Added Tax* sebagai berikut:

Schenk dan Oldman,

*Value Added Tax is used to describe a type of multistage sales tax imposed on goods and services that is collected in chunk at each stage of production and distribution of goods or the rendition of service in proportion to the value added by each tax paying firm.*³³

Crumbley, Friedman, Anders,

*A tax imposed at each step in the production process, levied upon the difference between the purchase cost of the asset to the taxpayer and the price at which it may be sold – the value added to it*³⁴

Bird & Gendron,

³³ Schenk & Oldman, *OpCit*, hal 1

³⁴ Crumbley, Friedman, & Anders, *Dictionary of Tax terms*, Baron's Educational Series USA, 1994 hal 322

A broad-based tax levied at multiple stages of production [and distribution] with – crucially – taxes on inputs credited against taxes on output. That is, while sellers are required to charge the tax on all their sales, they also can claim a credit for taxes that they have been charged on their inputs. The advantage is that revenue is secured by being collected throughout the process of production (unlike retail sales tax) but without distorting production decisions (as a turn over tax does)³⁵

Memperhatikan beberapa pengertian *Value Added Tax (VAT)* atau Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di atas dapat diketahui bahwa pajak ini bukanlah suatu jenis pajak baru. Pajak ini merupakan salah satu bentuk pajak penjualan sebagaimana yang telah dijelaskan di atas. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Musgrave berikut ini:

The value-added tax is not genuinely new form of taxation, but merely a sales tax which is administered in a different form.³⁶

Dengan adanya mekanisme pengembalian pajak yang telah dipungut atas pembelian dalam rangka memproduksi suatu barang atau jasa, menempatkan pajak ini di dalam kategori pajak penjualan *Non-cumulative multiple stage levies*. Beberapa kesamaan karakter yang melekat pada pajak ini dapat terlihat, diantaranya, pengenaan pajaknya dilakukan pada saat terjadinya penjualan atau penyerahan dari pihak produsen ke pihak konsumen. Perbedaannya adalah VAT atau PPN dikenakan kepada “konsumen yang sesungguhnya”, dalam arti PPN dibebankan kepada pihak yang tidak lagi melakukan proses produksi atau *value added activity* atas pembelian yang telah dilakukan. Hal ini dijelaskan oleh Bickley sebagai berikut:

A value-added tax is a tax levied at each stage of production, on firms' value added. The value added of a firm is the difference between a firm's sales and a firm's purchases of inputs from other firms. In other words, a firm's value added is simply the amount of value a firm contributes to a good or service by applying its factors of production (land, labor, capital, and entrepreneurial ability)./2/ Another method of calculating a firm's value added is to total the firm's payment to its factors of production³⁷

³⁵ Bird & Gendron, *The Vat in Developing and Transitional Countries*, Cambridge, 2007, hal 54

³⁶ Musgrave, Richard A, and Peggy B. Musgrave.. *Public Finance in Theory and Practice*.. Mc Graw Hill Book Company, Singapore 1984

³⁷A hybrid VAT System in the European Union: Michael Tumpel: 2007: www.taxnotesinternational.org

Di dalam prakteknya pajak penjualan ini mempunyai beberapa istilah diantaranya *Goods and Service Tax* dan *Value Added Tax*. Dari kedua istilah tersebut *Value Added Tax* dianggap lebih mewakili pajak penjualan ini. Thuronyi menjelaskan mengenai penggunaan istilah *Value Added Tax* sebagai berikut

The name Value Added Tax is not universal term. The terms exist in two English form: "value added tax" and "value-added tax". Both represent a translation of the original french term (taxe sur la valeur ajoutée), and it might be argued that "added value tax" would be the nearest version, but this is not used.

The term VAT is preferred to "goods and services tax" or other names because it most accurately reflects the unique nature of this tax.³⁸

Meskipun yang menjadi obyek dari *Value Added Tax* adalah hanya pada *value added*-nya namun pada kenyataan yang menjadi obyek dari pajak ini adalah nilai pengeluaran untuk keperluan konsumsi sebagaimana disampaikan Tumpel:

VAT is not intended to be a tax on value added but rather a tax on consumption. More precisely, VAT is a tax on the expenditure of income or capital to acquire goods or service for consumption or use for other than business purposes.³⁹

2.7. **Legal Character Pajak Pertambahan Nilai**

Di dalam bukunya *Sales Taxation The case of Value Added Tax in the European Community* Terra menjelaskan mengenai pengertian *legal character* sebagai berikut:

The legal character of a tax may be defined as features (or the nature) of a tax that (ought to) to have consequences in iure⁴⁰

Pengertian ini dimaksudkan untuk menjelaskan bahwa *legal character* adalah suatu karakter dasar (*nature*) dari suatu jenis pajak. Lebih lanjut, Terra berpendapat bahwa *legal character* memiliki fungsi sebagai acuan dalam menemukan jawaban atas suatu permasalahan yang dihadapi dalam mengaplikasikan suatu jenis pajak. Berikut kutipan pendapatnya:

³⁸ Thuronyi, Victor, *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington D.C., 1996, hal 4

³⁹ VAT: Concepts, Experiences and Issues: James M. Bickley :1990: www.taxnotesinternational.org

⁴⁰ Terra, Ben, *OpCit* hal 5

The concept of the legal character as a guiding principle is not only a matter of a posteriori concern; once a tax has been introduced, unresolved question should be answered by searching the very nature of the tax, again unless political decisions-for example notable from preparatory works-compel deviation from the character of the tax.

The legal character also ought to be a matter of fortiori concern; when designing a tax it should be the guiding principle, without becoming an unberable bodice.⁴¹

Dalam penjelasannya mengenai pengertian *legal character* di atas, Terra tetap membuka kemungkinan bahwa di dalam menerapkan PPN di dalam suatu negara memerlukan suatu aturan yang melibatkan aktivitas politis. Namun setidaknya dalam hal penyusunan aturan dalam menerapkan PPN keberadaan *legal character* ini dapat dijadikan sebagai suatu panduan baik dalam penyusunan aturan baru atau aturan perubahan.

Memperhatikan definisi Pajak Pertambahan Nilai yang disampaikan Musgrave di atas, dimana PPN merupakan pajak penjualan yang diadministrasikan berbeda, Terra menjelaskan *legal character* yang melekat pada pajak ini sebagai *general indirect tax on consumption*⁴² yang terdiri dari unsur-unsur sebagai berikut:

1. *General Tax*

Pajak ini dikenakan atas seluruh pengeluaran pribadi (*private expenditure*), baik untuk barang maupun untuk jasa. Jika memperhatikan undang-undang PPN dan PPnBM dapat diketahui bahwa objek yang dikenakan PPN adalah atas barang dan jasa, sehingga dalam hal ini *legal character* ini diadopsi oleh undang-undang yang berlaku di negara ini.

2. *Equality*

Pajak ini dikenakan atas seluruh kegiatan konsumsi barang dan/atau jasa baik yang diproduksi di dalam negeri maupun yang diproduksi di luar negeri. Adopsi dari *legal character* ini dapat terlihat dari dikenakannya konsumsi barang dan/atau jasa baik yang berasal dari dalam negeri maupun yang berasal dari luar negeri. Hal ini dapat terlihat dari istilah “penyerahan dan pemanfaatan atau impor”. Jika suatu barang dan/atau jasa yang akan

⁴¹ Terra, Ben, *Ibid* hal 7-8

⁴² Terra, Ben, *Ibid* hal 8

dikonsumsi berasal dari dalam negeri maka istilah “penyerahan” yang digunakan, sedangkan jika suatu barang dan/atau jasa yang akan dikonsumsi berasal dari luar negeri maka istilah yang digunakan adalah “pemanfaatan” untuk barang tidak berwujud atau jasa dan “impor” untuk barang.

3. *Consumption*

Pajak ini dikenakan atas kegiatan konsumsi. Dengan karakternya sebagai suatu pajak atas konsumsi, maka bagi pengusaha kena pajak yang melakukan pengeluaran dalam rangka pembelian yang tidak bersifat konsumtif PPN yang telah dibayarkan dapat dikembalikan melalui mekanisme pengkreditan. Mekanisme pengkreditan PPN yang telah dibayarkannya ini dikenal dengan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan yang di dalam Undang-Undang PPN dan PPnBM diatur di dalam Pasal 9.

4. *Indirect*

Sebagai salah satu jenis pajak tidak langsung, terjadi pemisahan dalam hal pihak yang bertanggung jawab menyetorkan ke Kas Negara dengan pihak yang menjadi penanggung beban pajaknya. Pihak penjual selaku pihak yang memungut pajak, berkewajiban untuk menyetorkan hasil pemungutannya ke Kas Negara. Jika terjadi penyimpangan maka pihak pertama yang akan dimintakan pertanggungjawaban adalah pihak penjual.

Pihak pembeli merupakan pihak yang membayarkan PPN terkait dengan pembelian yang dilakukannya. Dikarenakan nilai PPN tercermin di dalam harga yang harus dibayar oleh pembeli menegaskan bahwa pada dasarnya yang menanggung beban pemajakan adalah pihak pembeli. Sepanjang telah dapat dibuktikan bahwa pembeli telah melakukan pembayaran pajak, maka pembeli tidak lagi dapat dimintakan pertanggungjawabannya. Hal ini dijamin di dalam undang-undang pajak yang berlaku di Indonesia, yaitu Pasal 33 perubahan kedua Undang-Undang KUP tahun 2000 yang berbunyi:

Pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya bertanggungjawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar.

yang kemudian ketentuan ini dihapuskan dari perubahan ketiga Undang-Undang KUP tahun 2007 dan dipindahkan di dalam Pasal 16F perubahan ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM sehingga berbunyi:

Pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa Pajak telah dibayar.

2.8. Jenis-Jenis Pajak Pertambahan Nilai

Beberapa dasar pengklasifikasian Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana disampaikan Terra adalah berdasarkan perlakuan atas pembelian barang modal dan metode yang digunakan dalam rangka menghitung kewajiban pajaknya.

Berdasarkan perlakuan pengkreditan Pajak Masukan atas pembelian barang modal terdapat tiga jenis Pajak Pertambahan Nilai yakni *consumption type*, *income type* dan *product type*.⁴³ Pada *consumption type* Pajak Pertambahan Nilai atas seluruh pembelian yang digunakan untuk produksi dapat dikurangkan dalam menghitung “nilai tambah”. Dasar pengenaan pajak dikenakan hanya pada konsumsi pribadi dan jika seluruh penyerahan yang dilakukan adalah penyerahan yang terutang pajak, maka jumlah Dasar Pengenaan Pajak sama dengan jumlah pengeluaran untuk konsumsi pribadi.

Untuk *income type* Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan untuk perolehan barang modal tidak dapat dikurangkan sekaligus pada periode pembelian, melainkan dikurangkan melalui penyusutan tahunan. Istilah *income type* digunakan karena jumlah dasar pengenaan pajak ini adalah sama dengan jumlah penghasilan/*income* yang diterima seseorang.

Jenis ketiga, *product type*, tidak mengizinkan Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan pada saat perolehan barang modal dikurangkan dalam menghitung “nilai tambah”. Hal ini mengakibatkan atas kegiatan investasi barang modal akan dikenakan pajak dua kali, yakni saat pembelian dan saat produk yang diproduksi dijual ke konsumen.

⁴³ Terra, Ben, *Ibid*, hal 31

Memperhatikan penerapan pengkreditan Pajak Masukan yang diatur di dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN dan PPnBM) s.t.d.t.d Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 khususnya Pasal 9, Peneliti baru dapat mengidentifikasi jenis PPN yang diterapkan di Indonesia adalah *consumption type* pada perubahan kedua dan ketiga UU PPN dan PPnBM. Karena pada perubahan kedua dan ketiga undang-undang ini, ditamhakkannya ayat (2a) di dalam Pasal 9 yang memungkinkan pengkreditan Pajak Masukan sebelum seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan.

2.9. Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai

Tait membagi cara menghitung Pajak Pertambahan Nilai menjadi dua yakni *direct methods* dan *indirect method*. Di dalam *direct methods* melibatkan perhitungan langsung dalam menghitung besaran nilai tambah. Ada dua metode yang termasuk di dalam *direct methods* yakni *substraction method* dan *addition method*.

Pada *substraction method* pembelian barang dan jasa dikurangi dengan nilai penjualan dalam suatu periode, sedangkan pada *addition method* melibatkan pejumlahan seluruh elemen yang mempengaruhi nilai tambah. Karena laba secara normal merefleksikan penyusutan aktiva, metode ini akan lebih cocok untuk jenis *income type*.

Di dalam *indirect method*, atau *tax credit method* atau *invoice method*, kewajiban Pajak Pertambahan Nilai suatu perusahaan dihitung dengan mengurangkan Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan terkait pembelian dengan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang terkait dengan Penjualan yang dilakukan. Apabila dirumuskan dalam persamaan maka penghitungan Pajak Pertambahan Nilai di atas dapat disajikan sebagai berikut:⁴⁴

⁴⁴ Tait, Alan A, *OpCit*, hal 4

Tabel 2.2.
Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai (Alan A. Tait)

No	Method	Addition	Substraction
1	<i>Direct Method</i>	tarif x (gaji+laba)	tarif x (<i>output-input</i>)
2	<i>Indirect Method</i>	(tarif x gaji) + (tarif x laba)	(tarif x <i>output</i>) – (tarif x <i>input</i>)

Memperhatikan rumus di atas, diketahui bahwa cara menghitung besaran Pajak Pertambahan Nilai yang diterapkan di Indonesia adalah *indirect-substraction method* dengan menggunakan faktur pajak atau *tax invoice* dalam pelaksanaan administrasi penghitungan Pajak Pertambahan Nilai.

2.10. Kelebihan dan Kekurangan dari Pajak Pertambahan Nilai

2.10.1. Kelebihan dari Pajak Pertambahan Nilai

Beberapa kelebihan dari Pajak Pertambahan Nilai menurut Terra adalah:⁴⁵

1. *Fiscal Advantages*

Setiap orang yang menjaga kelangsungan hidupnya akan terkena pajak meskipun mereka tidak memiliki penghasilan atau memiliki kekayaan. Hal ini jika dilihat dari sudut pandang fiskal adalah hal yang positif karena negara akan tetap memperoleh penerimaan pajak dari rakyatnya meskipun rakyat tersebut tidak penghasilan lagi. Oleh karena itu meskipun secara prosentase tarif yang dikenakan relatif kecil namun menghasilkan penerimaan negara yang cukup tinggi.

Selain itu untuk mendapatkan tambahan penerimaan negara, merupakan hal yang mudah untuk menaikkan tarif Pajak Pertambahan Nilai dan penerimaan pajak dari sektor ini cenderung tidak berfluktuasi.

2. *Psychological Advantages*

Penerimaan yang tinggi dari sektor ini didapatkan tanpa disadari oleh masyarakat. Hal ini disebabkan pajak ini “tersembunyi” di dalam harga barang. Bagi sebagian pihak “penyembunyian ini” dipandang sebagai salah satu kelebihan yang dimiliki Pajak Pertambahan Nilai; menghindari perselisihan atau penolakan jika terjadi kenaikan tarif.

⁴⁵ Terra, Ben, *OpCit*, hal 33

3. *Economic Advantages*

Pajak Pertambahan Nilai bersifat netral terkait pilihan menabung atau melakukan konsumsi. Keputusan untuk menabung atau melakukan konsumsi hanya akan berpengaruh pada perbedaan waktu penerimaan pajak. Untuk “nilai” uang yang akan diterima tidak akan berpengaruh karena dengan menabung uang yang seharusnya dikonsumsi sekarang akan disesuaikan dengan adanya penghasilan bunga bank.

2.10.2. Kekurangan dari Pajak Pertambahan Nilai

Memperhatikan bahwa Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi maka besarnya beban pajak yang harus ditanggung oleh seseorang tergantung dari pola konsumsi yang dimilikinya. Dengan menggunakan tarif tunggal, pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dirasakan tidak memenuhi syarat keadilan dari suatu jenis pajak karena rasio konsumsi terhadap penghasilan cenderung turun seiring dengan peningkatan penghasilan yang diterima oleh seseorang. Dengan kata lain Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak regresif.

Untuk menanggulangi dampak regresif ini dan dalam rangka memenuhi syarat keadilan, banyak negara menggunakan alternatif pengecualian pengenaan pajak atas suatu komoditas dan jasa dan penggunaan tarif nol persen. Tapi kondisi ini juga memberikan dampak negatif terhadap biaya administrasi yang harus ditanggung. Jika memperhatikan karakter *general* yang melekat pada PPN, pengecualian ini berdampak pada pergeseran *legal character* ini. Karena jika secara teoritis PPN dikenakan atas seluruh konsumsi yang dilakukan atas barang dan/atau jasa, pengecualian ini membuat beberapa jenis barang dan/atau jasa, maka Pemerintah harus mengeluarkan biaya tambahan dalam pengawasan transaksi konsumsi yang terjadi. Jika jenis barang dan/atau jasa yang tidak dikenakan PPN ini semakin banyak maka PPN yang berlaku menjadi tidak netral, karena perilaku konsumsi masyarakat akan dipengaruhi oleh kondisi ini.

Selain penjelasan di atas, dampak pengecualian pengenaan Pajak terhadap beberapa produk dan jasa juga berimbas pada sifat PPN yang seharusnya mengurangi *cascading effect*. . Jika suatu negara memberlakukan pengecualian pengenaan Pajak terhadap beberapa produk dan jasa, maka terhadap Pajak

Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan pada saat melakukan pembelian faktor produksi tidak dapat dikreditkan. Tidak dapat dikreditkannya Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan pada saat pembelian dikarenakan mekanisme pengalihan Pajak Pertambahan Nilai kepada konsumen akhir sebagaimana umumnya tidak terjadi. Ketika konsumen melakukan pembelian atas produk atau jasa yang dikecualikan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka di dalam harga yang dibayarkan kepada penjual tidak terdapat pajak yang akan disetorkan ke kas negara. Skema untuk transaksi pada dasarnya hampir sama dengan skema transaksi untuk kegiatan reklamasi sebagaimana telah digambarkan pada bab sebelumnya. Kondisi transaksi ini akan mengakibatkan Pajak Pertambahan Nilai merupakan *cost price factor* sehingga akan menimbulkan *cascading effect*.

2.11. Pengkreditan Pajak Masukan

Salah satu penyebab berkembangnya penerapan VAT atau Pajak Pertambahan Nilai pada negara-negara di dunia ini adalah karena pajak ini bukan merupakan *cost price factor*. Pajak ini tidak mempengaruhi harga jual. Harga jual ditentukan berdasarkan nilai tambah yang diinginkan oleh perusahaan, di mana di dalamnya tidak termasuk unsur pajak. Tidak dimasukkannya unsur pajak di dalam nilai tambah sehingga tidak mempengaruhi harga jual, disebabkan pajak yang telah dibayar pada saat proses produksi atau menghasilkan nilai tambahan sehingga tercermin di dalam harga jual, dapat diminta kembali melalui mekanisme pengkreditan. Metode pengembalian Pajak Pertambahan Nilai dilakukan dengan cara memperhitungkan Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayarkan dengan Pajak Pertambahan Nilai yang telah dipungut seiring dengan penyerahan yang dilakukan.

2.11.1. Syarat Umum Pengkreditan Pajak Masukan

Schenk dan Oldman menjelaskan syarat umum dalam melakukan pengkreditan Pajak Masukan sebagai berikut:

*Generally, a registered (or taxable) person can claim credit for input tax on acquisitions (imports and domestic purchases) of goods and services used in connection with taxable supplies.*⁴⁶

Dari penjelasan di atas terdapat beberapa hal penting yang menjadi perhatian terkait pengkreditan Pajak Masukan, yaitu:

a. Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Persons*)

Thuronyi

*A person within the scope of VAT is usually described as a taxable person.*⁴⁷

Dengan *legal character* yang melekat pada Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak tidak langsung (*indirect tax*) menyebabkan unsur-unsur pemajakan seperti penanggungjawab pajak, penanggung pajak, dan destinataris tidak dipikul oleh seorang subjek pajak sekaligus. Oleh karena itu diperlukan suatu penetapan mengenai subjek pajak dengan nomor identifikasi terpisah dalam rangka administrasi Pajak Pertambahan Nilai (*Person Liable for Tax*) yang di Indonesia dikenal dengan Pengusaha Kena Pajak atau *taxable persons*.

Jika memperhatikan undang-undang perpajakan yang berlaku di Indonesia telah dikenal dengan istilah Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP). Nomor ini secara administrasi terpisah dari Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Hal ini disebabkan dapat saja terjadi seorang Wajib Pajak dalam menjalankan kegiatannya tidak terkait dengan penyerahan yang terutang PPN. Selain itu dapat saja terjadi seorang Wajib Pajak yang melakukan kegiatan yang terkait dengan penyerahan yang terutang PPN namun tidak memiliki NPPKP karena Wajib Pajak tersebut termasuk ke dalam kategori pengusaha kecil.

b. Penyerahan Terutang Pajak (*Taxable Supply*)

Thuronyi

*A "taxable supply" is a supply or transaction on which VAT is imposed.*⁴⁸

Sebagaimana telah disampaikan sebelumnya, bahwa dengan adanya dampak negatif berupa regresivitas yang salah satunya adalah dengan ditetapkannya

⁴⁶ Schenk & Oldman, *OpCit*, hal 144

⁴⁷ Thuronyi, Victor, *OpCit*, hal 32

⁴⁸ Thuronyi, Victor, *Ibid*, hal 32

barang-barang dan jasa-jasa tertentu yang tidak dikenakan pajak, menyebabkan pihak-pihak yang menyerahkan barang dan jasa tersebut dikategorikan melakukan penyerahan tidak terutang pajak. Atas PPN Masukan terkait perolehan barang dan jasa yang digunakan untuk proses produksi yang menghasilkan penyerahan yang tidak terutang pajak tidak dapat dikreditkan. Schenk dan Oldman bahkan berpendapat bahwa apabila seorang Pengusaha Kena Pajak yang melakukan dua jenis penyerahan, yakni penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN, dimana atas Pajak Masukan yang dimilikinya tidak dapat ditelusuri secara pasti terkait penyerahan yang mana, maka Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan.

Some acquisitions are treated as personal consumption or represent such an inseparable aggregate of personal and business use that they are treated as non business and therefore, in order to reduce the opportunities for tax abuse VAT on those acquisitions is not creditable.⁴⁹

Sementara itu terkait pengkreditan Pajak Masukan, UU PPN dan PPnBM yang berlaku mengatur mengenai larangan pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN. Berbeda dengan yang telah disampaikan Schenk dan Oldman di atas, UU PPN dan PPnBM masih memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan dalam hal seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan dua jenis kegiatan penyerahan sekaligus yaitu penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN dan Pajak Masukan yang dimilikinya tidak dapat ditelusuri untuk penyerahan yang mana.

2.11.2. Jenis Perolehan yang dapat Dikreditkan

Sebagai suatu Pajak Konsumsi, PPN bertujuan mengenakan pajak atas kegiatan konsumsi. Dalam hal terjadi seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pembelian yang dimaksudkan untuk dikonsumsi sehingga tidak digunakan dalam proses produksi, PPN yang telah dibayarkan olehnya tidak dapat dikreditkan. Sementara itu Pajak Masukan terkait perolehan yang digunakan dalam proses produksi dapat dikreditkan. Barang dan/atau jasa yang digunakan di dalam proses

⁴⁹ Schenk & Oldman, *OpCit*, hal 144

produksi disebut oleh Schenk dan Oldman sebagai *intermediate goods and services*, yang dijabarkan oleh mereka sebagai berikut:

*Intermediate goods and services are goods and services that are purchased to produce other goods and services and are not used for personal consumption.*⁵⁰

Selisih dari nilai penyerahan dengan nilai perolehan disebut dengan istilah “nilai tambah” atau *value added*. Jika diartikan secara harafiah maka *Value Added Tax* dapat diartikan sebagai pajak yang dikenakan atas “nilai tambah” atau *Tax imposed on value added* dari perusahaan. Aaron mendefinisikan *value added* sebagai berikut:

*Value added is the difference between the value of a firm's sales and the value of the purchased material inputs used in producing goods sold.*⁵¹

Definisi di atas sesuai dengan rumusan perhitungan Pajak Pertambahan Nilai yang telah disampaikan oleh Tait di atas.

Memperhatikan kedua definisi di atas, Peneliti melihat adanya persamaan dengan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang tertuang di dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM. Hanya saja di dalam aturan tersebut disajikan tidak segamblang kedua definisi di atas.

2.11.3. Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pra Produksi

Apabila diperhatikan pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan dalam hal Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak adalah Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan produksi. Hal ini sesuai dengan sifat dari PPN sebagai pajak tidak langsung yang mengalihkan beban pemajakannya kepada konsumen atau pembeli. Dengan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan, PPN yang telah dibayarkan oleh Pengusaha Kena Pajak dalam rangka pembelian atau perolehan barang dan/atau jasa yang digunakan di dalam proses produksi akan di-*reimburse* dengan PPN yang dipungutnya pada saat barang yang telah selesai diproduksi terjual kepada konsumennya.

⁵⁰ Schenk & Oldman, *Ibid*, hal 21

⁵¹ Aaron, Henry, *VAT Experiences of Some European Countries*, Kluwer Law and Taxation, Netherland, 1982 hal 14

Biasanya mekanisme pengkreditan Pajak Masukan ini menggunakan media laporan PPN yang wajib diserahkan oleh Pengusaha Kena Pajak dalam jangka waktu yang telah ditetapkan. Undang-undang perpajakan yang berlaku di Indonesia mengatur mengenai kewajiban pelaporan kegiatan Pengusaha Kena Pajak, yakni setiap bulan.

Dalam proses pelaporannya, Pengusaha Kena Pajak akan lebih mudah mengakomodir syarat umum pengkreditan Pajak Masukan apabila kegiatan usaha pengusaha tersebut telah berjalan secara normal. Artinya, waktu perolehan dan penyerahan terjadi dalam jangka waktu yang berdekatan. Sementara itu bagaimana perlakuan Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak yang belum berjalan secara normal, seperti pada saat awal berdirinya suatu usaha atau masa pra produksi? Dimana dapat terjadi perbedaan jangka waktu yang cukup signifikan antara Pajak Masukan sehubungan dengan perolehan barang dan/atau jasa yang digunakan dalam proses produksi dengan penyerahan barang hasil produksinya kepada konsumen.

Schenk dan Oldman berpendapat bahwa dalam hal seorang Pengusaha Kena Pajak baru menjalankan usahanya tidak dapat dipungkiri pengusaha tersebut telah melakukan perolehan yang menyebabkan dirinya memiliki Pajak Masukan. Jika berpegang teguh pada syarat umum pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana yang telah disampaikan di atas, maka atas Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi dapat dikreditkan sepanjang perolehan tersebut terkait langsung dengan penyerahan yang terutang PPN.

Namun Schenk dan Oldman juga mempertimbangkan dampak positif dan negatifnya atas pengkreditan Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi ini. Apabila Pajak Masukan ini diperbolehkan dikreditkan, maka terbuka peluang untuk penggelapan PPN yang telah dibayarnya melalui mekanisme pengkreditan Pajak Masukan tanpa disertai kepastian kapan PPN yang dipungutnya sehubungan dengan kegiatan penyerahannya akan terjadi. Namun apabila Pajak Masukan atas kegiatan ini tidak dapat dikreditkan maka PPN yang diterapkan akan bersifat tidak netral. Karena dengan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan tersebut akan menimbulkan biaya bagi Pengusaha Kena Pajak.

Undang-undang PPN dan PPnBM telah mengakomodir masalah ini sejak perubahan kedua pada tahun 2000 dengan penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9. Kemudian pada perubahan ketiganya terjadi perubahan bunyi ayat (2a) yang pada awalnya mengizinkan atas seluruh perolehan sepanjang terkait dengan kegiatan usaha, menjadi mengizinkan hanya atas perolehan Barang Modal. Untuk mengurangi dampak negatifnya, pada perubahan ketiga undang-undang ini pun ditambahkan penetapan jangka waktu pra produksi yang memberikan sanksi bagi Pengusaha Kena Pajak pengembalian Pajak Masukan yang telah dikreditkannya dalam hal terjadi gagal produksi.

2.11.4. Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi

Tidak jauh berbeda dengan pra produksi, dapat terjadi suatu kondisi di mana seorang Pengusaha Kena Pajak masih memiliki Pajak Masukan ketika usahanya akan berakhir. Untuk menjawabnya Schenk dan Oldman menggunakan contoh sebagai berikut:

Deductions available if a person ceases to conduct a restaurant business but is obliged to pay rent on the restaurant premises after the business closes, as required under a non-termination clause in the lease. The ECJ held that the input VAT was deductible until the lease expired. The deductions would not be available if the leased property were converted to a private purpose.⁵²

Undang-undang PPN dan PPnBM yang telah disahkan di Indonesia belum pernah memberikan pengaturan mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi. Hal inilah yang akan Peneliti coba teliti, apakah dengan memperhatikan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang ada sekarang sudah dapat menjawab permasalahan ini.

2.11.5. Faktur Pajak

Oleh karena metode perhitungan kewajiban PPN di Indonesia menggunakan metode *Indirect Substraction Method* maka peranan faktur pajak di dalam mekanisme penghitungannya memegang peranan yang sangat penting. Di

⁵² Schenk & Oldman, *OpCit*, hal 161

dalam bukunya Thuronyi mendefinisikan faktur pajak PPN (*VAT Invoice*) yang dikutip oleh Rahayu dan Santoso, sebagai berikut:

*A VAT invoice is an invoice, chit, till roll print, or other document that is issued by a taxable person who makes a taxable supply and that records the supply and the amount of VAT payable on it*⁵³

Terlihat dari definisi di atas bahwa pentingnya faktur pajak di dalam administrasi PPN disebabkan adanya informasi sehubungan dengan penyerahan yang tercantum di dalamnya. Pentingnya informasi yang terdapat di dalam faktur pajak membuat faktur pajak menjadi salah satu alat bukti yang penting dalam pengkreditan Pajak Masukan.

Tait berpendapat mengenai minimum informasi yang harus tercantum di dalam faktur pajak sebagai berikut:

- a. *Name and address of person issuing the invoice.*
- b. *VAT registration number.*
- c. *Serial number of the invoice.*
- d. *Date of issue of the invoice.*
- e. *Date of supply of the goods or services (if different from the date of invoice)*
- f. *A description of the goods or services.*
- g. *Amount charged, excluding VAT*
- h. *Rate (including zero rate) and amount of VAT at each rate.*
- i. *Name and address of customer*⁵⁴

Informasi-informasi minimum yang tercantum di dalam faktur pajak yang disampaikan oleh Tait di atas, telah diadopsi di dalam UU PPN dan PPnBM. Bahkan dapat terjadi suatu Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan yang disebabkan oleh informasi yang tercantum di dalam faktur pajak tidak lengkap.

⁵³ Rahayu, Santoso, Bunga Rampai Perpajakan Indonesia, Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI, 2007, hal 4

⁵⁴ Tait, Alan A, *OpCit*, hal 4

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan tesis ini adalah pendekatan kualitatif. Penggunaan pendekatan ini terkait dengan tujuan penelitian yang berusaha untuk memahami lebih dalam mengenai kebijakan pengkreditan PPN masukan bagi Pengusaha Kena Pajak, yang telah memasuki tahap pasca produksi dengan menggunakan kegiatan reklamasi yang dilakukan oleh perusahaan tambang sebagai suatu studi kasus. Pendekatan ini digunakan karena fenomena pengkreditan pajak masukan untuk kegiatan pasca produksi masih belum jelas perlakuannya, sehingga perlu diketahui makna yang tersembunyi, untuk memahami dan mengerti masalah yang terjadi.

Irawan berpendapat bahwa penelitian kualitatif bukanlah data kualitatif. Penelitian kualitatif bukan sekedar penafsiran data secara kualitatif. Penelitian bukan pula sekedar penelitian minus statistika. Dalam penelitian ini data yang digunakan adalah data kualitatif berupa kajian-kajian dari literature yang ada, hasil wawancara dan pengamatan untuk mendapatkan pemahaman yang mendalam sehubungan dengan fenomena yang diangkat.

3.2. Tipe Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian deskriptif, yaitu jenis penelitian yang bertujuan untuk menjelaskan sesuatu seperti adanya (as it is) secara mendalam. Bungin berpendapat bahwa penelitian deskriptif kualitatif disebut sebagai quasi kualitatif.⁵⁵ Hal ini disebabkan di dalam penelitian deskriptif kualitatif banyak dipengaruhi oleh pandangan-pandangan deduktif-kuantitatif yaitu dengan menggunakan teori untuk menjawab masalah. Padahal pada prinsipnya penelitian kualitatif menggunakan pendekatan induktif, dengan menggunakan teori sebagai alat yang akan diuji kemudian dengan data dan instrument

⁵⁵Bungin, Burhan. *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik dan Ilmu Sosialnya*. Kencana. Jakarta. 2010. hal 23

penelitinya. Oleh karena itu meskipun penelitian menggunakan analisis-analisis kualitatif, namun pengaruh arus berpikir kuantitatif masih kuat.

Penelitian ini berusaha untuk menggambarkan kegiatan pasca produksi, dalam hal ini kegiatan reklamasi, dan pengkreditan pajak masukan secara mendalam kemudian menggunakan teori-teori yang ada sebagai instrument penelitian sehingga dapat diketahui apakah pajak masukan tersebut dapat dikreditkan atau dibiayakan. Setelah memperoleh pemahaman mengenai hal tersebut peneliti akan menggambarkan proses pembuatan kebijakan dalam kaitannya dengan perubahan Pasal 9 pada perubahan kedua dan ketiga Undang-undang PPN dan PPnBM dan membandingkan dengan kebijakan mengenai hal serupa pada negara lainnya.

Untuk memahami hal tersebut di atas, diuraikan mulai dari definisi kebijakan publik, proses pembuatan kebijakan publik, definisi pajak, definisi hukum pajak, kedudukan hukum pajak, penafsiran-penafsiran hukum, hingga mekanisme pengkreditan PPN masukan. Uraian ini akan digunakan untuk mendapatkan pemahaman mengenai proses penetapan kebijakan atas pengkreditan PPN Masukan sekaligus pemahaman mengenai makna pengkreditan PPN secara teoritis. Setelah pemahaman secara teoritis maka dilakukan pengumpulan data-data/fakta-fakta di lapangan untuk dianalisis baik melalui wawancara maupun melalui studi dokumentasi sehingga dapat memberikan pemahaman yang mendalam sehubungan dengan fenomena yang timbul.

3.3. Metode Penelitian

3.3.1. Metode Pengumpulan Data

Irawan berpendapat bahwa pengumpulan data yang biasa digunakan penelitian kualitatif adalah (1) wawancara dengan informan, (2) observasi langsung terhadap berbagai hal, (3) kajian terhadap berbagai bahan tertulis, (4) analisis terhadap foto, video, gambar, ilustrasi dan karikatur.⁵⁶ Tidak jauh berbeda dengan Irawan, Bungin menambahkan

⁵⁶ Irawan, Prasetya. *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*. DIA Fisip UI. 2007. hal 68

metode pengumpulan data yang biasa digunakan di dalam penelitian kualitatif adalah metode penelusuran data online.

Penelitian ini digunakan tiga dari lima metode di atas yakni wawancara, kajian bahan tertulis atau studi dokumentasi, dan penelusuran data online. Metode observasi dan analisis terhadap foto dan video tidak dilakukan karena keterbatasan waktu.

3.3.1.1. Wawancara

Irawan berpendapat bahwa tehnik wawancara digunakan jika seluruh atau sebagian besar data yang diperlukan ada dalam benak informan. Dalam hal ini data proses pengambilan kebijakan pengkreditan pajak masukan di dalam Undang-undang PPN dan PPnBM sebagian besar ada di dalam benak informan. Oleh karena itu Peneliti berpendapat penggunaan metode wawancara dalam penelitian ini sangat tepat.

Bungin membagi wawancara menjadi dua yaitu wawancara mendalam dan wawancara bertahap.⁵⁷ Di dalam wawancara mendalam proses wawancara dilakukan dengan atau tanpa pedoman wawancara, dimana pewawancara dan informan terlibat dalam kehidupan sosial yang relatif lama. Dengan demikian, kekhasan wawancara mendalam adalah keterlibatannya dalam kehidupan informan. Perbedaan wawancara mendalam ini dengan wawancara pada umumnya adalah bahwa wawancara mendalam dilakukan berkali-kali dan membutuhkan waktu yang lama bersama informan di lokasi penelitian, hal mana kondisi ini tidak pernah terjadi pada wawancara pada umumnya.

Wawancara bertahap dilakukan sedikit lebih formal dan sistematis bila dibandingkan dengan wawancara mendalam, tetapi masih jauh tidak formal dan tidak sistematis dibandingkan dengan wawancara sistematis. Wawancara ini dilaksanakan secara terarah, bebas dan juga mendalam, tetapi kebebasan ini tidak terlepas dari pokok permasalahan yang akan ditanya kepada responden dan telah dipersiapkan sebelumnya oleh

⁵⁷ Bungin, Burhan. *OpCit.* hal 108-110

pewawancara. Beberapa ahli menamakan wawancara ini dengan wawancara bebas terpimpin.

Irawan berpendapat bahwa dalam melaksanakan wawancara ada hal-hal yang perlu diperhatikan yaitu:

1. Persiapkan pedoman wawancara. Jangan melakukan wawancara jika Peneliti belum yakin akan menyakan apa kepada informan.
2. Usahakan terciptanya suasana yang rileks. Informan yang taku atau tegang tidak akan mampu memberikan informasi yang jujur dan apa adanya.
3. Hindari pertanyaan pendek yang jawabannya “ya” atau “tidak”.
4. Jika informan terdiam atau tidak memberi jawaban, hal ini pun data bagi Peneliti.
5. Beri respon dan pertanyaan yang spontan, tidak perlu kaku mengikuti pedoman wawancara yang telah dibuat.
6. Dalam wawancara Peneliti tidak merubah pandangan, kepercayaan atau sikap informan. Peneliti hanya mencatat apa yang informan katakan.
7. Gunakan media perekam (walaupun terkadang informan tidak mau direkam). Kecepatan tulisan tangan selalu kalah dibandingkan dengan kecepatan bicara informan.
8. Dalam wawancara Peneliti tidak menafsirkan, tidak menyimpulkan, tidak menambah-mengurangi. Tugas Peneliti hanya mencatat apa adanya.⁵⁸

3.3.1.2. Studi Dokumentasi

Metode studi dokumentasi digunakan karena sejumlah besar fakta dan data sosial tersimpan dalam bahan yang berbentuk dokumentasi. Bungin berpendapat bahwa bahan dokumen secara eksplisit berbeda dengan literature, tetapi kemudian perbedaan keduanya hanya dapat dibedakan secara gradual. Literatur adalah bahan-bahan yang diterbitkan secara rutin maupun berkala. Sedangkan dokumenter adalah informasi yang disimpan atau didokumentasikan sebagai bahan dokumenter.⁵⁹

Selain otobiografi, surat-surat pribadi, buku-buku atau catatan harian, kliping, dokumen pemerintah maupun swasta, cerita roman dan cerita rakyat, data di *server* dan *flashdisk*, data tersimpan di *website*, Bungin membagi dokumenter menjadi dua yakni dokumen pribadi dan

⁵⁸ Irawan, Prasetya. *OpCit.* hal 68

⁵⁹ Bungin, Burhan. *OpCit.* hal 122

dokumen resmi. Dokumen pribadi adalah catatan atau karangan seseorang secara tertulis tentang tindakan, pengalaman dan kepercayaannya. Sedangkan dokumen resmi terbagi atas dokumen intern dan ekstern. Dokumen intern dapat berupa memo, pengumuman, instruksi, aturan lembaga untuk kalangan sendiri seperti risalah atau laporan rapat, keputusan pemimpin kantor, konvensi yaitu kebiasaan-kebiasaan yang berlangsung di suatu lembaga dan sebagainya. Dokumen ekstern berupa bahan-bahan informasi yang dikeluarkan suatu lembaga, seperti majalah, buletin, berita-berita yang disiarkan ke media massa, pengumuman atau pemberitahuan.

3.3.1.3. Studi Pustaka

Studi pustaka dilakukan dengan mempelajari teori-teori yang dikemukakan para ahli di bidang kebijakan publik dan perpajakan yang dituangkan dalam buku literature dan jurnal *online*. Selain itu peraturan-peraturan perpajakan yang terkait dengan penulisan tesis ini juga digunakan sebagai bagian dari analisis kebijakan yang telah diambil oleh Pemerintah dalam mengatur mekanisme pengkreditan Pajak Masukan.

3.3.2. Metode Analisis Data

Prosedur analisis data sebagaimana disampaikan Irawan adalah sebagai berikut (1) pengumpulan data mentah, (2) transkrip data, (3) pembuatan koding, (4) kategorisasi data, (5) penyimpulan sementara, (6) triangulasi, dan (7) penyimpulan akhir.⁶⁰

Pengumpulan data mentah dilakukan peneliti melalui wawancara, observasi lapangan dan kajian pustaka. Alat bantu yang digunakan adalah alat perekam dan alat bantu lainnya diperlukan. Penelitian dilakukan dengan mencatat apa adanya, tanpa adanya intervensi dari pendapat dan sikap dari peneliti.

⁶⁰ Irawan, Prasetya. *OpCit.* hal 70-71

Berdasarkan pengumpulan mentah baik berupa hasil wawancara maupun kumpulan tulisan akan diubah menjadi bentuk tertulis yang disebut transkrip data. Data yang akan diketik akan sama persis seperti adanya tanpa ada intervensi pendapat dan sikap dari peneliti. Perlu diingat dari selebar kertas, hanya digunakan dua pertiga dari lebar kertas saja, karena sisanya akan digunakan untuk koding data.

Peneliti membaca ulang seluruh data yang sudah tertuang di dalam transkrip. Hal-hal penting yang ditemukan dari transkrip data dicatat, diambil kata kuncinya dan diberi kode.

Pada tahap kategorisasi data, dimulai penyederhanaan data dengan cara mengikat kata kunci dalam satu besaran yang dinamakan kategori. Bogdan & Biklen yang dikutip oleh Irawan menunjukkan beberapa kode terkait kategorisasi ini, yaitu:

1. Kode yang berhubungan dengan konteks/setting penelitian, disebut *setting/context codes*.
2. Kode yang berhubungan dengan pendapat, pandangan yang dipegang (dipercayai oleh subjek penelitian) disebut, *Prespective codex*.
3. Kode yang berhubungan dengan proses. Proses dilakukannya suatu kegiatan atau proses lainnya, disebut *process codex*.
4. Kode aktifitas yang berhubungan dengan perilaku yang ditunjukkan para subjek, disebut *activity codes*.
5. Kode yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa khusus yang terjadi atau dialami subjek, disebut *event codes*.
6. Kode yang berhubungan dengan cara-cara subjek mengerjakan sesuatu, disebut *strategy codes*.
7. Kode yang berhubungan dengan pola hubungan/struktur hubungan antar subjek penelitian, disebut *relationship and social structure codes*.
8. Kode yang berhubungan dengan metode penelitian yang dipakai oleh peneliti (kesulitannya, dilema-dilema, kesukaran mencair data, dan sebagainya), disebut "*methods codes*".
9. Kode yang sudah ditentukan sebelum pengumpulan data (karena alasan tertentu, ada hal-hal yang "harus" diteliti), disebut "*preassigned coding system*".⁶¹

Irawan menjelaskan bahwa apa yang digolong-golongkan di atas hanya sekedar panduan saja. Kode dapat dibuat sendiri oleh peneliti

⁶¹ Irawan, Prasetya. *OpCit*. hal 75

berdasarkan apa yang menurutnya paling mudah dikerjakan dan dimengerti.

Setelah melakukan kategorisasi, peneliti sudah dapat mengambil kesimpulan sementara. Kesimpulan sementara ini berasal dari data yang ada tanpa adanya intervensi pikiran dan penafsiran peneliti. Jika peneliti ingin memberikan penafsiran dan pikirannya maka hal ini dituli pada bagian akhir kesimpulan sementara ini. Inilah yang disebut *Observer's Comments* (OC).

Triangulasi merupakan proses *check* dan *recheck* antara satu sumber data dengan sumber data lainnya. Beberapa kemungkinan yang terjadi dalam proses ini adalah satu sumber cocok (senada, koheren) dengan sumber lain; satu sumber berbeda dari sumber lain, tetapi tidak berarti bertentangan; satu sumber bertolak belakang dengan sumber lain.

Penyimpulan akhir diambil ketika peneliti merasa bahwa datanya telah jenuh dan penambahan data baru hanya menyebabkan terjadinya tumpang tindih. Dapat terjadi sebelum pengambilan kesimpulan akhir, peneliti harus mengulang tahapan-tahapan di atas berulang-ulang

3.4. Nara Sumber

Ada beberapa pihak yang akan dijadikan nara sumber dalam penelitian ini. Secara garis besar pihak-pihak tersebut terbagi menjadi dua bagian besar yakni pihak Direktorat Jenderal Pajak dan Pihak di luar Direktorat Jenderal Pajak.

1. Dari pihak Direktorat Jenderal adalah nara sumber yang dipilih adalah Bapak Bambang Tri Muljanto selaku Tenaga Pengkaji Direktorat Jenderal Pajak yang membawahi bidang hukum. Beliau merupakan salah satu anggota tim penyusun perubahan UU PPN dan PPnBM perubahan kedua dan ketiga.

2. Dari pihak di luar Direktorat Jenderal Pajak adalah:
 - a. Bapak Adi Purnomo selaku Hakim Ketua Majelis II Pengadilan Pajak. Beliau merupakan salah satu anggota tim penyusun UU PPN dan PPnBM tahun 1983
 - b. Bapak Nuryadi Mulyodiwarno selaku praktisi di bidang perpajakan.

3.5. Penentuan Lokasi dan Objek Penelitian

Lokasi penelitian dilakukan sesuai dengan perolehan data. Untuk data yang diperoleh dari hasil wawancara akan dilakukan di:

1. Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jl Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42
2. Lingkungan Kementerian Keuangan Jl Dr Wahidin No 1 Jakarta Pusat.
3. Kediaman Bpk Nuryadi Mulyodiwarno Jl Karang Pola VII No 9 Jati Padang Pasar Minggu Jakarta Selatan.

Untuk data yang diperoleh melalui studi dokumentasi dapat diperoleh di perpustakaan baik perpustakaan Universitas Indonesia (UI) Depok, maupun perpustakaan Direktorat Jenderal Pajak di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jl Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42. Selain melalui perpustakaan, data melalui studi dokumentasi juga dapat diperoleh melalui penelusuran secara *online*.

3.6. Batasan Penelitian

Penelitian ini, dibatasi pada tingkat perumusan. Tingkat perumusan dipilih karena Peneliti ingin memperoleh pemahaman proses perumusan masalah yang terjadi pada saat menyusun perubahan kedua dan ketiga dari Undang-undang PPN dan PPnBM. Diharapkan dengan mendapatkan pemahaman yang memadai mengenai konsideran yang digunakan dalam perumusan masalah terkait penyusunan perubahan Undang-undang PPN dan PPnBM, Peneliti dapat menggunakannya untuk melakukan analisa dalam rangka mencari tahu perlakuan pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi berdasarkan Undang-undang PPN dan PPnBM yang berlaku di Indonesia.

3.7. Keterbatasan Penelitian

Objek penelitian yang pada awalnya akan digunakan adalah PT Newmont Minahasa Raya. Namun pada saat proses penelitian pihak perusahaan menolak memberikan data-data yang diminta. Oleh karena itu pembahasan hanya dapat dilakukan terkait dengan aturan-aturan pengkreditan Pajak Masukan yang berlaku di Indonesia.



BAB IV

PEMBAHASAN

4.1. Gambaran Umum Kegiatan Pertambangan di Indonesia

4.1.1. Pelaksanaan Kegiatan Pertambangan

Negara Indonesia dianugerahi dengan kekayaan tambang yang melimpah. Berdasarkan Pasal 33 UUD 1945 segala kekayaan alam yang dimiliki oleh Indonesia sudah semestinya dipergunakan untuk kemakmuran rakyat Indonesia. Untuk menjamin hal ini negara memiliki hak penguasaan yang berisi kewenangan untuk mengatur, mengurus dan mengawasi pengelolaan atau pengusahaan bahan galian.

Dalam pengusahaan bahan galian (tambang), pemerintah dapat melaksanakan sendiri dan/atau menunjuk kontraktor apabila diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan-pekerjaan yang tidak atau belum dapat dilaksanakan sendiri oleh instansi pemerintah. Hal ini diatur di dalam Pasal 10 ayat (1) Undang-undang Nomor 11 tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Pertambangan. Sementara itu untuk jenis perusahaan tambang yang diberikan izin untuk mengusahakan bahan tambang diatur di dalam Pasal 5 dari undang-undang tersebut yang terdiri dari:

1. Instansi pemerintah yang ditunjuk oleh menteri;
2. Perusahaan negara;
3. Perusahaan daerah;
4. Perusahaan dengan modal bersama antara negara dan daerah;
5. Koperasi;
6. Badan atau perserorangan swasta;
7. Perusahaan dengan modal bersama antara negara dan atau daerah dengan koperasi atau badan/perorangan swasta;
8. Pertambangan rakyat⁶²

Dalam hal usaha pertambangan dilakukan oleh pihak lain atau yang disebut sebagai kontraktor, kedudukan pemerintah adalah memberikan izin kepada kontraktor yang bersangkutan. Izin-izin yang diberikan oleh Pemerintah kepada kontraktor dalam pengusahaan tambang dapat berupa:

⁶² Undang-undang nomor 11 tahun 1967

1. Kuasa Pertambangan.

Kuasa pertambangan merupakan wewenang yang diberikan kepada badan/perorangan untuk dapat melaksanakan usaha pertambangan dimana kuasa ini dapat dibedakan menjadi lima macam yaitu kuasa pertambangan penyelidikan umum, kuasa pertambangan eksplorasi, kuasa pertambangan eksploitas, kuasa pertambangan pengolahan dan pemurnian dan kuasa pertambangan pengangkutan dan penjualan.

2. Kontrak Karya.

Kontrak karya merupakan sistem kontrak yang digunakan dalam bidang pertambangan umum seperti pertambangan emas, tembaga dan perak. Menurut sejarahnya, sistem yang digunakan pada zaman Hindia Belanda untuk pengelolaan bahan galian emas, perak dan tembaga adalah sistem konsesi. Sistem konsesi ini memberikan hak kepada perusahaan pertambangan tidak terbatas pada kuasa pertambangan saja melainkan juga diberikan hak atas tanah. Pada saat diundangkannya Undang-undang nomor 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing dan Undang-undang nomor 11 tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Pertambangan, sistem kontrak karya mulai dikenal.

3. Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batu Bara.

Perjanjian karya pengusahaan pertambangan batu bara merupakan perjanjian yang dibuat antara Pemerintah Indonesia dengan perusahaan swasta asing atau patungan antara asing dengan nasional (dalam rangka PMA). Perjanjian ini menganut pola campuran antara kontrak karya dengan kontrak *production sharing*. Hal ini disebabkan untuk ketentuan perpajakan perjanjian ini mengikuti pola kontrak karya, sedangkan pembagian hasil produksinya mengikuti pola kontrak *production sharing*.

4. Kontrak *Production Sharing*.

Kontrak *production sharing* adalah sistem kontrak yang digunakan dalam pertambangan minyak dan gas bumi. Sejak tahun 1910 sampai dengan

sekarang di dalam pertambangan minyak dan gas bumi dikenal ada tiga sistem kontrak yaitu sistem konsesi, perjanjian karya dan kontrak *production sharing*.

Sistem konsesi berlaku sejak zaman Pemerintah Hindia Belanda yakni sejak tahun 1910 sampai dengan 1960. Tidak berbeda dengan penjelasan di atas, di dalam sistem ini perusahaan pertambangan selain mendapatkan kuasa pertambangan juga mendapatkan hak atas tanah.

Sementara itu untuk perjanjian karya berlaku sejak tahun 1960 sampai dengan 1963. Perjanjian ini hanya membatasi pemberian kuasa pertambangan kepada perusahaan pertambangan. Meskipun hanya diberikan kuasa pertambangan, pihak lain yang menguasai hak atas tanah wajib mengizinkan pemegang kuasa pertambangan untuk melaksanakan tugasnya yang bersangkutan dengan tanah miliknya dengan menerima ganti kerugian.

Sejak tahun 1964 sampai dengan sekarang sistem kontrak yang digunakan dalam pertambangan minyak dan gas bumi adalah kontrak *production sharing*. Prinsip yang diatur dalam kontrak ini adalah pembagian hasil minyak dan gas bumi antara badan pelaksana dengan badan usaha atau bentuk usaha tetap sesuai dengan kesepakatan kedua belah pihak.

4.1.2. Kontrak Karya

Memperhatikan judul penelitian ini di mana fokus penelitian pada perusahaan yang memiliki kontrak karya, maka berikut disampaikan penjelasan umum mengenai kontrak karya.

1. Pengertian Kontrak Karya

Pengertian Kontrak Karya berdasarkan penelusuran terhadap situs hukumpedia diketahui bahwa Kontrak Karya adalah

suatu perjanjian pengusahaan pertambangan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan perusahaan swasta asing, patungan perusahaan asing dengan Indonesia dan perusahaan swasta nasional untuk melaksanakan usaha pertambangan di luar minyak dan gas bumi.⁶³

⁶³ <http://hukumpedia.com/index.php?title=Pembicaraan:HalamanUtama> (01/02/2011)

2. Dasar Hukum Kontrak

Kontrak karya merupakan perjanjian khusus yang ketentuannya merujuk pada Pasal 1338 KUHPer yang berbunyi

Semua persetujuan yang dibuat sesuai dengan undang-undang berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya. Persetujuan itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan kesepakatan kedua belah pihak, atau karena alasan-alasan yang ditentukan oleh undang-undang. Persetujuan harus dilaksanakan dengan itikad baik.

Menurut Salim HS yang dikutip oleh Sudrajat disebutkan bahwa Pasal 1338 KUHPer terkandung asas kebebasan berkontrak.⁶⁴ Artinya, para pihak bebas menentukan isi perjanjian yang dikehendaki sesuai kesepakatan para pihak. Lebih jelasnya, asas ini merupakan suatu asas yang memberikan kepada para pihak untuk:

- a. Membuat atau tidak membuat perjanjian;
- b. Mengadakan perjanjian dengan siapapun;
- c. Menentukan isi perjanjian, pelaksanaan, dan persyaratannya; dan
- d. Menentukan bentuknya perjanjian, yaitu tertulis atau lisan

Dalam hal ini alasan mengapa keberadaan kontrak karya mengikat dan berlaku sebagai undang-undang bagi kedua belah pihak. Oleh karena itu apabila ada pertentangan antara undang-undang yang berlaku dengan butir-butir yang tertuang di dalam kontrak karya, maka butir-butir yang tertuang di dalam kontrak karya lah yang dijadikan pedoman. Namun Pasal 1320 KUHPer mengatur mengenai syarat sahnya suatu persetujuan yakni:

- a. Kesepakatan mereka yang mengikatkan diri;
- b. Kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
- c. Suatu pokok persoalan tertentu;
- d. Suatu sebab yang tidak terlarang.

⁶⁴ Salim, HS, Hukum Pertambangan di Indonesia, Jakarta, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2008 hal 40

3. Sifat Kontrak Karya

Berbeda dengan keterangan di atas, yang menyatakan bahwa kontrak karya berlandaskan asas kebebasan berkontrak dan merujuk Pasal 1338 KUHPer, di dalam situs hukumpedia dijelaskan bahwa kontrak karya merupakan perjanjian innomirat, yaitu perjanjian yang pengaturannya tidak diatur di dalam Pasal 1338 KUHPer. Oleh karena itu kontrak karya bersifat dinamis dimana terdapat butir-butir yang dapat direnegosiasi antara lain luas wilayah, tenaga kerja, royalti, masa kontrak, pajak, pengembangan wilayah usaha setempat, domestic market obligation dan kepemilikan saham.⁶⁵

Peneliti berpendapat bahwa pernyataan ini tidaklah bertentangan dengan pendapat di atas, karena keputusan untuk melakukan renegosiasi atau tidak sudah merupakan suatu kesepakatan. Hal ini kembali mengacu pada Pasal 1338 KUHPer. Jadi apabila sepakat dilakukan renegosiasi maka butir-butir yang tertuang di dalam kontrak karya setelah renegosiasi mengikat kedua belah pihak yang menandatangani dan berlaku sebagai undang-undang.

Fakta berlakunya butir-butir yang tertuang di dalam kontrak karya sebagai undang-undang bagi para pihak yang menandatangani dapat dilihat pada Pasal II huruf b Undang-Undang PPN dan PPN BM perubahan kedua dan ketiga yang berbunyi:

pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha dibidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum, dan Pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada pada saat berlakunya Undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan berakhir.⁶⁶

⁶⁵ *Ibid* (01/02/2011)

⁶⁶ Undang-undang nomor 18 tahun 2000 tentang perubahan kedua Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah nomor 8 tahun 1983

4.1.3. Macam-Macam Usaha Pertambangan

Perusahaan tambang di atas akan melakukan kegiatan untuk mengoptimalkan pemanfaatan sumber daya alam tambang yang terdapat dalam bumi Indonesia. Kegiatan ini disebut sebagai usaha pertambangan. Pasal 14 Undang-undang nomor 11 tahun 1967 menentukan usaha pertambangan terbagi menjadi enam macam yaitu:

1. Penyelidikan Umum

Usaha pertambangan penyelidikan umum merupakan usaha untuk menyelidiki secara geologi umum atau fisika, di daratan, perairan dan dari udara, segala sesuatu dengan maksud untuk membuat peta geologi umum atau untuk menetapkan tanda-tanda adanya bahan galian pada umumnya

2. Eksplorasi

Usaha eksplorasi adalah segala penyelidikan geologi pertambangan untuk menetapkan lebih teliti/saksama adanya dan sifat letakan bahan galian.

3. Eksploitasi

Usaha eksploitasi adalah usaha pertambangan dengan maksud untuk menghasilkan bahan galian dan memanfaatkannya.

4. Pengolahan dan Pemurnian

Usaha pengolahan dan pemurnian adalah pengerjaan untuk mempertinggi mutu bahan galian serta untuk memanfaatkan dan memperoleh unsur-unsur yang terdapat pada bahan galian itu.

5. Pengangkutan

Usaha pengangkutan adalah segala usaha pemindahan bahan galian dan hasil pengolahan dan pemurnian bahan galian dari daerah eksplorasi atau tempat pengolahan/pemurnian.

6. Penjualan

Usaha penjualan adalah segala usaha penjualan bahan galian dan hasil pengolahan/pemurnian bahan galian.⁶⁷

⁶⁷ *Opcit*, Pasal 14

Tidak jauh berbeda dengan di atas, Undang-Undang nomor 4 tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara menambahkan dua macam usaha pertambangan sehingga menjadi delapan macam yaitu:

1. Penyelidikan Umum

Penyelidikan umum adalah tahapan kegiatan pertambangan untuk mengetahui kondisi geologi regional dan indikasi adanya mineralisasi.

2. Eksplorasi

Eksplorasi adalah tahapan kegiatan usaha pertambangan untuk memperoleh informasi secara terperinci dan teliti tentang lokasi, bentuk, dimensi, sebaran, kualitas dan sumber daya terukur dari bahan galian, serta informasi mengenai lingkungan sosial dan lingkungan hidup.

3. Studi Kelayakan

Studi kelayakan adalah tahapan kegiatan usaha pertambangan untuk memperoleh informasi secara terperinci dan teliti seluruh aspek yang berkaitan untuk menentukan kelayakan ekonomis dan teknis usaha pertambangan, termasuk analisis mengenai dampak lingkungan serta perencanaan pascatambang.

4. Konstruksi

Konstruksi adalah kegiatan usaha pertambangan untuk melakukan pembangunan seluruh fasilitas operasi produksi termasuk pengendalian dampak lingkungan.

5. Penambangan

Penambangan adalah bagian kegiatan usaha pertambangan untuk melakukan memproduksi mineral dan/atau batubara dan mineral ikutannya.

6. Pengolahan dan Pemurnian

Pengolahan dan pemurnian adalah kegiatan usaha pertambangan untuk meningkatkan mutumineral dan/atau batubara serta untuk memanfaatkan dan memperoleh mineral ikutan.

7. Pengangkutan dan Penjualan

Pengangkutan adalah kegiatan usaha pertambangan untuk memindahkan mineral dan/atau batubara dari daerah tambang dan/atau tempat pengolahan dan pemurnian sampai tempat penyerahan.

Penjualan adalah kegiatan usaha pertambangan untuk menjual hasil pertambangan mineral atau batubara.

8. Kegiatan Pasca Tambang

Kegiatan pascatambang, yang selanjutnya disebut pascatambang, adalah kegiatan terencana, sistematis, dan berlanjut setelah akhir sebagian atau seluruh kegiatan usaha pertambangan untuk memulihkan fungsi lingkungan alam dan fungsi sosial menurut kondisi lokal di seluruh wilayah penambangan.⁶⁸

Hal yang menarik setelah membandingkan jenis usaha pertambangan yang diatur di dalam kedua undang-undang di atas diketahui bahwa kegiatan pasca tambang baru diatur di dalam Undang-Undang Nomor 4 tahun 2009. Selain itu tidak ada keterangan yang menyebutkan bahwa kegiatan reklamasi termasuk di dalam kegiatan pascatambang. Namun jika memperhatikan Pasal 1 ayat 26 Undang-Undang Nomor 4 tahun 2009 mendefinisikan kegiatan reklamasi sebagai kegiatan yang dilakukan sepanjang tahapan usaha pertambangan untuk menata, memulihkan, dan memperbaiki kualitas lingkungan dan ekosistem agar dapat berfungsi kembali sesuai peruntukannya. Jika memperhatikan definisi ini maka dapat disimpulkan bahwa kegiatan reklamasi merupakan kegiatan pasca tambang.

4.2. Gambaran Umum Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan di Indonesia

Secara garis besar undang-undang perpajakan yang berlaku di Indonesia terbagi menjadi dua bagian besar, yakni undang-undang perpajakan yang bersifat formal dan undang-undang perpajakan yang bersifat material. Perbedaan dari kedua jenis undang-undang ini, disampaikan oleh brotodihardjo sebagai berikut:

⁶⁸ Undang-Undang nomor 4 tahun 2009

*hukum formal tidak pernah menimbulkan suatu utang pajak; ini semata-mata ditentukan oleh hukum material.*⁶⁹

Dari pendapat yang disampaikan bahwa undang-undang material mengatur mengenai siapa-siapa yang dikenakan dan siapa-siapa yang dikecualikan dari pengenaan pajak, apa saja yang dikenakan pajak dan berapa besaran pajak yang harus dibayar.

Sebagai salah satu undang-undang material, di dalam batang tubuh Undang-Undang PPN dan PPnBM (UU PPN dan PPnBM), dapat ditemukan pasal-pasal yang mengatur mengenai cara menghitung besaran Pajak Pertambahan Nilai yang harus disetorkan Pengusaha Kena Pajak ke Kas Negara. Secara umum penghitungan besaran Pajak Pertambahan Nilai yang harus disetorkan ke Kas Negara dilakukan dengan cara menjumlahkan Pajak Keluaran yang dipungutnya yang kemudian dikurangkan dengan Pajak Masukan yang telah dibayarkan untuk setiap Masa Pajak. Oleh karena itu pengaturan pengkreditan Pajak Masukan sangat penting dalam menghitung besaran PPN terutang yang harus disetorkan ke kas negara.

Memperhatikan Pasal-Pasal yang ada di dalam Undang-Undang PPN dan PPnBM ini, Peneliti berpendapat bahwa terdapat 3 hal penting yang diatur di dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Ketiga hal ini adalah cara memperhitungkan Pajak Masukan, kapan pajak masukan dapat dikreditkan dan syarat suatu pajak masukan dapat dikreditkan. Sebagian besar mekanisme pengkreditan ini diatur di dalam Pasal 9, namun jika diperhatikan lebih lanjut diketahui bahwa keberadaan Pasal 9 ini tidak berdiri sendiri tanpa dipengaruhi oleh Pasal-Pasal lainnya. Berikut disampaikan uraiannya.

4.2.1. Cara Memperhitungkan Pajak Masukan

4.2.1.1. Pengusaha Kena Pajak

Sebagaimana telah disampaikan pada Bab 2, bahwa di dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan, subjek pajak yang dapat melakukan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan adalah seorang Pengusaha Kena Pajak. Di Indonesia

⁶⁹ Brotodihardjo, R, Santoso, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Edisi keempat, Refika Aditama, Bandung, 2003 hal 72

seorang Pengusaha Kena Pajak memiliki nomor pendaftaran yang terpisah dari seorang pengusaha biasa. Apabila seorang pengusaha biasa hanya memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), maka seorang Pengusaha Kena Pajak memiliki Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP) selain NPWP.

Di dalam UU PPN dan PPnBM yang berlaku di Indonesia mendefinisikan Pengusaha dan Pengusaha Kena Pajak sebagai berikut:

Tabel 4.1.

Definisi Pengusaha Kena Pajak di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pengusaha	Pengusaha Kena Pajak
UU No 8/1983	Orang atau badan dalam bentuk apapun yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, atau melakukan usaha jasa	Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. Tidak termasuk dalam pengertian Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha kecil yang batasan dan ukurannya ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan
UU No 11/1994	Orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak
UU No 18/2000	Orang pribadi atau Badan sebagaimana dimaksud dalam angka 13 yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak
UU No 42/2009	Orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak

	barang, mengimpor barang, mengekspor barang melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.	berdasarkan Undang-undang ini
--	---	-------------------------------

Jika memperhatikan kedua definisi dari UU PPN dan PPnBM di atas, maka terlihat bahwa perbedaan mendasar antara Pengusaha dengan Pengusaha Kena Pajak. Pengusaha adalah orang pribadi atau badan yang melakukan penyerahan dan/atau melakukan perolehan barang dan/atau jasa baik yang terutang PPN maupun yang tidak terutang PPN. Sedangkan Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan baik barang maupun barang yang terutang PPN.

Definisi Pengusaha Kena Pajak ini sejalan dengan syarat umum pengkreditan Pajak Masukan yang disampaikan Schenk dan Oldman di Bab 2 bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan yang menghasilkan penyerahan yang terutang PPN. Oleh karena itu selain harus terkait dengan penyerahan yang terutang PPN, seorang Pengusaha juga harus menjadi Pengusaha Kena Pajak jika hendak melakukan pengkreditan Pajak Masukan.

4.2.1.2. Penyerahan Terutang PPN

Berdasarkan definisi Pengusaha Kena Pajak di atas, dapat disimpulkan bahwa Pengusaha Kena Pajak memiliki kewajiban memungut PPN yang terutang atas penyerahan yang dilakukan. Dapat terjadi seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN sehingga tidak ada PPN yang harus dipungut olehnya, hal ini disebabkan melekatnya definisi “pengusaha” di dalam definisi “Pengusaha Kena Pajak” di dalam UU PPN dan PPnBM.

Undang-undang PPN dan PPnBM yang berlaku di Indonesia menetapkan beberapa jenis penyerahan yang dikategorikan sebagai penyerahan yang terutang PPN.

Tabel 4.2.

Perbandingan Penyerahan terutang PPN di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Penyerahan yang terutang pajak
UU No 8/1983	a. penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang : <ol style="list-style-type: none"> 1) menghasilkan Barang Kena Pajak tersebut; 2) mengimpor Barang Kena Pajak tersebut; 3) mempunyai hubungan istimewa dengan Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 4) bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 5) menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari Barang Kena Pajak tersebut; b. penyerahan Barang Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;
UU No 11/1994	a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
UU No 18/2000	a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
UU No 42/2009	a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;

	<p>Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;</p> <p>e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;</p> <p>f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;</p> <p>g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan</p> <p>h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.</p>
--	--

Jika memperhatikan jenis-jenis penyerahan yang terutang PPN di atas, terlihat bahwa untuk penyerahan yang terutang PPN hanya dapat dilakukan oleh seorang pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak. Sementara itu untuk penyerahan yang bersifat pemanfaatan termasuk impor barang dari luar daerah pabean, subjek pajaknya tidak diharuskan seorang pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak. Hal ini disebabkan tujuan PPN yang mengenakan pajak atas kegiatan konsumsi. Jika seluruh penyerahan atau pemanfaatan yang terutang PPN hanya bisa dilakukan oleh seorang pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak, maka PPN akan menjadi tidak netral karena menghalangi seseorang untuk melakukan konsumsi yang pada akhirnya berpotensi kehilangan penerimaan dari sektor ini.

4.2.1.3. Pajak Keluaran

Dalam memperhitungkan suatu Pajak Masukan yang dimiliki oleh suatu Pengusaha Pajak harus diawali dengan menghitung berapa besar kewajiban yang dimilikinya. Hal ini diatur di dalam Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang PPN dan PPnBM dari tahun 1983 hingga Undang-Undang PPN dan PPnBM perubahan kedua, yang berbunyi:

Tabel 4.3.

Perbandingan Cara Perhitungan Pajak Keluaran di dalam
UU PPN dan PPnBM

UU No 8/1983	UU No 11/1994	UU No 18/2000
Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dalam suatu Masa Pajak dihitung dengan mengalikan tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak	Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak	Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak

sementara pada perubahan ketiga, hal ini diatur di dalam Pasal yang berbeda yaitu Pasal 8A ayat (1) yang berbunyi:

Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.

Besaran PPN terutang yang disampaikan di atas dikenal dengan istilah Pajak Keluaran.

Secara mendasar tidak ada perubahan yang terjadi di dalam pengaturan cara menghitung besaran PPN terutang yang dimiliki oleh Wajib Pajak. Dalam kurun waktu tahun 1983 hingga 2009 perubahan yang terjadi hanyalah perubahan kata-kata dan perubahan peletakan aturan ini di dalam batang tubuh UU PPN dan PPnBM.

Penghitungan besaran Pajak Keluaran yang berlaku di Indonesia tidak dilakukan dengan menjumlahkan penyerahan yang telah dilakukan dalam suatu periode, yang didasarkan dengan pencatatan, dikalikan dengan tarif. Mengingat Indonesia menganut mekanisme penghitungan *indirect-substraction method* dengan menggunakan faktur pajak atau *tax invoice* dalam pelaksanaan administrasi penghitungan besaran PPN yang harus disetorkan ke Kas Negara, maka penghitungan baik Pajak Keluaran maupun Pajak Masukan didasarkan pada berapa banyak faktur pajak yang telah diterbitkan atau dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak dalam suatu periode. Oleh karena itu penting bagi Pengusaha Kena Pajak mengadministrasikan faktur pajak yang telah diterbitkannya dan faktur pajak yang dimilikinya sebagai suatu alat bukti apabila di kemudian hari dilakukan pengujian oleh pihak Direktorat Jenderal Pajak.

Besarnya Pajak Keluaran yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak belum tentu menggambarkan besaran kewajibannya menyetorkan PPN yang telah dipungutnya ke Kas Negara. Pajak Keluaran hanyalah menampung informasi berkaitan dengan jumlah PPN yang telah dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak dari pihak pembelinya. Hal ini tercantum di dalam definisi Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM.

Tabel 4.4.

Definisi Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pajak Keluaran
UU No 8/1983	Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak
UU No 11/1994	Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak
UU No 18/2000	Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak.
UU No 42/2009	Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang

Setelah nilai Pajak Keluaran yang telah dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak diketahui, barulah memperhitungkan PPN yang telah dibayarkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang kemudian menghasilkan nilai PPN yang harus disetorkan ke Kas Negara atau dikembalikan oleh Kas Negara.

4.2.1.4. Pajak Masukan

Sebagaimana telah diuraikan di atas bahwa dalam memperhitungkan besaran PPN yang harus disetorkan ke Kas Negara dibutuhkan perhitungan Pajak Keluaran dan Pajak Masukan. Hal ini disebabkan tujuan dari PPN yang melakukan pemajakan atas nilai tambah yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak, dimana nilai tambah itu tercermin di dalam harga jualnya kepada konsumen. Dengan memperhitungkan Pajak Masukan yang dimilikinya, besaran PPN yang harus disetorkan ke Kas Negara hanyalah atas nilai tambah yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak. Adapun definisi Pajak Masukan di dalam UU PPN dan PPnBM dapat disampaikan sebagai berikut:

Tabel 4.5.

Definisi Pajak Masukan di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pajak Masukan
UU No 8/1983	Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu pembelian Barang Kena Pajak, penerimaan Jasa Kena Pajak, atau impor Barang Kena Pajak
UU No 11/1994	Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau penerimaan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan atau impor Barang Kena Pajak
UU No 18/2000	Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan atau penerimaan Jasa Kena Pajak dan atau pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan atau impor Barang Kena Pajak
UU No 42/2009	Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

Hal penting untuk diperhatikan adalah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan haruslah Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan yang terutang PPN. Apabila seorang Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN, maka Pajak Masukan sehubungan dengan penyerahan yang tidak terutang PPN tidak dapat diikutsertakan dalam pengkreditan Pajak Masukan.

Untuk memastikan tidak terjadinya pengkreditan Pajak Masukan yang berhubungan dengan penyerahan yang tidak terutang PPN, Pengusaha Kena Pajak diminta untuk memisahkannya secara jelas dalam pembukuannya. Apabila hal ini tidak bisa dilakukan maka Pemerintah menerbitkan suatu pedoman penghitungan besaran Pajak Masukan. Bahkan dalam kaitannya dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan, untuk mengakomodasi para Pengusaha Kena Pajak yang tidak menyelenggarakan pembukuan maka para Pengusaha Kena Pajak yang termasuk golongan tersebut dapat mengkreditkan Pajak Masukannya berdasarkan pedoman yang telah ditetapkan.

Peneliti berpendapat bahwa aturan-aturan ini menunjukkan niatan Pemerintah untuk memposisikan PPN sebagai Pajak Konsumsi, dimana beban PPN seharusnya menjadi tanggung jawab pihak yang melakukan konsumsi.

4.2.2. Kapan Pajak Masukan dapat Dikreditkan

Memperhatikan Undang-Undang PPN dan PPn BM yang berlaku di Indonesia tidak banyak perubahan yang mengatur kapan suatu Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluarannya. Ketentuan yang mengatur bahwa suatu Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran di dalam Masa Pajak yang sama, bertahan sejak UU PPN dan PPnBM tahun 1983 sampai dengan perubahannya yang terakhir di tahun 2009. Aturan ini mengatur bahwa Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak hanya dapat dikreditkan terhadap Pajak Keluarannya. Pengaturan ini ditujukan untuk pengalihan beban PPN yang telah dibayarkan dapat secara jelas dialihkan kepada konsumen melalui pemungutan yang dilakukannya.

Berikut perbandingan aturan saat pengkreditan Pajak Masukan yang diatur di dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN dan PPnBM:

Tabel 4.6.

Perbandingan Pasal 9 ayat (2) di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pasal 9 ayat (2)
UU No 8/1983	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa yang sama
UU No 11/1994	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama
UU No 18/2000	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama
UU No 42/2009	Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama

Jika diperhatikan perbandingan di atas, terlihat bahwa pada perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM digunakan kata “dalam” menggantikan kata “untuk” di dalam ayat ini. Penggantian ini meskipun terkesan sepele namun berimbas kepada penafsiran saat pengkreditan Pajak Masukan yang akan Peneliti bahas pada subbab berikutnya.

4.2.2.1. Pengkreditan Pajak Masukan Masa Tidak Sama

Jika melihat isi dari Pasal 9 ayat (2) UU PPN dan PPnBM diatas yang berbunyi:

Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama

maka terlihat adanya kata “dapat” di dalam ayat ini. Kata “dapat” dalam ayat ini menurut peneliti berarti suatu pilihan, yaitu “dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran untuk Masa Pajak yang sama” atau “dapat tidak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama”. Pendapat peneliti ini dapat dibuktikan dengan adanya aturan yang mengatur dimungkinkannya suatu Pajak Masukan yang telah dibayarkan oleh Pengusaha Kena Pajak untuk dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang berbeda.

Aturan ini muncul pertama kali pada Pasal 18 Peraturan Pemerintah nomor 22 tahun 1985, yang menyatakan:

Pengusaha Kena Pajak yang tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (2) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 karena Masa Pajaknya tidak sama, dapat mengajukan permohonan pengkreditan Pajak Masukan kepada Direktur Jenderal Pajak, disertai alasan mengenai sebab terjadinya perbedaan Masa Pajak

Kebijakan ini kemudian dimunculkan di dalam batang tubuh UU PPN dan PPnBM mulai perubahan kedua UU PPN dan PPnBM pada tahun 1994 hingga perubahan terakhir pada tahun 2009 sebagai bagian dari Pasal 9. Adapun perbandingan

Tabel 4.7.

Perbandingan Pasal 9 ayat (9) di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pasal 9 ayat (2)
UU No 11/1994	Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya selambat-lambatnya pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan.
UU No 18/2000	Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat

	dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lambat 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan
UU No 42/2009	Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan

Pengaturan di atas, lebih menegaskan bahwa suatu Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan atas Pajak Keluaran yang telah dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak. Hubungan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran ini dimaksudkan untuk memperlihatkan pengalihan beban PPN dari Pengusaha Kena Pajak kepada Konsumen.

4.2.2.2. Pengkreditan Pajak Masukan Pra Produksi

Pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM terjadi perubahan mendasar di dalam pengkreditan Pajak Masukan yang berlaku di Indonesia. Perubahan mendasar ini terjadi dengan ditambahkan ayat (2a) di dalam Pasal 9 UU PPN dan PPnBM yang berbunyi:

Dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan

Perubahan ini sejalan dengan pendapat yang disampaikan oleh Schenk dan Oldman yang membolehkan pengkreditan Pajak Masukan pra produksi. Namun hal yang kurang diperhatikan oleh pihak otoritas pajak adalah mekanisme pengawasan terhadap Pengusaha Kena Pajak yang mengkreditkan Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi. Karena pengkreditan Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi berpotensi terjadinya penggelapan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Dapat terjadi Pengusaha Kena Pajak yang dalam tahapan pra produksi hanya mengkreditkan Pajak Masukannya secara terus menerus dan tidak melakukan produksi sehingga PPN yang seharusnya dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak tersebut pada saat penyerahan terjadi tidak dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak.

Kelemahan ini akhirnya ditutupi pada perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM dengan penambahan ayat (6a) sekaligus melakukan perubahan pada ayat (2a) yang terdapat di dalam Pasal 9. Adapun perubahan ini disampaikan sebagai berikut:

Tabel 4.8.

Perubahan Pasal 9 ayat (2a) dan Penambahan ayat (6a) di dalam perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM

Pasal 9	UU No 42/2009
Ayat (2a)	Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum memproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang pajak, Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan
Ayat (6a)	Pajak Masukan yang telah dikreditkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2a) dan telah diberikan pengembalian wajib dibayar kembali oleh Pengusaha Kena Pajak dalam hal Pengusaha Kena Pajak tersebut mengalami keadaan gagal memproduksi dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) tahun sejak Masa Pajak Pengkreditan Pajak Masukan dimulai.

Di dalam perubahan ketiga ini, ayat (2a) yang pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tidak membatasi jenis perolehannya, maka pada perubahan ini Pemerintah membatasi bahwa Pengkreditan Pajak Masukan pra produksi hanya dapat dilakukan atas Pajak Masukan yang terkait perolehan Barang Modal. Selain itu, pada perubahan UU PPN dan PPnBM kali ini telah ditambahkan mekanisme pengawasan dengan penetapan maksimal jangka waktu pra produksi untuk seluruh Pengusaha Kena Pajak yang dituangkan di dalam ayat (6a).

4.2.2.3. Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Produksi

Berbeda dengan kegiatan pra produksi, Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi tidak pernah diatur di dalam kebijakan pengkreditan Pajak Masukan di Indonesia. Hal inilah yang menjadi permasalahan yang akan diangkat di dalam tesis ini.

Jika melihat dasar pemikiran yang digunakan Schenk dan Oldman dalam mengizinkan pengkreditan Pajak Masukan untuk kegiatan pasca produksi, yakni Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan sepanjang Pajak Masukan tersebut berkaitan dengan penyerahan yang terutang PPN, UU PPN dan PPnBM pada dasarnya telah mengakomodir hal yang sama. Hal ini terlihat pada ketentuan Pasal

9 ayat 8 huruf b yang mengatur dapat dikreditkannya suatu Pajak Masukan sepanjang berhubungan dengan kegiatan usaha. Berikut disampaikan bunyi ketentuan tersebut:

Tabel 4.9.

Perbandingan Pasal 9 ayat (8) huruf b di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pasal 9 ayat (8) huruf b
UU No 8/1983	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur dalam ayat (2) bagi pengeluaran untuk pembelian Barang dan pengeluaran biaya lain yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak
UU No 11/1994	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha
UU No 18/2000	Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara sebagaimana diatur dalam ayat (2) bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha
UU No 42/2009	Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha

Dari aturan ini terlihat bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan sehubungan dengan perolehan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Pembahasan lebih lanjut akan dituangkan di dalam subbab berikutnya.

4.2.3. Syarat suatu Pajak Masukan dapat Dikreditkan

4.2.3.1. Kelengkapan Faktor Pajak

Sebagaimana telah disampaikan pada Bab 2 bahwa PPN yang diterapkan di Indonesia merupakan *indirect subtraction method*, membawa konsekuensi pentingnya keberadaan Faktor Pajak. Faktor Pajak Masukan yang dimiliki oleh seorang Pengusaha Kena Pajak. Faktor Pajak Masukan tersebut merupakan suatu alat bukti pembayaran PPN yang telah dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Peneliti berpendapat bahwa kedudukan Faktor Pajak dapat dipersamakan seperti uang di dalam administrasi PPN dan PPnBM. Hal ini disebabkan mekanisme pengkreditan yang diterapkan di Indonesia dilakukan dengan cara mengurangi

jumlah Pajak Keluaran yang telah dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak dengan sejumlah Pajak Masukan yang dimiliki sesuai dengan yang tercantum di dalam Faktur Pajak yang diperoleh dari *supplier*.

UU PPN dan PPnBM perubahan ketiga telah menetapkan hal-hal minimal yang harus tercantum di dalam Faktur Pajak, yakni:

- nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;
- nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- Jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
- Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
- Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut;
- kode, nomor seri, dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan
- nama dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.

Kelengkapan informasi yang tercantum di dalam sebuah faktur pajak di atas juga sama dengan yang diusulkan oleh TAIt, yang telah Peneliti sampaikan di dalam Bab 2.

Undang-undang PPN dan PPnBM yang berlaku menganggap informasi yang tercantum di dalam faktur pajak ini sebagai hal yang penting. Oleh karena itu apabila salah satu hal-hal di atas tidak tercantum dalam suatu Faktur Pajak, maka Faktur Pajak tersebut dikategorikan cacat dan Pajak Masukan yang tercantum di dalamnya tidak dapat dikreditkan.

Pengawasan dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan Faktur Pajak PPN diwujudkan dalam bentuk pemberian sanksi kepada kedua belah pihak, yakni penerbit Faktur Pajak dan penerima Faktur Pajak. Apabila seorang Pengusaha Kena Pajak bertindak selaku penerbit Faktur Pajak menerbitkan Faktur Pajak tidak mencantumkan hal-hal minimal sebagaimana telah dicantumkan di atas, maka Pengusaha Kena Pajak tersebut dikenakan sanksi administrasi berupa denda. Sebaliknya bagi Pengusaha Kena Pajak yang menerima Faktur Pajak cacat, Faktur Pajak tersebut tidak dapat dikreditkan.

Peneliti berpendapat bahwa bentuk pemberian sanksi bagi kedua belah pihak ini tidak adil. Karena apabila terjadi penerbitan Faktur Pajak cacat, seharusnya hukuman hanya diberikan kepada penerbitnya selaku pihak yang melakukan kesalahan.

4.2.3.2. Pajak Masukan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usahanya

Memperhatikan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM yang telah Peneliti sampaikan di atas, Peneliti berpendapat bahwa aturan ini merupakan aturan yang “menjamin” PPN yang berlaku di Indonesia adalah PPN sebagai Pajak Konsumsi. Hal ini didasarkan pada tidak adanya jaminan bahwa setiap pengeluaran yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak terkait langsung dengan kegiatan usaha. Dapat terjadi seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pengeluaran yang bersifat konsumtif. Oleh karena itu perlu dipastikan bahwa Pajak Masukan yang akan dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak hanyalah Pajak Masukan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha. Hal ini sesuai dengan tujuan dari PPN sebagai pajak konsumsi yakni mengenakan pajak atas kegiatan konsumsi.

Jika memperhatikan perubahan isi Pasal 9 ayat (8) huruf b yang telah Peneliti sampaikan di atas, terlihat bahwa isi Pasal 9 ayat (8) huruf b yang tertuang di dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 lah yang tidak memiliki arti yang *ambiguous* dibandingkan isi Pasal 9 ayat (8) huruf b pada perubahan-perubahan UU PPN dan PPnBM berikutnya. Ayat ini secara terang mengatur pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan yang digunakan dalam proses menghasilkan atau proses produksi. Atau perolehan barang-barang dan/atau jasa yang digunakan di dalam proses produksi. Barang dan/atau jasa yang digunakan di dalam proses produksi ini tidak jauh berbeda dengan istilah *intermediate goods and services* yang disampaikan oleh Schenk dan Oldman.

4.2.3.3. Pajak Masukan telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak

Dalam melakukan pengkreditan Pajak Masukannya, harus dipastikan bahwa PPN yang telah tercantum di dalam Faktur Pajak telah disetorkan ke kas negara. Mekanisme penyetoran PPN yang berlaku di Indonesia adalah melalui:

- Pemungutan oleh Pengusaha Kena Pajak penerbit Faktur Pajak, dalam hal transaksi yang terjadi merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean.
- Penyetoran langsung ke kas negara oleh Pengusaha Kena Pajak, dalam hal terjadi pemanfaatan Jasa Kena Pajak atau Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean ke dalam Daerah Pabean.
- Pemungutan oleh pihak Bea dan Cukai, dalam hal terjadi impor Barang Kena Pajak.

Dengan telah dibayarkannya PPN yang tercantum di dalam Faktur Pajak melalui salah satu mekanisme di atas maka Faktur Pajak tersebut telah memiliki nilai yang dapat dipersamakan dengan uang sehingga Pengusaha Kena Pajak dapat melakukan pengkreditan.

Mengingat *legal character* dari PPN sebagai pajak tidak langsung atau *indirect tax*, maka pihak destinataris ada pada pembeli. Pembeli yang harus bertanggung jawab secara renteng pembayaran PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak. Namun dalam hal pihak Pengusaha Kena Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak tidak menyetorkan PPN yang telah dibayarkan pembeli, maka sepanjang pihak pembeli dapat membuktikan bahwa PPN tersebut telah dibayarkan, PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak tersebut dapat dikreditkan. Hal ini diatur di dalam UU Perpajakan pada Pasal 33 UU KUP 1983 hingga perubahan kedua, dan Pasal 16 f perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM yang telah Peneliti sampaikan di dalam Bab 2 tesis ini.

Peneliti berpendapat bahwa ketiga syarat di atas bersifat kumulatif, sehingga apabila salah satu syarat di atas tidak terpenuhi, maka Pajak Masukan tersebut yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.

4.3. Analisis Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM

Memperhatikan perubahan-perubahan yang terjadi di dalam perubahan kedua UU PPN dan PPnBM, Peneliti akan membahas beberapa perubahan sebagai berikut:

4.3.1. Penambahan Ayat (2a) pada Pasal 9 Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM

Peneliti berpendapat perubahan pada Pasal 9 dengan ditambahkannya ayat (2a) pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM membawa suatu kejelasan terkait pengkreditan Pajak Masukan pada saat Pengusaha Kena Pajak belum memiliki Pajak Keluaran. Hal ini disebabkan ketidakjelasan pada UU PPN sebelum perubahan kedua dan ketiga dalam memperlakukan Pajak Masukan yang telah diperoleh Pengusaha Kena Pajak sebelum Pengusaha Kena Pajak menghasilkan suatu Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak untuk diserahkan kepada Pembeli.

Ketidakjelasan dalam kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dapat terlihat dari pendapat para narasumber berikut ini.

Purnomo berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan tetap dapat dilakukan sebelum perubahan kedua UU PPN dan PPnBM berlaku. Berikut kutipan wawancaranya:

Jika seorang Pengusaha Kena Pajak dalam masa produksi sebenarnya telah memiliki penyerahan, penyerahannya adalah nol. Penyerahan yang nol ini di match dengan Pajak Masukannya. Oleh karena itu pada saat Pengusaha Kena Pajak melaporkan SPTnya yang tertuang adalah Pajak Keluarannya Nol atau Nihil. Namun kemudian terjadi polemik, oleh karena itu muncul lah penegasan yang dituangkan di dalam ayat (2a)⁷⁰

Terhadap pendapat yang disampaikan Purnomo di atas, Peneliti berpendapat bahwa ketika seorang Pengusaha telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak maka secara formal pengusaha tersebut telah melakukan penyerahan yang terutang PPN. Dengan telah dikukuhkannya pengusaha tersebut, maka kewajiban yang melekat padanya adalah melaporkan kegiatan penyerahan atau perolehan yang terutang PPN di dalam SPT Masa-nya. Apabila pada suatu

⁷⁰ Purnomo, Adi Hakim Ketua Majelis II Pengadilan Pajak (17/12/2010)

Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak tidak memiliki Pajak Keluaran, maka penyerahannya menjadi 0 (nol), dan Pajak Keluarannya adalah nilai penyerahan dikalikan tarif PPN.

Pendapat yang berbeda disampaikan oleh Muljanto yang mengatakan bahwa suatu Pajak Masukan baru dapat dikreditkan pada setelah Pengusaha Kena Pajak memiliki Pajak Keluaran. Hal ini disebabkan PPN yang diterapkan di Indonesia bukan *pure consumption tax*. Berikut kutipan wawancaranya:

Pasal 9 ayat 2 UU PPN nomor 8 tahun 1983, secara jelas telah mengatur bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Jadi pada dasarnya Pajak Masukan itu dikreditkan hanya dengan Pajak Keluaran Masa Pajak yang sama. Bahasa yang digunakan adalah “untuk” bukan “dalam”.

Dari aturan ini sudah jelas bahwa syarat utama untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan harus ada penyerahan yang terhutang pajak atau yang disebut Pajak Keluaran. Artinya walaupun ada penyerahan namun tidak ada Pajak Keluaran, maka Pajak Masukan yang telah dimiliki Pengusaha Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.

Apabila memperhatikan definisi Pengusaha Kena Pajak di dalam Pasal 1 angka 15 UU PPN dan PPnBM perubahan kedua, disebutkan bahwa Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha sebagaimana dimaksud dalam angka 14 yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak. Dari sini dapat disimpulkan bahwa seorang pengusaha dapat dikatakan menjadi Pengusaha Kena Pajak apabila pengusaha tersebut melakukan penyerahan yang terhutang pajak. Artinya apabila seorang pengusaha tidak melakukan kegiatan penyerahan yang terhutang pajak, maka pengusaha tersebut bukanlah Pengusaha Kena Pajak, sehingga tidak ada Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

Pasal 9 ayat (8) huruf b menyebutkan bahwa tidak dapat dikreditkan suatu Pajak Masukan yang tidak terkait langsung dengan kegiatan usaha. Jika kita melihat pada UU PPN dan PPnBM tahun 1983 dulu, bahasa yang digunakan sangat jelas. Yakni, Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang tidak terkait dengan proses memproduksi atau menghasilkan.

*Penjelasan-penjelasan tadi menjelaskan bahwa PPN yang diterapkan di Indonesia bukanlah **pure consumption tax**, karena dalam mengkreditkan Pajak Masukan dibutuhkan adanya suatu penyerahan terhutang Pajak terlebih dahulu.⁷¹*

⁷¹ Muljanto, Bambang Tri, Tenaga Pengkaji Bidang Penegakan Hukum DJP (20/12/2010)

Muljanto berpendapat sebaliknya, bahwa dalam pengkreditan Pajak Masukan harus memperhatikan kondisi riil atau material dari Pengusaha Kena Pajak. Apakah Pengusaha Kena Pajak tersebut melakukan penyerahan. Aturan yang mendukung pendapatnya adalah Pasal 9 ayat (2) UU PPN dan PPnBM yang menyebutkan:

*Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa yang sama*⁷²

Kata yang digunakan adalah “*untuk*” masa yang sama bukan “*dalam*” masa yang sama. Hal ini mensyaratkan bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan haruslah Pajak masukan yang mempunyai hubungan langsung dengan Pajak Keluarannya. Jika diartikan seperti ini maka sejalan dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 1983 yang mengatur bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan terhadap Pajak Masukan yang mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Lebih lanjut Muljanto berpendapat dengan diperlukan syarat adanya suatu Pajak Keluaran dalam mengkreditkan suatu Pajak Masukan, bagi Pengusaha Kena Pajak yang pada suatu Masa Pajak tidak memiliki Pajak Keluaran dapat melakukan pengkreditan Pajak Masukan masa pajak tidak sama. Aturan ini pada saat berlakunya UU PPN dan PPnBM diatur melalui Pasal 18 Peraturan Pemerintah nomor 22 tahun 1985 yang berbunyi:

- (1) *Pengusaha Kena Pajak yang tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (2) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 karena Masa Pajaknya tidak sama, dapat mengajukan permohonan pengkreditan Pajak Masukan kepada Direktur Jenderal Pajak, disertai alasan mengenai sebab terjadinya perbedaan Masa Pajak.*
- (2) *Direktur Jenderal Pajak dapat menerima atau menolak permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).*
- (3) *Dalam hal permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diterima, Direktur Jenderal Pajak memberitahukan dengan disertai*

⁷² Undang-Undang nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah, Pasal 9 ayat (2)

*cara pengkreditannya, dan dalam hal permohonan ditolak, memberitahukan alasan-alasannya.*⁷³

Aturan ini dimasukkan dalam UU PPN dan PPnBM sejak perubahan pertama UU PPN dan PPnBM tahun 1994 di dalam Pasal 9 ayat (9) sampai dengan sekarang yang telah Peneliti sampaikan pada subbab di atas. Perbedaannya adalah pada jangka waktu dijinkannya kondisi masa pajak tidak sama. Pada saat UU PPN dan PPnBM tahun 1983 berlaku, pengkreditan Pajak Masukan masa pajak tidak sama dapat dilakukan tanpa jangka waktu. Pada perubahan pertama UU PPN dan PPnBM pengkreditan ini dibatasi menjadi 15 bulan, kemudian pada perubahan selanjutnya dibatasi hanya menjadi 3 bulan. Apabila jangka waktu ini terlewatkan, Muljanto berpendapat Pajak Masukan tersebut tetap dapat dikreditkan melalui mekanisme pembetulan SPT Masa PPN atau membebankan sebagai biaya. Berikut kutipan wawancaranya:

*Namun saya berpendapat dalam hal seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan usaha secara normal, melakukan penyerahan kena pajak, namun dalam suatu Masa Pajak Pengusaha tersebut tidak melakukan penyerahan kena pajak, maka mekanisme pengkreditannya adalah sebagaimana diatur di dalam Pasal 9 ayat (9) perubahan UU PPN dan PPnBM tahun 1994. Pasal tersebut mengatur pengkreditan Pajak Masukan paling lambat 15 bulan atau bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku Pengusaha Kena Pajak. Jadi apabila tahun buku yang dianut Pengusaha Kena Pajak tersebut adalah Januari s.d. Desember maka Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pengusaha tersebut dapat dikreditkan hingga Maret bulan berikutnya. Ketentuan ini diperpendek pada perubahan UU PPN dan PPnBM tahun 2000 hanya menjadi 3 bulan. Jika telah terlewatkan maka menggunakan mekanisme pembetulan SPT sebagaimana dimaksud pada Pasal 8 UU KUP dan jika telah diperiksa maka mau tidak mau Pajak Masukan tersebut dibiayakan.*⁷⁴

Melihat cara pandang yang berbeda atas suatu peristiwa yang sama, maka Peneliti berpendapat bahwa di satu sisi penambahan ayat (2a) pada Pasal 9 merupakan suatu jawaban atau penegasan dari masalah pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi. Terlebih lagi dirubahnya jangka waktu pengkreditan Pajak Masukan untuk Masa Pajak tidak sama dari 15 bulan yang diatur pada perubahan pertama UU PPN dan PPnBM menjadi hanya 3 bulan. Hal

⁷³ Peraturan Pemerintah nomor 22 tahun 1985 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984

⁷⁴ Muljanto, Bambang Tri, *Opcit*

ini tentunya menimbulkan ketidakadilan dalam pelaksanaan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan.

Di sisi lain Peneliti berpendapat munculnya inkonsistensi penerapan PPN di negara ini. Karena jika memperhatikan kondisi UU PPN dan PPnBM sebelum perubahan kedua, pengkreditan Pajak Masukan untuk kegiatan pra produksi dapat dilakukan dengan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan untuk Masa Pajak tidak sama. Muljanto dalam wawancaranya pun berpendapat hal yang sama

Aturan Pasal 9 ayat (2a) ini sebenarnya sudah muncul sejak tahun 1994, namun lahirnya di Peraturan Pemerintah. Pada saat itu Pasal 2 ayat (7) dari Peraturan Pemerintah nomor 50 menyebutkan bahwa untuk keperluan pengkreditan seorang pengusaha yang sedang berniat mau menyerahkan barang kena pajak boleh dapat dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak. Ini kondisinya baru berniat loh, bukannya sudah menyerahkan. Padahal definisi di undang-undangnya jelas, pengusaha kena pajak adalah pengusaha sebagaimana dimaksud dalam butir 14 yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan atau tidak kena pajak.

Lebih lanjut Muljanto berpendapat bahwa penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 bertentangan dengan sejumlah aturan yang lain, berikut kutipan wawancaranya:

Pada saat itu saya berpendapat bahwa dengan ditambahkannya ayat (2a) ini maka akan bertentangan dengan isi penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 1994, yang rencananya tidak diubah. Coba kita lihat. Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b berbunyi:

Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha. Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Penjelasan ini sudah jelas, bahwa meskipun suatu Pajak Masukan berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, namun Pajak Masukan tersebut terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN, maka Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan. Apalagi jika Pajak Masukan tersebut tidak terkait dengan penyerahan apapun karena belum terjadi penyerahan.

Secara teori, yang disampaikan oleh Schenk dan Oldman, pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi dapat dikreditkan sepanjang terkait dengan penyerahan yang terutang PPN, namun memperhatikan pendapat di atas ternyata penambahan ayat ini dapat bersingungan dengan ayat lain. Selain itu keberadaan Pasal 9 ayat (2a) bagi Peneliti menimbulkan pertanyaan mengenai PPN jenis apa yang diterapkan di Indonesia, mengingat *consumption type VAT* yang diungkapkan oleh Terra ditandai dengan bagaimana penanganan pengkreditan Pajak Masukan terhadap perolehan Barang Modal, bukan seluruh jenis perolehan.

4.3.2. Analisis Formulasi Kebijakan Perubahan Kedua Undang-Undang PPN dan PPnBM

Di dalam proses penyusunan kebijakan, tahapan formulasi kebijakan menempati tahapan kedua setelah pemilihan masalah. Berdasarkan masalah yang telah dipilih atau diagendakan untuk dibahas, tahapan formulasi pada dasarnya dilakukan untuk memberikan gambaran masa depan terkait pilihan kebijakan yang akan dipilih sebagai solusi dari suatu permasalahan.

Jika memperhatikan uraian pada subbab sebelumnya, diketahui bahwa penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 dianggap sebagai sebuah solusi pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi. Tidak dapat dipungkiri bahwa dengan ditambahkannya ayat ini pengkreditan Pajak Masukan pra produksi dapat dilakukan secara langsung pada Masa Pajak dilakukannya perolehan atau selambat-lambatnya 3 bulan setelah saat perolehan. Hal ini menandakan bahwa PPN yang diterapkan di Indonesia menganggap kegiatan konsumsi yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak sebagai suatu *immediate event*, sebagaimana yang diungkapkan oleh Terra.

Muljanto sebagai salah seorang anggota tim perumus perubahan kedua UU PPN dan PPnBM menceritakan proses pembahasan rancangan perubahan kedua undang-undang ini sebagai berikut:

Inisiatif perubahan UU berasal dari Pemerintah, memang bisa saja terjadi Parlemen atau DPR berinisiatif untuk merubah UU, namun selama ini inisiatif perubahan UU pajak berasal dari Pemerintah.

Pada saat itu pembahasan UU perubahan kedua itu, draft usulan perubahan yang telah kami susun tidak ada penambahan Pasal 9 ayat (2a), dan di dalam DPR pun tidak ada usul penambahan itu.

Pada saat itu posisi saya baru saja dipromosikan menjadi eselon 3. Anda tahu sendiri bahwa di dalam rapat dengan DPR yang dapat berbicara hanyalah menteri. Namun pada saat itu tidak mungkin seorang menteri hadir dalam 3 ruang rapat yang berbeda pada saat yang bersamaan, karena pada saat itu pembahasan perubahan UU pajak tidak hanya 1, melainkan 3 sekaligus, KUP, PPh dan PPN. Dengan kondisi yang seperti inilah kita meminta bantuan eselon 1 untuk berbicara atas nama menteri keuangan yang pada intinya tugasnya hanya membacakan jawaban, sementara yang menyusun jawaban adalah kami para eselon 3.

Pada saat itu yang mewakili pembahasan perubahan UU PPN dan PPnBM berasal dari Direktur Jenderal yang lain. Nah kebetulan pada saat pembahasan ini ada pergantian pimpinan DJP, dalam hal ini eselon 2. Eselon 2 yang baru ini menggantikan eselon 2 yang lama sebagai konseptor.

Eselon 2 baru tersebut mempunyai pemikiran mengenai pentingnya Pasal 9 ayat (2a). Karena pada saat itu Pasal 9 ayat (2a) tidak ada di dalam agenda pembahasan baik di Pemerintah dan di DPR, oleh karena itu dia melakukan lobi ke partai besar di dalam DPR.

Karena yang bertugas sebagai juru bicara bukanlah eselon 1 DJP maka dia hanya membacakan saja tanpa memahami maknanya. Setelah dibacakan ketua Panja pada saat itu menyatakan setuju atas penambahan ini.⁷⁵

Dari keterangan ini diketahui bahwa penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 yang dimulai pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000 tidak dilakukan melalui perumusan masalah atau penyusunan agenda. Namun hal ini berimplikasi pada dampak negatif yang dapat terjadi jika Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi tidak diatur pada ayat (2a).

Jika memperhatikan Pasal 9 ayat (9) perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000, terjadi perubahan pada jangka waktu diperbolehkannya pengkreditan Pajak Masukan untuk Masa Pajak tidak sama dari 15 bulan menjadi 3 bulan. Jika ayat (2a) tidak jadi ditambahkan, maka Pengusaha Kena Pajak akan berpotensi memiliki kerugian, karena apabila tahapan pra produksi yang harus dialami oleh Pengusaha Kena Pajak melebihi 3 bulan, maka solusi yang diambil adalah melalui mekanisme pembetulan SPT Masa PPN dan PPnBM. Namun

⁷⁵ Muljanto, Bambang Tri, *Ibid*

dalam hal tahapan pra produksi yang dapat dikreditkan adalah lebih dari jangka waktu dimungkinkannya pembetulan SPT Masa PPN dan PPnBM, yaitu 2 tahun, maka Pengusaha Kena Pajak hanya dapat membiayakan Pajak Masukan tersebut dalam penghitungan Penghasilan Kena Pajak. Tentunya hal ini merugikan bagi pengusaha yang kegiatan usahanya terfokus pada industri padat modal. Peneliti berpendapat bahwa dampak negatif inilah yang menjadi dasar pemikiran ditambahkan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi oleh konseptor rancangan perubahan ini.

Tidak jauh berbeda, Mulyodiwarno berpendapat mengenai penambahan ayat ini sebagai berikut:

*Menurut saya penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 ini ok-ok saja, karena yang namanya usaha pasti ada pajak masukan dan akan ada pajak keluaran. Bisa saja terjadi Pajak Keluaran akan muncul dalam beberapa waktu di depan, 3 atau 4 tahun lagi. Jadi apabila selama ini Pengusaha Kena Pajak tidak diperbolehkan untuk mengkreditkan Pajak Masukan jika Pengusaha tersebut tidak memiliki Pajak Keluaran, Pajak Masukan tersebut akan dibiayakan, sehingga PPh yang harus dibayarkan akan berkurang. Terjadilah yang disebut **trade-off**. Mana yang akan dikorbankan Pemerintah? Memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan, menunda penerimaan PPN pada saat Pengusaha Kena Pajak memiliki Pajak Keluaran, atau mengurangi penerimaan PPh sebagai akibat dibiayakannya Pajak Masukan. Karena apabila pada saat Pengusaha tersebut belum memiliki Pajak Keluaran maka sebenarnya pada saat itu kondisi keuangannya dalam keadaan merugi, sehingga kerugian tersebut akan dikompensasikan ke tahun pajak berikutnya. Apabila kerugian tersebut ditambahkan dengan Pajak Masukan yang dibiayakan, maka makin besarlah nilai kompensasi kerugian yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak, yang dapat dimanfaatkannya pada tahun-tahun pajak berikutnya.⁷⁶*

Mulyodiwarno berpegang pada sudut pandang *trade-off* pengorbanan penerimaan Pemerintah, dalam hal Pengusaha Kena Pajak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya terkait kegiatan pra produksi, maka Pemerintah akan mendapatkan penerimaan dari sektor PPh lebih besar dibandingkan sektor PPN. Sebaliknya, jika tidak dapat dikreditkan maka penerimaan dari sektor PPh akan menurun, seiring dengan penambahan rugi fiskal yang biasanya timbul sebagai

⁷⁶ Mulyodiwarno, Nuryadi, Praktisi Perpajakan, Mantan Hakim Pengadilan Pajak, (06/12/2010)

akibat kegiatan investasi pendirian perusahaan yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak.

Jika diperhatikan proses pembahasan di atas, terlihat pendekatan yang digunakan dalam perubahan UU PPN dan PPnBM masih menggunakan pendekatan elitis. Pendekatan ini ditandai dengan inisiatif perubahan yang diawali oleh pihak elit, dalam hal ini pihak Pemerintah. Hal ini sesuai dengan Dye yang dikutip oleh Winarno berpendapat mengenai teori elit ini sebagai berikut:

Teori elit mengatakan bahwa “rakyat” mempunyai perilaku apatis dan tidak memiliki informasi yang baik tentang kebijakan publik. Oleh karena itu, sebenarnya para elit membentuk opini masyarakat luas mengenai persoalan-persoalan kebijakan dan bukan masyarakat luas membentuk opinin elit. Dengan demikian, para pejabat publik dan birokrat hanya sekedar menjalankan kebijakan-kebijakan yang diputuskan oleh para elit. Kebijakan-kebijakan publik mengalir “ke arah bawah” dari para elit ke masyarakat luas. Jadi kebijakan-kebijakan publik itu bukan berasal dari tuntutan-tuntutan dari masyarakat luas.⁷⁷

Kebijakan yang diambil dengan pendekatan ini cenderung tidak optimal dalam menemukan solusi permasalahan karena kebijakan yang dirumuskan tidak menyentuh akar permasalahan yang sebenarnya.

4.4. Analisis Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM

Beberapa perubahan yang akan Peneliti bahas pada perubahan ketiga ini adalah:

4.4.1. Analisis Perubahan Definisi Pajak Keluaran pada Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.

Memperhatikan batang tubuh UU PPN dan PPnBM yang berlaku, diketahui bahwa terdapat hubungan yang erat antara definisi Pajak Keluaran dengan jenis penyerahan yang terutang PPN. Hal ini adalah suatu keharusan, mengingat jenis penyerahan yang terutang PPN yang diatur di dalam Pasal 4 UU PPN adalah objek dari Dasar Pengenaan Pajak dari suatu Pajak Keluaran.

⁷⁷ Winarno, Budi, Kebijakan Publik, Teori dan Proses, MedPress, Yogyakarta, 2008, hal 42

Tabel 4.10.

Penandingan Penyerahan yang PPN-nya harus Dipungut dengan Definisi Pajak Keluaran di dalam UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Penyerahan yang PPNnya harus dipungut	Pajak Keluaran yang dipungut
UU No 8/1983	<p>a. penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) menghasilkan Barang Kena Pajak tersebut; 2) mengimpor Barang Kena Pajak tersebut; 3) mempunyai hubungan istimewa dengan Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 4) bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 5) menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari Barang Kena Pajak tersebut; <p>b. penyerahan Barang Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;</p> <p>c. penyerahan Jasa Kena Pajak.</p>	Penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak
UU No 11/1994	<ol style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha; c. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak 	Penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak
UU No 18/2000	<ol style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; 	Penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak.

	c. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak	
UU No 42/2009	<ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; c. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; d. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan e. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak. 	Penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang

Jika memperhatikan perubahan-perubahan yang terjadi di dalam definisi Pajak Keluaran, dapat dilihat bahwa sejak tahun 1983 sampai dengan tahun 1994, atas PPN yang terutang pada kegiatan ekspor Barang Kena Pajak tidak termasuk sebagai Pajak Keluaran. Pada perubahan kedua dan ketiga UU PPN dan PPnBM, PPN yang terutang atas kegiatan ekspor Barang Kena Pajak, termasuk sebagai Pajak Keluaran.

Satu hal yang berbeda di dalam perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM adalah dikenalnya ekspor selain ekspor Barang Kena Pajak, yaitu ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud dan ekspor Jasa Kena Pajak. Namun PPN yang terutang terkait penyerahan ini tidak termasuk di dalam definisi sebagai Pajak Keluaran.

Peneliti berpendapat kekeliruan ini dapat mengakibatkan kerancuan dalam pelaksanaan pengkreditan Pajak Masukan, karena dalam hal PPN yang seharusnya terutang atas suatu jenis penyerahan, ketika tidak termasuk dalam kategori Pajak Keluaran maka Pajak Masukannya dapat tidak dikreditkan. Dengan catatan bahwa syarat utama pengkreditan Pajak Masukan adanya Pajak Keluaran.

4.4.2. Analisis Perubahan Jenis-Jenis Barang yang tidak Dikenakan Pajak.

Sehubungan dengan dampak regresif yang dimiliki oleh PPN, maka dalam rangka mengurangi dampak tersebut Pemerintah menetapkan sejumlah Barang dan Jasa yang tidak dikenakan PPN. Adapun analisis yang akan dilakukan kali ini

adalah perbandingan barang tidak kena pajak yang ditetapkan Pemerintah pada perubahan dan ketiga UU PPN dan PPnBM.

Apabila diperhatikan tabel di bawah ini, pada dasarnya tidak ada perbedaan yang signifikan dalam penggolongan non BKP yang tercantum di dalam UU PPN dan PPnBM.

Tabel 4.11.

Perbandingan non BKP di dalam Perubahan Kedua dan Ketiga
UU PPN dan PPnBM

UU No 18/2000	UU No 42/2009
a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya; b. barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak; c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya; d. uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.	a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya; b. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak; c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering; dan d. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Perbedaan akan terlihat jika kita melihat pada rincian non BKP yang pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM dituangkan di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 dan paragraf penjelasan Pasal 4A perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM. Rinciannya dapat Peneliti sampaikan sebagai berikut:

Tabel 4.12.

Perbandingan Rincian Non BKP di dalam Perubahan Kedua dan Ketiga
UU PPN dan PPnBM

Kategori Non BKP	PP 144/2000	Penjelasan UU No 42/2009
Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran	minyak mentah (crude oil), gas bumi, panas bumi, pasir dan kerikil, batubara sebelum diproses menjadi briket batubara dan bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, dan bijih perak serta bijih bauksit	minyak mentah (crude oil), gas bumi, tidak termasuk gas bumi seperti elpiji yang siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat, panas bumi, asbes, batu tulis, batu setengah permata, batu kapur, batu apung, batu permata, bentonit, dolomit, felspar (feldspar),

		garam batu (halite), grafit, granit/andesit, gips, kalsit, kaolin, leusit, magnesit, mika, marmer, nitrat, opsidien, oker, pasir dan kerikil, pasir kuarsa, perlit, fosfat (phospat), talk, tanah serap (fullers earth), tanah diatome, tanah liat, tawas (alum), tras, yarosif, zeolit, basal, dan trakkit, batubara sebelum diproses menjadi briket batubara, bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, bijih perak, serta bijih bauksit.
Barang-barang kebutuhan pokok	Beras, gabah, jagung, sagu, kedelai dan garam baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium.	Beras, gabah, jagung, sagu, kedelai, garam, baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium, daging, yaitu daging segar yang tanpa diolah, tetapi telah melalui proses disembelih, dikuliti, dipotong, didinginkan, dibekukan, dikemas atau tidak dikemas, digarami, dikapur, diasamkan, diawetkan dengan cara lain, dan/atau direbus, telur, yaitu telur yang tidak diolah, termasuk telur yang dibersihkan, diasinkan, atau dikemas, susu, yaitu susu perah baik yang telah melalui proses didinginkan maupun dipanaskan, tidak mengandung tambahan gula atau bahan lainnya, dan/atau dikemas atau tidak dikemas, buah-buahan, yaitu buah-buahan segar yang dipetik, baik yang telah melalui proses dicuci, disortasi, dikupas, dipotong, diiris, di-grading, dan/atau dikemas atau tidak dikemas; dan sayur-sayuran, yaitu sayuran segar yang dipetik, dicuci, ditiriskan, dan/atau disimpan pada suhu rendah, termasuk sayuran segar yang dicacah
Makanan dan minuman	makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, tidak termasuk makanan dan minuman yang diserahkan	makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, tidak termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga

	oleh usaha jasa boga atau catering	atau catering
Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga	Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga	Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga

Dari rincian di atas nampak perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM menambahkan jenis Barang Tidak Kena Pajak. Hal ini meskipun dimaksudkan untuk mengurangi dampak regresif, namun memiliki kelemahan. Dengan meluasnya jenis barang yang tidak dikenakan pajak, maka terjadi pergeseran dalam pola konsumsi yang terjadi di masyarakat. Hal ini mengakibatkan PPN yang diterapkan di Indonesia tidak netral.

Jika kita kembalikan ke *legal character, general* yang melekat pada PPN, jumlah barang yang tidak kena pajak yang sangat banyak dapat mengganggu *legal character* ini. Hal ini disebabkan PPN sebagai pajak konsumsi, bertujuan untuk mengenakan pajak atas kegiatan konsumsi barang dan jasa. Dalam hal ditetapkan sejumlah barang tidak kena pajak di dalam administrasi PPN, maka dibutuhkan biaya tambahan untuk melakukan pengawasan terhadap penyerahan barang yang akan dikonsumsi agar terhindar penyalahgunaan pengkreditan PPN atas perolehan barang tidak kena pajak.

4.4.3. Analisis Perubahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM.

Pada perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM ini, Pemerintah tetap mempertahankan keberadaan pengkreditan Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi. Namun, pada perubahan ketiga ini terjadi perubahan yang hanya mengizinkan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi terbatas pada perolehan barang modal. Berikut perbandingannya.

Tabel 4.13.

Perbandingan Pasal 9 ayat (2a) di dalam Perubahan Kedua dan Perubahan Ketiga UU PPN dan PPnBM

UU No 18/2000	UU No 42/2009
Dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan	Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang pajak, Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan

Secara teori perubahan ini menunjukkan bahwa PPN yang diterapkan di Indonesia adalah *consumption type VAT* sebagaimana diungkapkan oleh Terra. Hal ini dapat terlihat dari pembatasan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi terbatas pada perolehan barang modal.

Dalam rangka pengawasan dari kemungkinan penyalahgunaan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan ini, di dalam Pasal 9 ditambahkan ayat (6a) sebagaimana yang telah dituangkan pada subbab sebelumnya. Namun menurut Mulyodiwarno penambahan ayat (6a) ini tidak sepenuhnya memberikan rasa keadilan kepada Pengusaha Kena Pajak, berikut kutipan wawancaranya:

Menurut saya seharusnya memang ada pembatasan. Jadi jika seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pengeluaran yang tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha sebaiknya dibiayakan saja di dalam pembukuannya. Namun, seharusnya pengkreditan Pajak Masukan atas barang modal jangan ditambahkan klausul bahwa dalam jangka waktu 3 tahun Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan harus sudah memiliki Pajak Keluaran. Tiap jenis industri memiliki karakteristik yang berbeda, perusahaan-perusahaan yang bersifat padat modal seperti sawit, baru akan menghasilkan di atas 3 tahun. Oleh karena itu sebaiknya pengaturan jangka waktu, jika memang diperlukan, memperhatikan jenis industri yang ada dan dituangkan di dalam peraturan.⁷⁸

Jika mendengar penjelasan Bambang Tri Muljanto yang ikut serta dalam penyusunan perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM tahun 2009, dapat dijelaskan bahwa pembatasan ini dimaksudkan untuk mengembalikan filosofi PPN tahun 1983 yang sempat bergeser. Ditambahkan bahwa sebagaimana telah disampaikan bahwa pada dasarnya Pasal 9 ayat (2a) yang tercantum di dalam UU PPN dan PPnBM tahun 2000 tidak sesuai dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 1994 yang awalnya akan dipertahankan, dengan adanya pembatasan ini isi penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 2009 dikembalikan ke sedia kala, berikut kutipan wawancaranya:

*Berbeda dengan proses perubahan UU PPN dan PPnBM kedua pada tahun 2000, pada saat perubahan ketiga dimunculkan usulan untuk membatasi kriteria Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana diatur di dalam Pasal 9 ayat (2a). Pembatasan ini dimaksudkan untuk mengembalikan jiwa UU PPN dan PPnBM tahun 1983 yang pada perubahan tahun 2000 melenceng terlalu jauh. Dengan dilakukan pembatasan ini setidaknya dapat mengurangi **excess negatif** yang timbul.*

⁷⁸ Mulyodiwarno, Nuryadi, *Opcit*

Bahkan pada ayat (6a) ditambahkan ayat yang mengatur batas waktu kondisi pra produksi yang dialami oleh Pengusaha Kena Pajak yang mengkreditkan Pajak Masukan terkait perolehan barang modalnya. Jika jangka waktu tersebut terlewat maka Pajak Masukan yang dikreditkan wajib dikembalikan kepada pemerintah.⁷⁹

Dari wawancara di atas, dapat diketahui bahwa pada dasarnya penambahan ayat (6a) dimaksudkan untuk menjadi alat kontrol Pemerintah untuk menghindari kemungkinan penyalahgunaan pengkreditan Pajak Masukan yang mungkin timbul di dalam pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi. Namun untuk pengawasan dengan melakukan penyeragaman jangka waktu pra produksi untuk setiap jenis usaha, Peneliti rasa akan menyebabkan PPN yang diterapkan menjadi tidak netral. Untuk itu Peneliti berpendapat untuk memberikan rasa keadilan kepada Pengusaha Kena Pajak, penetapan jangka waktu pra produksi mempertimbangkan keunikan dari masing-masing jenis usaha atau industri.

4.4.4. Analisis Formulasi Kebijakan Perubahan Ketiga Undang-Undang PPN dan PPnBM

Tidak jauh berbeda dengan perubahan kedua UU PPN dan PPnBM, pada perubahan ketiga inipun pendekatan yang digunakan di dalam proses perubahan UU PPN dan PPnBM menggunakan pendekatan elitis. Hal ini terlihat dari pendapat Muljanto pada subbab sebelumnya yang menyatakan bahwa perubahan ini untuk mengembalikan UU PPN dan PPnBM kepada filosofi asalnya.

Pernyataan ini tentunya dipandang hanya dari sudut pandang Pemerintah. Padahal Purnomo sendiri berpendapat bahwa mekanisme pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi yang tidak dibatasi hanya terkait perolehan Pajak Masukan mencerminkan PPN yang diterapkan di Indonesia sebagai Pajak Konsumsi sebagaimana filosofi awal yang dipilih pada saat pengesahan UU PPN dan PPnBM tahun 1983. Berikut kutipan wawancaranya:

Kalo bagi saya dari UU PPN 1983 hingga perubahan kedua, saya menafsirkannya secara gramatikal, tapi khusus untuk perubahan ketiga, saya perlu mengetahui historisnya dulu. Karena saya perlu mengetahui alasan pembatasan di Pasal 9 ayat (2a) nya hanya untuk barang modal. Sementara itu itu untuk penambahan Pasal 9 ayat (2a) pada perubahan kedua merupakan suatu bentuk penegasan dan penjelasan. Hal yang sama

⁷⁹ Muljanto, Bambang Tri, *OpCit*

terjadi pada Pasal 36 ayat (1) huruf b, jika pada UU KUP tahun 2000 terjadi perdebatan dengan istilah ketetapan pajak. Ada yang berpendapat bahwa yang dimaksud ketetapan pajak di sini hanya SKP, ada yang berpendapat termasuk STP. Sekarang pada UU KUP tahun 2007 telah lebih jelas dituangkan, ada SKP dan STP.⁸⁰

Dari keterangan ini Purnomo berpendapat dasar filosofi yang dianut pada UU PPN dan PPnBM tahun 1983 hingga perubahan kedua tetap sama. Alasan yang dikemukakannya didasari pada fakta Purnomo ikut dalam penyusunan UU PPN dan PPnBM tahun 1983 serta penafsiran secara gramatikal terkait perubahan-perubahan aturan mengenai mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Justru menurutnya perubahan ketiga inilah yang perlu pengkajian lebih mendalam terkait maksud dan tujuan dibatasinya pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi hanya terhadap perolehan barang modal.

4.5. Analisis Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi.

4.5.1. Analisis Kegiatan Usaha

Dari beberapa literatur yang Peneliti pelajari, hanya Schenk dan Oldman yang secara gamblang memungkinkan dikreditkannya Pajak Masukan yang terkait kegiatan pasca produksi. Di dalam Bab 2 Peneliti telah menyampaikan pendapat Schenk dan Oldman yang menggunakan suatu contoh kasus dalam memungkinkannya pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi.

Jika kembali kepada beberapa teori terkait pengkreditan Pajak Masukan, maka dapat diketahui bahwa salah satu alasan dimungkinkannya pengkreditan Pajak Masukan adalah untuk menghindari terjadinya *cascading effect* seperti yang terjadi dalam penerapan pajak penjualan. Namun tentu saja tidak seluruh Pajak Masukan yang dimiliki oleh seorang Pengusaha Kena Pajak dapat dikreditkan. Hal ini disebabkan seorang Pengusaha Kena Pajak yang dapat terdiri dari orang maupun badan, tidak luput dari kegiatan konsumsi yang menjadi objek pengenaan PPN.

Terra, sebagaimana telah Peneliti sampaikan pada bab 2 menjelaskan bahwa suatu pajak konsumsi dimaksudkan untuk mengenakan pajak atas kegiatan konsumsi yang dilakukan oleh manusia atau sesuatu yang dapat dipersamakan

⁸⁰ Purnomo, Adi, *OpCit*

dengannya. Atas pendapat Terra ini, Muljanto berpendapat hal yang serupa, berikut kutipan wawancaranya:

Perusahaan itu sebenarnya adalah sesuatu yang bukan manusia tapi dianggap sebagai manusia, dia bisa lahir, bisa hidup, bisa mati, berisikan orang-orang, jadi secara umum tidak ada bedanya, butuh hidup juga dalam artian misalnya perusahaan itu anda sendiri, misal CV. Heru, itu sebenarnya bukan Heru kan? Tapi pemilik CV itu Heru satu-satunya, kemudian itu tidak ada bedanya dengan Heru sebenarnya, hanya pemegang sahamnya Anda atau dengan istri, pada saat Anda tidur CV itu tidur, pada saat makan CV itu juga makan, tapi ini disederhanakan sedikit ini hanyalah contoh. Begitu juga perusahaan besar sama saja dia membutuhkan tempat untuk tinggal, karena berisikan manusia berarti membutuhkan tempat yang sejuk dan segar.⁸¹

Sebagaimana telah disampaikan pada subbab-subbab sebelumnya bahwa secara umum Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan yang terutang PPN. Jika diartikan secara harafiah maka *Value Added Tax* dapat diartikan sebagai pajak yang dikenakan atas “nilai tambah” atau *Tax imposed on value added* dari perusahaan yang kemudian atas istilah *value added*, didefinisikan oleh Aaron sebagai selisih antara nilai penjualan dengan nilai pembelian yang digunakan di dalam proses produksi.

Kedua syarat pengkreditan Pajak Masukan yang disampaikan di atas yakni Pajak Masukan yang dikreditkan haruslah terkait dengan penyerahan yang terutang PPN dan Pajak Masukan tersebut terkait dengan kegiatan usaha, telah dianut di dalam UU PPN dan PPnBM yang berlaku di Indonesia di dalam Pasal 9. Tabel berikut merupakan perbandingan aturan mengenai Pengkreditan Pajak Masukan yang terkait Penyerahan yang terutang PPN, sementara perbandingan aturan mengenai pengkreditan Pajak Masukan sehubungan dengan kegiatan usaha telah Peneliti sampaikan pada tabel 4.9.

⁸¹ Muljanto, Bambang Tri, *OpCit*

Tabel. 4.14.

Perbandingan Pasal 9 ayat (5) dan (6) UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pasal 9 ayat (5)	Pasal 9 ayat (6)
UU No 8/1983	Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak disamping melakukan penyerahan kena pajak juga melakukan penyerahan tidak kena pajak, sepanjang bagian penyerahan kena pajak itu dapat diketahui dengan pasti dari catatan dalam pembukuan, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hanya sebesar Pajak Masukan yang telah dibayar pada waktu perolehan atau pengimporan Barang Kena Pajak yang diserahkan kepada Pengusaha Kena Pajak, atau yang dipakai untuk menghasilkan Barang Kena Pajak.	Dalam hal bagian penyerahan kena pajak maupun bagian penyerahan tidak kena pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (5) tidak dapat diketahui dengan pasti, Menteri Keuangan dapat menetapkan suatu pedoman penghitungan jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk bagian penyerahan kena pajak.
UU No 11/1994	Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak disamping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.	Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak disamping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.
UU No 18/2000	Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak	Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat

	Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.	diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.
UU No 42/2009	Apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.	Apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

Memperhatikan perbandingan di atas, diketahui tidak banyak perubahan yang terjadi di dalam kurun waktu 26 tahun mengenai mekanisme pengkreditan Pajak Masukan terkait dengan penyerahan terutang PPN. Undang-undang PPN dan PPnBM yang berlaku tetap mengakomodir pengkreditan Pajak Masukan yang tidak dapat dipisahkan secara pasti terkait dengan kegiatan penyerahan yang terutang dan tidak terutang melalui penetapan yang ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan. Padahal secara teori, Pajak Masukan ini dianjurkan untuk tidak dapat dikreditkan

Sementara itu sebagaimana telah Peneliti sampaikan pada subbab-subbab sebelumnya, kriteria kegiatan usaha dalam rangka pengkreditan Pajak Masukan yang ditetapkan di dalam UU PPN dan PPnBM tahun 1983 lebih mendekati teori pengkreditan Pajak Masukan yang disampaikan oleh Schenk dan Oldman. Bahkan

2 nara sumber yang Peneliti wawancara lebih mengutamakan kriteria ini dibandingkan dengan saat pengkreditan yang diatur di dalam Pasal 9 dalam hal ditemukan permasalahan pengkreditan Pajak Masukan yang tidak memenuhi kriteria sebagaimana diatur ayat (2) dan ayat (2a) seperti permasalahan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi ini. Berikut kutipan wawancaranya:

Mulyodiwarno:

Menurut saya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan, sepanjang Pajak Masukan tersebut bukan bersifat konsumtif. Dengan kata lain Pajak Masukan tersebut terkait dengan produksi atas barang yang telah dijual terlebih dulu. Dapat dikreditkannya Pajak Masukan ini sesuai dengan prinsip kesetaraan, dimana Barang Kena Pajak yang tersisa pada saat pembubaran dikenakan pajak maka seharusnya Pajak Masukan yang terkait dengan Barang Kena Pajak tersebut dapat dikreditkan.⁸²

Pendapat Mulyodiwarno di atas, selain mempertimbangkan syarat pengkreditan Pajak Masukan haruslah terkait dengan kegiatan usaha, juga mempertimbangkan asas kesetaraan terkait pengenaan PPN atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semulanya tidak untuk dijual yang diatur di dalam Pasal 16D. Peneliti tidak sependapat dengan penggunaan prinsip kesetaraan yang digunakan oleh Mulyodiwarno di atas.

Peneliti berpendapat bahwa Pasal 16D dikenakan sebagai bentuk bergeser maksud dan tujuan awal dari penggunaan aktiva. Jika pada awal perolehannya Pajak Masukan terkait perolehan aktiva tersebut dapat dikreditkan dengan alasan penggunaan aktiva tersebut terkait dengan kegiatan usaha, maka ketika suatu waktu aktiva tersebut dijual, aktiva tersebut sudah tidak lagi terkait dengan kegiatan usaha. Oleh karena itu Pajak Masukan yang telah dikreditkan harus dibayar kembali, meskipun nilainya tidak sama dengan nilai PPN yang dikreditkan pada saat awal perolehan.

Purnomo:

Pada UU PPN tahun 2000 diatur secara positif bahwa pengkreditan Pajak Masukan pada tahapan pra produksi dapat dilakukan. Sementara itu untuk kegiatan pasca produksi tidak pernah diatur secara positif mengatur hal ini. Karena tidak pernah diatur secara positif, maka kita tidak boleh mengartikan

⁸² Mulyodiwarno, Nuryadi, *OpCit*

Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan ataupun tidak dapat dikreditkan tanpa pertimbangan.

Pada prinsipnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan usaha. Pertanyaannya kapan kah suatu kegiatan usaha dapat dikatakan berhenti? Kalo suatu perusahaan belum menghentikan kegiatan usahanya setelah masuk ke kegiatan pasca produksi maka Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi tersebut masih boleh dikreditkan. Hal ini didasarkan pada Pasal 9 ayat (8) UU PPN.⁸³

Pendapat Purnomo di atas menganalogikan arti dari kegiatan usaha bukan hanya terbatas pada kegiatan produksi. Oleh karena itu dalam hal setelah masa berproduksi telah berakhir Pengusaha Kena Pajak masih memiliki Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan usahanya, maka Pajak Masukan itu dapat dikreditkan. Purnomo menambahkan pendapatnya terkait hal ini sebagai berikut:

tidak bisa dikatakan suatu kegiatan usaha suatu perusahaan itu berhenti hanya karena tidak berproduksi lagi, padahal ada suatu kewajiban yang harus dilakukan yang berkaitan dengan kegiatannya memperoleh penghasilan.⁸⁴

Apabila pendapat di atas dikaitkan dengan teori *value added* yang disampaikan oleh Aaron telah Peneliti sampaikan pada subbab-subbab sebelumnya, maka pernyataan Purnomo di atas tidak mencerminkan *value added* yang seharusnya menjadi objek pemajakan PPN. Schenk dan Oldman pun pada dasarnya hanya mengizinkan pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan *intermediate goods and services*, sehingga baik kedua teori di atas sebenarnya menginginkan pengkreditan Pajak Masukan dibatasi hanya atas Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan produksi.

Memperhatikan tabel 4.9. di atas, terjadi pergeseran mengenai pengkreditan Pajak Masukan terkait dengan kegiatan yang diatur di dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b. Pada UU PPN dan PPnBM tahun 1983 Pajak Masukan dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan atas pembelian barang dan biaya lain yang mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan barang kena pajak atau jasa kena pajak. Setelah itu pada perubahan-perubahan UU PPN dan PPnBM selanjutnya kata-kata “proses menghasilkan barang kena pajak atau jasa kena pajak” diganti dengan “yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan

⁸³ Purnomo, Adi, *OpCit*

⁸⁴ Purnomo, Adi, *Ibid*

usaha”. Perubahan inilah yang menurut Peneliti menyebabkan kerancuan dalam kebijakan pengkreditan Pajak Masukan.

Pendapat Peneliti ini tidak jauh berbeda dengan yang disampaikan oleh Muljanto berikut ini:

Pasal 9 ayat (8) huruf b atau huruf c. Pasal 9 ayat (8) huruf b menyebutkan bahwa tidak dapat dikreditkan suatu Pajak Masukan yang tidak terkait langsung dengan kegiatan usaha. Jika kita melihat pada UU PPN dan PPnBM tahun 1983 dulu, bahasa yang digunakan sangat jelas. Yakni, Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang tidak terkait dengan proses memproduksi atau menghasilkan.⁸⁵

Pendapat Muljanto di atas secara implisit menginginkan penafsiran Pasal 9 ayat (8) huruf b tetap mengacu kepada UU PPN dan PPnBM tahun 1983. Namun jika ditafsirkan secara gramatikal, maka Pasal 9 ayat (8) huruf b dapat diartikan seperti yang disampaikan Purnomo di atas.

4.5.2. Analisis Pencatatan

Sebagai seorang Pengusaha Kena Pajak, selain memiliki kewajiban untuk melaporkan penyerahan dan perolehan di dalam SPT Masa, Pengusaha Kena Pajak juga memiliki kewajiban dalam menyelenggarakan pembukuan. Di dalam mekanisme *self assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan melaporkan kewajibannya sendiri.

Memperhatikan hal ini, Peneliti berpendapat terdapat hubungan antara nilai perolehan dan penyerahan yang dilaporkan di dalam SPT Masa PPN dengan nilai pembelian dan penjualan yang dicatat di dalam pembukuan Pengusaha Kena Pajak. Kalaupun ada perbedaan, maka perbedaan ini merupakan perbedaan *temporary* yang disebabkan perbedaan basis kas dan basis akrual.

Secara umum pembukuan yang diselenggarakan oleh Pengusaha Kena Pajak adalah menggunakan basis akrual, sedangkan di dalam administrasi PPN yang menggunakan faktur pajak basis yang digunakan adalah basis kas. Berbeda dengan administrasi PPN yang tidak menggunakan faktur pajak. Dapat terjadi bahwa antara pembukuan dengan administrasi PPN terdapat hubungan yang

⁸⁵ Muljanto, Bambang Tri, *OpCit*

sangat erat. Bahkan dalam penghitungan besaran PPN terutang yang disampaikan Tait pada bab 2, memungkinkan penghitungan yang didasarkan pada pembukuan yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak. Bahkan dalam salah satu perkuliahan yang disampaikan oleh Haula Rosdiana, pernah diberikan contoh perhitungan besaran PPN yang seharusnya di setorkan oleh Pengusaha Kena Pajak dengan menggunakan 4 metode penghitungan yang menghasilkan nilai PPN yang disetorkan Pengusaha Kena Pajak sama.

Salah satu negara yang menerapkan *subtraction method* namun tanpa faktur pajak adalah negara Jepang. Atas hal ini Muljanto menjelaskan sebagai berikut:

*Sistem pengkreditan Pajak Masukan yang berlaku di Jepang, lebih tegas dan lugas. Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hanyalah yang terkait dengan biaya-biaya yang tercantum di dalam harga pokok penjualan. Mereka tidak menggunakan **indirect subtraction method** seperti kita, melainkan $(\text{sales-cost of goods sold}) \times \text{tax rate}$ = inilah nilai yang disetor. Metode ini menegaskan bahwa mereka tidak menganut pure consumption tax, karena jika posisi perusahaan tersebut sebagai konsumen, maka Pajak Masukan yang berasal dari biaya-biaya yang termasuk operating expenses, tidak dapat dikreditkan. Hal ini disebabkan biaya-biaya tersebut tidak berhubungan langsung dengan kegiatan produksi perusahaan.⁸⁶*

Pendapat di atas menegaskan adanya hubungan yang sangat erat antara pembukuan yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak dengan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Jika dikaitkan dengan pengertian kegiatan usaha sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 1983, maka yang dimaksud di dalam aturan ini adalah komponen pembentuk harga pokok penjualan. Hal ini pun sejalan dengan teori yang disampaikan oleh Aaron mengenai pengertian *value added* dan pengertian *intermediate goods and services* yang disampaikan oleh Schenk dan Oldman.

Atas pendapat ini Muljanto pun berpendapat sebagai berikut:

Kondisi ini sebenarnya sama dengan yang dianut di dalam UU PPN dan PPnBM No 8 Tahun 1983, yakni Pasal 9 ayat (8) yang mengatur bahwa tidak dapat dikreditkan suatu Pajak Masukan apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.⁸⁷

⁸⁶ Muljanto, Bambang Tri, *Ibid*

⁸⁷ Muljanto, Bambang Tri, *Ibid*

Dari pendapat ini Muljanto menegaskan bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang perolehannya merupakan bagian dari harga pokok penjualan. Mengingat harga pokok penjualan ada dalam hal terjadinya penjualan, maka apabila seorang Pengusaha Kena Pajak sudah tidak lagi melakukan penjualan Pajak Masukan yang dimilikinya tidak dapat dikreditkan karena dapat dipastikan Pajak Masukan tersebut tidak terkait dengan perolehan biaya-biaya yang membentuk harga pokok penjualan.

4.6. Analisis Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Reklamasi

4.6.1. Analisis Kegiatan Usaha

Kegiatan reklamasi adalah suatu kegiatan yang Peneliti gunakan untuk menganalisis aturan mengenai saat pengkreditan. Kegiatan ini dipilih oleh Peneliti karena melekat pada kegiatan eksploitasi yang dilakukan oleh pengusaha yang bergerak di bidang tambang dan telah dicantumkan di dalam undang-undang nomor 4 tahun 2009 sebagai kegiatan pasca tambang sehingga biaya yang terkait dengan kegiatan ini mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Selain itu kegiatan ini biasanya dilakukan setelah kegiatan eksplotasi, sehingga dapat menggambarkan kondisi kegiatan pasca produksi yang dilakukan oleh pengusaha.

Pendapat Peneliti yang menyatakan bahwa biaya ini terkait dengan kegiatan usaha sebagaimana dimaksud Pasal 9 ayat (8) huruf b, sejalan dengan pendapat Mulyodiwarno memberikan pendapat mengenai kegiatan ini sebagai berikut:

*Reklamasi merupakan kegiatan yang tidak terpisahkan dengan kegiatan menghasilkan, dalam hal ini mengambil barang tambang dari perut bumi untuk kemudian dijual. Jika diistilahkan ada proses **claim** maka akan ada proses **reclaim**. Secara akuntansi perusahaan-perusahaan yang bergerak di usaha pertambangan telah mencadangkan biaya reklamasi pada saat proses penambangan masih berjalan. Ini menandakan bahwa adanya Pajak Masukan yang ditunda. Dari sini saja sudah terlihat bahwa biaya-biaya reklamasi termasuk di dalam biaya untuk menghasilkan suatu Pajak Keluaran, yakni pemungutan PPN pada saat terjadi penjualan. Hanya saja Pajak Masukan yang akan dikreditkan baru akan muncul pada proses akhir siklus kehidupan perusahaan tambang. Dan harus Anda ingat,*

proses reklamasi merupakan suatu kewajiban yang melekat bagi perusahaan tambang.⁸⁸

Secara garis besar, Mulyodiwarno berpendapat bahwa kegiatan reklamasi merupakan kegiatan yang berhubungan dengan kegiatan usaha. Keterkaitan yang erat antara proses reklamasi dalam kegiatan pertambangan dijelaskan dengan menggunakan pendekatan bahasa yakni *claim* dan *reclaim*. Selain itu Mulyodiwarno juga telah menyinggung mengenai mekanisme pencatatan yang akan dibahas lebih lanjut pada subbab berikutnya.

Tidak jauh berbeda dengan Mulyodiwarno, Purnomo pun memberikan pendapat mengenai kegiatan reklamasi sebagai berikut:

Kegiatan reklamasi ini merupakan suatu konsekuensi bagi perusahaan tambang yang mendapatkan ijin untuk mengeksploitasi barang tambang. Kegiatan ini tidak berbeda dengan kegiatan reboisasi bagi perusahaan yang mendapatkan ijin untuk mengeksploitasi hutan Menurut saya kegiatan ini harusnya dilihat sebagai suatu kesatuan utuh dengan kegiatan usaha perusahaan tersebut. Jadi tidak bisa dikatakan suatu kegiatan usaha suatu perusahaan itu berhenti hanya karena tidak berproduksi lagi, padahal ada suatu kewajiban yang harus dilakukan yang berkaitan dengan kegiatannya memperoleh penghasilan.⁸⁹

Pendapat di atas menyamakan kegiatan reklamasi dengan kegiatan reboisasi yang dimiliki oleh perusahaan yang bergerak di bidang perhutanan. Bahkan jika memperhatikan salah satu butir perjanjian atau kontrak karya yang Peneliti sampaikan di atas, maka kewajiban kegiatan reklamasi melekat bersamaan dengan perolehan hak untuk melakukan eksploitasi sumber tambang.

Sedikit berbeda dengan kedua nara sumber di atas, Muljanto memberikan pendapatnya tentang kegiatan reklamasi sebagai berikut:

reklamasi itu pada dasarnya adalah biaya yang tertunda sehingga kami melaporkan biaya yang lebih besar karena ada biaya yang kalau menurut teori saya adalah seandainya sejak awal dimasukan harga pokok, sebenarnya bisa dikreditkan tapi karena terjadinya belakangan hari pada saat sudah tidak memproduksi apapun maka tiba-tiba dia tidak memiliki rumah⁹⁰

Pendapat Muljanto di atas pada dasarnya mengakui bahwa kegiatan reklamasi merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha. Namun

⁸⁸ Mulyodiwarno, Nuryadi, *OpCit*

⁸⁹ Purnomo, Adi, *OpCit*

⁹⁰ Muljanto, Bambang Tri, *OpCit*

terkait dengan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan reklamasi Muljanto memiliki dua pendapat. Pendapat pertama Muljanto sependapat bahwa Pajak Masukan sehubungan dengan kegiatan reklamasi dapat dikreditkan, dengan syarat Pengusaha Kena Pajak melakukan kegiatan reklamasi sejak awal. Sementara itu atas Pajak Masukan sehubungan dengan kegiatan reklamasi yang dilakukan di akhir, Muljanto berpendapat bahwa Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan.

yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak Muljanto mengakui bahwa kegiatan reklamasi merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha. Pendapat Muljanto ini dapat mengakibatkan timbulnya ketidakadilan dalam perlakuan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi.

Terkait dengan dua jenis kegiatan reklamasi sebagaimana yang disampaikan oleh Muljanto di atas, Purnomo pun berpendapat hal yang sama sebagai berikut:

Kegiatan reklamasi sebenarnya ada yang terjadi pada saat proses pengangkatan barang tambang terjadi dan ada yang setelah proses pengangkatan barang tambang terjadi. Misalkan perusahaan tambang memiliki beberapa sumur tambang, ketika selesai dengan suatu sumur, reklamasi segera dilakukan sebelum atau bersamaan penggalian sumur berikutnya. Akan tetapi ada juga perusahaan tambang yang melakukan kegiatan reklamasi setelah seluruh sumur barang tambang selesai dieksploitasi.⁹¹

Namun terkait pengkreditan Pajak Masukannya, Purnomo tetap berpendapat atas kegiatan reklamasi yang mana pun Pajak Masukan yang timbul dari kegiatan ini tetap dapat dikreditkan. Berikut pendapatnya:

Jika hanya terikat mengenai “saat pengkreditan” tentunya kegiatan reklamasi yang terjadi pada masa eksploitasi Pajak Masukannya bisa dikreditkan, mengapada kegiatan reklamasi yang dilakukan pasca eksploitasi tidak dapat dikreditkan. Hal ini akan menimbulkan ketidakadilan.⁹²

4.6.2. Analisis Pencatatan

⁹¹ Purnomo, Adi, *OpCit*

⁹² Purnomo, Adi, *Ibid*

Sebagai salah satu kegiatan pertambangan, pencatatan reklamasi pun telah diatur di dalam PSAK nomor 33 paragraf 09 dan 10 menyatakan dua perlakuan yang berbeda terkait dengan biaya reklamasi ini, yaitu:

09. Taksiran biaya untuk pengelolaan lingkungan hidup yang timbul sebagai akibat kegiatan eksplorasi dan pengembangan diakui sebagai aset (beban tangguhan).

10. Taksiran biaya untuk pengelolaan lingkungan hidup yang timbul sebagai akibat kegiatan produksi tambang diakui sebagai beban.⁹³

Dari pernyataan standar di atas, telah dikenal adanya dua jenis kegiatan reklamasi, yakni kegiatan reklamasi sebagai akibat kegiatan eksplorasi dan kegiatan reklamasi sebagai akibat kegiatan produksi. Tidak jauh berbeda dengan standar akuntansi komersial, perlakuan pencadangan biaya reklamasi ini dapat dibebankan dalam rangka menghitung Penghasilan Kena Pajak sebagaimana di atur di dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c UU PPh yang mengatur:

Untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap tidak boleh dikurangkan pembentukan atau pemupukan dana cadangan **kecuali** cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan untuk usaha asuransi, dan **cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan**, yang ketentuan dan syarat-syaratnya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan

Jika dikaitkan dengan pencatatan, maka sesungguhnya pada saat Pengusaha Kena Pajak masih melakukan penyerahan, nilai PPN yang disetorkannya ke Kas Negara belum mencerminkan nilai PPN yang sebenarnya. Hal ini disebabkan oleh Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi belum dapat diperhitungkan karena kegiatan reklamasi yang belum terlaksana. Oleh sebab itu secara pembukuan seharusnya pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi yang dilakukan di akhir tetap dapat dikreditkan untuk mengembalikan nilai PPN yang seharusnya tidak disetorkan ke Kas Negara.

Atas pendapat peneliti di atas, Muljanto berpendapat sebagai berikut:

Argumen tersebut tidak keliru, dalam artian kalau kita mengenal tahun buku dan sebagainya itu tidak masalah, tapi kalau kita bicara masa pajak seperti yang dianut PPN, itu kemudian ada yang lari. Pasal 9 ayat 2 kan

⁹³ 1996. Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta. Salemba Empat.

berbicara soal masa pajak terlebih lagi kalau anda tarik ke definisi pajak masukan tahun 83 tadi. Anda harus punya tiga itu, membeli sesuatu atau memanfaatkan sesuatu jasa atau mengimport kemudian anda sudah membayar, apa yang sudah dibayar itu kemudian akan diberi bukti dan pajak yang sudah dibayar itulah yang disebut pajak masukan, itu yang dikreditkan.⁹⁴

Dalam kaitannya dengan saat pengkreditan, kegiatan reklamasi yang timbul sebagai akibat kegiatan eksplorasi ini terjadi pada saat Wajib Pajak berada dalam tahapan pasca produksi. Dimana pada saat tersebut tidak ada lagi Pajak Keluaran yang akan diserahkan oleh Pengusaha Kena Pajak.

Bagi Muljanto, kondisi ini mengakibatkan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan terkait kegiatan reklamasi. Karena konsisten dengan pendapat awalnya, bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan dalam hal Pengusaha Kena Pajak masih memiliki Pajak Keluaran. Secara tidak langsung Muljanto membatasi pengertian kegiatan usaha yang tercantum di dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM sebagai kegiatan produksi, sehingga menyimpulkan kegiatan reklamasi ini tidak terkait langsung dengan kegiatan usaha.

Di dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan yang dituangkan di dalam UU PPN dan PPnBM terdapat satu kebijakan yang menggabungkan metode pencatatan dengan metode faktur pajak. Kebijakan ini tertuang di dalam Pasal 9 ayat (6) yang telah dibahas di dalam subbab sebelumnya.

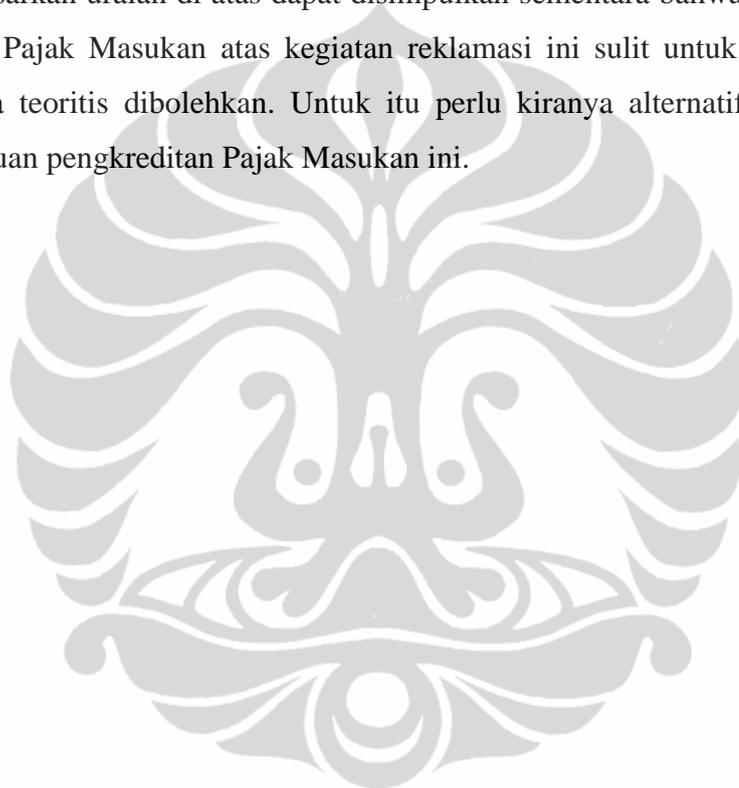
Pada dasarnya kebijakan ini mengatur penetapan metode pengkreditan Pajak Masukan dalam hal Pengusaha Kena Pajak tidak dapat memisahkan Pajak Masukan yang akan dimilikinya dalam hal Pengusaha Kena Pajak tersebut melakukan dua jenis penyerahan, yaitu penyerahan yang terutang dan penyerahan yang tidak terutang PPN. Dalam penerapannya, faktur pajak yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak menjadi tidak mendapat prioritas untuk digunakan sebagai dasar pengkreditan. Pengkreditan didasarkan pada suatu rumusan yang berdasarkan pada pembukuan.

Namun Peneliti berpendapat bahwa metode ini tidak dapat dilakukan mengingat batasan Masa Pajak yang diterapkan dalam UU PPN dan PPnBM.

⁹⁴ Muljanto, Bambang Tri, *OpCit*

Bahkan dalam konteks Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi lebih menguntungkan apabila menerapkan mekanisme Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan PPnBM atau Pasal 8 UU KUP. Hal ini disebabkan mekanisme penetapan Pajak Masukan yang diatur di dalam Pasal 9 ayat (6) tidak dikenal adanya pengkreditan untuk Masa Pajak yang tidak sama, sehingga jangka waktu dapat dikreditkannya Pajak Masukan relatif lebih pendek dibandingkan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan untuk Masa Pajak tidak sama.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan sementara bahwa penerapan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi ini sulit untuk dilakukan, namun secara teoritis dibolehkan. Untuk itu perlu kiranya alternatif kebijakan terkait perlakuan pengkreditan Pajak Masukan ini.





BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1. SIMPULAN

Penelitian ini dimaksudkan untuk mendapatkan jawaban atas tiga butir pertanyaan penelitian yang telah Peneliti sampaikan pada Bab 1.

1. Berdasarkan keterangan yang diperoleh dari para nara sumber diketahui bahwa perubahan Pasal 9 UU PPN dan PPnBM perubahan kedua pada tahun 2000 dengan menambahkan ayat (2a) tidak melalui tahapan perumusan masalah. Namun diketahui bahwa penambahan ini terjadi mendasarkan pada model elitis dimana inisiatif perubahan berada pada pihak Pemerintah. Hal ini mengakibatkan akar masalah yang sebenarnya terjadi tidak benar-benar teratasi
2. Berbeda dengan pada saat penyusunan perubahan kedua di atas, perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM yang membatasi pengkreditan Pajak Masukan terkait kegiatan pra produksi hanya atas Pajak Masukan dilakukan melalui tahapan perumusan masalah. Pembatasan ini dilakukan untuk mengembalikan filosofis UU PPN dan PPnBM tahun 1983 yang hilang dengan tambahkannya ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua undang-undang tersebut. Namun perubahan ini pun dilakukan dengan menggunakan elitis, karena pihak Pemerintahlah yang berinisiatif mengajukan perubahan dan agenda masalah yang akan dicarikan solusi. Bahkan pembatasan pada ayat (2a) ini berimbas munculnya aturan yang menetapkan jangka waktu pra produksi sebagaimana diatur di dalam ayat (6a) untuk seluruh jenis industri. Aturan ini pada dasarnya merupakan bentuk pengawasan untuk menghindari penyalahgunaan pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan pra produksi. Namun penyeragaman jangka waktu tahapan pra produksi mengakibatkan PPN yang diterapkan tidak netral terhadap setiap industri yang pada akhirnya mengakibatkan munculnya ketidakadilan.

3. Dengan banyaknya penafsiran yang dikemukakan para nara sumber yang menurut pendapat peneliti mewakili pihak eksekutif, pihak yudikatif dan pihak praktisi, menunjukkan bahwa aturan pengkreditan Pajak Masukan yang saat ini berlaku belum bisa memberikan kepastian atau kejelasan.

5.2. SARAN

Berdasarkan kesimpulan yang Peneliti rumuskan di atas, disampaikan saran-saran terkait hasil penelitian ini sebagai berikut:

1. Perlu adanya perubahan pendekatan dalam rancangan perubahan undang-undang PPN dan PPnBM agar masalah-masalah yang akan diagendakan merupakan permasalahan yang berasal dari masyarakat, bukan hanya berangkat dari usulan para elit Pemerintah.
2. Perlu adanya aturan pelaksanaan lebih lanjut terkait penetapan jangka waktu pra produksi dengan mempertimbangkan jenis industri yang ada.
3. Perlu adanya penyempurnaan atas kebijakan pengkreditan Pajak Masukan sekarang berlaku mengingat tidak jelasnya perlakuan Pajak Masukan atas kegiatan pasca produksi yang terkait dengan kegiatan usaha.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

- Aaron, Henry. 1982. *VAT Experiences of Some European Countries*. Kluwer Law dan Taxation Publishers. Netherland.
- Bickley, M, James. 1990. *VAT: Concepts, Experiences and Issues*.
- Bird, M, Richard., Gendron, Piere-Pascal. 2007. *The VAT in developing and transitional countries*. Cambridge univerity press. USA.
- Brotodihardjo, Santoso, R. 2003. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak Edisi Keempat*. Refika Aditama. Bandung.
- Bunging, Burhan, H M. 2010. *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya*. Kencana. Jakarta.
- Crumbley, Larry D., Friedman, P, Jack., Anders, B, Susan.1994. *Dictionary of Tax terms*. Baron's Educational Series. USA.
- Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul and Victoria Summers. 2001. *The Modern VAT*. Washington DC. International Monetary Fund.
- Gunadi, 2010. *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*. Jakarta. PT Multi Utama Consultindo.
- Hutagaol., Darussalam., Septriadi. 2007 *Kapita Seleкта Perpajakan*. Jakarta. Salemba Empat.
- Ilyas,Wirawan B, dan Richard Burton. 2008. *Hukum Pajak*.Jakarta. Salemba Empat .
- Irawan, Prasetya. 2007. *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif Untuk Ilmu-Ilmu Sosial*. Jakarta. DIA FISIP UI.

- Kansil, CST. 1983. Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia. Balai Pustaka.
- Mardiasmo. 2002. *Perpajakan*. Yogyakarta. ANDI Yogyakarta.
- Majchrzak, Ann. 1984. *Methods for Policy Research*. Sage Publications. USA.
- Musgrave, Richard A, and Peggy B. Musgrave. 1984. *Public Finance in Theory and Practice*. Singapore. Mc Graw Hill Book Company.
- Nurachmad, Much. 2010. Buku Pintar Memahami & Membuat Surat Perjanjian. Jakarta Visimedia
- Nurmantu, Safri. 2005. Pengantar Perpajakan. Jakarta. Granit
- Parsons, Wayne. 2008. *Public Policy: Pengantar Teori dan Praktik Analisis Kebijakan (Dialihbahasakan oleh Tri Wibowo Budi Santoso)*. Kencana. Jakarta.
- Price, John. 2006. *Value Added Tax 2006/07*
- Rahayu., Santoso. 2007. Bunga Rampai Perpajakan Indonesia. Jakarta. Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Salim, H, 2008. Hukum Pertambangan di Indonesia. PT Raja Grafindo Persada. Jakarta
- Shafritz., Hyde. 1992. *Classic of Public Administration*.
- Siahaan, Pahala, Marihot. 2010. Hukum Pajak Elementer: Konsep Dasar Perpajakan Indonesia. Graha Ilmu. Yogyakarta.
- Siahaan, Pahala, Marihot. 2010. Hukum Pajak Material: Objek, Subjek, Dasar Pengenaan Pajak, Tarif Pajak dan Tata Cara Perhitungan Pajak. Yogyakarta. Graha Ilmu
- Subarsono, AG. 2008. Analisis Kebijakan Publik. Pustaka Pelajar. Yogyakarta.

- Sukardji, Untung. 2002. *Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta. PT Raja Grafindo Persada.
- Sukardji, Untung. 2010. Undang-undang PPN 1984 setelah perubahan Ketiga dengan Undang-undang Nomor 42 tahun 2009; Komentor Pasal Demi Pasal.
- Tait, Alan A. 1988. *Value Added Tax. International Tax Practice and Problem*. Washington DC. International Monetary Fund.
- Terra, Ben. 1988. *Sales Taxation. The Case of Value Added Tax in European Community*. Denver Boston. Kluwer Law and Taxation Publisher.
- Terra, Ben., Kajus, Julie. 2008. *A Guide to The European VAT Directives: Introduction to European VAT Volume 1*. IBFD.
- Terra, Ben., Kajus, Julie. 2008. *A Guide to The European VAT Directives: Integrated Texts of The Recast VAT Directive and The Former Sixth VAT Directive Volume 2*. IBFD.
- Thuronyi, Victor. 1996. *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund.
- Tumpel, Michael. 2007. *A hybrid VAT System in the European Union*.
- Wiemer, L, David., Vining, R, Aidan. *Policy Analysis: Concept and Practice, Second Edition*. Prentice Hall. New Jersey.
- Winarno Budi. 2008. *Kebijakan Publik: Teori dan Proses*. MedPress. Jakarta.
2009. *Persandingan UU No 18 tahun 2000 dengan U No 42 tahun 2009 & Riwayat Amandemen*. IKPI

WEBSITES

www.ima-api.com

www.taxnotesinternational.org

<http://hukumpedia.com/index.php?title=Pembicaraan:HalamanUtama>

ARTIKEL

VAT & Sales Taxes Worldwide; A Guide to Practice & Procedures in 61 Countries. Ernst & Young

1996. Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta. Salemba Empat.

1988. *Taxing Consumption.* France. OECD.

2007. *EU VAT Directive 2006/112 Sixth VAT Directive.* IBFD

2009. *Value Added and Direct Taxation Similiarities and Differences.* IBFD

PERATURAN PERPAJAKAN

Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-undang Nomor 36 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Pajak Penghasilan

Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 tentang Pelaksanaan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984

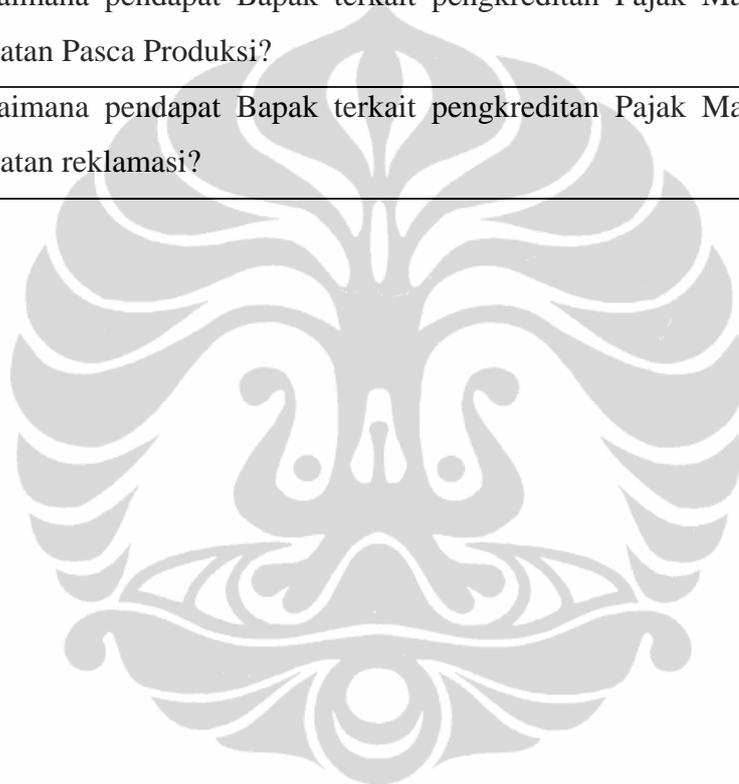
Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.



PEDOMAN WAWANCARA

I	Bambang Tri Muljanto	
1.		Apakah terjadi pergeseran filosofi Pengkreditan Pajak Masukan sejak Undang-undang PPN dan PPnBM pertama kali disahkan?
2.		Bagaimana pendapat Bapak terkait penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua Undang-undang PPN dan PPnBM?
3.		Apa yang melatarbelakangi penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua Undang-undang PPN dan PPnBM?
4.		Bagaimana pendapat Bapak terkait perubahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan ketiga Undang-undang PPN dan PPnBM?
5.		Apa yang melatarbelakangi penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua Undang-undang PPN dan PPnBM?
6.		Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan Pasca Produksi?
7.		Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamas?
II Nuryadi Mulyodiwarno		
1.		Apakah terjadi pergeseran filosofi Pengkreditan Pajak Masukan sejak Undang-undang PPN dan PPnBM pertama kali disahkan?
2.		Bagaimana pendapat Bapak terkait penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua Undang-undang PPN dan PPnBM?
3.		Bagaimana pendapat Bapak terkait perubahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan ketiga Undang-undang PPN dan PPnBM?
4.		Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan Pasca Produksi?
5.		Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamas?

III	Adi Purnomo
1.	Apakah terjadi pergeseran filosofi Pengkreditan Pajak Masukan sejak Undang-undang PPN dan PPnBM pertama kali disahkan?
2.	Bagaimana pendapat Bapak terkait penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan kedua Undang-undang PPN dan PPnBM?
3.	Bagaimana pendapat Bapak terkait perubahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 pada perubahan ketiga Undang-undang PPN dan PPnBM?
4.	Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan Pasca Produksi?
5.	Bagaimana pendapat Bapak terkait pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi?



TRANSKRIP WAWANCARA DENGAN BAPAK BAMBANG TRI MULJANTO

1. Secara umum apakah ada perubahan yang signifikan terkait penerapan UU PPN dan PPnBM, sejak UU PPN dan PPnBM diundangkan pada tahun 1983 sampai dengan perubahan ketiga?

Pertanyaan ini bertujuan mendapatkan pemahaman atas suatu permasalahan pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi, yaitu periode dimana Pengusaha Kena Pajak sudah tidak lagi memproduksi.

Baiklah, akan saya jawab secara umum. Pasal 9 ayat 2 UU PPN nomor 8 tahun 1983, secara jelas telah mengatur bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Jadi pada dasarnya Pajak Masukan itu dikreditkan hanya dengan Pajak Keluaran Masa Pajak yang sama. Bahasa yang digunakan adalah “untuk” bukan “dalam”.

Dari aturan ini sudah jelas bahwa syarat utama untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan harus ada penyerahan yang terhutang pajak atau yang disebut Pajak Keluaran. Artinya walaupun ada penyerahan namun tidak ada Pajak Keluaran, maka Pajak Masukan yang telah dimiliki Pengusaha Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.

Apabila memperhatikan definisi Pengusaha Kena Pajak di dalam Pasal 1 angka 15 UU PPN dan PPnBM perubahan kedua, disebutkan bahwa Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha sebagaimana dimaksud dalam angka 14 yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak. Dari sini dapat disimpulkan bahwa seorang pengusaha dapat dikatakan menjadi Pengusaha Kena Pajak apabila pengusaha tersebut melakukan penyerahan yang terhutang pajak. Artinya apabila seorang pengusaha tidak melakukan kegiatan penyerahan yang terhutang pajak, maka pengusaha tersebut bukanlah Pengusaha Kena Pajak, sehingga tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan. Dari sini seharusnya sudah dapat menjawab pertanyaan Anda.

Namun jika dibuktikan lagi lebih jauh, perhatikan Pasal 9 ayat (8) huruf b atau huruf c. Pasal 9 ayat (8) huruf b menyebutkan bahwa tidak dapat dikreditkan suatu Pajak Masukan yang tidak terkait langsung dengan kegiatan usaha. Jika kita melihat pada UU PPN dan PPnBM tahun 1983 dulu, bahasa yang digunakan sangat jelas. Yakni, Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang tidak terkait dengan proses memproduksi atau menghasilkan.

Penjelasan-penjelasan tadi menjelaskan bahwa PPN yang diterapkan di Indonesia tidak pure consumption tax, karena dalam mengkreditkan Pajak Masukan dibutuhkan adanya suatu penyerahan terhutang Pajak terlebih dahulu.

2. Bagaimana pendapat Bapak mengenai pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi? Pasca Produksi yang saya maksudkan adalah kondisi ketika suatu perusahaan sudah tidak lagi menghasilkan sesuatu atau telah berhenti memproduksi.

Jika kembali kepada penjelasan saya sebelumnya, maka sudah jelas, ketika seorang pengusaha berhenti memproduksi, sehingga pengusaha tersebut tidak lagi memiliki Pajak Keluaran, maka pengusaha tersebut tidak lagi dapat dikatakan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

3. Bagaimana perlakuan pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang pada suatu periodenya mengalami kondisi tidak adanya penyerahan?

Dalam hal seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan usaha secara normal, melakukan penyerahan kena pajak, namun dalam suatu Masa Pajak Pengusaha tersebut tidak melakukan penyerahan kena pajak, maka mekanisme pengkreditannya adalah sebagaimana diatur di dalam Pasal 9 ayat 9 perubahan UU PPN dan PPnBM tahun 1994. Pasal tersebut mengatur pengkreditan Pajak Masukan paling lambat 15 bulan atau bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku Pengusaha Kena Pajak. Jadi apabila tahun buku yang dianut Pengusaha Kena Pajak tersebut adalah Januari s.d. Desember maka Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pengusaha tersebut dapat dikreditkan hingga Maret bulan berikutnya. Ketentuan ini diperpendek pada perubahan UU PPN dan PPnBM tahun 2000 hanya menjadi 3 bulan. Jika telah terlewatkan maka menggunakan mekanisme pembetulan SPT sebagaimana dimaksud pada Pasal 8 UU KUP dan jika telah diperiksa maka mau tidak mau Pajak Masukan tersebut dibiayakan.

Menurut pendapat saya pribadi, kelonggaran untuk mengkreditkan tidak mengikuti aturan Pasal 9 ayat (2a) menimbulkan malapetaka. Bagaimana perlakuan pengusaha yang menimbun stock? Apakah Pengusaha tersebut dapat disebut Pengusaha Kena Pajak? Padahal ada suatu Masa Pajak dimana Pengusaha tersebut melakukan penyerahan kena pajak. Tidak aturan yang secara jelas mengatur mengenai pengkreditan Pajak Masukan pada suatu Masa Pajak dimana Pengusaha Kena Pajak tersebut sedang tidak melakukan penyerahan kena pajak.

Pengalaman pribadi saya pada tahun 1992, pada waktu itu saya menjadi salah satu anggota tim peneliti proses pemberian restitusi, jadi wajib pajak itu belanja barang selama 8 bulan nonstop dan tidak serupiah pun dia melakukan penyerahan, yang dibeli sepatu, baru pada bulan ke-9 dia mengekspor sepatu, jadi terlihat halal kan? Jika hanya berpegang pada aturan tersebut maka Pajak Masukan atas perolehan barang selama 8 bulan tentunya dapat dikreditkan. Namun yang terjadi pada penelitian tersebut adalah Wajib Pajak tersebut merupakan perusahaan dagang alas kaki, dalam hal ini sepatu. Pajak Masukan yang selama 8 bulan dia kreditkan berasal dari perolehan berbagai merk sepatu terkenal seperti Reebok, Nike yang harga termahalnya pada saat itu sekitar USD 75. Menurut pengakuannya sepatu-sepatu yang diperolehnya akan dijual/diekspor ke negara-negara Eropa Timur. Ternyata sepatu-sepatu yang diekspor bukanlah sepatu-sepatu bermerk, melainkan winterboot tanpa merk yang harganya hanya sekitar USD 15. Kelonggaran ini dapat menimbulkan kelalaian. Hal inilah yang membunuh sistem perpajakan kita.

Berebda dengan negara Jepang. Sampai dengan tahun 2003 atau 2005 saya masih memiliki responden, kalo tidak salah pada saat itu jabatan dia setara dengan Ka Kanwil di Nagoya. Sistem pengkreditan Pajak Masukan yang berlaku di Jepang,

lebih tegas dan lugas. Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hanyalah yang terkait dengan biaya-biaya yang tercantum di dalam harga pokok penjualan. Mereka tidak menggunakan indirect subtraction method seperti kita, melainkan (sales-cost of goods sold) x tax rate = inilah nilai yang disetor. Metode ini menegaskan bahwa mereka tidak menganut *pure consumption tax*, karena jika posisi perusahaan tersebut sebagai konsumen, maka Pajak Masukan yang berasal dari biaya-biaya yang termasuk *operating expenses*, tidak dapat dikreditkan. Hal ini disebabkan biaya-biaya tersebut tidak berhubungan langsung dengan kegiatan produksi perusahaan. Kondisi ini sebenarnya sama dengan yang dianut di dalam UU PPN dan PPnBM No 8 Tahun 1983, yakni Pasal 9 ayat (8) yang mengatur bahwa tidak dapat dikreditkan suatu Pajak Masukan apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan proses menghasilkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Apabila kita berbicara perusahaan dagang, maka kegiatan membeli barang dagangan termasuk dalam kategori kegiatan menghasilkan. Oleh karena itu seharusnya ketika suatu pengusaha melakukan penimbunan, pengkreditan Pajak Masukannya tidak dapat dilakukan. Karena pada saat itu Pengusaha Kena Pajak tersebut bukan Pengusaha Kena Pajak secara "temporary". Namun sayangnya tidak ada aturan yang secara jelas melarangnya. Padahal jika kita melihat kembali ke definisi dan sebgainya, maka jelas bahwa kita tidak berbeda dengan Jepang.

4. Apa yang melatarbelakangi ditambahkannya aturan Pasal 9 ayat (2a) pada perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000? Karena jika berpedoman kepada pendapat Bapak sebelumnya, maka bagi pengusaha yang memiliki Pajak Masukan namun di Masa Pajak tersebut belum memiliki Pajak Keluaran, Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan 3 bulan ke depan atau bahkan pada jaman UU PPN tahun 1994, 15 bulan kemudian.

Pada saat itu pembahasan UU perubahan kedua itu, draft usulan perubahan yang telah kami susun tidak ada penambahan Pasal 9 ayat (2a), dan di dalam DPR pun tidak ada usul penambahan itu.

Inisiatif perubahan UU berasal dari Pemerintah, memang bisa saja terjadi Parlemen atau DPR berinisiatif untuk merubah UU, namun selama ini inisiatif perubahan UU pajak berasal dari Pemerintah

Pada saat itu posisi saya baru saja dipromosikan menjadi eselon 3. Anda tahu sendiri bahwa di dalam rapat dengan DPR yang dapat berbicara hanyalah menteri. Namun pada saat itu tidak mungkin seorang menteri hadir dalam 3 ruang rapat yang berbeda pada saat yang bersamaan, karena pada saat itu pembahasan perubahan UU pajak tidak hanya 1, melainkan 3 sekaligus, KUP, PPh dan PPN. Dengan kondisi yang seperti inilah kita meminta bantuan eselon 1 untuk berbicara atas nama menteri keuangan yang pada intinya tugasnya hanya membacakan jawaban, sementara yang menyusun jawaban adalah kami para eselon 3.

Pada saat itu yang mewakili pembahasan perubahan UU PPN dan PPnBM berasal dari Direktur Jenderal yang lain. Nah kebetulan pada saat pembahasan ini ada pergantian pimpinan DJP, dalam hal ini eselon 2. Eselon 2 yang baru ini menggantikan eselon 2 yang lama sebagai konseptor.

Eselon 2 baru tersebut mempunyai pemikiran mengenai pentingnya Pasal 9 ayat (2a). Karena pada saat itu Pasal 9 ayat (2a) tidak ada di dalam agenda pembahasan baik di Pemerintah dan di DPR, oleh karena itu dia melakukan lobi ke partai besar di dalam DPR.

Karena yang bertugas sebagai juru bicara bukanlah eselon 1 DJP maka dia hanya membacakan saja tanpa memahami maknanya. Setelah dibacakan ketua Panja pada saat itu menyatakan setuju atas penambahan ini.

Pada saat itu saya berpendapat bahwa dengan ditambahkannya ayat (2a) ini maka akan bertentangan dengan isi penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN dan PPnBM tahun 1994, yang rencananya tidak diubah. Coba kita lihat. Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b berbunyi:

Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha. Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Penjelasan ini sudah jelas, bahwa meskipun suatu Pajak Masukan berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, namun Pajak Masukan tersebut terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN, maka Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan. Apalagi jika Pajak Masukan tersebut tidak terkait dengan penyerahan apapun karena belum terjadi penyerahan.

Oleh sebab itu penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b saya ubah sehingga berbunyi:

“Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha.”

Tapi untungnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) tidak ada perubahan, sehingga apa yang diinginkan oleh DJP dapat tetap terjaga.

*Berbeda dengan proses perubahan UU PPN dan PPnBM kedua pada tahun 2000, pada saat perubahan ketiga dimunculkan usulan untuk membatasi kriteria Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana diatur di dalam Pasal 9 ayat (2a). Pembatasan ini dimaksudkan untuk mengembalikan jiwa UU PPN dan PPnBM tahun 1983 yang pada perubahan tahun 2000 melenceng terlalu jauh. Dengan dilakukan pembatasan ini setidaknya dapat mengurangi **excess negatif** yang timbul, sebagaimana contoh yang telah saya kemukakan tadi, sebagai akibat berlakunya Pasal 9 ayat (2a) di perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000. Bahkan pada ayat (6a) ditambahkan ayat yang mengatur batas waktu kondisi pra produksi yang dialami oleh Pengusaha Kena Pajak yang mengkreditkan Pajak Masukan terkait perolehan barang modalnya. Jika jangka waktu tersebut terlewat maka Pajak Masukan yang dikreditkan wajib dikembalikan kepada pemerintah.*

5. Saya pernah membaca buku yg mengatakan, PPN itu kaitannya hanya masalah apakah dia melakukan pembelian yang bersifat konsumtif atau yang bersifat produktif, jika produktif boleh dikreditkan. Bapak tadi menyinggung soal Jepang yang memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan hanya yang terkait dengan proses menghasilkan dan tertuang di dalam *cost of goods sold*, terkait dengan hal ini apakah pengaturan “saat pengkreditan” di dalam undang-undang kita merupakan hal yang penting?

Tentu saja menjadi hal yang sangat penting. Karena hal ini telah dicantumkan dalam salah satu pasalnya. Saat pengkreditan menjadi hal yang penting, memang ada tapi kita yang tidak menyadarinya.

Kalau saya beli mesin itu dikonsumsi untuk berproduksi, mesin itu dihabiskan/diconsume sesuai dengan masa manfaatnya untuk menghasilkan sesuatu. Tapi pada saat dibeli itu dia tidak menjadi bagian barang yang akan kita perjualbelikan, produk kita. Ini kita mencoba melihat dari sisi yang lain. Kita mencoba melihat apa yang menempel dari produk tersebut. Sebenarnya tidak ada dan mesin itu akan wear off jadi sebenarnya mesin itu di-consumed (keberadaan mesinnya). Itu juga tercermin dari bagaimana membiayakan harga mesin tersebut, depresiasi kan? Pertanyaannya, kalau mesin itupun pembiayaannya di depresiasikan karena dasarnya dia di consumed, makanya dia akan wear off 2 atau 4 tahun, pajak masukannya kapan boleh dikreditkan seandainya menggunakan pendekatan, sekaligus di depan atau sama dengan PPh?

Jika melihat teorinya, di luar UU PPN maka secara teori jenis PPN berdasarkan pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan barang modal terbagi menjadi 3 yaitu: production type, consumption type dan income type.

Jika pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan mesin tadi melalui depresiasi, maka jenis PPN yang berlaku di Indonesia menjadi consumption type. Kemudian jika melihat Pasal 9 ayat (2a) seakan-akan kita menjadi production type. Semua pembelian pada saat awal bisa dikreditkan, jadi saya cenderung ke yang pertama kalau melihat Pasal 9 ayat (2a).

Aturan Pasal 9 ayat (2a) ini sebenarnya sudah muncul sejak tahun 1994, namun lahirnya di Peraturan Pemerintah. Pada saat itu Pasal 2 ayat (7) dari Peraturan Pemerintah nomor 50 menyebutkan bahwa untuk keperluan pengkreditan seorang pengusaha yang sedang berniat mau menyerahkan barang kena pajak boleh dapat dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak. Ini kondisinya baru berniat loh, bukannya sudah menyerahkan. Padahal definisi di undang-undangnya jelas, pengusaha kena pajak adalah pengusaha sebagaimana dimaksud dalam butir 14 yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan atau tidak kena pajak.

Kembali kalau misalnya mesin, pendapat orang berbeda, ada yg beranggapan itu alat produksi jadi tidak bisa dikatakan tidak bisa dikreditkan, atau ada yg beranggapan itu memang alat untuk memproduksi tapi tidak menempel di barangnya itu sehingga pada dasarnya dikonsumsi. Seperti di Jepang, mesin itu dikreditkan sesuai dengan umurnya, tapi kalau di kita menimbulkan pertanyaan, didepan berarti

pertimbangan dan PPH sekaligus di depan atau sepanjang tahun? Kalau sepanjang tahun lalu faktur pajaknya mana? Karena kita menggunakan tax invoice, ini kesulitan yang berbeda.

Kalau di Jepang lebih mudah karena tidak menggunakan alat, faktur pajak itu sebagai alat untuk membuktikan. Sebenarnya mereka lebih simple dan aman karena contoh kasus sepatu tadi tidak akan terjadi di Jepang. Jadi Undang-undang kita dulu kurang jelas isinya, bahasanya hanya mengatakan berhubungan langsung dengan proses menghasilkan, seandainya pun kita mau menganut seperti Jepang kita ada kesulitan terutama dalam depresiasi, mesin, pabrik, dan sebagainya, sehingga kita menyerahkan begitu saja. Terlebih setelah keluar pasal 9 ayat 2 A, ini kelihatannya keluar dari rel yang telah dibuat dan saya tidak tahu apa menjadi lebih baik atau buruk.

Tapi kalau melihat yang terjadi di lapangan kita kedodoran melayani restitusi, menurut saya itu merupakan kesalahan, harus dibenahi lagi. Kalau dulu kita tidak pernah menyebutkan persis seperti Jepang, kita harusnya menyebutkan Pajak Masukan seperti dalam undang-undang nomor 8, tiga syarat itu harus ada. Dulu Pajak Masukan itu didefinisikan, dalam penjelasannya dikatakan kalau tidak salah Pasal 1 huruf U UU PPN dan PPnBM tahun 1983, seorang pembeli, importir, atau penerima jasa wajib membayar pajak yang terhutang, untuk itu dia berhak mendapatkan bukti pemungutan pajak (faktur pajak), Pajak Masukan yang sudah dibayar itulah yang dapat dikreditkan. Faktur pajaknya itu untuk dapat dikreditkan harus sudah dibayar. Jadi dia harus membeli sesuatu, mengimpor sesuatu atau menggunakan suatu jasa, atas pemberian impor dan pemanfaatan itu dia wajib membayar. Yang ketiga, pajak yang sudah dibayar itulah yang disebut Pajak Masukan, itu kan diubah pada perubahan UU PPN dan PPnBM tahun 94 agak menjadi lunak, terlebih lagi pada perubahan di tahun 2000. Tapi tahun 2000 saya sembunyikan Pasal 1 huruf U kemudian saya masukkan ke dalam pasal 9 ayat 2 kalau anda melihat penjelasannya. Itulah yang membedakan faktur pajak dengan tiket (tiket bioskop, tiket pertandingan bola, dll), dia selalu ada kaitannya dengan 3 hal itu, dia harus membeli sesuatu, dia sudah membayar karena punya kewajiban, ini fair karena kalau kita baca kewajiban dari seorang pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan, dia wajib membuat faktur pajak sebagai bukti pemungutan untuk pemerintah, dia punya kewajiban memungut PPN yang terhutang, kalau dari si pembeli tidak ada kewajiban membayar, ini namanya aniaya. Dari segi hukum, salah satu diwajibkan melakukan sesuatu, yang lain tidak diwajibkan melakukan timbal baliknya. Nah yang terjadi adalah perusahaan besar menindas yang kecil, dengan alasan akan membayar kalau sudah mendapatkan restitusi. Karena penjelasan seperti itu dibuang atau diubah.

6. Tapi kalau kalau kita melihat undang-undang terutama pasal 9 ayat 8, kalau menurut saya ada bagian saat pengkreditan termasuk kriteria yang bisa dikreditkan, ketika saat pengkreditan ini tidak memenuhi tapi di ayat 8 ini terpenuhi lalu mana yang dipilih?

Kalau kita bicara pengkreditan, dalam undang-undang nomor 11 tahun 1994 itu 15 bulan cukup panjang, tapi pada saat sudah dipendekkan pun ternyata masih belum

hilang karena masih belum hilang karena masih bisa mengkreditkannya melalui mekanisme pembetulan SPT kok. Saat pembukuan itu misalnya belum 2 tahun belum lewat dan belum diperiksa, anda masih bisa membiayakan itu, walaupun sudah lewat 3 bulan. Misalkan sudah lewat 3 bulan sampai di bulan ke 10 ada yang terlewat, itu kan masih bisa diperbaiki dan dimasukkan dalam bulan 10 kemudian membetulkan seluruh SPT, artinya sebenarnya tidak hilang. Jadi pertama setelah 3 bulan lewatpun masih ada salah satu cara yaitu melalui pembetulan, terakhir adalah pembiayaan.

Sebenarnya yang dilakukan dengan menerbitkan pasal 9 ayat A 2, mengizinkan semua faktur pajak itu dapat dikreditkan, dengan berasumsi semua adalah orang baik itu adalah hanya cash flow, tapi ternyata kan tidak semuanya baik maka itu dapat membebani sangat berat.

7. Bagaimana pendapat Bapak ketika dihadapkan pada suatu kondisi di mana Pajak Masukan yang dimiliki pengusaha merupakan Pajak Masukan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, namun ternyata tidak memenuhi kriteria saat pengkreditan yang diatur di dalam Pasal 9 ayat (2) dan ayat (2a)? Apakah Pasal 9 ayat (8) huruf b ini merupakan suatu klausul yang terpenting dibandingkan dengan Pasal 9 ayat (2) dan ayat (2a)?

*Memang benar, penentuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan berdasarkan Pasal 9 ayat 8 huruf b. Sesuai dengan definisi Pengusaha Kena Pajak yang telah saya sampaikan sebelumnya, Jika seorang pengusaha sudah melakukan penyerahan berarti sudah ada Pajak Keluaran. Pasal 9 ayat (2) mengatur Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran. Diulang lagi 9 ayat 8 harus ada Pajak Keluaran. Intisarinya sebenarnya undang-undang itu menghendaki sudah Pajak Keluaran, sesuai dengan nama undang-undangnya, sudah ada value added. Tapi kemudian interpretasinya bermacam-macam, tambah ini dan itu lalu menjadi bingung, tapi satu hal yang pasti, kondisi ini sangat menjadi **burdensome**.*

Saya punya keinginan besar untuk meniru Jepang, artinya menyatakan apa yang diatur dalam pasal 9 di undang-undang PPN tahun 2009, yang creditable hanya untuk cost of goods sold. Saya akan bisa mengurangi jumlah orang restitusi karena menyetok barang. Saya yakin dengan sendirinya akan terjadi. Terlebih lagi bila anda dapat menghentikan Pemungut PPN, karena itu salah besar secara administrasi.

Kemudian fasilitas yang tidak dipungut itu fine saja, boleh tapi kalau bisa diminimalkan akan lebih bagus, tinggal kita nanti deal with export. Seperti halnya Jepang yang hanya deal with export dan orang jual rugi karena cost margin menjadi negatif pada saat cost of goods sold lebih besar dari itu. Hal itu mungkin terjadi hanya sesekali karena orang ingin penetrasi pasar tapi tak akan selamanya atau tidak akan banyak, yang paling banyak adalah orang yang export nol, merekapun masih bermasalah karena orang cenderung operating expenses itu, misalnya orang tidak membuat kantor di jalan Sudirman tapi kantor menjadi satu dengan pabrik supaya over head kantor masuk kesana semua. Ada contoh kasus lainnya disini, sebuah perusahaan punya gedung di Jakarta kemudian mengkreditkan karbol, ember, sikat, bagai mana menurut 9 ayat 8 B? Apakah termasuk proses produksi?

Mereka beranggapan termasuk proses produksi, karena gedung yang mereka punya selain dipakai, juga disewakan, kalau gedungnya tidak terawat maka tidak akan ada yang mau sewa, itu dari sisi penjualan. Lalu dari sisi produksi mereka berargumen soal kesehatan, kalau kamar mandi tidak harum lalu tidak sehat maka akan menurunkan produksi padahal itu tidak ada hubungannya langsung. Lalu di pabriknya sendiri ada pajak masukan untuk membeli sepeda gunung dikreditkan juga, karena sepeda tersebut dipakai oleh presiden direktur saat pagi hari untuk berolah raga supaya fresh. Kemudian ada TV 32” dibeli sekian unit dan ditaruh di ruang makan karyawan, argumennya sambil istirahat, sambil makan dan nonton TV maka karyawan akan fresh dan produktivitas akan naik

Jadi 9 ayat 8 B itu interpretasinya bisa bermacam-macam, tapi kalau saja ditegaskan tidak boleh kalau tidak terkait dengan cost of goods sold maka akan selesai disitu. Tinggal nanti secara accounting anda membedakan mana yang terkait dan tidaknya, dan akan lebih mudah karena hanya menggunakan judgement accounting tidak hukum, tidak multi interpretasi.

8. Pajak Masukan yang seperti apa yang dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat 8? Contoh minuman mineral ketika yang bisa dikreditkan dan sebagai pajak masukan adalah airnya, beli biji plastiknya, beli tinta untuk tulisannya, tapi kemudian diluar dari itu misalkan ISO tidak bisa, lalu keahlian dari pimpinan management itu, study atau apapun itu juga tidak termasuk.

Saya akan kembali ke pengertian cost of goods sold atau cost of service rendered, sepanjang secara accountant dia masuk kesana maka tidak masalah, tapi yang paling gampang seperti depresiasi mesin segala macam itu walaupun creditable dia tetap harus secara presentase. Kalau seandainya ISO itu boleh di kapitalisir tidak masalah tapi harus ada judgement secara internasional, karena itu menjamin adanya penyerahan.

9. Terkait dengan adanya value added, ada yang mengatakan sepanjang suatu organisasi hidup dia tidak akan lepas dari consumption, karena consumption ini untuk mempertahankan hidupnya. Pertanyaannya adalah apakah suatu perusahaan itu bisa bersifat konsumtif, lalu apakah suatu perusahaan sepanjang hidupnya harus mempunyai Pajak Keluaran yang lebih besar dibanding Pajak Masukan? Ini terlepas dari ekspor, jumlah penyerahannya itu kita asumsikan dikalikan 10 persen. Apakah harus seperti itu, dalam kondisi normal?

Perusahaan itu sebenarnya adalah sesuatu yang bukan manusia tapi dianggap sebagai manusia, dia bisa lahir, bisa hidup, bisa mati, berisikan orang-orang, jadi secara umum tidak ada bedanya, butuh hidup juga dalam artian misalnya perusahaan itu anda sendiri, misal CV. Heru, itu sebenarnya bukan Heru kan? Tapi pemilik CV itu Heru satu-satunya, kemudian itu tidak ada bedanya dengan Heru sebenarnya, hanya pemegang sahamnya Anda atau dengan istri, pada saat Anda tidur CV itu tidur, pada saat makan CV itu juga makan, tapi ini disederhanakan sedikit ini hanyalah contoh. Begitu juga perusahaan besar sama saja dia membutuhkan tempat untuk tinggal, karena berisikan manusia berarti membutuhkan tempat yang sejuk dan segar. Pertanyaannya pada saat untukmedapatkan tempat

yang sejuk dan segar untuk orang-orangnya apakah termasuk consumption atau production? Jawabannya akan panjang lebar seperti tadi. Tapi jawaban saya, karena organisasi tersebut isinya manusia maka mau tidak mau seperti itu, pada saat bikin pabrik di daerah lalu kantornya di Jakarta dan dibuat indah, sejuk, terang, dan sebagainya lalu mengkonsumsi listrik, air minum dan sebagainya, maka kalau memakai aturan yang saya anut tadi, ini tidak boleh dikreditkan karena bukan bagian dari *cost of goods sold*. Lalu selanjutnya apakah sebuah perusahaan harus untung terus? Untung dan tidak memberikan nilai tambah berbeda, bisa saja dia memiliki nilai tambah tapi karena terlalu kecilnya nilai tambah maka pada akhirnya akan menimbulkan kerugian tapi tetap saja ada disana gross margin, artinya masih ada PPN yang masih bisa dikenakan. Kemudian dia tidak memberikan nilai tambah sama sekali kalau dia sudah tidak menjual apapun, ini diluar yang nol. Jadi kalau dia masih menjual dan yang bisa dikreditkan itu terkait dengan *cost of goods sold*. ini kembali ke ideal saya karena ini keluar dari undang-undang, sepanjang dia menjual dan dia tidak berniat menjual, selalu ada pajak yang harus disetorkan, kapan kemudian dinilai tidak memberi nilai tambah? Pada saat dia tidak menjual, itu saja. Karena kita selalu berbicara **cost of goods sold**. Anda boleh saja memproduksi karena nilai tambah itu kan komponennya bahan baku, ditambah usaha-usaha plus waktu yang kita inginkan. Misal dari kain, anda sudah jahit menjadi baju, tapi baju tersebut tidak pernah anda jual, kalau saya jawab berdasarkan idealisme saya maka anda belum menciptakan apapun, walaupun kenyatannya sudah ada cost untuk menjahit itu, tapi selama anda belum menjual maka anda belum memberikan nilai tambah. Saya tidak tahu apakah itu menjawab dari pertanyaan tadi atau tidak.

Saya mengidealkan antara sistem self assessment yang kita anut dengan fungsi DJP itu bisa benar-benar sinkron sehingga bisa optimum performa kita sebagai otoritas pajak.

10. Untuk pokok bahasan, ini saya mendalami sektor reklamasi/pengurukan tambang (bagaimana setelah tidak berproduksi). Kriterianya sendiri kalau tadi Bapak mengidealkan ketika itu *operating* (tidak bisa dikreditkan), lalu ketika kita bicara reklamasi secara aturan akuntansinyapun apakah itu GAAP atau IFRS dia dibebankan untuk dikapitalisir, jadi bisa dianggap sebenarnya pada saat dia akan memungut PPN dari pihak klien kegiatan tambang sebenarnya ada bagian dari biaya dia yang belum bisa dia kreditkan, kegiatan reklamasi ini sendiri dilakukannya kan pasca produksi, dalam hal ini bagaimana menurut bapak?

Patokan saya pertama sesuai dengan namanya **value added tax**, sudah pasti harus ada **value added**. Tanda dari adanya **value added** adalah penyerahan, itu konsisten dengan yang tadi (definisi pengusaha kena pajak dan sebagainya) sepanjang yang dua itu masih ada ini kita bicara Pajak Keluaran lalu bicara pm yang mana lalu bicara **cost of goods sold** selama ada penyerahan ada **cost of goods sold** selamanya akan ada setoran ke kas negara, itu pasti. Kapan dia kemudian sistem hukumnya yang seperti itu berhenti? Semuanya ini bisa menggunakan akuntansi. Kapan dia berhenti, sistem hukum yang kemudian harus berbeda dengan akuntansi letaknya adalah di sepanjang ada penyerahan itu, karena dalam akunting itu hanya

memunculkan rugi saja atau biaya tapi kalau dalam hal hukum pajak dan PPN itu ada klaim kas negara. Pada saat dia tidak memasukkan apapun lagi berarti jangan klaim apapun lagi, simpelnya seperti itu. Anda sudah bukan Pengusaha Kena Pajak lagi pada saat anda tidak menyerahkan apa-apa. kalau kita melihat ke definisi pengusaha kena pajak.

*Berdasarkan pasal 1 ayat 15, berarti harus ada added value untuk dikatakan sebagai Pengusaha Kena Pajak, ukurannya penyerahan. Kalau anda berhenti menyerahkan berarti anda keluar dari definisi sebagai Pengusaha Kena Pajak. Kalau kita melihat reklamasi, bila memang benar tidak ada produksi berarti bukan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Lalu bagaimana strateginya bagaimana, **tax planning**? Urug sambil berproduksi, misalkan kita berbicara open mining jangan ditunggu sampai akhir kalau mau recovery, walaupun dari sisi akuntansinya dapat dibiayai tapi tidak bisa ditarik kembali dalam bentuk cash, disinilah letak perbedaannya. Anda boleh mengklaim kerugian berapapun secara akunting tapi anda tidak bisa lagi meminta Pajak Masukan karena anda sudah tidak memproduksi apa-apa, itu kalau berbicara yang ideal berdasarkan undang-undang nomor 8 dan di compare dengan beberapa negara. Tapi kalau kembali ke Pasal 9 ayat (8) huruf b, Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) anda akan melihat yang saya maksud.*

11. Ada beberapa pendapat lain, mengenai reklamasi sebenarnya klaim dan reklaim, ketika mengklaim ada mineralnya dia harus reklaim. Lalu kalau dalam artian saatnya, saat kapan dia me-reklaim itu digeser ke belakang, bagi beberapa orang berpendapat bahwa sebenarnya pada saat dia melakukan penyerahan bisa dibidang added valuenya terlalu besar karena tidak berdasarkan akunting tapi faktur pajak. Ketika akan menyerahkan sepanjang tahun produksi misalkan 100jt PPNnya tapi dia belum mengklaim atas reklamasi yang sudah di susutkan, nah ini akan mengurangi added valuenya dia dalam periode dia berusaha itu dibelakang.

Argumen tersebut tidak keliru, dalam artian kalau kita mengenal tahun buku dan sebagainya itu tidak masalah, tapi kalau kita bicara masa pajak seperti yang dianut PPN, itu kemudian ada yang lari. Pasal 9 ayat 2 kan berbicara soal masa pajak terlebih lagi kalau anda tarik ke definisi pajak masukan tahun 83 tadi. Anda harus punya tiga itu, membeli sesuatu atau memanfaatkan sesuatu jasa atau mengimport kemudian anda sudah membayar, apa yang sudah dibayar itu kemudian akan diberi bukti dan pajak yang sudah dibayar itulah yang disebut pajak masukan, itu yang dikreditkan.

Tadi Anda berkata pada saat dia menjual itu karena ada biaya yang belum incurred. disana sehingga pembayaran itu belum ada kan ada pajak masukan, pada saat dibayar atas jasa yang diperoleh, ada pajak yang Anda bayar, ada pajak masukan itu kemudian tiba-tiba tidak ada lawan kalau kita bandingkan dengan pasal 9 ayat 2 atau 8 B. Sampai disana secara teori benar, reklamasi itu pada dasarnya adalah biaya yang tertunda sehingga kami melaporkan biaya yang lebih besar karena ada biaya yang kalau menurut teori saya adalah seandainya sejak awal dimasukan harga pokok, sebenarnya bisa dikreditkan tapi karena terjadinya belakangan hari pada saat sudah tidak memproduksi apapun maka tiba-tiba dia tidak memiliki

rumah. Karena itu kalau kita bicara tax planning maka yang benar adalah gali lubang tutup lubang, tapi kalau anda menunggu sampai last minute tiba-tiba tidak ada rumah walaupun secara kenyataan itu adalah biaya. Seandainya dulu dilakukan diawal ini adalah bagian dari cost of goods sold, tapi karena secara natural bisnis kami telah selesai maka seperti ini jadinya.

12. Dengan cara pandang yang Bapak sampaikan tadi, apakah dengan melakukan kegiatan reklamasi secepatnya (gali lobang, tutup lobang) akan menempatkan aturan pajak menjadi stimulus untuk pelestarian lingkungan di area sekitar tambang?

Kalau menunggu sampai last minute tiba-tiba bisa hilang semua, walaupun saya yakin pada saat undang-undang tersebut dibuat tidak pernah terpikirkan yang seperti itu, tapi di undang-undang sudah jelas dikatakan bahwa pengusaha kena pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak. Pasal 9 ayat (2) berbicara tentang Pajak Masukan dikreditkan dengan PK untuk masa pajak yang sama. (sekarang dalam masa pajak yang sama). Begitu juga dengan Pasal 9 ayat 8 huruf (b).

Kalau dalam undang-undang zaman dahulu dikatakan dengan jelas, pajak yang langsung terkait dengan proses menghasilkan. Sebenarnya dia mengatakan cost of goods sold tapi bicaranya tidak seperti itu, kalau saja dikatakan dengan jelas maka semua orang akan tahu, tapi disebutkan proses produksi, maka proses produksi dapat lebih diperluas lagi produksi pemasaran dan management maka akan semakin luas persepsinya.

Memang kejam tapi kepastian hukumnya tinggi sekali, dan kembali lagi karena pada dasarnya PT itu manusia atau recht person atau dipersamakan dengan manusia karena memang faktanya isinya memang manusia yang kemudian seperti saya simpulkan tadi. Pada saat Anda sebagai pemiliknya tidur maka PT juga tidur dan apapun yang terjadi pada Anda maka terjadi juga dengan PT. Misalkan sebagai modal awal anda taruh tanah Anda yang bernilai puluhan juta tapi tanah tidak pernah dibalik nama menjadi nama PT kan? Lalu misalkan PT terlibat hutang piutang dan tidak sanggup bayar tapi kemudian tanah yang anda punya tersebut tidak bisa disita karena itu milik pribadi bukan atas nama PT, padahal dulu sewaktu mendirikan PT dengan mencantumkan tanah sebagai “taruhannya” atau dimasukkan dalam inventaris PT, diakui ataupun tidak tapi itulah yang terjadi.

Lalu untuk yang reklamasi, menurut saya kalau itu benar-benar stop berproduksi ruangnya berat walau dengan menggunakan judgement apapun, seharusnya ini termasuk cost yang termasuk dalam tahun pertama. Misalkan kita bicara perolehan jasa kena pajak itu belum disebut pajak masukan pada saat itu karena belum ada jasanya yang diterima belum ada pajak yang di bayar dan belum ada bukti sehingga belum disebut pajak masukan, lalu munculnya dibelakang dan tidak memiliki Pajak Keluaran pada saat itu. Jadi pada saat di depan tidak ada Pajak Masukannya, di belakang ada PPNnya dan Pajak Keluarannya sudah pergi, nah itulah yang tidak ketemu karena timing. Walaupun berdalih masalah timing tapi PPN hanya menganut Masa Pajak. Ini yang agak tricky untuk menyiasatinya, jadi kemudian seolah-olah orang beranggapan pajak tidak mendorong reklamasi? Ini tergantung dari sudut pandang mana.

13. Lalu untuk menghindari persengketaan terkait dapat dikreditkan atau tidaknya Pajak Masukan terkait kegiatan reklamasi yang dilakukan pasca produksi, apakah sebaiknya nomor pengukuhan Pengusaha Kena Pajak bagi pengusaha tersebut sebaiknya dicabut saja?

Sebenarnya nomor pengukuhan Pengusaha Kena Pajak itu bersifat administrasi saja sama dengan NPWP. Secara realitas, yang dimaksud Pengusaha Kena Pajak itu kalau anda pengusaha dan anda melakukan penyerahan Barang dan/atau Jasa Kena Pajak. Pembukuan itu hanya sarana supaya anda bisa melakukan report secara self assesment, jadi pada dasarnya kita menganut pada substansi. Misalkan seorang Pengusaha Kena Pajak tidak pernah melaporkan adanya Pajak Keluaran, hanya melakukan pengkreditan Pajak Masukan saja dan secara rutin masih melaporkan SPT Masanya. Di dalam administrasi perpajakan kita merupakan hal yang sulit dilakukan untuk melakukan pencabutan nomor pengukuhan dan kemudian dikukuhkan kembali.

Oleh karena itu sebenarnya masalah ini akan tuntas dengan menggunakan model cost of goods sold. Sewaktu dulu saya mengajukan model seperti itu, banyak yang berbeda pandangan sehingga hal tersebut tidak terwujud. Padahal dengan melihat kondisi sekarang yang carut-marut maka itu merupakan salah satu solusi.

14. Apakah ini berarti dengan menerapkan PPN yang diterapkan Jepang?

*Tidak harus meniru persis Jepang, yang menggunakan **direct subtraction method**, kita masih bisa menggunakan **indirect subtraction method**.*

Kenapa saya tetap berkeinginan menggunakannya? Karena kita tidak memiliki sumber data selain itu yang reliable.

TRANSKRIP WAWANCARA DENGAN BAPAK NURYADI MULYODIWARNO

1. Sejak kapan Bapak menjadi praktisi di bidang perpajakan?

Sejak saya pensiun dari Direktorat Jenderal Pajak pada tahun 1999. Saya pernah menjadi hakim di Pengadilan Pajak dan saat ini saya menjadi konsultan pajak.

2. Pada saat bekerja di Direktorat Jenderal Pajak apakah Bapak pernah terlibat di dalam tim perubahan undang-undang perpajakan?

Pernah, yaitu perubahan undang-undang KUP.

3. Memperhatikan perubahan UU PPN yang telah terjadi sejak tahun 1983 hingga tahun 2009 ada suatu perubahan yang cukup signifikan di dalam perubahan 2000 dengan ditambahkannya Pasal 9 ayat (2a). Perubahan ini pun berlanjut hingga perubahan UU PPN yang terakhir. Memperhatikan perubahan-perubahan tersebut menurut Bapak PPN tipe apa yang berlaku di Indonesia?

Menurut saya, tipe PPN yang berlaku di Indonesia, terlepas dari teori-teori tentang PPN, adalah PPN yang berorientasi pada penerimaan.

4. Apa yang menyebabkan Bapak berpendapat demikian?

Jika memperhatikan perubahan undang-undang perpajakan, sebagai contoh Pasal 27A KUP, pasal ini berubah dari UU KUP tahun 1994 dimana lebih bayar dapat diberikan untuk semua jenis SKP kemudian pada UU KUP tahun 2000 dibatasi hanya untuk SKPKB dan SKPKBT hal ini menghilangkan kesetaraan. Padahal ada hak Wajib Pajak yang melekat di dalam SKPLB.

27A 1994:

"Apabila pengajuan keberatan atau permohonan banding diterima sebagian atau seluruhnya, maka kelebihan pembayaran dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2 % (dua persen) sebulan untuk selama-lamanya dua puluh empat bulan."

27A 2000

Apabila pengajuan keberatan atau permohonan banding diterima sebagian atau seluruhnya, sepanjang utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan telah dibayar yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, maka kelebihan pembayaran dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Keputusan Keberatan atau Putusan Banding.

Pada UU PPh classical system yang dihilangkan pada UU PPh tahun 1994, dimunculkan kembali pada UU PPh tahun 2000, dengan diperberat dengan ayat tambahan. Sementara untuk PPN banyak perubahan di batubara. Emas sebagai alat investasi dan alat tukar, diletakkannya pun di dalam baris mata uang, padahal emas itu bisa menjadi barang industri dan yang mencetak itu Antam. Jadi ini cenderung ke penerimaan. Perubahan yang lebih baik juga ditunjukkan pada Pasal 16 D namun masih harus lebih jelas lagi,

apa maksudnya, bagaimana cara menghitungnya, bagaimana transisinya, dan seterusnya. Pada intinya ada plus minus di dalam perubahan undang-undang perpajakan yang telah terjadi.

5. Khusus terkait mekanisme pengkreditan Pajak Masukan di dalam perubahan UU PPN, bagaimana menurut pendapat Bapak?

Menjadi lebih sulit. Karena pada undang-undang sebelumnya pengajuan restitusi dapat dilakukan pada setiap masa pajak, menjadi hanya dapat diajukan pada akhir tahun. Hal ini yang buat pengusaha menjadi lebih mahal. Seharusnya dengan teknologi yang lebih maju, pengajuan restitusi per masa pajak bukan merupakan suatu masalah karena informasi PM-Pk lebih mudah dijangkau. Hal ini merupakan suatu kemunduran, meskipun terdapat pasal 13A terkait pembayaran pendahuluan, namun sanksi yang melekat pun sangat berat.

6. Sehubungan dengan ditambahkan ayat (2a) di dalam Pasal 9 UU PPN tahun 2000, bagaimana tanggapan Bapak?

Menurut saya penambahan ayat (2a) di dalam Pasal 9 ini ok-ok saja, karena yang namanya usaha pasti ada pajak masukan dan akan ada pajak keluaran. Bisa saja terjadi Pajak Keluaran akan muncul dalam beberapa waktu di depan, 3 atau 4 tahun lagi. Jadi apabila selama ini Pengusaha Kena Pajak tidak diperbolehkan untuk mengkreditkan Pajak Masukan jika Pengusaha tersebut tidak memiliki Pajak Keluaran, Pajak Masukan tersebut akan dibiayakan, sehingga PPh yang harus dibayarkan akan berkurang. Terjadilah yang disebut trade-off. Mana yang akan dikorbankan Pemerintah. Memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan, menunda penerimaan PPN pada saat Pengusaha Kena Pajak memiliki Pajak Keluaran, atau mengurangi penerimaan PPh sebagai akibat dibiayakannya Pajak Masukan. Karena apabila pada saat Pengusaha tersebut belum memiliki Pajak Keluaran maka sebenarnya pada saat itu kondisi keuangannya dalam keadaan merugi, sehingga kerugian tersebut akan dikompensasikan ke tahun pajak berikutnya. Apabila kerugian tersebut ditambahkan dengan Pajak Masukan yang dibiayakan, maka makin besarlah nilai kompensasi kerugian yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak, yang dapat dimanfaatkannya pada tahun-tahun pajak berikutnya.

7. Apakah mungkin suatu perusahaan melakukan pengeluaran yang bersifat konsumtif?

Bisa, namun perlu aturan yang jelas mengenai kriteria konsumtif baik yang tertuang di dalam UU, Peraturan Pemerintah maupun aturan pelaksanaan lainnya. Sebagai contoh, seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pembelian mesin, apakah ini pembelian yang bersifat konsumtif? Padahal menurut saya pembelian ini merupakan bentuk investasi, namun pembelian ini termasuk dalam pengertian konsumsi dalam tax on consumption dalam value added tax. Jadi seharusnya jika seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pembelian mesin, maka seharusnya Pajak Masukannya yang timbul dari pembelian ini dapat dikreditkan. Karena mesin tersebut pasti akan digunakan oleh pengusaha tersebut untuk menghasilkan barang untuk di jual yang nantinya akan menimbulkan Pajak Keluaran pada saat terjadi penyerahan/penjualan.

8. Jika diperhatikan pada UU PPN dan PPnBM yang baru, khusus untuk Pasal 9 ayat (2a) terjadi perubahan. Jika pada UU PPN dan PPnBM sebelumnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan pada saat Pengusaha Kena Pajak belum berproduksi tidak dibatasi, maka pada

perubahan terakhir ini membatasi hanya Pajak Masukan terkait perolehan barang modal saja yang dapat dikreditkan. Bagaimana pendapat Bapak?

Menurut saya seharusnya memang ada pembatasan. Jadi jika seorang Pengusaha Kena Pajak melakukan pengeluaran yang tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha sebaiknya dibiayakan saja di dalam pembukuannya. Namun, seharusnya pengkreditan Pajak Masukan atas barang modal jangan ditambahkan klausul bahwa dalam jangka waktu 3 tahun Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan harus sudah memiliki Pajak Keluaran. Tiap jenis industri memiliki karakteristik yang berbeda, perusahaan-perusahaan yang bersifat padat modal seperti sawit, baru akan menghasilkan di atas 3 tahun. Oleh karena itu sebaiknya pengaturan jangka waktu, jika memang diperlukan, memperhatikan jenis industri yang ada dan dituangkan di dalam peraturan.

9. Terkait dengan keberadaan Pasal 9 ayat (2a) yang membolehkan pengkreditan Pajak Masukan sebelum Pengusaha kena Pajak memiliki Pajak Keluaran, bagaimanakah perlakuan Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pengusaha Kena Pajak setelah Pengusaha tersebut tidak lagi memiliki Pajak Keluaran atau tidak lagi memproduksi?

Menurut saya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan, sepanjang Pajak Masukan tersebut bukan bersifat konsumtif. Dengan kata lain Pajak Masukan tersebut terkait dengan produksi atas barang yang telah dijual terlebih dulu. Dapat dikreditkannya Pajak Masukan ini sesuai dengan prinsip kesetaraan, dimana Barang Kena Pajak yang tersisa pada saat pembubaran dikenakan pajak maka seharusnya Pajak Masukan yang terkait dengan Barang Kena Pajak tersebut dapat dikreditkan.

10. Jika memperhatikan proses bisnis normal yang terjadi pada suatu usaha, peristiwa yang terjadi lebih dulu ada peristiwa pembelian baru kemudian ada penjualan. Jadi bukankah menjadi tidak normal ketika ada pembelian di mana tidak akan ada lagi penjualan?

Namun bisa saja terjadi bisa membeli tapi tidak bisa menjual, sebagai contoh pengusaha yang membeli truk untuk keperluan distribusi, jika sebulan kemudian usahanya bangkrut karena kondisi ekonomi bukankah Pajak Masukannya bisa dikreditkan. Ketika usahanya benar-benar bangkrut tentunya truk tersebut akan terutang PPN jika dijual.

11. Terkait dengan proses reklamasi, kondisinya kan sudah pasti tidak akan ada penjualan lagi. Karena yang namanya kegiatan reklamasi merupakan kegiatan pengembalian kondisi lingkungan pertambangan seperti sedia kala. Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai Pajak Masukan yang diperoleh oleh pengusaha tersebut?

*Reklamasi merupakan kegiatan yang tidak terpisahkan dengan kegiatan menghasilkan, dalam hal ini mengambil barang tambang dari perut bumi untuk kemudian dijual. Jika diistilahkan ada proses **claim** maka akan ada proses **reclaim**. Secara akuntansi perusahaan-perusahaan yang bergerak di usaha pertambangan telah mencadangkan biaya reklamasi pada saat proses penambangan masih berjalan. Ini menandakan bahwa adanya Pajak Masukan yang ditunda. Dari sini saja sudah terlihat bahwa biaya-biaya reklamasi termasuk di dalam biaya untuk menghasilkan suatu Pajak Keluaran, yakni pemungutan PPN pada saat terjadi penjualan. Hanya saja Pajak Masukan yang akan dikreditkan baru akan muncul pada proses akhir siklus kehidupan perusahaan tambang. Dan harus Anda ingat, proses reklamasi merupakan suatu kewajiban yang melekat bagi perusahaan tambang.*

12. Jika dikaitkan dengan *added value* yang menjadi objek pemungutan *value added tax*, mungkinkah suatu perusahaan, selama siklus hidupnya tidak memiliki *added value*. Sebagai ilustrasi apabila barang tambang merupakan BKP dan dikenakan tarif 10%, selama siklus kehidupan perusahaan tambang tersebut ternyata tidak ada nilai PPN yang disetorkan. Hal yang terjadi malah perusahaan tersebut mengklaim PPN dari Kas Negara dengan mekanisme pengkreditan. Jika hal ini diperbolehkan bukankah ini berarti seluruh Pajak Masukan yang dimiliki oleh perusahaan tambang terkait dengan kegiatan produksi, dan perusahaan tersebut tidak memiliki Pajak Masukan yang bersifat konsumtif? Ini berkaitan dengan pertanyaan saya sebelumnya (pertanyaan no 7)

*Jika tadi perusahaan tambang, untuk kegiatan reklamasi membeli aktiva berupa traktor dan truk, maka ketika perusahaan tutup perusahaan tersebut tentunya akan menjual traktor dan truk tersebut. Apakah penjualan tersebut tidak terutang PPN? Menurut saya terutang, oleh karena itu Pajak Masukannya dapat dikreditkan. Hal lain yang harus diingat pembelian truk dan traktor ini kan kaitannya untuk kegiatan reklamasi, kegiatan reklamasi merupakan bagian tidak terpisahkan dalam siklus kegiatan perusahaan tambang, oleh karena itu menurut saya harusnya dapat dikreditkan. Namun pendapat saya ini dengan catatan bahwa kegiatan usaha berpegang pada **sound business practice** ya.*

13. Jika boleh saya simpulkan, setiap kegiatan pasca produksi yang dilakukan oleh perusahaan yang bergerak di bidang usaha apapun, yang memiliki Pajak Masukan, dapat dikreditkan dengan memperhatikan kriteria konsumtif dan produktif. Hal ini terkait dengan prinsip kesetaraan, dimana ketika perusahaan bubar, maka penjualan aktiva yang dimilikinya dikenakan PPN, maka Pajak Masukan yang terjadi pada masa pembubaran itu dapat dikreditkan.

Ya, betul.

TRANSKRIP WAWANCARA DENGAN BAPAK ADI PURNOMO

1. UU PPN di Indonesia mengatur mengenai saat pengkreditan Pajak Masukan, pada perubahan kedua UU PPN di tahun 2000 terdapat penambahan ayat di dalam Pasal 9 yakni ayat (2a). Ayat ini mengatur mengenai diperbolehkannya pengkreditan Pajak Masukan meskipun Pengusaha Kena Pajak belum memiliki Pajak Keluaran. Pada UU PPN sebelumnya hal ini tidak pernah diatur. Bagaimanakah pendapat bapak mengenai penambahan ayat ini?

Menurut saya, penambahan ayat ini memunculkan adanya fairness untuk keseimbangan, jika kita mekanisme PPN secara luas. Inilah asas netralitas. Sebuah perusahaan itu going concern, jadi meskipun dapat dikreditkan sekarang, manakala perusahaan tersebut belum memiliki Pajak Keluaran, nantinya pada saat melakukan penyerahan maka perusahaan itu akan memiliki kewajiban untuk menyetorkan. Bahkan mungkin saja pada saat itu perusahaan tersebut tidak memiliki Pajak Masukan untuk dikreditkan. Inilah letak keseimbangannya.

Dari segi waktu fairness ini terlihat, pada saat perusahaan itu belum melakukan penyerahan, dia harus melakukan pembangunan/persiapan sehingga dia membutuhkan suatu financing. Malahan di bagian tertentu ada mekanisme ditunda, ditangguhkan yang menurut saya mengarah kepada hal yang sama.

2. Jika memperhatikan keberadaan aturan di mana mulai pada UU PPN tahun 2000 ditambakkannya Pasal 9 ayat (2a) yang memungkinkan pengkreditan Pajak Masukan pra produksi, bagaimanakah pengkreditan Pajak Masukan pasca produksi menurut Bapak? Apakah dapat dikreditkan atau tidak?

Pada UU PPN tahun 2000 diatur secara positif bahwa pengkreditan Pajak Masukan pada tahapan pra produksi dapat dilakukan. Sementara itu untuk kegiatan pasca produksi tidak pernah diatur secara positif mengatur hal ini. Karena tidak pernah diatur secara positif, maka kita tidak boleh mengartikan Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan ataupun tidak dapat dikreditkan tanpa konsideran.

Pada prinsipnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan usaha. Pertanyaannya kapan kah suatu kegiatan usaha dapat dikatakan berhenti? Kalo suatu perusahaan belum menghentikan kegiatan usahanya setelah masuk ke kegiatan pasca produksi maka Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi tersebut masih boleh dikreditkan. Hal ini didasarkan pada Pasal 9 ayat (8) UU PPN.

3. Terkait dengan perubahan ini, yang baru terjadi pada tahun 2000, bagaimana pendapat Bapak ketika menghadapi kasus pengkreditan Pajak Masukan sebelum Pengusaha Kena Pajak tersebut berproduksi sebelum perubahan kedua UU PPN berlaku?

Pada awalnya adalah mengetahui apakah Pajak Masukan tersebut berhubungan dengan kegiatan usaha. Sebagai ilustrasi, pada tahap awal pembentukan perusahaan diperlukan biaya notaris, rapat di antara pemegang saham, sewa kantor. Pengeluaran

ini menurut saya masih termasuk pengeluaran yang bersifat konsumtif sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan. Namun ketika sudah mulai melakukan investasi dalam bentuk barang modal, maka Pajak Masukannya dapat dikreditkan, meskipun belum menghasilkan suatu produk. Kondisi belum menghasilkan suatu produk bukan berarti tidak ada kegiatan usaha pada perusahaan tersebut. Kegiatan usaha pada perusahaan tersebut telah ada namun baru pada tahap awal. Mekanisme pengkreditannya dapat dilakukan dengan berbagai cara, entah melalui restitusi atau mekanisme lain yang tujuannya adalah financing. Salah satu bentuknya adalah mekanisme fasilitas khusus dari BKPM yang diberikan kepada perusahaan PMA pada beberapa waktu yang lalu.

4. Apakah menurut Bapak pengaturan “saat pengkreditan” tidak begitu diperlukan dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan? Jadi hanya cukup berpegang kepada apakah Pajak Masukan yang akan dikreditkan berhubungan langsung dengan kegiatan usaha.

Ya saya berpendapat demikian jangan boleh atau tidaknya suatu Pajak Masukan dikreditkan ditentukan dengan aturan “saat pengkreditan”. Tapi jika “saat pengkreditan” terkait dengan saat transaksi, saya setuju kalo hal ini perlu diatur.

5. Bagaimana dengan Pajak Masukan terkait dengan kegiatan reklamasi? Kegiatan reklamasi ini berbeda dengan kegiatan pada bidang usaha lainnya. Kegiatan ini hanya terjadi pada perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan. Menurut saya, pengeluaran yang berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran yang bisa “terlihat” pada produknya. Sebagai contoh perusahaan dagang melakukan pembelian barang dagangan. Pada saat penjualan, barang dagangan yang dijual itu jelas terlihat sama dengan barang dagangan yang dibeli sebelumnya. Lain halnya dengan reklamasi, hasil kegiatan reklamasi tidak akan terlihat pada barang tambang yang dijual. Hal ini disebabkan kegiatan penjualan barang tambang terjadi terlebih dulu dibandingkan kegiatan reklamasi. Bagaimana pendapat Bapak?

Jika kita bicara secara lebih spesifik, kegiatan reklamasi sebenarnya ada yang terjadi pada saat proses pengangkatan barang tambang terjadi dan ada yang setelah proses pengangkatan barang tambang terjadi. Misalkan perusahaan tambang memiliki beberapa sumur tambang, ketika selesai dengan suatu sumur, reklamasi segera dilakukan sebelum atau bersamaan penggalian sumur berikutnya. Akan tetapi ada juga perusahaan tambang yang melakukan kegiatan reklamasi setelah seluruh sumur barang tambang selesai dieksploitasi. Kegiatan reklamasi ini merupakan suatu konsekuensi bagi perusahaan tambang yang mendapatkan ijin untuk mengeksploitasi barang tambang. Kegiatan ini tidak berbeda dengan kegiatan reboisasi bagi perusahaan yang mendapatkan ijin untuk mengeksploitasi hutan. Jadi tidak selalu kegiatan ini berada di tahapan pasca produksi.

Menurut saya kegiatan ini harusnya dilihat sebagai suatu kesatuan utuh dengan kegiatan usaha perusahaan tersebut. Jadi tidak bisa dikatakan suatu kegiatan usaha suatu perusahaan itu berhenti hanya karena tidak memproduksi lagi, padahal ada suatu kewajiban yang harus dilakukan yang berkaitan dengan kegiatannya memperoleh penghasilan. Jika hanya terikat mengenai “saat pengkreditan” tentunya kegiatan reklamasi yang terjadi pada masa eksploitasi Pajak Masukannya bisa

dikreditkan, mengapada kegiatan reklamasi yang dilakukan pasca eksploitasi tidak dapat dikreditkan. Hal ini akan menimbulkan ketidakadilan.

Argumentasi saya ini diperkuat dengan sistem pencatatan biaya reklamasi yang melalui pencadangan. Perlu diingat bahwa akuntansi atau sistem pencatatan merupakan sistem yang diciptakan manusia yang bertujuan menampung kebutuhan manusia agar hidupnya dapat teratur.

6. Terkait dengan penambahan Pasal 9 ayat (2a) tadi, apakah menurut Bapak pengaturan “saat pengkreditan” Pajak Masukan pasca produksi sudah tidak perlu diatur lagi karena cukup berpedoman kepada Pasal 9 ayat (8)?

Menurut saya pribadi, kalau bisa undang-undang itu seharusnya jangan terlalu rigid karena nantinya akan membuat orang menjadi kaku dalam memahaminya dan tidak fleksibel menghadapi perkembangan zaman. Jika orang lain mempunyai pandangan yang sama dengan saya, bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hanyalah Pajak Masukan yang berhubungan dengan kegiatan usaha dan kegiatan berusaha harusnya dipandang secara luas tidak sepotong-sepotong, maka aturan yang sekarang sudah cukup.

Sebagai contoh perusahaan yang dilikuidasi. Ketika perusahaan dilikuidasi tentunya sudah tidak ada kegiatan usaha lagi, akan tetapi perusahaan tersebut masih harus memiliki kantor untuk mengurus proses likuidasinya. Jika kantor yang digunakan untuk mengurus proses likuidasinya dimiliki melalui sewa, apakah Pajak Masukan yang dimiliki terkait sewa kantor tersebut dapat dikategorikan kegiatan yang konsumtif? Tentunya tidak kalau menurut saya.

7. Terkait dengan struktur aturan pengkreditan Pajak Masukan yang dituangkan dalam Pasal 9, yang mengatur masalah saat pengkreditan Pajak Masukan dan Pajak Masukan apa yang dapat dikreditkan, bagaimanakah perlakuan pengkreditan Pajak Masukan apabila terjadi suatu Pajak Masukan tidak memenuhi Kriteria yang diatur pada Pasal 9 ayat 2 dan ayat (2a) namun memenuhi kriteria yang diatur pada Pasal 9 ayat (8)?

Menurut saya terjadi kekeliruan dalam penafsiran Pasal 9 ayat (2), jika dibaca isi pasal 9 ayat (2):

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.”

Jika seorang Pengusaha Kena Pajak dalam masa produksi sebenarnya telah memiliki penyerahan, penyerahannya adalah nol. Penyerahan yang nol ini di match dengan Pajak Masukannya. Oleh karena itu pada saat Pengusaha Kena Pajak melaporkan SPTnya yang tertuang adalah Pajak Keluarnya Nol atau Nihil. Namun kemudian terjadi polemik, oleh karena itu muncul lah penegasan yang dituangkan di dalam ayat (2a).

8. Tapi bukankah Pajak Keluaran sebesar nol itu hanya dikenakan pada penyerahan ekspor?

Ekspor dikenakan tariff 0%, tapi untuk tahapan produksi penyerahannya yang nol sedangkan tarifnya tetap 10%. Oleh karena itulah di dalam SPTnya Pengusaha Kena Pajak melaporkan nilai Pajak Keluaran yang dimilikinya adalah nol. Pajak Masukan yang dilaporkan tentunya sudah boleh dikreditkan. Sebagai ilustrasi, apabila perusahaan tersebut telah melakukan penjualan dalam beberapa Masa Pajak, namun ada suatu Masa Pajak yang dimana tidak ada penjualan. Menurut saya Pajak Masukannya pada Masa Pajak tersebut dapat dikreditkan. Pendapat saya ini bukan mengada-ada karena itulah falsafah yang diambil pada saat lahirnya UU PPN tahun 1983. Saya ikut serta dalam perumusan UU itu.

Pada saat itu ada beberapa sistem yang akan dipilih, apakah akan menggunakan tariff di bawah 10% atau 10%, apakah akan menghitung nilai penyerahan bruto dikalikan tariff 10% atau menggunakan nilai value added nya saja terus dikalikan tariff 10%. Pada saat itu dipilih lah sistem Pajak Keluaran dikurangi Pajak Masukan dalam suatu jangka waktu Masa Pajak tertentu dan bisa terjadi PPN kurang bayar atau lebih bayar.

9. Bagaimanakah pendapat Bapak terkait perubahan ketiga UU PPN khususnya perubahan pada Pasal 9 ayat (2a) dimana Pajak Masukan yang dapat dikreditkan pada masa pra produksi dibatasi hanya Pajak Masukan yang terkait perolehan barang modal?

Dengan dibatasinya hal tersebut, maka UU PPN kita mulai tidak netral lagi. Nanti akan ada pajak atas pajak. Karena dapat pembelian yang dicantumkan di dalam harga pokok yang telah dikenakan tariff PPN 10% akan dikenakan PPN lagi pada saat barang tersebut dijual.

10. Bukankah dengan cara penafsiran Bapak atas Pasal 9 ayat (2) tadi, Pajak Masukan terkait pembelian barang dagangan tetap dapat dikreditkan?

Betul, ini namanya politik hukum. Saya tidak tahu apakah pada saat itu Pemerintah mengejar penerimaan negara? Seharusnya debat yang terjadi di panja pansus di DPR penting untuk diketahui. Orang mengusulkan pembatasan ini harusnya sudah membuat konsideran yang detail seperti apakah memang sengaja prinsip yang telah disepakati di awal UU PPN, sekarang disepakati untuk dirubah.

11. PPN itu berhubungan erat dengan *added value*. Alain Tait berpendapat bahwa selama suatu individu baik perorangan atau badan hidup, maka selama itu pula akan berinteraksi dengan PPN. Nah pertanyaan saya adalah apakah mungkin sebuah perusahaan melakukan pengeluaran yang bersifat konsumtif, dimana *tax burden* dari PPNnya tidak dialihkan ke konsumen akhir?

Value added tax itu adalah nilai tambah yang terjadi pada setiap fase. Jika suatu pengusaha memproduksi cat mobil, nilai tambahnya bahan-bahan kimia dan kaleng, sementara jika pengusaha memproduksi sebuah mobil, maka cat mobil tadi menjadi nilai tambahnya.

Sekarang konsumtif yang dimaksud di sini konsumtif yang merupakan bagian dari nilai tambah, tapi pengenaan pajaknya menyamping. Sebagai contoh biaya gaji, biaya gaji merupakan bagian dari nilai tambah untuk pengusaha yang bergerak dibidang usaha apapun, tetapi karena di luar ring PPN maka nilai tambahnya sebenarnya sebesar nilai gaji yang dibayarkan. Nah jika gaji yang dibayarkan dikenakan PPN, maka PPN yang dibayarkan terkait pembelian pakaian oleh pegawai dapat dikreditkan.

12. Dalam kaitannya dengan kegiatan reklamasi, apabila suatu perusahaan tambang yang sedang melakukan kegiatan reklamasi kita hitung nilai *added value*nya dengan cara menjumlahkan seluruh nilai penyerahan lalu dikurangkan seluruh nilai perolehannya, diketahuilah bahwa selisih perhitungannya negatif. Negatif di sini artinya perusahaan tambang tersebut memiliki nilai perolehan yang lebih besar dibandingkan nilai penyerahan sepanjang hidupnya. Bukankah dalam hal ini kegiatan reklamasi merupakan kegiatan yang bersifat konsumtif?

*Dalam mengartikan suatu pengeluaran bersifat konsumtif atau tidak jangan dari perhitungan *added value* seperti yang dilakukan Anda tadi. Menurut yang saya pahami kondisi yang tadi Anda sampaikan itu bisa saja terjadi pada perusahaan yang bangkrut. Apakah dalam hal seperti itu pembelian yang dilakukan oleh perusahaan yang bangkrut tersebut sudah pasti konsumtif? Tentunya tidak.*

Terkait dengan reklamasi sudah saya sampaikan di awal bahwa kegiatan ini merupakan suatu konsekuensi atas kegiatan pertambangan yang telah dilakukannya. Kegiatan ini merupakan suatu kewajiban bagi perusahaan tambang untuk dilakukan. Oleh karena itu kegiatan ini tidak bersifat konsumtif.

Andaikata perusahaan tersebut tidak dalam keadaan merugi, maka ada kemungkinan terjadi manipulasi di dalamnya. Sebagai contoh perusahaan rokok membeli asbak. Apabila asbak yang dibeli tersebut dimaksudkan untuk dijadikan paket rokok untuk dijual tentunya Pajak Masukan atas pembelian asbak tersebut dapat dikreditkan. Namun jika asbak tersebut untuk diberikan pada mess karyawan, menurut saya Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan, karena bersifat konsumtif.

*Jadi jika terjadi suatu perusahaan tambang memiliki *added value* yang negatif, dan perusahaan itu tidak merugi, yang perlu didalami adalah rincian dari nilai perolehan yang dimilikinya.*

*Jika dikaitkan dengan kegiatan reklamasi, reklamasi itu merupakan suatu *cost* sehingga ketika pembentukannya sudah pasti diperhitungkan dengan baik oleh perusahaan. Secara teori nilai reklamasinya akan lebih rendah dari nilai penjualannya atau setidaknya akan sama dengan nilai penjualannya.*

13. Terkait dengan teori penafsiran hukum, cara pandang Bapak dalam memberikan penafsiran terkait Pasal 9 ayat (2) dan (2a) menggunakan penafsiran yang mana?

Saya menggunakan penafsiran secara gramatikal.

14. Bukankah sebaiknya menggunakan pendekatan historis, mengetahui maksud dan tujuan pada masa pembuatan suatu aturan?

Kalo bagi saya dari UU PPN 1983 hingga perubahan kedua, saya menafsirkannya secara gramatikal, tapi khusus untuk perubahan ketiga, saya perlu mengetahui historisnya dulu. Karena saya perlu mengetahui alasan pembatasan di Pasal 9 ayat (2a) nya hanya untuk barang modal. Sementara itu itu untuk penambahan Pasal 9 ayat (2a) pada perubahan kedua merupakan suatu bentuk penegasan dan penjelasan. Hal yang sama terjadi pada Pasal 36 ayat (1) huruf b, jika pada UU KUP tahun 2000 terjadi perdebatan dengan istilah ketetapan pajak. Ada yang berpendapat bahwa yang dimaksud ketetapan pajak di sini hanya SKP, ada yang berpendapat termasuk STP. Sekarang pada UU KUP tahun 2007 telah lebih jelas dituangkan, ada SKP dan STP.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama Lengkap : Heru Tri Noviyanto
Jenis Kelamin : Laki-Laki
Tempat/Tanggal Lahir : Jakarta / 24 November 1978
Alamat : Jl Kayu IV No 17 Kayu Putih Jakarta Timur
Email : heroe32003@yahoo.com
Status Marital : Menikah
Riwayat Pendidikan : 1985-1991 SD Bhakti, Jakarta
1991-1994 SMPN 111, Jakarta
1994-1997 SMUN 16, Jakarta
1997-2000 Diploma III STAN, Tangerang
2003-2005 Diploma IV STAN, Tangerang
2008-2011 S2 FISIP UI, Jakarta
Riwayat Pekerjaan : 2001-2003 Pelaksana Bidang PPh Kanwil III DJP
Sumbagsel, Palembang
2006-2008 Pelaksana Direktorat PPh Kantor
Pusat DJP, Jakarta
2008-2010 Penelaah Keberatan Direktorat
Keberatan dan Banding Kantor Pusat DJP, Jakarta
2010- Sekarang *Account Representative* KPP
Pratama Jakarta Tanah Abang Satu