

## BAB II

### TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

Dalam BAB II ini, dibahas teori-teori atau konsep-konsep yang bersumber dari berbagai literatur sebagai landasan teoritis serta metodologi penelitian yang digunakan.

#### II.1 Kebijakan Perpajakan

Kebijakan fiskal dalam pengertian luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan mempergunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara. Sedangkan dalam arti sempitnya disebut juga kebijakan perpajakan<sup>7</sup>. Kebijakan perpajakan merupakan bagian sistem perpajakan suatu negara. Kebijakan Perpajakan dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara, dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
2. Suatu tindakan pemerintah dalam rangka memungut pajak guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.
3. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.<sup>8</sup>

Berdasarkan pengertian diatas, pemerintah melakukan berbagai upaya sebagai suatu usaha untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Kebijakan tersebut dapat ditempuh dalam bentuk :

- a. Perluasan Wajib Pajak
- b. Perluasan Jenis Objek Pajak

---

<sup>7</sup> R. Mansury, *Kebijakan Fiskal*, Jakarta, YP4, 1999, hal. 1

<sup>8</sup> Lauddin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di indonesia*, Yogyakarta, UII Press, 2006, hal 38

- c. Penyempurnaan tarif pajak
- d. Penyempurnaan administrasi perpajakan.<sup>9</sup>

Menurut Mansury dalam bukunya Pajak Penghasilan Lanjutan, Kebijakan Perpajakan positif merupakan alternatif yang nyata-nyata dipilih dari berbagai pilihan lain, agar dapat dicapai sasaran yang hendak dituju sistem perpajakan yang bersangkutan. Kebijakan Perpajakan tersebut merupakan salah satu unsur dari sistem perpajakan. Sistem perpajakan terdiri dari 3 unsur pokok, yaitu : Kebijakan Perpajakan (*Tax Policy*), Undang-undang Perpajakan (*Tax Law*) dan Administrasi Perpajakan (*Tax Administration*)<sup>10</sup>. Hubungan antara ketiga unsur tersebut (*Tax Policy*, *Tax Law* dan *Tax Administration*) dapat diumpamakan dengan sebuah kursi yang mempunyai kaki, dimana kaki-kakinya *Tax Policy*, *Tax Law* dan *Tax Administration*<sup>11</sup>. Tanpa kaki-kaki yang sama panjangnya dan sama kuatnya, maka kursi tersebut tidak akan stabil. Maksudnya bahwa antara *Tax Policy*, *Tax Law* dan *Tax Administration* harus sama kuat dan berjalan seiring agar sistem perpajakan yang sudah dipilih dapat dilaksanakan dengan sepenuhnya.

## II.2 Azas Pemungutan Pajak

Dalam memungut suatu pajak, terdapat asas-asas atau prinsip-prinsip yang harus diperhatikan dalam pemungutan pajak tersebut.<sup>12</sup> Banyak para ahli yang mengemukakan tentang azas-azas perpajakan apa saja yang harus ditegakkan dalam membangun suatu system perpajakan. Diantara para ahli tersebut, yang paling terkenal adalah seperti yang dikemukakan oleh Adam Smith dalam bukunya “ *An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations* “ sebagaimana yang dikutip oleh Mansury dalam buku Pajak Penghasilan Lanjutan tahun 2002. Adam Smith mengemukakan azas pemungutan pajak yang dikenal sebagai “ *The Four Maxim* “ sebagai berikut :

---

<sup>9</sup> *Ibid* hal. 38

<sup>10</sup> Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Jakarta: PY4,2002,hal.4

<sup>11</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat,2003, hal. 22

<sup>12</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Apalikasi*, Jakarta: RajaGrafindo,2005, hal.117

### 1. Azas Keadilan (*Equality*)

Azas *equality* merupakan azas dimana pemungutan pajak harus dilakukan secara adil dan merata. Jika suatu pajak akan dikenakan kepada orang-orang pribadi, maka harus sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) dan sesuai dengan manfaat (*benefit*) yang diterimanya. Selain itu pengertian ini juga menyangkut keadilan *vertical* dan keadilan *horizontal*. Keadilan *vertical* dimaksudkan bahwa bagi wajib pajak yang mempunyai penghasilan yang tinggi harus menanggung pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak yang mempunyai penghasilan yang rendah. Sedangkan keadilan *horizontal* yaitu bagi wajib pajak yang mempunyai penghasilan yang sama harus dikenakan pajak yang sama pula, tanpa memandang apakah orang tersebut pejabat atau rakyat biasa.

### 2. Azas Kepastian (*Certainty*)

Azas *certainty* menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak wajib pajak dan seluruh masyarakat. Menurut azas *certainty*, pajak tidak dapat dipungut secara sewenang-wenang, melainkan pajak harus dipungut dengan jelas bagi semua wajib pajak. Disini harus jelas, berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak ada kepastian kepada wajib pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terutang tergantung kepada kebijaksanaan petugas pajak, sehingga dapat berakibat pada penyalahgunaan kekuasaan untuk kepentingan pribadi.

### 3. Azas Kemudahan (*Convenience*)

Azas *convenience of payment* atau azas *simplicity* dimaksudkan pada saat wajib pajak membayar hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan bagi wajib pajak. Pemungutan pajak menurut azas *convenience of payment* adalah saat sedekat mungkin dengan waktu diterimanya penghasilan, agar tidak menyulitkan wajib pajak. Azas ini mempertimbangkan adanya keharusan dalam pelaksanaan pembayaran dengan cara yang mudah (*simple*)

#### 4. Azas Kemurahan (*Efficiency in Collection*)

Azas ini sering juga disebut azas *economic of collection*, yaitu suatu azas yang dimaksudkan bahwa biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi wajib pajak hendaknya sekecil mungkin. Dengan kata lain, pemungutan pajak dikatakan efisien apabila dari sisi petugas pajak, biaya untuk melaksanakan pemungutan pajak lebih kecil dari jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan, sedangkan dari sisi wajib pajak, biaya yang harus dikeluarkan untuk memenuhi kewajiban perpajakannya hendaknya seminimal mungkin. Pemungutan pajak dapat dikatakan efisien, jika *cost of complianceny* rendah.

Sementara menurut Dora Hancock, seperti yang dikutip oleh Rosdiana, menyatakan bahwa lima karakteristik yang diharapkan dalam suatu sistem perpajakan, yaitu :

1. *Economically efficient: it should not have an impact on allocation of resources;*
2. *Administratively simple: it should be easy and inexpensive to administer;*
3. *Flexible: it should be easy for the system to respond to changing economic circumstances;*
4. *Politically accountable: taxpayers should be able to determine what they are actually paying so that the political system can more accurately reflect the preference of individual;*
5. *Fair: it should be seen to be fair in its impact on all individuals*<sup>13</sup>.

Suatu system perpajakan seperti yang diutarakan oleh Hancock, secara ekonomi harus efisien, sementara secara administrasi harus mudah dan murah. Selain itu, system perpajakan harus fleksible dalam arti mudah mengikuti situasi dan perkembangan perekonomian. Secara politik harus dapat diterima, sehingga dalam implementasinya tidak menimbulkan penolakan dimasyarakat. Dan yang terakhir, system perpajakan harus fair terhadap semua wajib pajak dan tidak diskriminasi.

Untuk melengkapi prinsip-prinsip atau azas-azas dalam system pemungutan pajak, berikut ditambahkan salah satu prinsip pemungutan pajak yang dikemukakan oleh Fritz Neumark, seperti yang dikutip oleh Safri Nurmantu dalam bukunya

---

<sup>13</sup> *Ibid*, hal.118

Pengantar perpajakan, yaitu *Ease of Administration and compliance*. Suatu system perpajakan yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi<sup>14</sup>, sehingga a taxpayer obligations could be simplified by restructuring the tax systems and substantive tax laws.<sup>15</sup>

Menurut Rosdiana, azas *ease of administration*, merupakan penggabungan dari azas *certainty*, *efficiency*, *convenience* dan *simplicity* yang dijadikan satu sebagai unsur –unsur yang membentuk azas *ease of administration*.<sup>16</sup> . Dengan demikian azas *ease of administration* dapat digambarkan sebagai berikut :

1). *Certainty*

- a. Subjek
- b. Objek
- c. Dasar Pengenaan Pajak
- d. Tarif
- e. Prosedur

2) *Efficiency*

- a. Dari segi fiskus : Administrative cost relatif rendah
- b. Dari segi Wajib Pajak : *Compliance Cost* relatif rendah

3) *Convenience of Payment*

- a. Pajak dipungut pada saat yang tepat (*Pay as You Earn*)
- b. Penentuan jatuh tempo pembayaran pajak
- c. Prosedur pembayaran

4) *Simplicity*

- a. Mudah dilaksanakan
- b. Tidak berbelit-belit.<sup>17</sup>

Selain aza-azas seperti disebutkan diatas, masih ada lagi azas yang perlu diperhatikan dalam merancang suatu sistem perpajakan, yaitu azas *Neutrality*. Azas *Neutrality* sebagaimana ditulis oleh Rosdiana, bahwa pajak itu harus bebas

---

<sup>14</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta : Granit, 2005, hal. 94

<sup>15</sup> Bjorn Westberg, *Cross-Border Taxation of E-Commerce, Netherlands*, IBFD, 2002, hal. 46

<sup>16</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Apalikasi*, Jakarta: RajaGrafindo, 2005, hal. 132

<sup>17</sup> *Ibid*, hal. 133

dari distorsi, baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya<sup>18</sup>. Pajak tidak boleh mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak boleh mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang dan atau jasa. Oleh karena itu perlu adanya pertimbangan tertentu didalam memberikan kebijakan berupa insentif perpajakan harus fair dan tidak diskriminatif.

## II. 3 Undang-undang Perpajakan (*Tax Law*)

Mansury dalam bukunya Pajak Penghasilan Lanjutan, menyatakan bahwa Undang-undang Perpajakan adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya<sup>19</sup>. Dalam Undang-undang Perpajakan diatur mengenai :

- a. Siapa yang menjadi Subjek Pajak
- b. Apa yang menjadi Objek Pajak
- c. Berapa besarnya pajak terutang yang harus dibayar oleh Wajib Pajak berdasarkan tarif pajak
- d. Bagaimana prosedur perpajakannya, termasuk cara pelunasan pajak terutang serta tata cara pengajuan keberatan dan sebagainya.

Sementara menurut Santoso Brotodihardjo istilah Hukum Pajak atau disebut juga hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak<sup>20</sup>. Dalam hukum pajak dikenal dua macam hukum, yaitu :<sup>21</sup>

- a. Hukum Materiil, yaitu hukum yang mengatur tentang Subjek Pajak, Objek Pajak dan Tarif Pajak.

---

<sup>18</sup> *Ibid*, hal. 141

<sup>19</sup> Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Jakarta: PY4,2002,hal.4

<sup>20</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Refika Aditama, 2003, hal.1

<sup>21</sup> *Ibid* , hal. 44

- b. Hukum Formal, yaitu peraturan-peraturan mengenai tata cara menjelmakan hukum materiil mejadi kenyataan.

## II.4 Pajak Penjualan

Pajak Penjualan dimaksudkan untuk memajaki keseluruhan pengeluaran perseorangan, sehingga tidak membedakan pengenaannya antara barang dan jasa, sepanjang keduanya sama-sama mencerminkan pengeluaran konsumtif. *Legal character* atau ciri yang melekat pada Pajak Penjualan dapat dideskripsikan sebagai pajak tidak langsung yang bersifat umum ( *general indirect tax on consumption* )<sup>22</sup>. Berikut *legal character* dari Pajak Penjualan sebagaimana ditulis oleh Haula Rosdiana :

- a. *General*

Pajak Penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum. Artinya Pajak Penjualan dikenakan terhadap semua barang. Pajak Penjualan ditujukan pada semua *private expenditure*. Akibatnya tidak boleh ada perbedaan atau diskriminasi dalam pengenaannya antara barang dan jasa, karena keduanya merupakan pengeluaran. Dapat disimpulkan bahwa yang menjadi objek pajak Pajak Penjualan adalah barang dan jasa.

- b. *Indirect*

Pajak Penjualan merupakan pajak tidak langsung, sehingga beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*. Akibatnya, beban Pajak Penjualan tidak sepenuhnya ditanggung oleh konsumen, akan tetapi dapat juga penjual menanggung beban Pajak Penjualan, misalnya dengan cara mengurangi keuntungan.

- c. *On Consumption*

Pajak Penjualan merupakan pajak atas konsumsi, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan/habis sekaligus ataupun digunakan/habis secara bertahap. Oleh karena Pajak Penjualan merupakan pajak atas konsumsi, maka pengertian konsumsi dapat juga meliputi barang tidak berwujud.

---

<sup>22</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Apalikasi*, Jakarta: RajaGrafindo,2005, hal. 204

Sebagaimana diuraikan diatas, bahwa Pajak Penjualan merupakan pajak yang tidak langsung serta dikenakan terhadap semua konsumsi, baik terhadap barang maupun terhadap jasa. Dengan merujuk pada sifatnya tidak langsung, Pajak Penjualan dapat dipungut melalui dua sistim pemungutan, *Single-stage levies* dan *Multiple-stage levies*<sup>23</sup>

## 2) *Single Stage Tax*

*Single stage tax* adalah suatu jenis pajak atas konsumsi ( pajak penjualan ) yang pengenaannya dilakukan hanya pada salah satu mata rantai jalur produksi atau jalur distribusi. Berdasarkan mekanisme produksi dan distribusi barang, *single stage tax* dibagi dalam 3 tingkat pengenaan, yaitu :

a. *A single stage tax at the manufacturer's level (a manufacturer tax)*  
*Manufacturer's tax* merupakan suatu pajak atas konsumsi (pajak penjualan) yang dikenakan hanya pada tingkat pabrikan. Pada tingkat ini wajib pajaknya relatif sedikit, sehingga memudahkan bagi fiskus dalam melakukan pengawasan dan pembinaan. Namun disisi lain pengenaan pajak pada tingkat ini sering menimbulkan pajak berganda (kumulasi), karena pajak yang telah dibayar oleh satu pabrikan kepada pabrikan lain dalam rangka menghasilkan barang produksinya dijadikan sebagai unsur harga pokok produksi yang atas penyerahannya dikenakan pajak.

b. *A single stage tax at the wholesale level (a wholesale tax)*  
*Wholesale tax* merupakan suatu pajak atas konsumsi yang dikenakan hanya pada tingkat pedagang besar. Pada *wholesale tax* ini, distorsi terhadap persaingan antara pedagang besar dengan pedagang eceran dapat dikurangi. Hal ini terjadi oleh karena semakin dekat kepada konsumen akan semakin mudah untuk menghitung dasar pengenaan pajak. Namun pada level ini belum dapat menjamin adanya netralitas pajak Selain itu, apabila pedagang besar

---

<sup>23</sup> Ben Terra, *Sales Taxation : The Case of Value Added Tax in the European Community*, Denver-Boston: Kluwer Law and Taxation Publisher, 1988, hal. 21

melakukan penjualan secara langsung kepada konsumen, maka pengusaha tersebut harus meneliti harga jual dan margin profit yang diperoleh pedagang eceran. Disamping itu pada level ini tidak dapat mencakup penyerahan atas jasa.

c. *A single stage tax at the retail level (a retail tax)*

*A retail sales tax* tidak hanya mengenakan pajak atas penyerahan barang yang dilakukan oleh pedagang eceran, melainkan juga mencakup penyerahan yang dilakukan oleh setiap pengusaha yang menyerahkan barang langsung ke konsumen. Pada level ini beban pajak dapat diketahui secara pasti, karena yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah harga jual eceran. Namun pada level ini memerlukan pembukuan dan pencatatan secara tertib. Selain itu, pada level ini ada kesulitan yaitu, sulitnya mengetahui apakah pembeli akan menggunakannya untuk konsumsi atau untuk usaha produksinya, karena apabila digunakan untuk konsumsi tidak akan dikenakan pajak.

3) *Multi Stage Tax*

Merupakan suatu jenis pajak atas konsumsi yang pengenaan pajaknya dilakukan pada setiap mata rantai jalur produksi dan jalur distribusi. Kelebihan dari *multi stage tax* ini adalah bahwa jumlah pajak yang dapat dipungut cukup besar hanya dengan tarif relatif cukup rendah., sedangkan kelemahannya adalah jumlah wajib pajak yang sangat besar sehingga akan menyulitkan dalam hal pengawasannya. Dalam memungut pajak atas konsumsi pada *multi stage tax* ini, dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu :

1) *Cumulative Cascade System*

Pada sistem ini, pajak dipungut pada tingkat peredaran barang pada jalur produksi dan distribusi tanpa adanya penyesuaian terhadap pajak yang telah dibayar pada jalur sebelumnya. Pajak dipungut setiap kali ada perpindahan barang pada jalur berikutnya. Oleh karena tidak adanya kredit pajak, maka beban pajak akan menjadi

berlipat ganda (kumulatif) melebihi tarif yang sebenarnya berlaku untuk peredaran barang tersebut.

#### 2) *Non Cumulative System*

Pada sistem ini, pajak dipungut beberapa kali pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi, tetapi hanya atas pertambahan nilainya saja. Nilai tambah ini timbul oleh karena digunakannya faktor-faktor produksi pada setiap jalur peredaran suatu barang termasuk semua biaya untuk memperoleh laba, biaya bunga, biaya sewa dan upah buruh. Oleh karena dasar pengenaan pajak ini adalah nilai tambah, maka disebut Pajak Pertambahan Nilai (*value added tax*)

### II.5 Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai (*value added tax*) sudah lama dikenal di Negara-negara Eropa, yang pertama kali pada tahun 1919 oleh Carl Friedrich von Siemens, seorang industrialis dan konsultan pemerintah Jerman. Namun ironisnya justru Pemerintah Perancis yang pertama kali menerapkan Pajak Pertambahan Nilai dalam system perpajakannya pada tahun 1954. Saat ini Pajak Pertambahan nilai (*Value Added Tax*) telah diadopsi oleh banyak Negara untuk meningkatkan penerimaan pajaknya yang telah lama terpuruk<sup>24</sup>. Menurut Musgrave, Pajak pertambahan nilai sebenarnya bukanlah suatu bentuk perpajakan baru, melainkan hanya merupakan pajak penjualan yang dibebankan dalam bentuk yang berbeda.<sup>25</sup>

#### II.5.1 Pengertian dan Karakteristik Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai adalah “ *a broad-based levied on commodity sales up and including, at least, the manufacturing stage, with systematic offsetting of tax charged on commodities purchased as inputs-except perhaps on capital-against that due on output*”<sup>26</sup> (Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak

<sup>24</sup> J.S Uppal, *Taxation in Indonesia*, Yogyakarta, Gajah Mada University Press, 2000, hal. 35

<sup>25</sup> Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Alih bahasa Alfonsus Sirait, Jakarta, Erlangga, 1991, hal. 429

<sup>26</sup> Liam Ebrill, et.al., *Modern VAT*, Washington DC: IMF, 2001: hal. 2

yang dikenakan atas komoditas yang dikenakan pada tingkat manufaktur secara sistematis terhadap selisih antara harga beli selain atas modal dengan harga jual). , Sementara menurut Aaron s, *Value Added* adalah :

*...Added Value is the difference between the value of firm's sales and the value of the purchased material inputs used in producing goods sold. Value Added is also equal to the sum of wages and salaries, interest paymen, and profits before tax earned by a firm..*<sup>27</sup>

(Nilai tambah merupakan selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian bahan yang digunakan untuk menghasilkan barang yang dijual. Nilai tambah tersebut sama dengan jumlah upah dan gaji, bunga dan keuntungan sebelum pajak). Terkait dengan nilai tambah Veseth menyatakan bahwa Nilai tambah adalah ukuran dari hasil kegiatan ekonomi dan penghasilan. Ini digambarkan oleh perbedaan antara nilai pembelian dengan penjualan<sup>28</sup>

Pendapat lain dikemukakan oleh Tait adalah sebagai berikut :

*Value Added is the value that a producer (whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer or circus owner) add to his raw material or purchase ( other than labor ) before selling the new or improved product or service. That is, the inputs (raw materials, transport, rent, advertising and so on) are bought, people are paid wages to work on these inputs, and, when the final good and service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive value side (wages plus profit) or from the subtractive side (output minus inputs).*<sup>29</sup>

Nilai tambah merupakan suatu nilai yang oleh produsen (apakah pabrikan, distributor, agen iklan, penata rambut, petani, pelatih balapan kuda atau pemilik sirkus) menambahkan bahan baku atau pembelian bahan baku sebelum menjualnya sebagai barang atau jasa tersebut dijual. Bahan baku dan pembelian tersebut meliputi transport, sewa, iklan dan sebagainya, upah yang dibayar, ketika barang atau jasa tersebut dijual, maka akan diperoleh laba. Nilai tambah dapat dilihat dari adanya pertambahan (upah dan laba) dari pengurangan sisi *output* dikurangi *input*.

Dari berbagai pendapat dikemukakan oleh beberapa ahli , terlihat bahwa nilai tambah yang menjadi sasaran didalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

<sup>27</sup> Henry Aaron, *VAT Experiences of some European Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer/Netherlands, Antwerp, Boston, London, Frankfurt, 1982, hal 14

<sup>28</sup> Michael Veseth, *Public Finance*, Reston Publishing Company, Virginia, 1994, hal 287

<sup>29</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washington DC : IMF, 1988, hal. 4

Nilai tambah merupakan ukuran hasil kegiatan ekonomi dan penghasilan<sup>30</sup>. Ini digambarkan oleh adanya perbedaan antara nilai pembelian dengan nilai penjualan. Suatu pertambahan nilai tercipta karena untuk menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang atau jasa membutuhkan factor-faktor produksi.<sup>31</sup> Sehingga dapat disimpulkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak yang dikenakan terhadap nilai tambah suatu barang atau jasa dari kegiatan ekonomi suatu Negara.

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum. Maksudnya, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas konsumsi barang dan atau jasa. Sebagai pajak atas konsumsi, tujuan akhir Pajak Pertambahan Nilai adalah mengenakan pajak atas pengeluaran untuk konsumsi (*a tax consumption expenditure*) baik yang dilakukan oleh perorangan maupun oleh badan baik swasta maupun pemerintah. Dengan kata lain, Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi yang dibebankan kepada konsumen akhir<sup>32</sup>. Jika dikaitkan dengan *legal character* Pajak Penjualan, maka *legal character* yang melekat pada Pajak Pertambahan Nilai adalah sebagai berikut :

#### 1. *Indirect Tax*

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak tidak langsung, karena itu beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*. Dengan kata lain, tidak selalu konsumen yang memikul beban pajak sepenuhnya, tetapi beban pajak ini bisa saja dipikul sebagian oleh penjual dengan cara mengurangi keuntungan dan atau melakukan efisiensi.

#### 2. *Neutral*

Netralitas Pajak Pertambahan Nilai dibentuk oleh dua factor, yaitu :

- a. Pajak Pertambahan Nilai dikenakan baik atas konsumsi barang maupun jasa kena pajak. Pajak Pertambahan Nilai tidak menghendaki dirinya

---

<sup>30</sup> Wirawan B. Ilyas & Rudy Suhartono, *Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan barang Mewah*, Jakarta, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007, hal.

4

<sup>31</sup> Rimsky K Judisseno, *Pajak & Strategi Bisnis*, Jakarta, PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005, hal 328

<sup>32</sup> Jhon Hutagaol, Darussalam & Danny Septriadi, *Kapita Selektta Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2006, hal. 297

mempengaruhi kompetisi dalam dunia bisnis. Salah satu legal karakter Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi. Oleh karena yang dapat dikonsumsi bukan hanya barang, tetapi juga jasa, maka Pajak Pertambahan Nilai memberikan perlakuan yang sama terhadap konsumsi barang dan konsumsi jasa, kedua-duanya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

- b. Dalam pemungutannya, Pajak Pertambahan Nilai menganut prinsip tempat tujuan (*Destination principle*). Berdasarkan prinsip tempat tujuan, Pajak Pertambahan Nilai dipungut di tempat barang atau jasa dikonsumsi. Dengan dianutnya prinsip tempat tujuan, maka Pajak Pertambahan Nilai netral dalam perdagangan internasional.

### 3. *Non Cumulative*

Pajak Pertambahan Nilai dipungut pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi, namun hanya pada pertambahan nilainya saja. Nilai tambah timbul, karena dipakainya faktor produksi di setiap jalur peredaran suatu barang termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba, bunga, sewa, dan upah kerja. Pertambahan nilai ini biasanya tercermin dari selisih antara harga penjualan dengan pembelian.

## II.5.2 Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai

Sebagaimana diuraikan di atas, bahwa yang menjadi sasaran dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai adalah nilai tambah. Menurut Tait dalam bukunya *Value Added Tax International Practice and Problems*, merumuskan beberapa metoda dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai, yaitu :

“ *If you wish to levy a tax rate (t) on this value added, there are four basic forms that can produce an identical result :*

(1) *t(wages + profits) : the additive-direct or account method;*

(2) *t(wages) + t (profits) : the additive-indirect method, so called because value added itself is not calculated but only the tax liability on the components of value added;*

(3) *t(output – input): the subtractive-direct (also an accounts) method, sometimes called the business transfer tax; and*

(4) *t(output) – t(input): the subtractive-indirect (the invoice or credit) method and the original EC model* <sup>33</sup>

<sup>33</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washington DC : IMF, 1988, hal. 4

Dari keempat metode penghitungan Pajak pertambahan Nilai tersebut diatas, dapat ditarik benang merah, bahwa *value added* dapat dilihat dari dua perspektif, yaitu dari pertambahan nilai (upah dan keuntungan) serta dari selisih output dikurangi input. Metode penghitungan Pajak Pertambahan Nilai yang pertama dan kedua (*the additive dan indirect method*) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah sisi pertambahan nilai (upah dan keuntungan), sedangkan metode ketiga dan keempat (*the subtractive direct and indirect*) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah perspektif selisih output dikurangi input. Dengan merujuk pada keunggulan dan aplikasinya yang secara luas diterapkan di banyak Negara, berikut akan dijelaskan metode *subtraction*.

### 1. The Subtractive-Direct Method

Metode ini juga dikenal dengan nama *account method* atau *business transfer tax*. Pajak dihitung dengan cara mengurangi harga penjualan dengan harga pembelian dan langsung dikalikan dengan tariff. Misalkan *t* adalah VAT 10%, *output* adalah *sales* dan input adalah *deductible purchase*, maka dapat digambarkan formula perhitungan VAT berdasarkan metode ini adalah sebagai berikut :

$$\begin{aligned}
 \text{Sales} &= x \\
 \text{Deductible purchase} &= (xx) \\
 \text{Tax Base} &= xxx \\
 \text{VAT} &= 10\% \times \text{Tax Base}^{34}
 \end{aligned}$$

Untuk lebih memperjelas formula tersebut diatas, dapat diberikan contoh sebagai berikut : misalnya dari data Pulp Factory diketahui bahwa penjualannya adalah sebesar 3.000 dan pembeliannya sebesar 2.000, maka penghitungan VAT yang terutang adalah sebagai berikut :

---

<sup>34</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: RajaGrafindo, 2005, hal. 222

<i>Sales</i>	= 3.000
<i>Deductible purchase</i>	= <u>2.000</u> -
<i>Tax base</i>	= 1.000
<i>VAT 10% x 2.000</i>	= 100

Sumber : Haula Rosdiana & Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Jakarta, RajaGrafindo Perkasa, 2005. Angka diubah

Dalam kaitan peneanaan VAT pada jalur produksi dan distribusi, berikut adalah contoh perhitungan VAT disetiap jalur produksi dan distribusi berdasarkan Metode *The Subtractive – Direct Method*

LEVEL	SALES	PURCHASES	TAX BASE (OUTPUT-INPUT)	VAT LIABILITIES (EXAMPLE t=10%)
FORRESTER	2.000	1.000	2.000-1.000=1.000	10% $\times$ 1.000=100
PULP FACTORY	3.000	2.000	3.000-2.000=1.000	10% $\times$ 1.000=100
PAPER FACTORY	4.000	3.000	4.000-3.000=1.000	10% $\times$ 1.000=100
WHOLESALE	5.000	4.000	5.000-4.000=1.000	10% $\times$ 1.000=100
RETAILER	6.000	5.000	6.000-5.000=1.000	10% $\times$ 1.000=100

Sumber : Haula Rosdiana & Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Jakarta, RajaGrafindo Perkasa, 2005. Angka diubah

## 2. *The Subtractive-Indirect (The Invoice or Credit)*

Menurut metode ini, pajak dihitung dengan cara mengurangi selisih pajak yang dipungut pada waktu penjualan (*output tax*) dengan jumlah pajak yang telah dibayar pada waktu pembelian (*input tax*). Jadi dalam *metode indirect* subtraction ini, yang dikurangkan adalah pajaknya. Oleh karena itu, metode ini dikenal juga dengan metode kredit (*credit method*). Untuk mengetahui berapa pajak yang telah dibayar dan atau dipungut harus ada dokumen yang dapat membuktikannya. Tait mengatakan: *the invoice method creates a good audit trail*. Oleh karena itu, dalam mengawasi penerapan metode kredit pajak, invoice atau faktur pajak mempunyai peranan yang sangat vital dan arena itu pula metode *indirect* ini sering kali disebut dengan metode Faktur Pajak (*Invoice Method*). Misalkan t adalah VAT 10%, output adalah sales dan input adalah purchase,

maka dapat digambarkan formula perhitungan VAT berdasarkan metode ini adalah sebagai berikut<sup>35</sup> :

<i>Sales</i>	= a
<i>Output tax</i>	= 10% x a
<i>Purchase</i>	= b
<i>Input tax</i>	= 10% x b
<i>VAT Liabilities</i>	= VAT Output – VAT Input

Sumber : Haula Rosdiana & Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Jakarta, RajaGrafindo Perkasa, 2005.

Misalkan dari data Pulp Factory, diketahui bahwa penjualannya adalah sebesar 3.000 dan pembeliannya sebesar 2.000, maka penghitungan VAT yang terutang adalah sebagai berikut :

<i>Sales</i>	= 3.000
<i>Output tax</i>	= 10% x 3.000 =300
<i>Purchase</i>	= 2.000
<i>Input tax</i>	= 10% x 2.000=200
<i>VAT Liabilities</i>	= 300-2000=100

Sumber : Haula Rosdiana & Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Jakarta, RajaGrafindo Perkasa, 2005. Angka diubah

Dalam kaitan penelesaian VAT pada jalur produksi dan distribusi, berikut adalah contoh perhitungan VAT disetiap jalur produksi dan distribusi berdasarkan Metode *The Subtractive – Indirect Method*

LEVEL	SALES	TAX ON SALES	TO TREASURY
<i>FORRESTER</i>	2.000	200	200
<i>PULP FACTORY</i>	3.000	300	300-200=100
<i>PAPER FACTORY</i>	4.000	400	400-300=100
<i>WHOLESALE</i>	5.000	500	500-400=100
<i>RETAILER</i>	6.000	600	600-500=100
			600

Sumber : Haula Rosdiana & Rasin Tarigan, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Jakarta, RajaGrafindo Perkasa, 2005. Angka diubah

<sup>35</sup> Ibid, hal.223-224

- Sementara menurut Sukadji<sup>36</sup>, untuk mengenakan Pajak pertambahan Nilai atas nilai tambah (*value added*) dapat dilakukan melalui tiga metode, yaitu :
- 4) *Subtraction method* (metoda pengurangan secara langsung), yaitu dengan cara mengalikan tariff Pajak Pertambahan Nilai dengan selisih antara harga jual dengan harga beli.
  - 5) *Indirect subtraction method* (metoda pengurangan secara tidak langsung), yaitu dengan cara mengurangi Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh penjual atau pengusaha jasa atas penyerahan barang atau jasa, dengan pajak Pertambahan Nilai yang dibayar kepada penjual atau pengusaha jasa lain atas perolehan barang atau jasa.
  - 6) *Addition method* (metoda penghitungan nilai tambah), yaitu mengalikan tariff Pajak Pertambahan Nilai dengan hasil penjumlahan unsur-unsur nilai tambah..

Dari ketiga metoda tersebut diatas, Indonesia menganut *indirect subtraction method* (metoda pengurangan tidak langsung). Untuk mendeteksi atau menguji kebenaran jumlah pajak yang terutang atas perolehan dan jumlah pajak terutang atas penyerahan tersebut, diperlukan adanya suatu dokumen pendukung. Dokumen dimaksud adalah *Tax Invoice* (Faktur Pajak), sehingga metoda ini disebut juga *Invoice Method*.

### II.5.3 Prinsip Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai dipungut dengan menggunakan prinsip tempat asal (*Origin Principle*) dan prinsip tujuan (*Destination principle*)<sup>37</sup>. Kedua prinsip tersebut dijelaskan sebagai berikut ::

#### 1) Prinsip Tempat Asal (*Original Principle*)

Menurut prinsip ini, Pajak Pertambahan Nilai dipungut di tempat asal barang atau jasa tanpa memperhatikan dinegara mana barang atau jasa tersebut dikonsumsi. Prinsip ini mengandung pengertian bahwa Negara yang berhak memungut Pajak Pertambahan Nilai adalah Negara asal barang atau jasa yang dikonsumsi. Penerapan prinsip ini tentu saja akan berpengaruh

<sup>36</sup> Untung Sukardji, *Pajak pertambahan Nilai*, Jakarta : RajaGrafindo, 2005, hal.32-33

<sup>37</sup> Howell H. Zee,, *Value Added Tax, dalam Tax Policy Handbook*, Editor Parthasarathi Shome , Washington DC, IMF, 1995,hal. 87

terhadap kegiatan ekspor dan impor barang atau jasa. Dalam hal ekspor barang, maka akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, sedangkan pada kegiatan impor barang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

#### 2) Prinsip tempat tujuan (*Destination Principle*)

Menurut prinsip ini, Pajak Pertambahan Nilai dipungut ditempat barang atau jasa dikonsumsi. Prinsip ini mengandung pengertian bahwa Negara yang berhak memungut Pajak Pertambahan Nilai adalah Negara dimana barang atau jasa dikonsumsi. Dalam hal kegiatan ekspor dan impor barang, prinsip ini berbeda dengan prinsip tempat asal. Berdasarkan prinsip ini, kegiatan ekspor barang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, sedangkan kegiatan impor barang atau jasa dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

### II.5. 4 Berbagai Tipe Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Ben Terra , ada tiga bentuk Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan perlakuan pajak terhadap barang modal, yaitu *consumption type* (tipe konsumsi), *income type* (tipe penghasilan) dan *product type*<sup>38</sup>(tipe produk).

#### 1) Pajak Pertambahan Nilai tipe konsumsi (*consumption type*)

Pada Pajak Pertambahan Nilai tipe konsumsi, seluruh pengeluaran yang dipakai untuk produksi termasuk atas pembelian barang modal dapat menjadi unsur pengurang didalam menghitung nilai tambah. Dalam bahasa *indirect subtraction method*, Pajak masukan (*input tax*) atas perolehan barang modal dapat dikreditkan dengan pajak keluaran (*output tax*), sehingga barang modal hanya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai hanya satu kali. Dalam tipe konsumsi ini, kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda atas barang modal dapat dihindari. Hal ini menunjukkan bahwa dalam penerapannya tipe konsumsi ini bersifat netral terhadap pola produksi. Pajak Pertambahan Nilai tipe penghasilan (*income type*)

2) Tipe kedua dari tipe Pajak Pertambahan Nilai adalah tipe penghasilan (*income type*). Pada tipe penghasilan ini, pengeluaran atas perolehan barang modal tidak dapat secara langsung menjadi unsur pengurang didalam menghitung nilai tambah. Beban pembelian barang modal yang boleh

---

<sup>38</sup> Ben Terra, *Sales Taxation : The Case of Value Added Tax in the European Community*, Denver-Boston: Kluwer Law and Taxation Publisher, 1988, hal. 31

dikurangkan hanya sebesar nilai dari persentase penyusutan dalam periode tertentu. Pajak masukan atas barang modal yang dibeli tidak seluruhnya dapat dikreditkan dengan PPN atas barang yang dijual, melainkan diamortisasikan dalam suatu periode tertentu seperti halnya dengan penyusutan. Oleh karena itu terdapat kelemahan-kelemahan yang melekat pada tipe ini, yaitu :

- a. Menimbulkan beban administrasi yang besar karena untuk mencatat penyusutan PPN (Pajak Masukan) atas pembelian barang modal
- b. Menimbulkan dispute karena sering kali di lapangan terjadi persepsi yang berbeda antara barang modal dengan suku cadang, serta sulit untuk memisahkan atau membedakan antara barang modal dengan suku cadang.
- c. Menimbulkan kecenderungan untuk melakukan penyelundupan PPN dengan menyatakan bahwa pembelian barang tersebut tidak termasuk pembelian barang modal melainkan pembelian suku cadang.<sup>39</sup>

### 3) Pajak Pertambahan Nilai tipe Produk (*product type*)

Pada tipe ketiga ini, pengeluaran atas perolehan barang modal tidak dapat menjadi unsur pengurang didalam menghitung nilai tambah. Akibatnya, terjadi pemajakan dua kali atas barang modal, yaitu pada saat barang modal tersebut diperoleh dan pada saat produk dari hasil produksinya dijual ke konsumen. Oleh karena perolehan barang modal tidak dapat menjadi pengurang didalam menghitung pajak, maka pada tipe produk ini, hal tersebut menjadi insentif yang kuat untuk mengelompokannya sebagai biaya saat ini (*current expenditure*). PPN yang telah dibayar atas barang modal yang telah dibeli, sama sekali tidak diperkenankan untuk dikurangkan.<sup>40</sup>

Umumnya, biaya atas perolehan barang modal relative besar jika dibandingkan dengan pos biaya yang lainnya, maka penerapan Pajak Pertambahan Nilai tipe produk ini menimbulkan beban pajak yang relative besar,

---

<sup>39</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Apalikasi*, Jakarta: RajaGrafindo, 2005, hal. 220

<sup>40</sup> Ibid, hal. 218

karena terjadi pemajakan dua kali atas barang modal. Akibatnya menjadi penghalang bagi pengusaha untuk mengganti kegiatan produksinya dengan mesin-mesin yang berteknologi lebih modern. Selain itu, pengenaan PPN berdasarkan tipe ini, tidak memberikan level *playing field yang fair*, karena tidak netral atau mendistorsi terhadap pilihan pengusaha, apakah akan menggunakan padat karya atau padat modal.<sup>41</sup>

### II.5.5 Pembebasan dan Tarif Nol Pajak Pertambahan Nilai

Dalam Pajak Pertambahan Nilai, suatu produk atau suatu transaksi dapat diberikan perlakuan khusus, yaitu berupa pembebasan (*exemption*) pajak atau dengan tariff nol (*zero rate*). Perlakuan khusus yang diberikan berupa pembebasan atau tariff nol, tentu saja berpengaruh terhadap pengkreditan pajak masukan (*input tax*). Menurut Tait dalam bukunya *Value Added Tax* Pembebasan (*exemption*) adalah

*“ actually means that the exempt trader has to pay VAT on his inputs without being able to claim any credit for this tax paid on his inputs. Zero rating means that a trader is fully compensated for any VAT he pays on inputs and, therefore, genuinely is exempt from VAT”*<sup>42</sup>.

Dalam hal perlakuan khusus berupa pembebasan pajak, Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat pembelian barang atau jasa, tidak dapat diklaim oleh pengusaha yang bersangkutan. Sedangkan dalam hal perlakuan khusus berupa tariff nol, Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat pembelian barang atau jasa, dapat diklaim oleh pengusaha yang bersangkutan.

Dengan pembebasan, pengusaha dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas hasil kegiatan usahanya, namun disisi lain, Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayar pada saat pengeluaran tidak dapat dikreditkan. Dengan tariff nol, pengusaha mendapatkan kompensasi secara penuh atas Pajak Pertambahan Nilai yang telah dibayar pada saat pengeluaran untuk usahanya.

---

<sup>41</sup> *Ibid*, hal. 219

<sup>42</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washing ton DC : IMF, 1988, hal. 49

Penentuan pemberian pembebasan atau dengan tariff nol harus didasarkan pada dua pertimbangan, yaitu apakah dimaksudkan untuk membebaskan pengguna produk dari keseluruhan Pajak Pertambahan Nilai atau hanya sebagian saja, dan apakah dimaksudkan untuk mengecualikan pengusaha tertentu dari kewajiban administrative pelaporan pajak. Dengan pengenaan tariff nol, pengusaha pengusaha terbebas seluruhnya dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, akan tetapi pengusaha tersebut harus memenuhi kewajiban administrative berupa pelaporan pajak. Jika pengusaha dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, pengusaha tersebut tidak perlu memenuhi kewajiban administrative pelaporan pajak. Hal ini dimaksudkan agar dapat membantu menyederhanakan administrasi perpajakan.

Secara teori, tariff nol dapat digunakan bila otoritas pajak menginginkan bahwa suatu produk benar-benar bebas dari Pajak Pertambahan Nilai. Penggunaan cara pembebasan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai berarti bahwa Pajak Pertambahan Nilai tersebut ditanggung oleh pengusaha, dan jika pengusaha tersebut menjual produknya kepada konsumen, maka pengusaha tersebut harus mengalihkan pajak kepada konsumen melalui harga barang yang dijual atau mengurangi pengeluaran.

Menurut Tait pada dasarnya terdapat tiga cara yang digunakan dalam rangka menentukan pembebasan dan tariff nol. Pertama, Pembebasan yang dirancang dalam rangka meningkatkan progresivitas Pajak Pertambahan Nilai. Kedua, adanya barang dan jasa yang tergolong *meritorious* yang memang bebas pajak. Ketiga adanya barang-barang atau jasa-jasa yang sulit untuk dikenakan Pajak Pertambahan Nilai serta sulit pula dalam pengadministrasiannya. Beberapa barang dapat dikelompokkan kedalam tiga cara, misalnya, petani sulit dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, produk yang dihasilkan oleh petani tersebut digolongkan sebagai barang meritorious dan pemberian pembebasan atas produk tersebut dapat meningkatkan progresivitas Pajak Penjualan.

### II.5.6 Netralitas Pajak Pertambahan Nilai

Dengan legal karakter yang dimiliki oleh Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Pertambahan Nilai mampu merealisasi dirinya netral dalam dunia perdagangan baik domestic maupun internasional<sup>43</sup>. Pajak Pertambahan Nilai tidak menghendaki dirinya mempengaruhi kompetisi dalam dunia bisnis. Menurut Ben Terra, Netralitas dibagi atas dua bagian yaitu, *internal neutrality* dan *external neutrality*<sup>44</sup>. *Internal Neutrality* berhubungan dengan aspek-aspek domestik, sedangkan *external neutrality* terkait dengan aspek-aspek internasional.

*Internal neutrality*, menghendaki Pajak Pertambahan Nilai dianggap netral apabila pajak tersebut tidak mengganggu alokasi factor-faktor produksi yang optimal. Gangguan tersebut dapat saja diakibatkan oleh adanya perbedaan tariff pajak atas Pajak Pertambahan Nilai. Perbedaan tariff pajak dapat mempengaruhi mekanisme pasar, terutama terjadi pada permintaan yang elatis terhadap harga. Oleh sebab itu netralitas internal ini perlu sekali didukung oleh adanya keseragaman tariff Pajak Pertambahan Nilai.

Netralitas external dicirikan oleh adanya aspek internasional. Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak atas konsumsi yang bertujuan memajaki pengeluaran individu dalam negeri. Jika barang tidak dikonsumsi dinegara dimana barang tersebut diproduksi, sementara pada saat yang sama pajak dikenakan terhadap barang tersebut, maka tentu saja pengenaan pajak tersebut menjadi tidak fair. Dengan demikian, perlu adanya suatu klaim atas pajak yang telah dibayar sehubungan dengan adanya kegiatan ekspor barang. Netralitas eksternal berarti Pajak Pertambahan Nilai dapat bersifat netral antar lintas Negara, artinya pajak atas impor tidak boleh melebihi terhadap pajak yang dikenakan pada barang dalam negeri, dan atas ekspor barang, pajak yang telah dibayar harus dikembalikan ke pengusaha.

---

<sup>43</sup> Untung Sukadji, *Pokok-pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, Jakarta, PT. RajaGrafindo, 2007, hal. 16

<sup>44</sup> Ben Terra, *Sales Taxation : The Case of Value Added Tax in the European Community*, Denver-Boston: Kluwer Law and Taxation Publisher, 1988, hal. 15

## II.6 Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Persons*)

Definisi terhadap *taxable person* perlu diberikan untuk memperjelas siapa sesungguhnya yang mempunyai kewajiban Pajak Pertambahan Nilai. *Taxable person* bisa meliputi suatu entitas hukum yang secara independen melaksanakan suatu kegiatan ekonomi, dapat berupa sebagai produsen, pedagang, penyedia jasa atau kegiatan ekonomi yang lainnya. Disamping itu penggunaan istilah *taxable persons* dipakai untuk menghindari kebingungan sebagai akibat penyebutan entitas atau orang sebagai wajib pajak. Kebingungan dapat terjadi dalam hal wajib pajak sebagai pihak yang menanggung beban pajak secara ekonomi adalah pihak yang menerima penyerahan kena pajak.

Menurut William *Taxable persons* adalah " *a person within the scope of VAT*"<sup>45</sup>. Sementara menurut Tait *taxable persons* " *is a person who is liable for VAT, not all persons are liable; they are liable only if they carry on business*"<sup>46</sup>.

Dalam *IBFD International Tax Glossary*, *Taxable person* adalah

*" persons who independently carry out economic activities, whatever the purpose or results of those activities. Economic activities comprise all activities of manufacturerers, producers, traders, service providers and professionals, including the exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis "*<sup>47</sup>.

Dari ketiga definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Persons*) adalah pihak independen yang mempunyai kewajiban terhadap Pajak Pertambahan Nilai, namun pihak yang dimaksud adalah yang menjalankan suatu aktivitas usaha. . Pengusaha kena pajak dapat berupa penduduk atau bukan penduduk, orang pribadi, perusahaan, atau bentuk badan hukum lainnya.

## II.7 Cabang (*Branch*)

Dalam rangka memenuhi tuntutan pasar, pengusaha kena pajak dapat saja membentuk beberapa cabang atau unit usaha guna mendapatkan konsumen

---

<sup>45</sup> David Williams, Victor Turonyi, eds, *Tax Law Design and Drafting*, Washington DC: IMF, 1996: hal. 175

<sup>46</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washing ton DC : IMF, 1988, hal. 366

<sup>47</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *International Tax Glossary*, 1998-2001, hal. 394-395

sebanyak mungkin. Menurut IBFD *International Tax Glossary*, cabang (*branch*) adalah " *may broadly be understood as referring to a division, office or other unit of business located at a different location from the main office or headquarters*<sup>48</sup> (Cabang merujuk kepada divisi, kantor, atau unit usaha lainnya yang lokasi berada diluar lokasi kantor pusatnya).

Cabang dapat merupakan unit usaha suatu perusahaan yang kantor pusatnya berada diluar Indonesia, atau dapat pula kantor pusatnya berada di Indonesia. Cabang seperti yang disebutkan pertama, merupakan Badan Usaha Tetap (BUT) dari suatu perusahaan asing.

Namun untuk tujuan kewajiban Pajak Pertambahan nilai, akan muncul pertanyaan : Apakah atas kegiatan cabang atau unit usaha tersebut merupakan bagian dari induknya atau kegiatan yang terpisah ? Tait<sup>49</sup> membuat beberapa kriteria yang harus dipenuhi untuk menentukan apakah suatu cabang atau unit usaha merupakan bagian dari induknya atau merupakan kegiatan bisnis yang terpisah, yaitu :

- *Premises*

Entitas yang menjalankan kegiatan usaha harus memiliki atau menyewa sendiri peralatan perusahaan.

- *Records and Accounts*

Pencatatan dan pembukuan perusahaan harus dilakukan secara terpisah

- *Invoices (Both Purchase and Sale)*

Semua faktur pembelian dan penjualan menggunakan nama perusahaan yang menjalankan bisnis, dan aktivitas penyerahan harus dilakukan secara langsung antara perusahaan tersebut dengan customer.

- *Legal*

Tanggungjawab secara hukum berada pada pengusaha yang bersangkutan.

- *Bank Accounts*

Rekening bank perusahaan harus atas nama pengusaha yang bersangkutan

- *Wages and Social Security Contribution*

---

<sup>48</sup> Ibid, hal. 45

<sup>49</sup> Ibid, hal. 369-370

Gaji dan Jamsostek dibayar oleh pengusaha yang bersangkutan

- *Income Tax Benefit*

Pajak penghasilan bisa dihitung secara terpisah.

Bila kriteria-kriteria tersebut diatas dapat dipenuhi, maka atas kegiatan cabang atau unit usaha tersebut mempunyai kewajiban Pajak Pertambahan Nilai yang terpisah dengan induknya (kantor pusatnya).

## II.8 Barang Kena Pajak

Dalam menentukan dan merumuskan pengertian barang yang dikenakan pajak, harus dilihat legal character yang lain, yaitu *on consumption*. Konsekuensi karakteristik tersebut adalah sebagai berikut :

- 1) Pengertian barang dapat mencakup pengertian yang luas, yaitu semua barang tanpa membedakan apakah barang tersebut digunakan/habis sekaligus ataupun digunakan secara berangsur-angsur, pengertian barang dapat mencakup :
  - a) Barang konsumsi
  - b) Bahan baku
  - c) Barang modal

*Legal character VAT* memungkinkan semua barang dijadikan sebagai objek PPN tanpa memperhatikan untuk apa barang tersebut digunakan. Fokus dalam merumuskan pengertian barang adalah bahwa barang tersebut harus merupakan *private expenditure*. Oleh karena itu, *public expenditure* atau pengeluaran/belanja pemerintah dapat saja dikecualikan sebagai objek PPN. Pertimbangannya, selain pengecualian ini dimungkinkan secara konsep/teori, adalah juga alasan kemudahan administrasi. Memajaki pengeluaran pemerintah, pada hakekatnya dapat dianalogikan seperti " keluar dari kantong kanan, masuk ke kantong kiri ". Dengan kata lain, secara agregat, PPN yang diterima oleh pemerintah adalah nihil.

- 3) Karena pengertian barang dapat dibedakan menjadi barang yang bergerak maupun barang yang tidak bergerak, pengertian barang dapat diperluas lagi menjadi :
  - a) Konsumsi barang bergerak
  - b) Konsumsi barang tidak bergerak

Namun demikian, dalam menentukan apakah sebaiknya semua barang dimasukan dalam pengertian barang yang dikenakan PPN, harus dipertimbangkan dan diperhatikan keselarasannya dengan konsep/teori '*consumption based taxation*', karena VAT pada hakekatnya adalah indirect tax on consumption, dimana :

Consumption = Income-Saving

## II.9 Penyerahan Barang Kena Pajak (*Taxable Supplies*)

Penerapan VAT pada umumnya menggunakan *multi stages*, oleh karena merupakan teori/konsep yang dikembangkan dari teori/konsep sales tax. Sebagai konsekuensinya harus dirumuskan pengertian *taxable supplies*. Sebagaimana diuraikan sebelumnya, bahwa yang mejadi sasaran dalam pengenaan Pajak pertambahan Nilai adalah nilai tambah dari suatu barang. Selain nilai tambah dari suatu barang, peristiwa penyerahan barang juga menjadi hal penting didalam mengenakan Pajak pertambahan Nilai. Sekaipun suatu barang mempunyai nilai tambah, akan tetapi tidak ada peristiwa penyerahan barang, maka Pajak Pertambahan Nilai tidak bisa diterapkan. Oleh sebab itu penyerahan barang menjadi bagian penting dalam pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Berbagai pendapat dikemukakan oleh para ahli pajak tentang definisi penyerahan barang (*supplies of goods*). Menurut Williams dalam *Tax Law and Drafting* " *supplies of goods is a transfer of the right to dispose of tangile movable property or of immovable property other than land* " <sup>50</sup> Sementara menurut Tait dalam *Value Added Tax* <sup>51</sup>, penyerahan barang adalah :

1) *Exclusive ownership is passed to another person.*

Adanya perpindahan kepemilikan suatu barang dari satu pihak ke pihak lainnya.

2) *The transfer takes place over the time under an agreement such as a lease or hire purchase*

Perpindahan kepemilikan terjadi berdasarkan suatu perjanjian selama periode tertentu, misalnya *leasing* atau sewa beli.

3) *Goods are produced from someone else's materials.*

<sup>50</sup> David Williams, Victor Turonyi, eds, *Tax Law Design and Drafting*, Washington DC: IMF, 1996, hal. 185

<sup>51</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washing ton DC : IMF, 1988, hal. 386-387

Barang yang dihasilkan bersumber dari bahan baku yang diperoleh dari pihak lain

4) *A major interest in land is provided, that is, the use of land for a long period of time.*

Penetapan kepentingan utama pada tanah, yaitu atas pemakaian tanah untuk jangka waktu yang lama, misal Hak Guna Bangunan (HGU)

5) *Goods are taken from a company for private use.*

Barang diperoleh dari perusahaan untuk pemakaian sendiri

6) *A business asset is transferred*".

Asset usaha yang dialihkan

Dari kedua pendapat diatas, terlihat perpindahan hak kepemilikan suatu barang menjadi sorotan utama kedua pakar tersebut. Bahkan pendapat yang dikemukakan oleh Tait lebih luas lagi, bukan saja menyangkut perindahan hak, melainkan juga penyerahan barang dalam rangka leasing, pemakaian sendiri dan lain-lain. Dalam peristiwa penyerahan barang, konsep perpindahan kepemilikan menjadi salah satu unsur yang sangat penting. Suatu barang akan dianggap berpindah kepemilikannya, apabila barang tersebut berpindah dari pemilik yang satu kepada pemilik lainnya. Dimana kedua pemilik tersebut merupakan individu yang terpisah, apabila pemilik tersebut adalah manusia, atau entitas yang berbeda apabila pemilik tersebut adalah badan hukum.

Masih menurut pendapat yang dikemukakan oleh Tait, penyerahan seperti yang disebutkan diatas, dikategorikan sebagai penyerahan kena pajak, apabila dilakukan dalam rangka usaha, sehingga harus dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Kadangkala ada kesulitan menentukan, apakah suatu usaha akvitasnya merupakan aktivitas yang kena atau tidak. Tait menguji lewat *business test*<sup>52</sup>, yaitu :

1) *Continuity*

Penyerahan harus dilakukan secara teratur dan sebagai bagian dari aktivitas yang berkesinambungan . Apabila suatu penyerahan hanya dilakukan sekali saja, maka atas penyerahan tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai

---

<sup>52</sup> Ibid, hal. 368-369

## 2) *Value*

Penyerahan tersebut memiliki nilai yang cukup signifikan: kecil, bahkan jika transaksi-transaksi berulang kali tidak dihitung

## 3) *Profit (in the Accounting Sense)*

Laba tidak menjadi perhatian, yang terpenting adalah apabila kegiatan tersebut sudah dapat menciptakan nilai tambah yang substansial dan sudah bisa membayar upah dalam jumlah yang besar, maka usaha tersebut sudah seharusnya diwajibkan untuk membayar Pajak Pertambahan Nilai. Untuk kasus ini dapat diberikan contoh yaitu, Perusahaan yang dimiliki oleh pemerintah.

## 4) *Active Control*

Pengawasan berada di bawah kendali pengusaha yang bersangkutan. Pengusaha tersebut harus secara aktif terlibat didalam fungsi pengawasan dan management terhadap aset yang dimilikinya. Pemilik yang mandiri dikecualikan dari cakupan ini.

## 5) *Intra Versus Intertrade*

Penyerahan harus dilakukan kepada pihak diluar organisasi perusahaan , dan bukan antara pihak didalam organisasi perusahaan tersebut.

## 6) *Apperance of Business*

Kegiatan usaha suatu perusahaan harus memiliki ciri-ciri umumnya kegiatan komersial, yaitu dengan menggunakan metode penyimpanan pembukuan yang dapat diterima

## **II.10 Badan Hukum (*Legal Entity*)**

Pengertian dan definisi badan hukum atau legal entity lahir dari doktrin ilmu hukum, yang dikembangkan oleh para ahli, berdasarkan pada kebutuhan praktek hukum dan dunia usaha. Dalam kepustakaan belanda, istilah badan hukum dikenal dengan sebutan " *rechtsperson*", dan dalam kepustakaan *Common Law* seringkali disebut dengan istilah-istilah *legal entity*, *juristic person*, atau *artificial person*.

*Legal entity* dalam Kamus Hukum Ekonomi, seperti yang dikutip oleh Gunawan Widjaja dalam bukunya Tanggungjawab Direksi atas Kepailitan Perseroan, yaitu badan atau organisasi yang oleh hukum diperlakukan sebagai

subjek hukum, yaitu pemegang hak dan kewajiban<sup>53</sup>. Sedangkan *juristic person*, dalam *Law Dictionary*, karya PH Collin seperti yang dikutip oleh Gunawan Widjaja dalam bukunya *Tanggungjawab Direksi atas Kepailitan Perseroan*, yaitu disinonimkan dengan *artificial person in the eye of the law*. *Black's Law Dictionary* mendefinisikan *artificial persons* sebagai " *Persons created and devised by human laws for the purposes of society and government, as distinguished from natural person, dan legal entity adalah " an entity, other than natural person, who has sufficient existence in legal contemplation that it can function legally, be sued or sue and make decisions through agents in the case of corporation*<sup>54</sup>.

Dari pengertian yang diberikan tersebut diatas, ada satu hal menarik yang dapat dikemukakan, yaitu bahwa badan hukum merupakan penyanggah hak dan kewajibannya sendiri, yang memiliki suatu status yang dipersamakan dengan orang perorangan sebagai subjek hukum. Dalam pengertian sebagai penyanggah hak dan kewajiban badan hukum dapat digugat ataupun menggugat di pengadilan. Hal ini membawa konsekuensi bahwa keberadaannya dan ketidakberadaannya sebagai badan hukum tidak digantungkan pada kehendak pendiri atau anggota melainkan pada sesuatu yang ditentukan oleh hukum.

## **II.11 . Administration and Compliance Costs**

Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan berhasil, apabila didalam pemungutan pajak tersebut menghasilkan *revenue* yang paling optimal dan *administration and compliance cost* yang paling minimal. Ebrill dkk mengemukakan " *there are two broad types of resource cost associated with the operation of any tax: administration costs incurred by tax authorities, and compliance costs incurred by taxpayers*<sup>55</sup> (ada dua jenis biaya yang terkait dengan pemungutan pajak yaitu *administration cost* dan *compliance cost*. *Administration cost* merupakan biaya yang dikeluarkan oleh otoritas pajak, sedangkan *compliance cost* merupakan biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak.

---

<sup>53</sup> Gunawan Widjaja, *Tanggungjawab Direksi atas Kepailitan Perseroan*, Jakarta : PT RajaGrafindo Persada, 2003, hal.17

<sup>54</sup> Ibid, hal. 18

<sup>55</sup> Liam Ebrill, et.al., *Modern VAT*, Washington DC: IMF, 2001,, hal.52

*Compliance cost* yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang (*tangible*) maupun biaya atau beban yang tidak dapat diukur dengan nilai uang (*intangible*) yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan. *Compliance cost* tidak selalu biaya *tangible* yang dapat dinilai dengan uang, tetapi juga dengan biaya yang *intangible*. *Compliance cost* terdiri beberapa komponen, sebagaimana diutarakan oleh Abolins :

*Fiscal costs – the employee costs of running day to day VAT accounting, the cost of expertise to understand and keep up with changes in policies and rates, the cost of submitting VAT returns, and the cost of external accountants for operational and advisory services*

*Time costs – the cost of senior management time in overseeing the function – in theory these can be turned into money, but in reality this is a very scarce resource in a company*

*Psychological costs – the significant worry brought about the fact that the onus is squarely on the business to conduct their VAT affairs properly, with financial and even criminal sanctions for failing to do so. VAT regulations can be very complex, and many companies know they lack some of the knowledge required to be certain that they are using the correct policies and rates for all their transactions. This “fear factor” is often highlighted as a component of compliance costs, even though it is not easily quantified.<sup>56</sup>*

Rosdiana dalam bukunya *Perpajakan Teori dan Aplikasinya* menjelaskan lebih lanjut tentang komponen *compliance cost* sebagai berikut<sup>57</sup> :

3. *Direct money cost* , yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan. Biaya yang termasuk dalam kelompok ini adalah :
  - a. honor/gaji staf/pegawai Divisi Pajak (atau Divisi Akuntansi yang menangani masalah perpajakan)
  - b. jasa konsultan yang disewa oleh wajib pajak

<sup>56</sup> Jon Ablons, VAT Compliance cost, <http://www.accountingweb.co.uk/cgi-bin/item.cgi?id=79097>, 25 Maret 2002

<sup>57</sup> Haula Rosdiana, Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Apalikasi*, Jakarta: RajaGrafindo,2005,hal. 136-138

- c. biaya transportasi pengurusan perpajakan
  - d. biaya pencetakan dan penggandaan formulir-formulir perpajakan (tinta kertas, fotocopy, cetak SSP/Faktur Pajak Standar, dll )
  - e. biaya representasi (jamuan) dll
4. *Time Cost*, yaitu biaya waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan, misalnya :
- a. waktu yang dibutuhkan untuk mengisi formulir-formulir perpajakan
  - b. waktu yang dibutuhkan untuk mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dan menyampaikan SPT
  - c. waktu yang diperlukan untuk mendiskusikan *tax management* dan *tax exposure* dengan pihak konsultan pajak
  - d. waktu yang diperlukan untuk membahas Laporan Hasil Pemeriksaan/ *closing conference* dengan pihak Fiskus/Pemeriksa Pajak
  - e. waktu yang dibutuhkan untuk melakukan keberatan dan atau banding.
5. *Psychology cost*, yaitu biaya psikis/psikologis antara lain berupa stress dan atau ketidaktenangan, kegamangan, kegelisahan, ketidakpastian yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan, misalnya stres yang terjadi saat pemeriksaan pajak, saat pengajuan keberatan dan atau banding<sup>58</sup>. Pada Penelitian ini, *psychology cost* ini tidak digunakan pada analisa dan pembahasan tesis ini.

## II.12. Registrasi Pajak pertambahan Nilai

Agar Pajak Pertambahan Nilai dapat diadministrasikan dengan baik, maka perlu kegiatan pendaftaran terhadap Pengusaha yang telah memenuhi persyaratan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Menurut Tait, " *registration brings*

---

<sup>58</sup> Ibid, hal. 136-137

*a person within the control of the tax authorities*<sup>59</sup> registrasi dapat menjadi alat bagi aparat pajak dalam melakukan pengawasan terhadap Pengusaha Kena Pajak. Ketentuan hukum perlu memberikan konfirmasi status hukum terhadap Pengusaha Kena Pajak.

Agar ketentuan hukum yang berkaitan dengan registrasi dapat berjalan, maka menurut David William " *penalties will also be needed to ensure that all those required to do so apply to be registered* "<sup>60</sup>. Disisi lain penalti diperlukan guna memastikan bahwa terhadap Pengusaha yang sudah memenuhi syarat agar mendaftarkan diri . Nomor Pengukuhan Pajak Pertambahan Nilai menjadi penting dan akan digunakan oleh aparat pajak untuk memastikan bahwa kegiatan pembuatan dokumen pajak dilakukan dengan tepat. Dokumen itu menjadi sangat penting bagi aparat pajak, oleh karena dari dokumen tersebut dapat diketahui jumlah pajak yang dapat dipungut dan juga Pengusaha Kena Pajak mana yang telah membayar pajak tersebut.

### **II.13 Sanksi**

Registrasi merupakan suatu kewajiban yang harus dijalankan oleh Pengusaha dalam. Apabila tidak dijalankan, maka tentu saja Pengusaha tersebut dianggap melakukan perlawanan perpajakan, dan penalti perlu diterapkan terhadap Pengusaha tersebut. Sanksi diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan dan memerangi ketidakpatuhan (*combatting noncompliance*)<sup>61</sup>. Sanksi dalam perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang perpajakan akan ditaati dan dipatuhi<sup>62</sup>. Menurut Tait, " *Liability to VAT should not depend on registration; VAT is liable wheater or not the trader is registered, as long as his sales exceed whatever threshold has been fixed*".<sup>63</sup> Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai tidak bergantung pada registrasi, Pajak Pertambahan Nilai akan tetap terutang, baik Pengusaha melakukan registrasi atau tidak,

---

<sup>59</sup> Ibid, hal. 270

<sup>60</sup> Ibid, hal. 179

<sup>61</sup> Hadi Purnomo, Kebijakan Fiskal dalam Reformasi Administrasi Perpajakan, Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2004, hal. 220

<sup>62</sup> Erly Suandy, Perencanaan Pajak, Jakarta, Salemba Empat, 2006, hal. 169

<sup>63</sup> Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washing ton DC : IMF, 1988, hal. 306

sepanjang omzet penjualannya telah melebihi dari batasan yang telah ditetapkan.

Apabila Pengusaha alpa sehingga tidak melakukan registrasi, maka pajak yang terutang dalam periode dimana belum melakukan registrasi, harus dibayar ditambah dengan penalti. Tujuan diterapkannya sanksi juga bermaksud memberikan efek jera terhadap pihak yang melanggar peraturan. Gordon dalam *TaxLaw Design and Drafting* mengatakan " *Sanctions are perhaps one of the most overrelied upon, and poorly understood, tools for enhancing tax compliance*<sup>64</sup>. Pemberian sanksi dianggap salah satu cara yang paling dipercaya meningkatkan kepatuhan dalam perpajakan . Para pembuat kebijakan terlalu percaya diri akan penerapan sanksi dapat meningkatkan kepatuhan, padahal sanksi belum tentu menjadi sat-satu alat yang dipakai meningkatkan kepatuhan.

Sanksi mempunyai dua tujuan, yaitu pertama, adalah menghalangi orang untuk melakukan tindakan yang tidak diinginkan. Oleh karena itu, menurut Gordon *sanctions should be applied only to behavior that is reasonably capable of being deterred*. Sedangkan tujuan kedua adalah menegakan keadilan. Jika orang yang patuh dan yang tidak patuh mendapat perlakuan yang sama, maka orang yang patuh bisa berubah pendirian. Oleh karena itu *sanctions must be fair under general jurisprudential criteria in efect in a particular jurisdiction*<sup>65</sup>

Sanksi perpajakan merupakan " jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan agar dituruti/ditaati/dipatuhi.<sup>66</sup> Suatu undang-undang tidak akan berjalan dengan baik tanpa adanya saksi yang dikenakan terhadap orang yang melanggar undang-undang tersebut ( *law enforcement* ), demikian juga pada undang-undang Perpajakan. Tidak semua wajib pajak akan membayar pajak yang terutang menurut ketentuan undang-undang jika tidak ada sanksi yang diterapkan. Selain itu, hukum juga harus ditegakkan tanpa diskriminatif.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> Ricard K Gordon, Law Tax Administration and Procedure, dalam Victor Thuronyi ( Editor ), Tax Law Design and Drafting, ( Washington DC: Internatinal Monetary Fund, 1996 ), hal. 117

<sup>65</sup> Haula hal. 59

<sup>66</sup> Mardiasmo, *Perpajakan, Edisi 2* ( Yogyakarta : Penerbit Andi Offset, 1992 ), ha.24

<sup>67</sup> Haula hal. 60

## II.14 Sentralisasi

Pengertian sentralisasi dalam dimensi organisasi menurut Haris Lubis dan Martani Huseini adalah menunjukkan pembagian kekuasaan menurut tingkatan (hirarki) dalam organisasi, antara lain ditunjukkan dengan jenis dan jumlah keputusan yang boleh ditetapkan pada setiap tingkatan<sup>68</sup>. Sementara menurut Stephen Robbins sentralisasi merujuk kepada tingkat dimana pengambilan keputusan dikonsentrasikan pada suatu titik tunggal di dalam organisasi<sup>69</sup>. Namun nampaknya pengertian sentralisasi seperti yang diutarakan oleh kedua pendapat tersebut, berbeda dengan pengertian sentralisasi yang berkaitan dengan kewajiban PPN.

Untuk memberikan gambaran mengenai sentralisasi yang digunakan dalam perpajakan khususnya dalam Pajak Pertambahan Nilai, digunakan struktur organisasi dalam organisasi privat. Struktur organisasi menurut Wursanto, adalah yang memperlihatkan satuan-satuan organisasi, hubungan-hubungan dan saluran-saluran wewenang dan tanggungjawab yang ada dalam organisasi.<sup>70</sup> Sementara menurut Lubis dan Huseini dalam bukunya Teori Organisasi, struktur organisasi digambarkan sebagai peta atau skema organisasi<sup>71</sup>. Organisasi atau perusahaan besar yang beroperasi pada cakupan yang luas seringkali tidak dapat dikoordinasikan kegiatannya secara baik, jika hanya dilakukan dipusat saja (kantor pusat). Untuk itu perlu dibentuk cabang organisasi (kantor cabang) untuk menangani tugas-tugas yang ada didaerah. Pembentukan kantor cabang juga dimaksudkan untuk memperluas jaringan penjualan dan pelayanan kepada konsumen.

Untuk memperjelas hubungan antara kantor pusat dengan kantor cabang, dapat dijelaskan dengan diagram berikut :

---

<sup>68</sup> SB Haris Lubis, Martani Huseini, *Teori Organisasi*, Jakarta : PAUI, 1987, hal. 8

<sup>69</sup> Stephen Robbins, *Organization Theory: Structure, Design and Applications*, Alih Bahasa. Jusuf Udaya, Jakarta: Arcan, 1994, hal. 115

<sup>70</sup> Ig. Wursanto, *Dasar-dasar Ilmu Organisasi*, Yogyakarta, Andi, 2005, hal. 108

<sup>71</sup> Ibid , hal. 120

Gambar II.1

Sumber : PT. Karya Insan Millenium sejahtera

Perusahaan yang berkantor pusat di wilayah Tangerang, memiliki 3 kantor cabang. Kantor cabang 1 berlokasi di Surabaya, kantor cabang 2 berlokasi di Bali dan kantor cabang 3 berlokasi di Bandung. Seluruh kantor cabang berada dibawah Divisi Penjualan Kantor Pusat, sehingga masih dalam satu entitas. Kegiatan penjualan dilakukan baik dikantor pusat maupun di kantor cabang. Barang yang akan dijual ke konsumen dipusatkan dikantor pusat, sehingga bila kantor cabang akan melakukan penjualan, maka tentu saja kantor cabang melakukan *order* barang ke kantor pusat. Atau dapat saja, kantor cabang tersebut melakukan *order* ke kantor cabang lainnya, bila memang keadaan memungkinkan.

Untuk menggambarkan suatu transaksi penjualan dapat diilustrasikan sebagai berikut : diasumsikan kantor cabang 1 yang berlokasi di Surabaya, mendapatkan order dari konsumen. Bila kantor cabang tersebut memiliki *stock*, maka dapat langsung menjual ke konsumen . Bila tidak memiliki *stock*, maka kantor cabang 1 dapat membuat order dari kantor pusat di Tangerang atau dapat pula membuat order ke kantor cabang 2 di Bali. Dengan demikian terjadilah transaksi perpindahan barang dari kantor pusat ke kantor cabang 1, atau dari kantor cabang 2 ke kantor cabang 1.

Berkaitan dengan kewajiban PPNnya atas transaksi penjualan barang tersebut diatas, dengan sistem sentralisasi semua kewajiban pajak yang timbul dari transaksi penjualan tersebut berada di kantor pusat. Kantor cabang hanya

sebatas membantu proses distribusi barang sampai ke konsumen. Dokumen yang berkaitan dengan transaksi penjualan tersebut juga disiapkan oleh kantor pusat. Sebaliknya bila kantor cabang telah dikukuhkan sebagai *taxable person*, maka kewajiban terhadap PPN selain berada di kantor pusat juga berada di kantor cabang. Pengukuhan kantor cabang sebagai *taxable person*, bukan semata-mata atas keinginan Perusahaan tersebut berdasarkan struktur organisasi yang ada. Status *taxable person* yang dimiliki oleh kantor cabang bukan merupakan pelimpahan wewenang dari kantor pusat ke kantor cabang, namun semata-mata karena kehendak *tax law*. Dengan demikian sentralisasi dalam konteks kewajiban PPN adalah penetapan satu tempat sebagai tempat kegiatan administrasi kewajiban PPN, bukan sebagai tempat atau titik tunggal pengambil keputusan dikonsentrasikan.

## **II.15 Metode Penelitian**

Metode penelitian merupakan suatu cara memperoleh pengetahuan yang baru atau suatu cara untuk menjawab berbagai permasalahan penelitian yang dilakukan mengikuti kaidah-kaidah ilmiah. Suatu pendekatan untuk mencari sesuatu dikatakan ilmiah apabila pendekatan tersebut mengikuti langkah-langkah dalam metode ilmiah<sup>72</sup>. Ada empat kriteria yang perlu dipenuhi dalam suatu penelitian penelitian ilmiah<sup>73</sup>, yaitu:

1. Penelitian dilakukan secara sistematis
2. Penelitian dilakukan secara terkendali
3. Penelitian dilakukan secara empiris
4. Penelitian bersifat kritis.

### **II.15.1 Pendekatan Penelitian**

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Terkait dengan pendekatan kualitatif yang digunakan dalam penelitian ini, menurut Irawan, bahwa penelitian kualitatif bukanlah data kualitatif. Penelitian kualitatif bukan pula sekedar tentang penafsiran data secara kualitatif. Penelitian kualitatif bukan pula sekedar penelitian minus statistika. Makna penelitian kualitatif itu tidak

---

<sup>72</sup> Ronny Kountur, *Metode Penelitian*, Jakarta, PPM, 2007, hal. 7

<sup>73</sup> Metode Penelitian W. Gulo hal-15

terbatas pada urusan data, objek kajian, atau bahkan prosedur penelitian. Pendekatan kualitatif digunakan sebagai alat untuk memahami fenomena social yang kompleks, sebagai mana dikemukakan oleh Marshall dan Roosman: "...*qualitative research methods as a means for better understanding a complex social phenomenon.*"<sup>74</sup>. Penelitian kualitatif memiliki ciri-ciri utama sebagai berikut :

1. Mengkonstruksi realitas makna social budaya, yaitu tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas, akan tetapi "menampakkan realitas yang sebelumnya *tacit, implicit*, tersembunyi, menjadi nyata, eksplisit, Nampak.
2. Meneliti interaksi peristiwa dan proses, peneliti tertarik pada proses (berbuat, berpikir, proses terjadinya peristiwa). Proses lebih diutamakan daripada hasil
3. Melibatkan variabel-variabel yang kompleks, peneliti sengaja tidak membatasi jumlah variabel yang ditelitinya. Variabel apapun bisa saja muncul dalam penelitiannya dan dia siap mengkaji secara mendalam.
4. Memiliki keterkaitan erat dengan konteks, menghasilkan temuan atau kebenaran yang sangat kontekstual. Apa yang benar di satu konteks (lokus), jika demikian, belum tentu benar di konteks lain.
5. Melibatkan peneliti secara penuh, peneliti mengharuskan terlibat langsung dengan masyarakat yang ditelitinya. Dia tidak bisa diwakili oleh orang lain, sehingga akan mencapai tingkat pemahaman yang mendalam tentang apa yang ditelitinya.
6. Memiliki latar belakang alamiah, yaitu dengan tidak merubah lingkungan penelitian, semuanya dibiarkan apa adanya.
7. Menggunakan sampel *purposive*, yaitu dengan memilih sampel secara sengaja (*purposive*), karena sampel tidak perlu mewakili populasi akan tetapi lebih pada kemampuan sampel untuk memasok informasi selengkap mungkin.
8. Menerapkan analisis induktif, peneliti tidak memulai penelitiannya dengan mengajukan hipotesis dan kemudian menguji

---

<sup>74</sup> Catherine Marshall dan Gretchen B. Roosman, *Designing Qualitative Research*, London: Sage Publications, 1989.hal. 9.

- kebenarannya, tetapi bergerak dari “ bawah “, yaitu dengan mengumpulkan data sebanyak mungkin, dari data-data itu dicari pola, hukum, prinsip-prinsip dan akhirnya pada kesimpulan analisisnya.
9. Mengutamakan makna dibalik realitas, tidak berhenti pada realitas, akan tetapi tertarik untuk memasuki apa makna dari realitas itu.
  10. Mementingkan pertanyaan “ mengapa “ daripada “ apa “, , pertanyaan ini digunakan peneliti agar lebih terfokus pada apa-apa dibalik kejadian atau peristiwa.

Dari beberapa penjelasan tersebut diatas, pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif dengan meneliti kebijakan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap penyerahan Barang Kena Pajak dari kantor pusat ke cabang atau sebaliknya. Pemahaman mendalam akan dilakukan dengan mengkaitkan teori dan konsep PPN dalam kebijakan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap penyerahan Barang Kena Pajak dari kantor pusat ke cabang atau sebaliknya. Selain itu juga dihubungkan dengan *cost of compliance* yang ditimbulkan sebagai akibat dari kebijakan tersebut.

### **II.15.2 Jenis Penelitian**

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif dengan maksud menjelaskan sesuatu/ keadaan apa adanya (verbatim) secara mendalam. Jenis penelitian ini dipilih, oleh karena penelitian ini membahas sejauh mana teori dan konsep PPN diterapkan dalam kebijakan pengenaan PPN terhadap penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya. Selain itu dibahas juga sejauhmana efek yang ditimbulkan dari kebijakan tersebut dikaitkan dengan *cost of compliance*. Disamping itu, juga dibandingkan ketentuan PPN di Indonesia tentang penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya di Uni Eropa. Untuk menjelaskan penelitian ini diuraikan teori-teori tentang kebijakan, PPN, azas pemungutan pajak, *cost of taxation*, *Taxable supplies*, *taxable persons dan branch*. Selain itu juga dibahas upaya yang telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka mengurangi *cost of taxation* lewat kebijakan pemusatan tempat PPN terutang ( sentralisasi..

### II.15.3 Teknik Pengumpulan Data

Data dalam penelitian kualitatif hampir dipastikan berbentuk kata-kata, meskipun data mentahnya bisa berbentuk benda-benda, foto, figur manusia. Dalam hal ini beberapa sumber data atau teknik pengumpulan data yang biasa digunakan peneliti kualitatif adalah (1) wawancara dengan informan, (2) observasi langsung, (3) kajian terhadap berbagai bahan tertulis, (4) analisis terhadap foto, video, gambar, ilustrasi dan karikatur.<sup>75</sup> Sehubungan dengan hal tersebut, teknik yang digunakan untuk pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah melalui :

1. Penelitian Kepustakaan (*library research*)

Penelitian kepustakaan (*library research*) dilakukan dengan membaca dan mempelajari sejumlah bahan bacaan berupa literatur, majalah, peraturan perpajakan, *website*, serta buku-buku dan diktat yang relevan dengan topik penelitian ini.

2. Penelitian Lapangan (*field reasearch*)

Penelitian lapangan (*field research*) dilakukan untuk mendapatkan data dan informasi secara langsung mengenai permasalahan sesuai dengan topik penelitian ini secara lebih mendalam. Penelitian lapangan (*field reserach*) dilakukan dengan melakukan wawancara dengan pihak akademisi , konsultan pajak, dan pejabat dari Direkrorat Jenderal Pajak, guna mengetahui kesesuaian antara teori dan konsep dalam kebijakan pengenaan PPN dalam penyerahan Barang Kena Pajak dari kantor pusat ke cabang atau sebaliknya. Penelitian lapangan (*field research*) juga dilakukan terhadap Wajib Pajak dengan mewawancara PT. XYZ untuk mengetahui adanya *compliance cost* antara sebelum PT. XYZ melakukan sentralisasi PPN dengan sesudah sentralisasi.

### II.15.4 Teknik Analisis Data

Data yang diperoleh dari penelitian kepusatkaan (*library research*) dan penelitian lapangan (*field reseach*) tersebut kemudian dilakukan pengolahan data untuk disajikan secara tertulis untuk selanjutnya dilakukan analisis data. Anaisis

---

<sup>75</sup> Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial*, Jakarta, DIA FISIP UI, hal. 69-70

data adalah proses mencari dan mengatur secara sistematis transkrip *interview*, catatan lapangan, dan bahan-bahan lain yang anda dapatkan, yang kesemuanya itu anda kumpulkan untuk meningkatkan pemahaman anda (terhadap suatu fenomena) dan membantu anda untuk mempresentasikan penemuan anda kepada orang lain. Tersirat dalam penjelasan ini, bahwa analisis data terkait erat dengan pengumpulan dan interpretasi data.<sup>76</sup> Analisis data kualitatif seperti yang dikemukakan oleh Irawan, terdiri atas (1) pengumpulan data mentah (2) transkrip data, (3) pembuatan koding, (4) kategorisasi data, (5) penyimpulan sementara, (6) triangulasi dan (7) penyimpulan akhir<sup>77</sup>.

Berdasarkan uraian tersebut diatas, teknik analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah melalui :

1. Pengumpulan data mentah ; data mentah ini diperoleh dari penelitian kepustakaan (*library research*) serta dari penelitian lapangan (*field research*) melalui wawancara dengan pihak informan (narasumber). Sebagai pelengkap kegiatan wawancara dengan pihak informan digunakan alat perekam, *email* serta media lainnya.
2. Transkrip data; seluruh data mentah yang telah diperoleh, selanjutnya dipindahkan kedalam bentuk tertulis seperti apa adanya (verbatim)
3. Pembuatan koding; dari transkrip data yang ada, selanjutnya dilakukan koding guna mengambil hal-hal yang penting sebagai kata kunci.
4. Kategorisasi data; kata-kata kunci yang telah diambil seperti dilakukan pada langkah 3 diatas, selanjutnya dilakukan kategorisasi untuk disederhanakan dengan cara mengikat kata-kata kunci.
5. Penyimpulan sementara; dilakukan hanya berdasarkan data yang ada
6. Triangulasi; yaitu dengan melakukan proses *check* dan *recheck* antara satu sumber data dengan sumber data yang lainnya.
7. Penyimpulan akhir; dilakukan setelah menempuh langkah satu sampai langkah enam diatas. Langkah satu sampai langkah enam dapat diulangi beberapa kali, jika memang diperlukan.

Metode analisis data tersebut diatas dilakukan dengan menerapkan *illustrative method*. Pemilihan metode ini didasarkan pada, bahwa penelitian ini dilakukan dengan membandingkan antara suatu kebijakan dengan teori dan konsep yang

---

<sup>76</sup> *Ibid*, hal. 73

<sup>77</sup> *Ibid*, hal. 76

ada. Dengan demikian dari penelitian tersebut, dapat menilai apakah kebijakan yang diteliti telah sejalan/selaras dengan teori atau konsep yang ada. *Illustrative method* seperti yang dikemukakan oleh Neuman adalah :

*"Another method of analysis uses empirical evidence to illustrate or anchor a theory. With the illustrative method, a researcher applies theory to a concrete historical situation or social setting, or organizes data on the basis of prior theory. Preexisting theory provides the empty boxes. The researcher sees whether evidence can be gathered to fill them. The evidence in the boxes confirms or rejects the theory, which he or she treats as a useful device for interpreting the social world."*<sup>78</sup>

Metode analisa yang lain yang menggunakan bukti empiris dipakai untuk menggambarkan suatu teori. Melalui *illustrative method* ini, seorang peneliti menggunakan teori terhadap keadaan historis yang nyata dalam tatanan masyarakat, atau menggunakan data berdasarkan teori sebelumnya. Teori yang telah ada sebelumnya, seperti berada didalam kotak kosong. Peneliti melihat apakah ada bukti yang dapat dikumpulkan untuk dimasukan kedalamnya. Bukti dalam kotak tersebut menegaskan atau menolak teori yang ada, yang dipakai oleh peneliti sebagai alat bantu untuk menafsirkan kehidupan social.

#### **II.15.5 Narasumber**

Narasumber dalam penelitian ini berasal dari kalangan akademisi, praktisi, Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas pajak. Pemilihan tersebut dilakukan/dipilih secara sengaja dari berbagai pihak yang tentu saja mempertimbangkan aspek penguasaan dibidang perpajakan, yaitu :

1. Akademisi
2. Konsultan Pajak
3. Direktorat Jenderal Pajak
4. Wajib Pajak

#### **II.15.6 Penentuan Lokasi dan Obyek penelitian**

Penelitian kepustakaan (*Library reseach*) dilakukan di perpustakaan kampus UI Depok dan Salemba untuk beberapa buku, literatur, artikel, peraturan

---

<sup>78</sup> W. Lawrence Neuman, *Social Research : Qualitative and Quantitative Approches*, Fifth Ed, 2003, University of Wisconsin at Whitewater, hal. 428

perpajakan dan lokasi-lokasi lainnya untuk beberapa buku-buku, literatur, artikel dan internet. Sedangkan untuk penelitian lapangan (*field research*) berupa wawancara dilakukan di kantor narasumber dan tempat lain yang ditentukan oleh narasumber.

Obyek penelitian pada penelitian ini dititikberatkan pada kebijakan pengenaan PPN terhadap penyerahan Barang Kena Pajak dari kantor pusat ke cabang atau sebaliknya. Selain itu juga penelitian ini juga mengaitkan antara kebijakan tersebut dengan *cost of compliance* yang ditanggung oleh wajib pajak. Penelitian ini juga mengkaitkan antara ketentuan PPN tentang penyerahan Barang Kena Pajak dari kantor pusat ke cabang atau sebaliknya di Indonesia dengan di Uni Eropa.

#### **II.15.7 Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini memiliki keterbatasan antara lain :

1. Terbatas pada teori dan konsep sebagaimana telah dijelaskan pada tinjauan literatur serta pendapat dari narasumber.
2. Pemilihan Wajib Pajak yang dijadikan *case study*, pada pembahasan *cost of compliance*, hanya atas satu Wajib Pajak yang telah melakukan pemusatan tempat PPN terutang saja.
3. Pemilihan dalam melakukan perbandingan ketentuan PPN atas penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang hanya atas Undang-undang PPN Uni Eropa saja.

## **BAB III**

### **KETENTUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DI INDONESIA DAN UNI EROPA**

#### **III.1 . Ketentuan PPN di Indonesia**

Indonesia menerapkan Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang tersebut telah mengalami dua kali perubahan, terakhir telah diubah dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000. Didalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tersebut antara lain diatur mengenai :

- III.1.1 Objek Pajak
- III.1. 2 Penyerahan Barang Kena Pajak terutang Pajak Pertambahan Nilai
- III.1.3 Pengusaha Kena Pajak (PKP)
- III.1.4 Pemusatan Tempat Terutang Pajak Pertambahan nilai
- III.1. 5 Kewajiban Pengusaha Kena Pajak.
- III.1.6 Sanksi

#### **III.1.1 Objek Pajak**

Sebagaimana telah dibahas dalam tinjauan pustaka pada Bab II, bahwa Pajak Pertambahan Nilai termasuk dalam kelompok pajak tidak langsung. Artinya bahwa beban pajaknya dapat dialihkan (*shifted*) kepada pihak lain dalam hal ini adalah konsumen. Konsumen selaku pihak akhir yang menanggung beban pajak tanpa melihat bagaimana kemampuan konsumen tersebut. Dengan kata lain yang perlu diperhatikan adalah Objek Pajaknya bukan Subjek Pajaknya. Oleh karena itu harus jelas apa yang menjadi Objek Pajak pada Pajak Pertambahan Nilai.

Pasal 4 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebgaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah mengatur tentang Objek pajak. Menurut ketentuan Pasal 4 tersebut , bahwa yang menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai adalah :

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha

- b. Impor Barang Kena Pajak
- c. Penyerahan Jasa Kena pajak didalam daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha.
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean.
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
- f. Ekspor Barang Kena Pajak

### III.1.2 Penyerahan Terutang Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai termasuk kedalam pajak yang dipungut karena perbuatan yang menyebabkan adanya lalulintas barang. Menurut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, perbuatan yang menimbulkan utang PPN adalah suatu penyerahan<sup>79</sup>. Jadi Secara umum yang menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai adalah penyerahan barang Kena pajak dan Jasa Kena Pajak. Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak didalam daerah pabean oleh Pengusaha Kena Pajak. Transaksi yang terutang Pajak Pertambahan Nilai harus memenuhi syarat :

- a. Barang yang diserahkan adalah Barang Kena Pajak
- b. Dilakukan di Daerah Pabean
- c. Dilakukan oleh Pengusaha (kegiatan usahanya/pekerjaannya)

Apabila salah satu syarat dari ketiga syarat tersebut diatas tidak terpenuhi, maka suatu transaksi penyerahan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Pengertian penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana diatur pada Pasal 1 A Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, yaitu :

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian  
Dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf a Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, ditegaskan bahwa yang dimaksud dengan perjanjian dalam ketentuan yang meliputi jual beli, tukar menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak atas barang.
- b. Pengalihan Barang Kena Pajak oleh karena suatu perjanjian.

---

<sup>79</sup> Muhammad Rusjdi, *PPN & PPnBM*, Jakarta, PT. Indeks, 2004, hal. 01-2

Dalam memori penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf b UU PPN, ditegaskan bahwa perjanjian leasing yang dimaksud dalam pasal ini adalah perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi atau lebih dikenal *financial leasing*. Dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak dilakukan dibawah perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi, maka saat timbulnya objek pajak adalah pada saat terjadi pengalihan penguasaan Barang Kena Pajak dari *lessor* kepada *lessee*.

- c. Penyerahan Barang Kena pajak kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang.

Penggunaan kata penghubung "melalui " mengandung pengertian bahwa pada saat Pengusaha Kena Pajak menyerahkan Barang Kena Pajak melalui juru lelang belum merupakan penyerahan yang terutang pajak. Penyerahan pajak timbul pada saat juru lelang menyerahkan Barang Kena Pajak yang dilelang kepada pemenang lelang untuk dan atas nama Pengusaha Kena Pajak sebagai pemilik Barang Kena Pajak.

- d. Pemakaian sendiri dan pemberian Cuma-Cuma

Pemakaian sendiri mengandung pengertian bahwa Barang Kena Pajak merupakan barang dagangan atau hasil produksi, digunakan untuk kepentingan Pengusaha Kena Pajak sendiri yang dapat meliputi direksi, dewan komisaris, karyawan atau pemegang saham. Pemberian Cuma-Cuma yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah pemberian Cuma-Cuma baik Barang Kena pajak produksi sendiri maupun produksi perusahaan lain.

- e. Persediaan barang Kena Pajak dan Aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan.

Persediaan barang Kena Pajak dan Aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan disamakan dengan pemakaian sendiri sehingga termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak menurut undang-undang .

- f. Penyerahan Barang Kena Pajak dari Kantor Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan penyerahan Barang Kena Pajak antar Cabang.

Apabila suatu perusahaan mempunyai lebih dari satu tempat pajak terutang, yaitu tempat melakukan penyerahan Barang Kena Pajak kepada pihak lain, baik sebagai pusat maupun sebagai cabang perusahaan,

maka Undang-undang ini menganggap bahwa pemindahan Barang Kena Pajak antar tempat-tempat tersebut merupakan penyerahan Barang Kena Pajak. Yang dimaksud dengan cabang dalam ketentuan ini termasuk antara lain lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran dan sejenisnya. Dalam hal Pengusaha Kena Pajak telah memperoleh ijin pemusatan pajak terutang dari Direktur Jendral Pajak, maka pemindahan Barang Kena Pajak dari satu tempat usaha ke tempat usaha lainnya, dianggap tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak.

- g. Penyerahan Barang Kena Pajak secara konsinyasi.

### III. 1.3 Pengusaha Kena Pajak

Yang menjadi Subjek Pajak Pertambahan Nilai adalah Pengusaha Kena Pajak<sup>80</sup>. Pengusaha Kena Pajak adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai. Pengusaha itu sendiri adalah orang pribadi atau Badan 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. Badan sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 1 UU Pajak Pertambahan Nilai adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap, dan bentuk badan lainnya.

Dalam rangka pengukuhan Pengusaha sebagai Pengusaha Kena Pajak, termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak dan atau ekspor Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 15 Undang-undang PPN, adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak dan atau ekspor Barang Kena Pajak. Pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak mempunyai akibat hukum yang luas antara lain berkaitan dengan pembuatan Faktur Pajak, penerapan tarif 0% (nol

<sup>80</sup> Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Hukum Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2007, hal. 129

persen), pengkreditan Pajak Masukan, dan pengembalian kelebihan pembayaran Pajak. Agar pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah terlaksana secara efektif dan lancar, sudah sewajarnya apabila Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak dan atau ekspor Barang Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha, penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha atau ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dan wajib memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang.

Ketentuan Pasal 1 angka 14 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai mengatur tentang jenis kegiatan usaha orang pribadi atau badan yang termasuk kelompok Pengusaha, yaitu :

a. Menghasilkan Barang

Menghasilkan barang adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru, atau kegiatan mengolah sumber daya alam, termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut.

b. Mengimpor barang

Ketentuan Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai memberikan batasan bahwa impor kegiatan mengeluarkan barang dari luar Daerah Pabean ke dalam Daerah Pabean

c. Mengekspor barang

Pasal 1 angka 11 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai memberikan definisi bahwa ekspor barang adalah kegiatan mengeluarkan barang dari dalam daerah Pabean ke luar Daerah Pabean.

d. Melakukan Usaha Perdagangan

Sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 angka 12 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, usaha perdagangan dirumuskan sebagai kegiatan usaha membeli dan menjual barang tanpa mengubah bentuk atau sifatnya.

e. Memanfaatkan Barang Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean.

Tidak ada rumusan yang diberikan dalam Pasal 1 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, namun dapat ditafsirkan bahwa memanfaatkan adalah istilah lain dari mengkonsumsi.

f. Melakukan Usaha Jasa

Pasal 1 angka 5 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai merumuskan pengertian jasa, yaitu : setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan, atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan suatu barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk pemesan.

h. Memanfaatkan Jasa dari luar Daerah Pabean

Memanfaatkan barang tidak berwujud yang berasal dari luar Daerah Pabean, juga menggunakan istilah “ memanfaatkan”, oleh karena kegiatan jasa memang memiliki karakteristik yang sama yaitu tidak berwujud.

Demikian pengertian Pengusaha sebagaimana dirumuskan pada Pasal 1 angka 14 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai. Kemudian Pada Pasal 1 angka 15 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, dinyatakan bahwa dalam hal Pengusaha sebagaimana dimaksud pada Pasal 1 angka 14 melakukan kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak dan /atau penyerahan Jasa Kena Pajak menurut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pengusaha tersebut digolongkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, sepanjang tidak tergolong sebagai Pengusaha Kecil.

Sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 yang menetapkan bahwa termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak/ Jasa Kena Pajak adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak. Ketentuan ini mengisyaratkan bahwa Pengusaha yang belum memulai kegiatan penyerahan, akan tetapi dari persiapan awalnya seperti pembelian barang modal, bahan baku dan lain-lain sudah dapat diketahui bahwa Pengusaha tersebut berniat akan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Dengan demikian Pengusaha ini, sudah dapat dikategorikan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Oleh karena itu dimungkinkan terhadap Pengusaha tersebut untuk melakukan kewajiban Pajak Pertambahan Nilai, yaitu dengan kewajiban melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Pengusaha, sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 571/KMK/2003 sekalipun melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang penerimaan brutonya tidak lebih dari Rp. 600.000.000 ( enam ratus juta ) dalam satu tahun buku, tidak diwajibkan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, sehingga atas penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pengusaha tersebut digolongkan sebagai

Pengusaha Kecil. Namun menurut ketentuan Pasal 3A ayat (2) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, Pengusaha Kecil diperkenankan untuk memilih dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Dengan demikian penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak menjadi terutang Pajak Pertambahan Nilai.

#### **III.1. 4 Pemusatan Tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai**

Ketentuan mengenai pemusatan tempat pajak terutang merupakan pengecualian dari ketentuan dasar Pajak Pertambahan Nilai mengenai penyerahan Barang Kena Pajak serta tempat pajak terutang. Menurut ketentuan Pasal 1A UU Pajak Pertambahan Nilai, pengertian penyerahan Barang Kena Pajak diantaranya adalah penyerahan yang dilakukan oleh kantor pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang. Sebagai akibat dari ketentuan ini, masing-masing tempat usaha, baik kantor pusat atau kantor cabang wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Kewajiban dari Pengusaha Kena Pajak diantaranya adalah memungut, menyetorkan dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang ke Kantor Pelayanan Pajak dimana lokasi usaha tersebut terdaftar. Namun terdapat pengecualian terhadap Pengusaha Kena Pajak yang telah memperoleh ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai., dimana penyerahan Barang Kena pajak yang dilakukan oleh kantor pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang menjadi tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Menurut ketentuan Pasal 12 ayat ( 1 )undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah diatur mengenai tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pengusaha Kena pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak terutang pajak ditempat tinggal atau tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha dilakukan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal pajak. Dengan demikian, maka penyerahan Barang Kena Pajak teutang Pajak Pertambahan Nilai ditempat-tempat dilakukan penyerahan tersebut. Pada Pasal 12 ayat (2), terdapat pengecualian terhadap ketentuan ini. Ayat ini mengatur bahwa atas permohonan tertulis dari Pengusaha Kena Pajak, Direktur Jendral Pajak dapat menetapkan satu tempat pajak terutang. Dalam memori penjelasannya, ditegaskan bahwa sebelum memberikan ijin, Direktur Jenderal Pajak perlu melakukan pemeriksaan untuk memastikan bahwa kegiatan

penyerahan Barang Kena Pajak untuk semua tempat kegiatan usaha hanya dilakukan oleh satu atau lebih tempat kegiatan usaha, serta administrasi baik penjualan maupun keuangan dilakukan secara terpusat pada salah satu atau lebih tempat kegiatan usaha.

Kebijakan mengenai pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana diatur dalam Pasal 12 ayat (2) berkaitan erat dengan ketentuan pada Pasal 1A ayat (1) huruf f serta Pasal 1 ayat (1) huruf c Undang-undang Nomor 18 tahun 2000. Pada Pasal 1A ayat (1) huruf f diatur bahwa penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak. Sementara Pasal 1A ayat (2) huruf c mengatur pengecualiannya, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang bukan merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dalam hal Pengusaha Kena Pajak telah memperoleh ijin pemusatan tempat pajak terutang. Dalam memori penjelasan, dijelaskan bahwa apabila suatu perusahaan mempunyai lebih dari satu tempat pajak terutang, baik sebagai kantor pusat atau cabang, maka setiap pemindahan Barang Kena Pajak antar tempat-tempat tersebut merupakan penyerahan Barang Kena Pajak. Namun apabila Pengusaha Kena Pajak tersebut telah memperoleh ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai dari Direktur Jenderal Pajak, maka pemindahan Barang Kena Pajak tersebut dari satu tempat usaha ke tempat usaha lainnya, baik dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang dianggap tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak.

Penegasan lebih lanjut mengenai pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-128/PJ/2003 tanggal 22 April 2003 tentang penetapan satu tempat atau lebih sebagai tempat terutang pajak Pertambahan Nilai bagi Wajib pajak selain yang terdaftar di Kantor pelayanan pajak Wajib Pajak Besar. Dalam keputusan Direktur Jenderal pajak ini diatur mengenai pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai, pemusatan sehubungan dengan penambahan kegiatan usaha serta perpanjangan masa pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Ketentuan sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-128/PJ/2003 hanya berlaku bagi Pengusaha kena pajak baik yang telah melaporkan Surat Pemberitahuan ( SPT ) Masa PPN dengan menggunakan media elektronik ( *e-filing* ) maupun yang belum menggunakan media elektronik ( *e-filing* ). Terhadap Pengusaha Kena Pajak yang belum menggunakan media elektronik ( *e-filing* ) dibedakan menjadi dua, yaitu Pengusaha Kena Pajak dengan klasifikasi

pedagang eceran, serta selain pedagang eceran. Kelompok terakhir, Pengusaha Kena Pajak yang meliputi seluruh Pengusaha Kena Pajak yang bergerak dibidang industri/pabrikasi, pedagang selain pedagang eceran, serta Pengusaha Kena Pajak yang berusaha dibidang jasa.

Kebijakan mengenai pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai ini sebenarnya merupakan pilihan yang dapat digunakan oleh Pengusaha Kena Pajak untuk mengurangi beban administrasi khususnya dalam hal pencatatan dan pelaporan kegiatan usaha dimana lokasi kegiatan usaha berada. Oleh karena, sebagaimana diutarakan sebelumnya, pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan wajib memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang .

Pajak Pertambahan Nilai yang atas penyerahan Barang Kena Pajak terutang di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Artinya, apabila Pengusaha Kena Pajak memiliki satu atau lebih tempat usaha, maka setiap tempat kegiatan usaha tersebut wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Namun, Pengusaha Kena Pajak dapat mengajukan permohonan tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Dengan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka seluruh tempat kegiatan usaha yang digunakan untuk melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, Wajib Pajak dapat memilih satu tempat atau lebih sebagai tempat terutang Pajak Pertambahan nilai. Dengan demikian hanya terdapat satu atau lebih tempat saja yang dipilih oleh Wajib Pajak yang wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan berkewajiban untuk memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang. Sedangkan tempat usaha lainnya selain yang dipilih tersebut tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Sebagaimana telah disinggung sebelumnya, bahwa pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai memerlukan persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak yang dalam hal ini dilaksanakan oleh Kepala kantor Wilayah yang membawahi tempat kegiatan usaha dilakukan. Dalam hal persetujuan belum diberikan, maka yang berlaku adalah mekanisme Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, yaitu pajak terutang di tempat kedudukan atau tempat kegiatan usaha dilakukan. Dengan demikian, maka setiap tempat kegiatan usaha, baik kantor pusat maupun cabang wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dan transaksi yang dilakukan

antar tempat kegiatan usaha tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai. Apabila kemudian Pengusaha Kena Pajak memperoleh persetujuan untuk melakukan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai dari Direktur Jenderal Pajak, maka tempat kegiatan usaha yang telah dipusatkan tersebut dapat mengajukan permohonan pencabutan Surat pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.

Berkaitan dengan pengukuhan tempat kegiatan usaha, terdapat criteria tempat kegiatan yang tidak perlu dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-09/PJ.51/2003 tentang status tempat kegiatan yang semata-mata melakukan pembelian atau pengumpulan bahan baku tanggal 19 Februari 2003. Dalam Surat Edaran tersebut ditegaskan bahwa tempat kegiatan yang semata-mata melakukan pembelian atau pengumpulan bahan baku, tidak perlu dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dengan syarat :

- a. Tempat tersebut digunakan oleh Pengusaha Kena pajak untuk melakukan kegiatan pembelian atau pengumpulan Barang Kena Pajak ( bahan baku ) guna menjaga ketersediaan bahan baku yang diperlukan dalam kegiatan produksinya ditempat usaha (pabrik)
- b. Tempat tersebut semata-mata hanya melakukan penyerahan bahan baku yang dibeli atau dikumpulkan tersebut ke tempat kegiatan usahanya dan tidak melakukan penyerahan kepada pihak lain.
- c. Tempat tersebut tidak melakukan kegiatan usaha, yaitu menghasilkan barang, mengimpor atau mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, melakukan usaha jasa, memanfaatkan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau Jasa kena Pajak dari luar daerah Pabean.

Apabila tempat-tempat kegiatan memenuhi kriteria tersebut diatas, maka tidak perlu dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-128/PJ/2003, terhadap Pengusaha Kena Pajak selain pedagang eceran yang memiliki lebih dari satu tempat kegiatan usaha dapat mengajukan permohonan ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Agar dapat dikabulkan permohonan ijin tersebut, syarat-syarat yang harus dipenuhi sebagai berikut :

- a. Tempat Pajak Pertambahan Nilai terutang yang dipusatkan tidak menyelenggarakan administrasi penjualan dan administrasi pembelian, semua administrasi dilakukan di tempat pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang

- b. Fungsi tempat kegiatan usaha yang dipusatkan hanya melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak kepada pembeli barang atau penerima jasa atas perintah tempat pemusatan Pajak Pertambahan Nilai
- c. Semua Faktur Pajak dan atau Faktur Penjualan diterbitkan oleh tempat pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang;
- d. Tempat kegiatan usaha yang dipusatkan tidak membuat Faktur Pajak dan atau Faktur Penjualan, kecuali Faktur Pajak dan atau Faktur Penjualan yang dicetak berdasarkan data yang di *input* secara *on line* dari Kantor Pusat atau tempat pemusatannya
- e. Kantor Cabang Unit yang dipusatkan hanya mengadministrasi persediaan dan administrasi kegiatan perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak untuk keperluan operasional kantor atau unit bersangkutan yang dananya berasal dari kas-kecil (*petty cash*).

Sedangkan bagi Pengusaha Kena Pajak yang bergerak dalam bidang usaha perdagangan eceran, harus memenuhi persyaratan, yaitu kegiatan dan administrasi pembelian untuk jaringan penjualan yang tersebar diberbagai tempat dipusatkan ditempat pemusatan Pajak Pertambahan nilai yang dimohonkan.

Permohonan tertulis ijin pemusatan tempat Pajak Pertambahan Nilai terutang diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak kepada Direktur Jenderal Pajak melalui kantor wilayah yang membawahi Kantor Pelayanan Pajak dimana lokasi usaha akan dipusatkan. Dalam permohonannya, Pengusaha Kena Pajak paling sedikit harus mencatumkan lokasi kegiatan usaha tempat pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang, tempat-tempat usaha mana saja yang akan dipusatkan kewajiban Pajak Pertambahan nilainya, tanggal yang ingin dimulainya pemusatan. Permohonan tersebut diajukan kepada Kepala kantor Wilayah paling lambat 3 ( tiga ) bulan sebelum saat dimulainya pemusatan. Pemberian jangka waktu 3 (tiga ) bulan ini berkaitan dengan prosedur yang harus dilakukan oleh Kantor Wilayah sebelum memberikan keputusan.

Surat Permohonan yang telah diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak, selanjutnya ditindaklanjuti oleh Kepala Kantor Wilayah yang bersangkutan dengan mengirimkan surat permintaan pemeriksaan sederhana lapangan dalam rangka pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak dimana masing-masing tempat kegiatan usaha yang akan dipusatkan terdaftar. Selanjutnya berdasarkan surat permintaan tersebut, masing-masing Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan pemeriksaan lapangan terhadap tempat-tempat usaha yang akan dipusatkan Pajak Pertambahan nilai terutang.

Pemeriksaan dilakukan dengan tujuan untuk meyakini bahwa kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak telah dikaukan sesuai dengan persyaratan yang diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-128/PJ/2003.

Setelah selesai melakukan pemeriksaan sederhana lapangan sesuai dengan permintaan dari Kantor Wilayah tempat Pengusaha Kena pajak akan melakukan pemusatan, Kantor Pelayanan Pajak akan menerbitkan Laporan hasil Pemeriksaan. Laporan hasil Pemeriksaan berisi tentang gambaran kegiatan usaha dari lokasi yang akan dipusatkan, apakah telah sesuai dengan persyaratan seperti diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-128/PJ/2003, serta rekomendasi apakah atas tempat usaha tersebut dapat dikabulkan untuk dilakukan pemusatan tempat Pajak Pertambahan Nilai terutang. Berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, Kepala Kantor Wilayah atas nama Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat keputusan penetapan ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Apabila terdapat beberapa lokasi usaha yang akan dipusatkan, dan kesimpulan akhir hasil pemeriksaan dari masing-masing Kantor Pelayanan Pajak berbeda, maka Kepala Kantor Wilayah dapat menolak permohonan tersebut atau dapat pula mengabulkan sebagian tempat sesuai dengan kesimpulan masing-masing Kantor Pelayanan Pajak. Dengan demikian, apabila kesimpulan hasil pemeriksaan dari Kantor Pelayanan pajak adalah menolak permohonan pemusatan, maka atas tempat kegiatan yang akan dikabulkan tersebut diterbitkan surat keputusan penolakan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Untuk tempat usaha yang berdasarkan kesimpulan laporan hasil pemeriksaan dikabulkan permohonannya, Kepala Kantor Wilayah akan menerbitkan Surat Keputusan Persetujuan Pemusatan tempat terutang Pajak pertambahan Nilai.

Dengan demikian, untuk satu surat permohonan dari Pengusaha Kena Pajak dapat diterbitkan dua surat keputusan, sesuai dengan hasil pemeriksaan masing-masing Kantor Pelayanan Pajak dimana lokasi usaha terdaftar. Surat Keputusan tersebut harus diterbitkan paling lambat 3 ( tiga ) bulan setelah pemohonan Pengusaha Kena pajak diterima secara lengkap. Apabila setelah jangka waktu tersebut, Kepala kantor Wilayah tidak memberikan keputusan, maka permohonan Pengusaha Kena Pajak dianggap diterima dan Surat Keputusan persetujuan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai harus diterbitkan paling lambat 1 (satu) bulan sejak jangka waktu berakhir. Keputusan persetujuan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan nilai yang dikeluarkan oleh Kepala Kantor Wilayah atas nama Direktur Jenderal Pajak berlaku selama 5 (lima ) tahun.

Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan dari Kantor Pelayanan Pajak menyatakan menolak permohonan pemusatan, maka Kepala Kantor wilayah akan mengeluarkan surat keputusan penolakan pemusatan tempat terutang Pajak pertambahan Nilai. Pengusaha Kena Pajak dapat mengajukan kembali permohonan untuk melakukan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai setelah lewat 6 (enam) bulan sejak tanggal surat keputusan penolakan. Dengan demikian selama periode waktu tanggal penolakan samapi dengan Pengusaha Kena Pajak memperoleh ijin pemusatan, maka seluruh transaksi yang dilakukan oleh tiap-tiap tempat kegiatan usaha menjadi terutang Pajak Pertambahan Nilai dan tempat usaha tersebut wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Permohonan pemusatan dapat pula diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak, apabila terdapat penambahan kegiatan usaha yang akan dipusatkan. Permohonan tersebut dapat diajukan sebelum masa berlaku ijin yang telah diberikan berakhir. Sama halnya dengan proses permohonan sebelumnya, yaitu Pengusaha mengajukan permohonan atas penambahan lokasi usaha yang akan dilakukan pemusatan Pajak Pertambahan Nilai. Atas permohonan Pengusaha tersebut, Kepala Kantor Wilayah mengirimkan surat permintaan pemeriksaan ke Kantor Pelayanan Pajak, namun hanya sebatas pada lokasi usaha yang baru saja yang akan dipusatkan. Selanjutnya prosedur pemeriksaan dan penerbitan surat keputusan dari Kantor Wilayah sebagaimana telah dijelaskan pada pembahasan sebelumnya. Apabila rekomendasi hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak adalah menerima permohonan Pengusaha Kena Pajak dan Kantor Wilayah menerbitkan surat keputusan persetujuan pemusatan Pajak Pertambahan Nilai Terutang atas penambahan tempat usaha. Namun masa berlaku surat keputusan tersebut tetap mengacu pada surat keputusan terdahulu, artinya bahwa atas penambahan lokasi usaha yang dipusatkan tidak diberikan penambahan jangka waktu, hanya menghabiskan sisa jangka waktu surat keputusan sebelumnya.

Pengusaha Kena Pajak dapat mengajukan permohonan ijin perpanjangan masa berlaku pemusatan tempat terutang secara tertulis paling lambat 3 (tiga) bulan sebelum habis masa berlakunya surat keputusan ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Sama seperti prosedur sebelumnya, permohonan diajukan ke Direktru Jenderal Pajak melalui Kantor Wilayah yang membawahi tempat pemusatan Pajak Pertambahan Nilai. Selanjutnya pemeriksaan lapangan dilakukan seperti ketika Pengusaha Kena Pajak pertama kali mengajukan

permohonan. Tujuan pemeriksaan dilakukan untuk memastikan bahwa kegiatan usaha masih dilakukan sesuai dengan criteria yang ditetapkan dalam ketentuan yang berlaku, sehingga masih memenuhi syarat untuk dapat diberikan perpanjangan ijin pemusatan Pajak Pertambahan Nilai Terutang. Prosedur lainnya seperti jangka waktu penyelesaian laporan hasil pemeriksaan maupun jangka waktu penerbitan surat keputusan ijin pemusatana masih sama seperti prosedur sebelumnya.

Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Wilayah dapat mencabut Surat Keputusan Ijin pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang, apabila terjadi perubahan fungsi tempat kegiatan usaha, sehingga kondisinya tidak lagi memenuhi syarat untuk diberikan ijin pemusatan Pajak Pertambahan Nilai Terutang. Keputusan pencabutan dilakukan ketika diketahui telah terjadi perubahan fungsi tempat kegiatan usaha yang dipusatkan, sehingga kondisi tersebut tidak memenuhi syarat lagi untuk diberikan ijin pemusatan. Bila hal ini terjadi, maka paling lambat 14 (empat belas) hari sejak berakhirnya masa pajak diketahuinya terjadi perubahan fungsi tempat kegiatan usaha, Kepala Kantor Wilayah harus menerbitkan surat keputusan pencabutan ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pencabutan ijin pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang juga dapat dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak sendiri melalui permohonan tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Wilayah. Selanjutnya berdasarkan permohonan Pengusaha Kena Pajak tersebut, Kepala Kantor Wilayah harus menerbitkan surat keputusan pencabutan ijin pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai paling lambat 14 (empat belas) hari sejak tanggal surat permohonan.

Lokasi-lokasi usaha yang telah dicabut ijin pemusatannya, harus diperlakukan sebagaimana ketentuan dasar Pajak Pertambahan Nilai, yaitu pajak terutang ditempat kedudukan atau ditempat kegiatan usaha dilakukan. Jadi, akibat yang ditimbulkan, dari pencabutan ijin pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang adalah tiap-tiap lokasi usaha harus kembali dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Oleh karena berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak, maka harus melaksanakan kewajiban perpajakannya, yaitu memungut, menyetor dan melaporkan pajak terutang serta menerbitkan faktur pajak untuk setiap transaksi penjualan yang dilakukan.

Prosedur dan tatacara pelaksanaan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai seperti diuraikan diatas berlaku bagi Pengusaha Kena Pajak yang tidak menggunakan media elektronik (*e-filling*) dalam penyampaian Surat

Pemberitahuan (SPT), baik Pengusaha Kena Pajak pedagang eceran maupun yang bergerak dibidang perdagangan lainnya serta jasa. Perbedaan perlakuan antara pedagang eceran dan bidang lainnya adalah pada persyaratan yang harus dipenuhi oleh tempat kegiatan usaha yang akan dipusatkan, seperti telah diuraikan pada para paragraf sebelumnya. Terhadap Pengusaha Kena Pajak yang bergerak dalam bidang industri/pabrikian terdapat pengecualian.

Pengecualian perlakuan terhadap Pengusaha Kena Pajak dalam bidang industri/pabrikian diatur pada pasal 6 ayat (1) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-128/PJ/2003. Ketentuan pada pasal tersebut mengatur, bahwa khusus untuk Pengusaha Kena Pajak yang bergerak dalam bidang industri tidak dapat mengajukan permohonan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai untuk tempat kegiatan dimana lokasi pabrik berada, kecuali Pengusaha Kena Pajak tersebut telah menyampaikan SPT masa PPN dengan menggunakan media elektronik (*e-filling*). Ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 6 ini, merupakan ketentuan baru dalam pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pada ketentuan sebelumnya, Pengusaha Kena Pajak dalam bidang industri dapat mengajukan permohonan pemusatan tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai.

### **III.1. 5 Kewajiban Pengusaha Kena Pajak**

Setiap Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, maka Pengusaha tersebut wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Fungsi pengukuhan Pengusaha Kena Pajak selain sebagai identitas sebagai Pengusaha Kena Pajak, juga berguna untuk melaksanakan hak dan kewajiban dalam bidang Pajak Pertambahan Nilai. Dalam memori penjelasan Pasal 3A ayat (1) UU PPN disebutkan bahwa Pengusaha telah memenuhi ketentuan sebagai Pengusaha Kena Pajak, maka kewajiban-kewajiban perpajakan yang berkaitan dengan Pajak Pertambahan Nilai adalah:

1. Mendaftar diri sebagai Pengusaha Kena Pajak
2. Memungut Pajak Pertambahan Nilai dan membuat Faktur Pajak
3. Menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai
4. Melakukan pembukuan

#### **1. Mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak**

Sebagaimana diatur dalam Pasal 3A ayat (1) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai bahwa Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean dan atau melakukan

ekspor Barang Kena Pajak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Sementara dalam penjelasan Pasal 4 huruf a dan c Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai disebutkan bahwa pengertian Pengusaha adalah Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

Pengusaha yang akan melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak wajib mengisi, menandatangani, dan menyampaikan formulir pendaftaran ke Kantor Pelayanan Pajak setempat. Dalam menyampaikan formulir pendaftaran harus dilampirkan Surat Keterangan Terdaftar, Surat pernyataan ingin dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan peta lokasi usaha. Selanjutnya Kantor Pelayanan Pajak akan menerbitkan Surat Pengukuhan paling lama 3 (tiga) hari kerja berikutnya setelah pelaporan beserta persyaratan diterima secara lengkap.

Terhadap Pengusaha yang tergolong sebagai Pengusaha Kecil sebagaimana diuraikan pada paragraf sebelumnya, dapat memilih sebagai Pengusaha Kena Pajak atau tidak memilih sebagai Pengusaha Kena Pajak. Ketentuan untuk tidak memilih sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak berlaku apabila suatu masa pajak dalam suatu tahun buku seluruh nilai peredaran bruto telah melampaui batasan yang ditentukan sebagai Pengusaha kecil. Pengusaha kecil tersebut wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak paling lambat akhir masa pajak berikutnya. Apabila Pengusaha yang telah memenuhi ketentuan sebagai Pengusaha Kena Pajak, akan tetapi belum mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, maka Kantor Pelayanan Pajak setempat akan mengukuhkan Pengusaha tersebut sebagai Pengusaha secara jabatan.

## **2. Memungut Pajak Pertambahan Nilai dan Membuat Faktur Pajak**

Faktur pajak merupakan bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak atau bukti pungutan pajak karena impor Barang Kena Pajak yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Pembuatan faktur pajak, ketentuan perpajakan mengatur waktu yang berbeda dengan praktek komersial.<sup>81</sup> Kewajiban membuat faktur pajak merupakan pencerminan atau refleksi dari kewajiban memungut pajak terutang sebagaimana diatur pada Pasal 3A ayat (1)

---

<sup>81</sup> Gunadi, Akuntansi Pajak, Jakarta, Grasindo, 2005, hal. 149

Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai. Kewajiban ini merupakan rangkaian peristiwa dan perbuatan hukum yang diatur dalam Pasal 11 dan Pasal 1 angka 23 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai

Berdasarkan ketentuan Pasal 11 ayat (1) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, pada prinsipnya pajak terutang pada saat pembayaran Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak. Ketentuan ini tidak mempersoalkan tentang pembayaran, sehingga prinsip timbulnya utang pajak dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai adalah prinsip *accrual*. Oleh karena pada saat itu sudah timbul utang pajak, maka pajak tersebut wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan. Sarana untuk melakukan kewajiban ini adalah Faktur Pajak. Faktur Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 1 angka 23 Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak atau bukti pungutan pajak karena impor Barang Kena Pajak yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Oleh karena itu, seperti yang diatur pada Pasal 23 ayat (1) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai bahwa Pengusaha Kena Pajak wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak dan /atau Jasa Kena Pajak.

### **3. Menyetor dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai**

Setelah Pengusaha Kena Pajak memungut Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas transaksi penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak, Pengusaha Kena Pajak wajib menyetor Pajak Pertambahan Nilai terutang. Sebelum melakukan penyetoran Pajak Pertambahan Nilai yang telah dipungut, maka sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat(3) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, Pajak yang telah dipungut (Pajak Keluaran) dikurangi terlebih dahulu dengan pajak Pajak Masukan. Selisih lebih antara Pajak Keluaran dengan Pajak Masukan harus disetor ke Kas Negara paling lambat tanggal 15 bulan takwim berikutnya.

Apabila pajak yang terutang telah dilunasi, maka selanjutnya Pengusaha Kena Pajak harus melaporkannya melalui Surat Pemberitahuan ( SPT ) Masa Pajak Pertambahan Nilai ke Kantor Pelayanan Pajak setempat. Sebagaimana diatur pada Pasal 3 ayat (3) undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak setempat paling lambat 20 hari setelah akhir Masa Pajak.

#### 4. Melakukan Pembukuan

Pembukuan digunakan untuk menunjukkan pekerjaan mencatat dalam rekening, baik rekening buku besar maupun rekening buku pembantu.<sup>82</sup> Sebagaimana diatur dalam Pasal 28 ayat (1) Undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP) bahwa Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak di Indonesia, wajib menyelenggarakan pembukuan. Pembukuan seperti diatur dalam pasal 1 angka 26 Undang-undang KUP dirumuskan bahwa pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi pada setiap Tahun Pajak berakhir. Selanjutnya dalam Pasal 28 Undang-undang KUP diatur bahwa pembukuan sekurang-kurangnya terdiri dari catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian, sehingga dapat dihitung besarnya pajak terutang.

Dalam SE-50/PJ.71/1989 tanggal 2 desember 1989, diatur bahwa Pengusaha Kena Pajak diwajibkan menyelenggarakan pencatatan meliputi :

- a. Kuantum Barang Kena Pajak yang diserahkan
- b. Harga perolehan Barang/Jasa Kena Pajak dan Pajak Masukan
- c. Harga jual/penggantian dan Pajak Keluaran yang dikenakan
- d. Penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai (PPN)10%
- e. Penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan nilai
- f. Penyerahan yang terutang PPnBM
- g. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan pajak
- h. Penyerahan yang PPn dan PPnBMnya tidak dipungut

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang penghitungan PPhnya menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto, juga diwajibkan menyelenggarakan pencatatan jumlah peredaran bruto secara teratur yang akan digunakan sebagai dasar pengenaan pajak untuk menghitung pajak yang akan terutang.

#### III. 1. 6 Sanksi

Sanksi merupakan biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk membayar berupa denda, bunga dan kenaikan serta sanksi pidana berkenaan dengan

---

<sup>82</sup> Djoko Muljono, Akunatansi Pajak, Jakarta, CV Andi Offset, 2006, hal. 15

pelaksanaan perundang-undangan dibidang perpajakan<sup>83</sup>.Penerapan sanksi perpajakan terhadap kewajiban PPN mengacu kepada Undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP). Berkaitan dengan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak dan pembuatan faktur pajak, Pasal 14 ayat (1) huruf d, e dan f berbunyi :

Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila:

- d. Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya tetapi tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- e. Pengusaha yang tidak dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi membuat Faktur Pajak;
- f. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak membuat atau membuat Faktur Pajak tetapi tidak tepat waktu atau tidak mengisi selengkapnya Faktur Pajak.

Terhadap Pengusaha atau Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf d, huruf e, dan huruf f, masing-masing dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak.” Sanksi perpajakan lainnya yang terkait dengan PPN, diatur dalam asal 13 ayat (1) huruf a dan ayat (2) yang berbunyi :

Dalam jangka waktu sepuluh tahun sesudah saat terutangnya pajak, atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut:

- a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;

Selanjutnya dalam ayat (2) berbunyi :

Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % (dua persen) sebulan untuk selama-lamanya dua puluh empat bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

---

<sup>83</sup> Yongki Cahyaningrum, Editor Jhon Hutagaol, *Kapita Selekta Akuntansi Pajak*, Jakarta, Kharisma, 2003, hal.37

### III.1 Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai di Uni Eropa

Pajak Pertambahan Nilai bukanlah merupakan suatu penomena baru. Hal tersebut dapat dibuktikan dimana pada tahun 1919 Wilhelm von Siemens memperkenalkan Pajak Pertambahan Nilai kepada Pemerintah Jerman dengan nama *Veredelte Umsatzsteuer, an ennobled turnover tax*. Selanjutnya pada awal tahun 1921, Thomas S. Adams mengusulkannya agar masuk kedalam bentuk pajak usaha, sebagai pengganti Pajak Penghasilan Badan di Amerika Serikat. Seiring berjalannya waktu, para otoritas pajak merujuk kepada gagasan yang dikemukakan oleh Adam dan von Siemens dijadikan system pemungutan pajak terutama dinegara-negara Anglo-Saxon. Perkembangan yang sesungguhnya dari Pajak Pertambahan Nilai berasal dari formasi Masyarakat Ekonomi Eropa (sekarang Uni Eropa), dimana Negara-negara yang tergabung dalam kelompok Masyarakat Ekonomi Eropa mempunyai kewajiban menerapkan Pajak Pertambahan Nilai.

Pada tahun 1957 bertempat di Roma, Italia, enam Negara Eropa, yaitu Belgia, Francis, Jerman, Italia, Luxembourg dan Belanda menandatangani suatu pakta yang disebut *European Economic Community* (EEC). Tujuan dari EEC tersebut adalah untuk menghilangkan hambatan ekonomi diantara Negara-negara anggotanya dan mencapai suatu pasar tunggal bersama. Pada tahun 1967, Komisi MEE berhasil membuat undang-undang Perpajakan yang disebut *First Directive*. Setelah beberapa mengalami perubahan, maka pada tahun 1977 mengalami perubahan menjadi *Sixth Directive 77/388/EEC*. *Sixth Directive* merupakan bagian dari proses harmonisasi dalam rangka penyeragaman penerapan peraturan perundangan Pajak Pertambahan nilai bagi Negara-negara anggota MEE.

Seiring dengan perkembangan kegiatan ekonomi dan transaksi usaha, *Sixth Directive* kembali mengalami perubahan beberapa kali, dan terakhir pada tahun 2006 menjadi *Council Directive 2006/112/EC*. *Council Directive* mulai berlaku secara efektif pada 1 Januari 2007. Pedoman yang diatur oleh *Sixth Directive* maupun *Council Directive* mencakup hampir seluruh area yang membutuhkan aturan lebih rinci untuk mencapai harmonisasi penerapan Pajak Pertambahan Nilai, yang meliputi Pengusaha Kena Pajak ( *Taxable Persons*), Transaksi yang Kena Pajak ( *Taxable transaction* ) atau Penyerahan Barang Kena Pajak.

#### III.2.1 Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Persons*)

Pengusaha Kena Pajak atau *Taxable Persons* sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) *Council Directive 2006/112/EC* yaitu :

“ *Taxable person*’ shall mean any person who, independently, carries out

*in any place economic activity, whatever the purpose or result of that activity. Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of professionals, shall be regarded as 'economic activity'. The exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity"*

Pengusaha Kena Pajak adalah suatu entitas hukum yang secara independen, melaksanakan suatu kegiatan ekonomi pada suatu tempat untuk tujuan atau hasil apapun dari kegiatan ekonomi tersebut. Kegiatan ekonomi meliputi produsen, pedagang, kegiatan pemberian jasa, termasuk diantaranya pertambangan dan pertanian serta aktivitas jasa profesi dikategorikan sebagai kegiatan ekonomi. Kegiatan eksplotasi harta berwujud maupun tidak berwujud yang bertujuan mendapatkan penghasilan yang dilakukan secara berkesinambungan dapat dianggap sebagai kegiatan ekonomi. Tidak termasuk dalam pengertian independen yaitu pegawai dan pihak lainnya yang terikat pada pemberi kerja dengan suatu kontrak kerja atau ikatan hukum apapun yang membentuk suatu hubungan majikan dan pegawai seperti persyaratan kerja, pembayaran gaji dan kewajiban majikan. Ketentuan tersebut diatur dalam Pasal 10 *Council Directive* 2006/112/EC, yaitu :

*" The condition in Article 9 (1) that the economic activity be conducted ' independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability"*

Selanjutnya, suatu *associated enterprises* yang memiliki hubungan keuangan, ekonomi dan organisasi antara satu perusahaan dengan perusahaan dalam satu group walaupun secara hukum berdiri sendiri, namun untuk kepentingan Pajak Pertambahan Nilai dianggap sebagai *single Taxable person*. Ketentuan tersebut diatur dalam Pasal 11 *Council Directive* 2006/112/EC, yaitu :

*" After consulting the advisory committee on value added tax ( hereafter, the VAT Committee), each Member State may regards as a single taxable person any person established in th territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational link."*

Lembaga Pemerintah yang kegiatannya berhubungan pelayanan public, dikecualikan sebagai Pengusaha Kena Pajak walaupun mereka memungut iuran atau pungutan atas transaksi pelayanan publik, kecuali kegiatan yang dilakukan menimbulkan distorsi pada persaingan usaha. Lembaga Pemerintah dapat dikategorikan sebagai Pengusaha Kena Pajak jika kegiatan usahanya mengarah kepada usaha komersil, seperti dalam bidang telekomunikasi, transportasi dan lain-lain. Ketentuan yang

mengatur Lembaga Pemerintah sebagai Pengusaha Kena Pajak atau dikecualikan sebagai Pengusaha Kena Pajak diatur dalam Pasal 13 ayat (1) Council Directive 2006/112/EC, yaitu :

*“States, regional and local government authorities and other bodies governed by public law shall not be regarded as taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities, even where they collect dues, fees, contribution or payments in connection with those activities or transactions. However, when they engage in such activities or transactions, they shall be regarded as taxable persons in respect of those activities or transactions where their treatment as non-taxable persons would lead to significant distortions of competition. In any event, bodies governed by public law shall be regarded as taxable persons in respect of the activities listed in Annex I, provided that those activities are not carried out on such a small scale as to be negligible”*

### **1. Transaksi Kena Pajak (Taxable Transaction)**

Transaksi Kena Pajak sebagai mana diatur dalam Pasal 14 Council Directive 2006/112/EC, yaitu  
Ayat (1)

*Supply of goods’ shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.*

Ayat (2)

*“ In addition to the transaction referred to in paragraph 1, each of the following shall be regarded as a supply of goods :*

- (a) The transfer, by order made by or in the name of a public authority or in pursuance of the law, of the ownership of property against payment of compensation;*
- (b) The actual handing over of goods pursuant to a contract for the hire of goods for a certain period, or for the sale of goods on deferred term, which provides that in the normal course of event ownership is to pass at the latest upon payment of the final installment;*
- (c) The transfer of goods pursuant to a contract under which commission is payable on purchase or sale.*

Pada ayat (1) didefinisikan bahwa penyerahan barang ( *supply of goods* ) adalah perpindahan hak atas suatu barang berwujud. Termasuk dalam pengertian barang berwujud adalah listrik, gas, panas, pendingin dan sejenisnya. Sementara pada ayat (2) yang termasuk dalam pengertian penyerahan adalah perpindahan kepemilikan karena adanya pembayaran kompensasi terhadap suatu barang berdasarkan pesanan untuk dan atas nama otoritas publik berdasarkan ketentuan hukum yang berlaku. Perpindahan hak juga termasuk perpindahan yang dilakukan sehubungan dengan kontrak sewa untuk periode tertentu, dan penjualan barang secara angsuran dimana kepemilikan akan berpindah jika pembayaran terakhir telah dilakukan. Perpindahan barang juga dapat terjadi berdasarkan suatu kontrak suatu pembelian atau penjualan.

Sama halnya dengan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Indonesia, dalam

Undang-undang pajak pertambahan Nilai Uni Eropa juga mengatur tentang pemakaian sendiri, pemberian cuma-cuma ataupun sampel barang. Hal tersebut datur dalam Pasal 16 Council Directive 2006/112/EC, yaitu :

*The application by a taxable person of goods forming part of his business assets for his private use or for that of his staff, or their disposal free of charge or, more generally, their application for purposes other than those of his business, shall be treated as supply of goods for consideration, where VAT on those goods or the component part thereof was wholly or partly deductible. However, the application of goods for business use as sample or as gift of small value shall not be treated as a supply of goods for consideration.*

Transaksi kena pajak juga termasuk atas pemakaian sendiri atau untuk kepentingan karyawannya, atau pun atas pemberian cuma-cuma ataupun tujuan lain diluar keperluan usahanya. Namun pemakaian barang untuk kepentingan sample atau contoh atau sebagai hadiah dalam jumlah kecil, dikecualikan dari transaksi yang dikenakan pajak.

### **III.3. Gambaran Umum PT. XYZ**

PT. XYZ, merupakan suatu perusahaan ritel terkemuka di Indonesia dengan latar belakang keluarga yang kuat dan mulai berdiri pada tahun 1954 dengan nama CV XYZ, distributor makanan dan minuman. Perusahaan pertama kalinya pada tahun 1972 membuka XYZ Mini Supermarket dengan memperkerjakan 12 orang karyawan. Pada tahun 1989 Perseroan menjadi perusahaan terbuka yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta.

Saat ini, Perseroan melayani pelanggannya dengan beberapa format ritel yang berbeda yang tersebar di berbagai kawasan di Indonesia. Pada tahun 2006, Perseroan mengoperasikan lebih dari 300 gerai termasuk supermarket, hypermarket, apotik, toko kesehatan dan kecantikan, serta minimarket dengan memperkerjakan lebih dari 10.000 karyawan. Keberadaan format-format ini didukung oleh infrastruktur yang digunakan secara bersama yang terdiri dari logistik, sumber daya manusia, keuangan, pengadaan barang, dan system teknologi informasi.

Pasar ritel modern memperlihatkan perkembangan yang pesat dengan pembukaan gerai-gerai baru sepanjang tahun sampai dengan 31 Desember 2006. Hingga tahun 2006, terdapat 99 gerai ( meningkat dari 63 gerai pada tahun 2005 ) hypermarket di Indonesia. Persaingan yang sama agresifnya juga tampak terjadi pada usaha minimarket dalam memperebutkan lahan usaha. Berikut gerai usaha yang dijalankan oleh PT. XYZ :

#### **1. XYZ Supermarket**

Usaha supermarket terus berkembang pada tahun 2006 dengan keuntungan berlipat ganda dibandingkan dengan tahun 2005. Perseroan terus memberikan

perhatian pada pengembangan dan menjaga keuntungan serta bentuk usaha yang berkesinambungan, memastikan bahwa peningkatan yang ada didasarkan atas pelaksanaan di gerai, penampilan gerai, dan penawaran kepada pelanggan. Perseroan terus memberikan penawaran yang bersaing dan menarik kepada para pelanggan yang berbeda-beda pada pasar yang semakin ketat. Disamping itu, Perseroan juga melakukan ekspansi terhadap bentuk usaha yang mencakup kota-kota kecil, dimana format hypermarket tidak begitu banyak. Kinerja keuangan awal cukup membuahkan hasil yang menggembirakan.

Lokasi Gerai XYZ *Supermarket* (per 31 Desember 2006)

No	Wilayah	Jumlah Gerai
1	Jakarta Pusat	6
2	Jakarta Selatan	15
3	Jakarta Timur	4
4	Jakarta Utara	2
5	Jakarta Barat	10
6	Banten	5
7	Bekasi	5
8	Bogor	3
9	Depok	1
10	Bandung	6
11	Karawang	1
12	Sukabumi	1
13	Tasikmalaya	1
14	Yogyakarta	3
15	Semarang	2
16	Solo	2
17	Malang	3
18	Sidoarjo	1
19	Surabaya	8
20	Kediri	1
21	Bali	2
22	Lombok	1
23	Makasar	1
24	Balikpapan	2
25	Samarinda	2
26	Banjarmasin	2
27	Timika	9

Sumber : PT. XYZ

## 2. Pusat Distribusi

Konsolidasi dan setralisasi atas kebutuhan logistik berada di Pusat Distribusi Perseroan di daerah Cibitung, bersama dengan jasa pengiriman *outsourcing* yang memberikan efisiensi yang lebih baik dalam kuartal terakhir tahun 2006. Untuk megurangi biaya pengiriman ke luar kota, Perseroan berencana mengikat perjanjian dengan pihak ketiga untuk menyediakan fasilitas cross docking di daerah Surabaya. Pembenahan pusat distribusi yang sedang berlangsung akan memberikan kontribusi keuntungan yang besar terhadap Perseroan.

## 3. Gerai AAA

Gerai AAA sebagai bidang usaha hypermarket memiliki 17 gerai dengan 12 gerai beroperasi di Jakarta dan sekitarnya, 2 gerai di Bandung dan 3 Gerai di Surabaya. Pada akhir tahun 2006, usaha gerai AAA menghasilkan tingkat penjualan yang lebih tinggi dibandingkan dengan usaha supermarket Perseroan. Pertumbuhan usaha gerai AAA sangat menjanjikan untuk masa yang akan datang. Perseroan telah memperkuat infrastruktur sumber daya manusia pada bagian pendukung dan tetap melakukan evaluasi terhadap optimalisasi karyawan dalam sebuah gerai agar lebih efisien. Dengan kebutuhan 300 sampai dengan 400 karyawan per gerai, pelatihan, pengembangan dan retensi bagi karyawan-karyawan Perseroan sangatlah mendasar sekali guna memperkuat bisnis Perseroan.

Lokasi gerai AAA

No	Wilayah	Jumlah Gerai
1	Jakarta Selatan	3
2	Jakarta Barat	1
3	Banten	3
4	Bekasi	2
5	Depok	2
6	Bogor	1
7	Bandung	2
8	Surabaya	2
9	Sidoarjo	2

Sumber : PT. XYZ

## 4. Gerai BBB

Gerai AAA sebagai gerai dalam bidaang usaha kesehatan dan kecantikan, pada tahun 2006 bertambah 33 gerai, sehingga jumlah gerai yang beroperasi manjadi 143 gerai pada akhir tahun 2006. Penjualan gerai AAA mengalami peningkatan sebesar 21% dibandingkan tahun 2005 walaupun dengan persaingan ketat dan masuknya pendatang baru di pasar.

Lokasi gerai BBB

No	Wilayah	Jumlah Gerai
1	Jakarta Pusat	5
2	Jakarta Selatan	26
3	Jakarta Timur	2
4	Jakarta Utara	3
5	Jakarta Barat	9
6	Banten	5
7	Bekasi	7
8	Depok	3
9	Bogor	6
10	Bandung	3
11	Cirebon	1
12	Karawang	1
13	Sukabumi	1
14	Tasikmalaya	1
15	Yogyakarta	5
16	Semarang	2
17	Solo	2
18	Kediri	1
19	Malang	2
20	Sidoarjo	2
21	Surabaya	11
22	Denpasar	11
23	Lombok	1
24	Medan	3
25	Padang	1
26	Palembang	1
27	Pekanbaru	3
28	Makasar	2
29	Manado	1
30	Balikpapan	2
31	Samarinda	2
32	Banjarmasin	3
33	Timika	2

Sumber : PT. XYZ

##### 5. Gerai CCC

Usaha gerai CCC sebagai usaha minimarket jumlahnya meningkat menjadi 70 gerai pada akhir tahun 2006. Bentuk usaha ini telah diekspansi ke daerah lain dan beragam format telah diuji coba untuk menentukan kelayakan pada pasar-pasar tertentu. Tingkat penjualan gerai CCC memperlihatkan kenaikan 26% dibandingkan

tahun lalu, akan tetapi keuntungan ini masih lebih rendah bila dibandingkan tahun lalu. Ekspansi di masa mendatang nampaknya akan tergantung pada Keputusan Pemerintah DKI Jakarta yang menunda mengeluarkan ijin usaha bagi gerai-gerai yang lebih kecil.

Lokasi gerai CCC

No	Wilayah	Jumlah Gerai
1	Jakarta Pusat	6
2	Jakarta Selatan	35
3	Jakarta Utara	4
4	Jakarta Barat	3
5	Banten	2
6	Bekasi	2
7	Bogor	4
8	Sentul	1
9	Bandung	4
10	Bali	4

Sumber : PT. XYZ

Daftar NPWP Lokasi PT. xxx yang sudah terdaftar sejak tahun 2002

No	N.P.W.P	Lokasi KPP
1	xx.xxx.xxx.1-091.000	Wajib Pajak Besar
2	xx.xxx.xxx.1-111.001	Medan Timur
3	xx.xxx.xxx.1-113.001	Medan Polonia
4	xx.xxx.xxx.1-404.001	Bogor
5	xx.xxx.xxx.1-407.001	Bekasi
6	xx.xxx.xxx.1-412.001	Depok
7	xx.xxx.xxx.1-413.001	Cikarang
8	xx.xxx.xxx.1-426.001	Cirebon
9	xx.xxx.xxx.1-428.001	Bandung Bojonagara
10	xx.xxx.xxx.1-503.001	Semarang Barat
11	xx.xxx.xxx.1-524.001	Magelang
12	xx.xxx.xxx.1-526.001	Surakarta
13	xx.xxx.xxx.1-606.001	Surabaya Gubeng
14	xx.xxx.xxx.1-607.001	Surabaya Tegal Sari
15	xx.xxx.xxx.1-609.001	Surabaya Wonocolo
16	xx.xxx.xxx.1-721.001	Balikipapan
17	xx.xxx.xxx.1-901.001	Denpasar
18	xx.xxx.xxx.1-911.001	Mataram
19	xx.xxx.xxx.1-953.001	Timika

Sumber : PT. XYZ

Tekanan inflasi mendorong pasar secara keseluruhan, sehingga ritel modern berusaha menjaga pangsa pasarnya di Indonesia, dan persaingan ketat yang terjadi diantara para peritel untuk mendapatkan pangsa pasar akan memberikan keuntungan bagi konsumen melalui pemberian harga yang lebih murah. Sepanjang tahun 2006 konsumen diuntungkan dengan adanya efisiensi dari para peritel modern yang telah mampu meminimalisasi dan menyerap sendiri dampak-dampak kenaikan biaya operasional dengan tidak membebankan kenaikan tersebut kepada para konsumen. Operasional yang efisien merupakan kunci sukses sebuah usaha yang bercirikan pertumbuhan yang tinggi dan margin yang rendah.

Perseroan terus memainkan peranan yang berarti dalam menggerakkan ekonomi Indonesia. Perseroan memperkerjakan 10.700 karyawan. Mereka diberi pelatihan, kesempatan pengembangan karier dan jaminan pekerjaan yang lebih luas. Dalam kurun waktu 3-5 tahun mendatang, Perseroan akan memperkerjakan 8.000 karyawan tambahan. Keuntungan operasional yang efisien dapat dirasakan oleh pelanggan melalui harga yang lebih murah, kualitas yang lebih baik, dan area penjualan yang lebih kondusif dan higienis. Perseroan, sebagaimana perusahaan sector formal lainnya, juga dikenakan serangkaian pajak oleh karenanya menjadi salah satu pembayar pajak terbesar. Harga diseluruh bentuk gerai Perseroan tetap bersaing walaupun Perseroan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%. Dalam kaitan penciptaan lapang kerja baru, Perseroan melalui investasi Barang Modal untuk gerai-gerai baru ( Rp. 175 milyar di tahun 2006 ) telah meningkatkan terciptanya lapangan kerja baru secara signifikan dan berdampak pada perekonomian secara luas.

Usaha gerai AAA yang merupakan salah satu gerai PT. XYZ, menjadi mesin penggerak utama dalam pertumbuhan Perseroan. Penjualan usaha gerai xxx selama tahun 2006 melampaui kinerja usaha inti supermarket, walaupun usaha ini baru beroperasi pada Agustus 2002. Perseroan telah membuka 5 gerai baru sehingga terhitung 31 Desember 2006 mencapai 17 gerai usaha XYZ. Sementara kinerja usaha Supermarket XYZ meningkat tajam sehingga Perseroan terus emncari lokasi-lokasi strategis dimana format usaha ritel besar tidak dapat beroperasi di lokasi tersebut. Beberapa usaha dilakukan oleh Perseroan untuk memastikan bahwa Perseroan memiliki format usaha yang tepat untuk menjangkau pasaran konsumen menengah kebawah. Jumlah gerai Supermarket XYZ meningkat dari 95 gerai menjadi 99 gerai pada akhir tahun 2006.

Usaha gerai BBB sebagai usaha kesehatan dan kecantikan terus berekspansi

dengan penambahan 40 gerai baru, namun terdapat penutupan sebanyak 7 gerai, sehingga pada akhir tahun 2006 mencapai 134 gerai. Meningkatnya persaingan melalui ekspansi yang agresif dari para pesaing memberikan tekanan pada keuntungan Perseroan untuk periode tahun 2006. Namun, Perseroan tetap terus melakukan ekspansi usaha.

Dalam usaha mini market dibawah bendera CCC telah mencapai 70 gerai sampai dengan 31 Desember 2006, meningkat 16 gerai dari 54 gerai tahun lalu. Dari gerai-gerai usaha yang telah dijalankan, membawa dampak terhadap meingkatnya penjualan. Penjualan perseroan meningkat 12,9% atau mencapai Rp. 4.809 miliar. Laba bersih sebelum pajak yang dapat diraih mencapai 90,5 miliar lebih tinggi Rp. 26, 5 miliar dibandingkan tahun lalu. Pencapaian pengkatan penjualan tidak terlepas dari adanya dukungan yang penuh dan sumber daya yang professional yang sagnat dibutuhkan dalam upaya pengembangan pendapatan melalui pembukaan gerai-gerai baru.

Dalam rangka pengembangan sumber daya manusia, Perseroan telah mendirikan Pusat Pelatihan dan Pengembangan Karir Karyawan di teletak di daerah xxx yang dilengkapi dengan bangunan dan peralatan yang memadai. Perseroan terus berusaha meningkatkan kemampuan dari para karyawan melalui pelatihan yang intensif dan evaluasi yang seksama. Program pelatihan interaktif yang dilakukan saat ini mencakup aspek teknik maupun pelatihan managerial. Modul pelatihan teknik mencakup aspek operasional usaha Perseroan seperti Retail Management *Cashir Skill Workshop*, *Fresh Meat* dan teknik *Butchery* dan disiplin dalam penerimaan dan penyimpanan. Model pelatihan manajerial mencakup hal-hal mengenai manajemen umum yang lebih luas seperti *Developing Supervisory* dan *Leadership Skills*, *Managing Conflict*, dan *Problem Solving Workshop*.

Perseroan terus berusaha meningkatkan keuntungan. Perseroan mengharapkan perdagangan ritel akan tetap bersaing dan menantang, namun Perseroan mempunyai keyakinan bahwa perekonomian Indonesia akan leih baik. Dengan bertambahnya jumlah pesaing dan jumlah gerai , maka para konsumen akan mempunyai lebih banyak pilihan di sector ritel. Dengan demikian Perseroan akan terus melakukan inovasi dengan menawarkan beragam pilihan dan harga, sehingga Perseroan menjadi peritel pilihan konsumen.