

BAB 2

TINJAUAN LITERATUR

2.1 Tinjauan Literatur

2.1.1 Fungsi Pajak

Pajak mengemban 3 (tiga) fungsi yaitu; fungsi *budgetair*, regulasi, dan redistribusi. (Marsuni, 2006). Fungsi *budgetair* dimaksudkan sebagai salah satu alat atau sumber penerimaan negara yang dititikberatkan pada sektor publik. Fungsi ini mengandung makna sebagai upaya pemerintah untuk menghimpun dana dari masyarakat yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara. Sisa atau surplus dari dana tersebut digunakan untuk membiayai investasi pemerintah (*public investment* atau *public savings*). (Soemitro, 1982 dalam Marsuni, 2006).

Fungsi regulasi ditujukan kepada sektor swasta yang dimaksudkan sebagai instrument pendorong dan perangsang investasi. Dengan demikian pajak diposisikan sebagai salah satu alat atau instrument yang digunakan oleh pemerintah untuk memenuhi tujuan-tujuan tertentu terutama dalam bidang pembangunan ekonomi, yang meliputi :

- a. Pertumbuhan ekonomi nasional, melalui investasi.
- b. Pemerataan ekonomi nasional melalui pemerataan investasi dan pembangunan industri.
- c. Stabilitas ekonomi. (Marsuni, 2006)

Fungsi regulasi ini sama dengan tujuan kebijakan perpajakan. Mansury (2000) mengatakan tujuan kebijakan perpajakan sama dengan kebijakan publik pada umumnya, yaitu mempunyai tujuan pokok meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran, distribusi penghasilan yang lebih adil, dan stabilitas.

Sedangkan yang dimaksud dengan fungsi redistribusi adalah dana yang dihimpun dari masyarakat, disalurkan kembali kepada masyarakat dalam bentuk lain demi terwujudnya keadilan sosial. Hal ini dapat dilihat dari pembangunan fasilitas-fasilitas umum sebagai upaya pemenuhan kebutuhan masyarakat .

2.1.2 Sistem Perpajakan

Sistem perpajakan yang baik harus ditopang oleh tiga hal (Rosdiana, H dan Tarigan, R, 2005) :

Pertama, kebijakan pajak (*tax policies*)

Kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak, siapa-siapa yang akan dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang akan dijadikan sebagai obyek pajak dan yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.

Kedua, Hukum Pajak (*Tax Laws*)

Hukum Pajak merupakan keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara. Hukum pajak dibedakan menjadi dua, yaitu hukum pajak material dan hukum pajak formal. Hukum pajak material mengatur ketentuan-ketentuan mengenai siapa-siapa saja yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan serta berapa besarnya pajak yang terutang. Hukum pajak formal mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, oleh karena itu, dalam hukum pajak formal diatur mengenai prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan.

Ketiga, Administrasi Pajak (*Tax Administration*)

Administrasi pajak meliputi fungsi, sistem, dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolak ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi pajak memegang peranan yang sangat penting sebagai perangkat pelayanan prima kepada masyarakat, penegakan hukum, dan pusat informasi perpajakan.

2.1.3 Asas-Asas Pemungutan Pajak

Di negara-negara berkembang, termasuk di Indonesia asas Kecukupan Penerimaan atau *The Revenue Adequacy Principle* merupakan asas yang sangat penting. (Mansury, 2000). Burkhead (1978) dalam Mansury (2000) mengatakan pajak dipungut dengan tujuan utama untuk mengumpulkan penerimaan negara yang akan dipakai untuk membiayai barang-barang publik yaitu barang dan jasa yang diperlukan oleh masyarakat secara keseluruhan. Oleh karena itu, oleh pemerintah yang bersangkutan asas ini sering dianggap sebagai asas yang terpenting. (Rosdiana, H dan Tarigan, R. 2005).

Mansury (2000) lebih lanjut mengatakan Asas kedua dalam pemungutan pajak *The Neutrality Principle*, yaitu bahwa pajak itu seyogyanya dipungut tanpa

mempengaruhi efisiensi perekonomian nasional. Efisiensi perekonomian nasional adalah barang-barang dapat dihasilkan semaksimal mungkin dari sumber daya yang tersedia, sehingga memberikan kesejahteraan maksimal kepada masyarakat.

Asas berikutnya yang harus dipegang teguh dalam pemungutan pajak adalah asas Keadilan atau yang disebut Adam Smith sebagai *The Equity Principle* yaitu bahwa pemungutan pajak harus dibebankan secara adil. Pemungutan pajak yang adil adalah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum kepada semua Wajib Pajak yang mempunyai *ability to pay* secara merata, bahwa satu struktur tarif pajak berlaku kepada setiap Wajib Pajak yang mempunyai kemampuan membayar. (Adolf Wagner, 1967 dalam Mansury, 2000).

Asas keempat adalah asas *Ease of Administration*. Menurut Rosdiana, H dan Tarigan, R (2005), Unsur-unsur dari asas ini adalah :

Pertama, kepastian, yaitu penentuan subyek, obyek, dasar pengenaan pajak, tarif, dan prosedur harus jelas, tegas, tidak bermakna ganda dan tidak bisa ditafsirkan lain;

Kedua, kemudahan / kenyamanan (*convenience*). Asas ini menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah pada saat yang memudahkan Wajib Pajak, misalnya pada saat menerima penghasilan.

Ketiga, efisiensi, yang dilihat dari dua sisi yaitu dari sisi fiskus dan Wajib Pajak. Dari sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi Wajib Pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien, jika biaya yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dapat seminimal mungkin. Dengan kata lain, pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of compliance*-nya rendah.

Keempat, kesederhanaan (*simplicity*). Pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas, dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak. Undang-undang perpajakan yang disusun haruslah memperhatikan Asas ini, sebagaimana dikemukakan oleh Brown V.V. dan Jackson P.M. dalam Rosdiana, H dan Tarigan, R (2005) :

“Taxes should be sufficiently simple so that those affected can be understand them”.

2.1.4 Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung

Pajak menurut mekanisme pemungutannya dapat dibedakan menjadi dua yaitu pajak langsung dan pajak tidak langsung. Pajak yang bebannya tidak dapat digeserkan disebut dengan pajak langsung, sedangkan pajak yang bebannya dapat digeserkan

disebut pajak tidak langsung. Pajak-pajak yang bebannya dapat digeserkan biasanya adalah pajak penjualan, termasuk cukai. (Suparmoko, 1992). Pajak yang dipungut pemerintah dapat berupa *lump sum tax*, yaitu besarnya sudah tertentu misal Rp 100.000,00 dan dapat berupa *proportional tax* yaitu dalam bentuk persentase harga, misalnya 5%P atau 0,05P. Kedua-duanya akan menaikkan biaya produksi. (Soeharno, 2007)

Menurut Sukardji (2002) secara ekonomis, untuk membedakan pajak langsung dengan pajak tidak langsung, dapat dilihat adanya 3 (tiga) unsur, yaitu :

- a. Penanggung jawab pajak (*taxpayer*), adalah orang yang secara formil yuridis diharuskan melunasi pajak, bila padanya terdapat faktor / kejadian yang menimbulkan sebab untuk dikenakan pajak.
- b. Penanggung pajak adalah orang yang menurut faktanya dalam arti ekonomis memikul beban pajak.
- c. Pemikul pajak adalah orang yang menurut maksud pembuat undang-undang harus memikul beban pajak (*Destinataris*).

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

Di samping peninjauan secara ekonomis, pembagian pajak langsung dan tidak langsung dapat juga dilihat secara yuridis. Secara yuridis, dalam pajak langsung yang bertanggung jawab atas pemenuhan kewajiban pembayaran pajak ke kas negara adalah wajib pajak yang secara ekonomis juga sebagai pemikul beban pajak. Sedangkan dalam pajak tidak langsung, pihak yang bertanggung jawab atas pemenuhan kewajiban membayar pajak ke kas negara adalah wajib pajak yang telah melimpahkan beban pajak kepada pihak ketiga (pembeli/penerima jasa).

2.1.5 Karakteritik (*Legal Character*) Pajak Penjualan

Karakteristik dapat didefinisikan sebagai ciri-ciri atau sifat dari suatu jenis pajak yang memberikan konsekuensi yuridis bagaimana sebaiknya pajak tersebut harus dipungut. Dengan demikian, pembuatan peraturan dan penafsiran dari suatu terminologi seharusnya dipandu oleh *legal character*. Terra (1988) menyatakan karakteristik dari pajak penjualan dapat dideskripsikan sebagai pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (*general indirect tax on consumption*).

a. Bersifat Umum

Pajak Penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum yang berarti pajak penjualan ini dikenakan terhadap semua barang. Kata umum inilah yang membedakan dengan jenis pajak lainnya, yaitu cukai yang bersifat spesifik karena hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu saja.

Pajak Penjualan dikenakan pada semua pengeluaran swasta sehingga sebagai konsekuensinya, tidak boleh ada diskriminasi atau perbedaan antara barang dan jasa karena keduanya merupakan pengeluaran. Dengan kata lain, yang harus menjadi obyek pajak penjualan adalah barang dan jasa, bukan hanya barang saja atau jasa saja karena pengeluaran itu bisa dalam bentuk barang maupun jasa.

c. Konsumsi

Pajak Penjualan merupakan pajak atas konsumsi. (Terra, 1988). Pajak atas konsumsi adalah pajak yang dikenakan atas pengeluaran yang bersifat konsumsi. John D Due dan Ann F. Friedlaender dalam Sukardji (2002) membedakan pajak atas konsumsi menurut dua pendekatan, yaitu :

- a. Pendekatan langsung : Pajak atas pengeluaran (*expenditure tax*), yaitu pajak yang berlaku bagi seluruh pengeluaran untuk konsumsi yang merupakan hasil penjumlahan seluruh penghasilan dikurangi pengeluaran untuk tabungan dan pembelian aktiva.
- b. Pendekatan tidak langsung atau pendekatan komoditi, yaitu pajak dikenakan atas penjualan komoditi yang dipungut terhadap pengusaha yang melakukan penjualan. Pajak ini kemudian dialihkan kepada pembeli selaku pemikul beban pajak. Termasuk dalam kelompok ini antara lain adalah Pajak Penjualan, Pajak Peredaran, PPN, dan Cukai.

d. Tidak Langsung

Pajak Penjualan merupakan pajak tidak langsung, sehingga beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*. Dengan kata lain, tidak selalu konsumen yang harus memikul beban pajak penjualan sepenuhnya / seutuhnya, tetapi beban pajak ini bisa saja dipikul sebagian oleh penjual dengan cara mengurangi keuntungan dan atau melakukan efisiensi. Suparmoko (1992) menyatakan dalam artian ekonomis, yang dimaksud dengan pajak tidak langsung adalah pajak yang beban pajaknya dapat digeserkan/dilimpahkan kepada orang lain.

John F Due dan Ann F Friedlaender (1984) juga menyatakan bahwa pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang pengenaannya bersifat tidak langsung. Artinya penarikan pajaknya dilakukan melalui pihak penjual dengan mekanisme penambahan harga barang atau jasa oleh penjual sebesar nilai pajaknya, kemudian pihak penjual menyetorkan pajak yang diterima dari konsumen kepada negara.

2.1.6 Beberapa Bentuk Pajak Penjualan

Pajak penjualan dapat dikenakan melalui satu (*single-stage*) atau beberapa tahap produksi dan distribusi (*multistage*), dari produsen pertama sampai kepada konsumen. Pajak penjualan yang dikenakan hanya pada tingkat pabrika, grosir, atau pengecer adalah *single-stage taxes*, sementara untuk *turnover* dan PPN (*value added taxes*) adalah *multistage stages*. Berikut adalah beberapa bentuk pajak penjualan yang berlaku sesuai dengan sejarah kemunculannya (Cnossen, 1977) :

a. *Turnover taxes*

Dipungut atas penjualan pada hampir semua tahap produksi dan distribusi. Efek kumulatif yang ditimbulkan menyebabkan terjadinya pajak berganda (*cascade taxes*). Pajak berganda ini tidak diinginkan, karena menimbulkan distorsi kepada perekonomian dibandingkan dengan pengenaan pajak hanya pada tahap konsumsi seperti pajak penjualan eceran atau PPN yang dikenakan sampai tingkat pedagang eceran. (Zee, 1995).

b. *Production taxes*

Dipungut atas penjualan oleh produsen kepada pedagang besar, pengecer, atau produsen lainnya; Transaksi yang dilakukan kepada produsen lainnya seringkali dikecualikan sebagian pajaknya atau dilakukan pengurangan tarif. *Production taxes* dibagi dua :

1. *French-type production taxes* : bahan baku produksi dan bahan setengah jadi yang berasal dari dalam negeri, begitu pula impor barang-barang yang belum diproses lebih lanjut dikecualikan dari pengenaan pajak.
2. *Other production taxes* : pengecualian untuk produsen atau pengurangan tarif, demikian juga, aktivitas perdagangan untuk barang-barang produksi dikecualikan dari pajak.

c. *Manufacturers taxes*

Dipungut atas penjualan oleh manufaktur kepada grosir atau pengecer, termasuk penjualan langsung kepada konsumen apabila ada. Untuk barang-barang modal biasanya langsung dikecualikan dari pengenaan pajak. Metode yang dapat diterapkan untuk

mengurangi efek kumulatif dari pemajakan atas bahan baku dan bahan setengah jadi adalah :

1. *The suspension method* : pembelian barang oleh pedagang atau pabrikan yang telah terdaftar untuk tujuan tertentu dibebaskan dari pengenaan pajak, sementara bila produk yang dihasilkan tersebut di luar tujuan tertentu dan dijual kepada pihak yang belum terdaftar dikenakan pajak.
2. *The subtraction technique* : memperbolehkan pengurangan pembelian kena pajak dengan penjualan kena pajak.
3. *The tax credit principle* : pajak yang dibayar untuk pembelian barang dikreditkan dengan pajak yang terutang atas penjualan barang.

d. Wholesale taxes

Dipungut atas penjualan oleh pedagang besar atau pabrikan akhir kepada pengecer, termasuk penjualan langsung kepada konsumen akhir. Barang modal biasanya dikecualikan dari pengenaan pajak, sementara metode suspensi diterapkan untuk bahan baku dan barang setengah jadi.

e. Retail/wholesale taxes (hybrid systems)

Dipungut oleh pengecer pada saat menjual kepada konsumen akhir dan oleh grosir atau pabrikan kepada pengecer yang terlalu kecil untuk dibebani pemungutan pajak.

f. Retail taxes

Dipungut oleh pengecer pada saat penjualan kepada konsumen akhir, termasuk penjualan yang dilakukan oleh grosir dan pabrikan yang hanya menjual sesekali kepada konsumen.

g. Value-added taxes : dipungut atas penjualan pada semua atau hampir setiap tahap produksi dan distribusi, di mana untuk setiap tahap terdapat kredit pajak untuk perolehan barang. *Value added taxes* terdiri dari dua model :

1. Model *Economic European Community* (EEC) : pengenaannya sampai kepada tahap eceran dan terdapat kredit pajak bagi setiap produsen.
2. Tipe Lainnya : pengenaannya tidak sampai pada tahap eceran dan kadangkala tidak memperbolehkan kredit pajak untuk pembelian aktiva tetap.

2.1.7 Sistem Pemungutan dalam Pajak Penjualan

McMorran (1995) membagi pajak penjualan dalam dua kelompok : *single-stage taxes* dan *multi-stage taxes*. Dalam *single stage*, pajak penjualan hanya dikenakan sekali

pada jalur produksi-distribusi. Misalnya, hanya diterapkan pada tingkat pabrikan, pedagang besar atau pedagang eceran. Sebaliknya, dalam *multi-stage taxes*, pajak penjualan dikenakan pada setiap jalur produksi-distribusi. Contoh dari *multi-stage taxes* termasuk *turnover taxes* dan *VAT*.

Terra (1988) berpendapat, karena pajak penjualan merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi semua jenis barang jasa, maka terdapat dua sistem pemajakan yaitu *single-stage levies* dan *multiple-stage levies*.

a. Single Stage Levies

Pajak Penjualan dikenakan hanya sekali pada salah satu mata rantai jalur produksi atau jalur distribusi. Berdasarkan mekanisme produksi dan distribusi barang, maka pajak penjualan yang termasuk *single stage tax* dapat dibagi menjadi 3 (tiga) alternatif pengenaan (Terra, 1988) :

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

Pajak ini dikenal dengan pengenaan pajak pada tingkat pabrikan karena hanya sekali dikenakan pada satu sektor yaitu pabrikan. Penyalur atau pengecer di luar sistem ini. Kelebihan dari sistem ini adalah jumlah Wajib Pajaknya sedikit sehingga lebih mudah dalam pembinaannya dan biaya pemungutannya yang relatif rendah.

Kelemahan dari sistem ini adalah antara lain dapat menimbulkan pajak berganda (kumulasi) karena suatu produksi terkait dengan produksi lainnya. Tidak tertutup kemungkinan pengusaha tertentu sebagai pabrikan membeli bahan baku, bahan pembantu dan barang modal dari pabrikan lain. (Sukardji, 2002). McMorran (1995) mengatakan cara untuk meniadakan pajak berganda ini adalah dengan tidak mengenakan pajak penjualan pada penjual yang terdaftar (pengusaha kena pajak).

Kelemahan lainnya adalah netralitas pajak atas konsumsi akan terganggu. Tidak tertutup kemungkinan pabrikan menjual barang langsung kepada konsumen akhir dan bukan kepada grosir atau pengecer. Hal ini menimbulkan ketidakseimbangan karena produk yang dijual langsung oleh pabrikan kepada konsumen akhir harganya dapat lebih rendah dibandingkan yang dijual oleh grosir atau pengecer kepada konsumen akhir.

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

Merupakan pajak penjualan yang dikenakan kepada pedagang besar yang melakukan penyerahan kepada pedagang eceran atau konsumen. Kelebihan dari *wholesale tax* adalah tingkat distorsinya yang lebih kecil dibandingkan dengan *manufactur's tax*. Hal ini disebabkan karena pemajakannya semakin dekat dengan

pengecer sehingga lebih mudah menghitung dasar pengenaan pajak yang besarnya tidak terlalu berbeda dengan dasar pengenaan pajak apabila pedagang besar menjualnya langsung kepada konsumen.

Salah satu kelemahan dari penggunaan sistem ini adalah masalah netralitas bagi pedagang eceran dalam hal pedagang besar menjual langsung kepada konsumen karena dasar pengenaan pajaknya bukan berdasarkan harga eceran sehingga diperlukan penghitungan kembali atau estimasi atas margin keuntungan yang dipakai oleh pedagang eceran. Kelemahan lainnya *wholesale tax* tidak mencakup penyerahan jasa, padahal dalam sistem pajak penjualan tidak dikecualikan antara barang dengan jasa.

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

Terra mengatakan bahwa yang dimaksud dengan *retail sales tax* bukan hanya mencakup pedagang eceran, tetapi semua transaksi yang berhubungan langsung dengan pembeli akhir. (1988). Tait juga mengatakan *retail tax* dikenakan untuk penyerahan barang kepada konsumen akhir. Jadi bisa saja pajak ini dikenakan pada pabrikan atau pedagang besar jika mereka menjual langsung kepada konsumen.

Dasar pengenaan pajak berdasarkan sistem ini adalah atas dasar harga eceran sehingga beban pajaknya dapat dihitung dengan pasti. Di samping kelebihan ini, *retail tax* juga memiliki beberapa kelemahan yaitu bahwa pengecer harus membuat pembukuan yang memenuhi standar di mana tidak semua pengecer memiliki kemampuan membuat pembukuan tersebut. Kelemahan kedua, penyerahan kepada pengusaha tidak dikenakan pajak sepanjang tidak untuk tujuan konsumsi. Untuk mengetahui apakah digunakan untuk konsumsi atau untuk produksi merupakan hal yang tidak mudah untuk dibuktikan. Kelemahan ketiga, jumlah wajib pajak sangat banyak yang merupakan beban bagi fiskus, dan terakhir kesulitan untuk memperluas pengenaan pada sektor jasa karena sulit untuk menentukan apakah digunakan untuk konsumsi atau untuk diproduksi.

b. Multiple stage Levies

Berbeda dengan *single stage*, dalam sistem pemungutan yang *multiplestage*, Pajak Penjualan atas suatu barang atau jasa dikenakan pada beberapa tingkat produksi dan distribusi. Jika pajak penjualan dikenakan pada semua tingkat produksi atau distribusi, dinamakan sebagai *all stage tax*, namun bila tidak semua tingkat dikenakan dinamakan *a dual-stage tax*. (Terra, 1988).

Multiplestage tax dibagi menjadi dua kelompok :

Universitas Indonesia

Pertama, *Cumulative Cascade Systems*.

Dalam *all-stage cumulative cascade systems* pajak penjualan dikenakan pada setiap tahap produksi dan distribusi sedangkan untuk *dual-stage cascade system*, pemajakan dibatasi paling sedikit dua tahap (pabrikasi dan pedagang besar, atau pedagang besar dan pengecer). Penggunaan *cumulative cascade systems* memiliki keunggulan utama yaitu dengan tarif pajak yang rendah dapat menghasilkan penerimaan yang tinggi. Keuntungannya lainnya ialah pengenaan pajak atas jasa dapat mudah dilakukan (Terra, 1988).

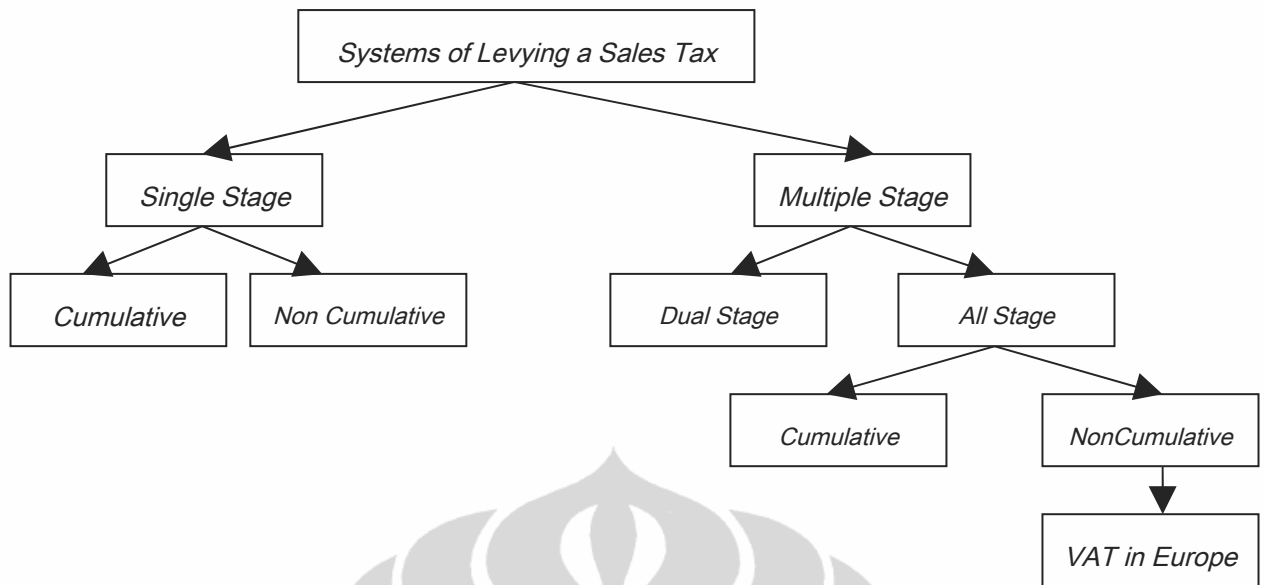
Terra (1988) juga mengemukakan terdapat kelemahan dari sistem ini yaitu karena sifatnya yang kumulatif, semakin panjang rantai penyerahan sampai kepada konsumen, maka beban pajak yang ditanggung semakin tinggi. Hal ini menciptakan insentif bagi perusahaan untuk melakukan integrasi vertikal sehingga dapat mengeliminasi beban pajak pada setiap tahap. (Ebrill, 2001).

Kedua, *Non cumulative Systems (Value Added)*

Pajak dipungut beberapa kali pada jalur produksi dan distribusi namun hanya pada pertambahan nilainya saja. Dasar pengenaan pajak ini adalah nilai tambah, sehingga disebut dengan PPN (*Value Added Tax*).

Berdasarkan penjelasan tersebut maka *Systems of Levying a Sales Tax* dapat digambarkan sebagai berikut (Terra, 1988) :

Gambar 2.1
Systems of Levying a Sales Tax



2.1.8 Konsepsi PPN

Hans George Ruppe, seorang guru besar hukum fiskal dan Direktur The Institute For Financial Law of University of Graz-Austria dalam *"General Report"* dimuat dalam buku *"Cashier de Droit Fiscal International"* tahun 1983 dalam Sukardji (2002) menyatakan bahwa, *"Pada hakekatnya, konsepsi PPN semata-mata mengandung pengertian sebagai suatu tata cara pemungutan pajak daripada sebagai suatu jenis pajak."* Demikian pula halnya dengan Terra (1988) antara lain menyatakan, *"Sales Taxation can be levied in various way, for example, in a direct way, or in indirect way as a retail sales tax or as a value added tax"*.

Jadi pajak penjualan dapat dipungut dengan berbagai cara, langsung maupun tak langsung baik sebagai pajak penjualan eceran maupun PPN. PPN itu sendiri bukan merupakan jenis pajak baru melainkan merupakan pajak penjualan, perbedaan semata-mata cara mengadministrasikannya sebagaimana dikatakan oleh Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave (*Public Finance in Theory and Practice, The Fourth*):

"...the value added tax is not genuinely new form of taxation, but merely a sales tax which is administrated in different from."

PPN pertama kali diperkenalkan oleh suatu negara biasanya bukan untuk menambah penerimaan negara, melainkan untuk menggantikan pajak penjualan lainnya yang menimbulkan efek yang tidak diinginkan, seperti yang dikatakan oleh Shoup (1988) :

“The VAT has not been introduced, usually, to add to a country's tax revenue. Instead, it has chiefly replaced other types of sales tax that were deemed to have serious defects, defects not to be found in the VAT”

PPN merupakan pajak yang dikenakan terhadap pertambahan nilai dari barang atau jasa. Suatu pertambahan nilai tercipta karena untuk menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang ataupun pelayanan jasa, membutuhkan faktor-faktor produksi pada berbagai tingkatan produksi. Setiap faktor-faktor produksi tersebut menimbulkan pengeluaran yang dinamakan biaya dan biaya ini merupakan pertambahan nilai yang menjadi unsur pengenaan pajak. Artinya proses penambahan nilai selalu timbul karena adanya biaya-biaya yang dikeluarkan mulai dari bahan baku menjadi bahan setengah jadi hingga menjadi bahan jadi yang selanjutnya siap dijual dengan tingkat laba yang diharapkan. (Judisseno, 1997).

Untuk industri manufaktur nilai tambah diukur dari perbedaan antara nilai yang diterima oleh konsumen dengan nilai pembelian material, perlengkapan pabrik, pengepakan, bahan bakar, pembelian energi, dan kontrak kerja sama dengan pihak lain. Hal ini seperti dikatakan oleh Sullivan (1965) :

“Value added by manufacture measures the difference between the value of an industry's shipments and its purchases from outside firms of materials, factory supplies, container, fuel, purchased electrical energy and contract work”.

Nilai tambah ini bukan saja dihasilkan oleh manufaktur, melainkan juga oleh distributor, agen periklanan, penata rambut, petani, pelatih balap kuda dan pemilik sirkus. Nilai tambah itu bisa dilihat dari sisi penambahan (upah dan laba) atau dari sisi pengurangan (keluaran dikurangi masukan). Hal ini sebagaimana dikemukakan oleh Tait (1988) :

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

Pertambahan nilai ini biasanya tercermin dari selisih antara nilai penjualan dengan nilai pembelian. Aaron (1982) mengatakan *“Value added is the difference between the value of firm's sales and the value purchases material inputs used in production goods sold”*. Dalam sistem pengenaan pajak atas barang dan jasa ini, yang menjadi dasar

pengenaan pajak adalah *value added* (pertambahan nilai atau nilai tambah), karena itu istilah atau terminologi yang digunakan adalah *Value Added Tax* (PPN). Smith et al. (1973), mendefinisikan *Value Added Tax* sebagai berikut :

“The VAT is a tax on the value added by firm to its product in the course of its operation. Value added can be viewed either as the difference between a firm’s, sales and its purchase during an accounting period or as the sum of its wages, profits, rent, interest, and other payments not subject to the tax during that period”.

PPN merupakan pajak atas konsumsi dan bukan pajak transaksi antar perusahaan karena pajak yang diperoleh pada saat pembelian barang dapat dikreditkan oleh perusahaan tersebut. Mekanisme ini membuat PPN tidak mendistorsi harga pembelian dan penjualan barang. (Ebrill, 2001). Suatu pengenaan PPN dikatakan komprehensif apabila pengenaannya meliputi seluruh aktivitas ekonomi, mulai dari tahap paling awal yaitu pertanian dan hak penambangan sampai dengan tahap pedagang eceran. (Shoup, 1988). Manshuri (2000) juga mengatakan bahwa Pajak tidak langsung atas konsumsi, tax base seluas mungkin, kecuali hanya yang menjadi kebutuhan pokok, yaitu produk pertanian yang belum diolah. Pajak atas konsumsi yang terlalu tinggi akan menyebabkan pengurangan konsumsi yang berarti, sehingga mengurangi kesejahteraan masyarakat dan mengurangi dorongan untuk investasi. Pajak konsumsi hendaknya perlu dijaga untuk tidak menjadi pajak produksi, sebab kalau demikian, investor akan mengalami hambatan untuk berinvestasi, “*cost of capital*” menjadi terlalu tinggi. Penciptaan “*level playing field*” menjadi kurang baik.

2.1.9 Metode Penghitungan PPN

Dalam berbagai literatur dapat dilihat bahwa terdapat beberapa metode dalam menghitung PPN. Salah satunya adalah sebagaimana yang disebutkan oleh Alain Tait sebagai berikut :

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

- (1) *t (wages + profits) : the additive-direct or accounts method;*
- (2) *t (wages) + t (profit) : the additive-indirect, 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.*

Keempat metode perhitungan PPN tersebut dibuat berdasarkan konsep bahwa *value added* dapat dilihat dari dua perspektif, yaitu dari pertambahan nilai (upah dan laba), serta dari selisih keluaran dikurangi masukan. Metode penghitungan PPN yang pertama dan kedua (*additive direct* dan *indirect method*) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah sisi pertambahan nilai (upah dan laba), sedangkan metode yang ketiga dan keempat (*the subtractive direct and indirect*) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah perspektif selisih keluaran dikurangi masukan. Di bawah ini akan dijelaskan metode *subtraction*, mengingat keunggulan dan aplikasinya yang secara luas diterapkan di banyak negara.

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 tarif.

2. The Subtractive-Indirect Method (The Invoice or Credit)

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 (1988) 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 karena itu pula metode *indirect* ini sering kali disebut dengan metode Faktur Pajak (*Invoice Method*). Ebrill (2001) mengungkapkan kelebihan dari sistem ini adalah penerimaan negara dapat dikumpulkan melalui proses produksi tanpa mengganggu keputusan produksi. Kelebihan lainnya adalah dapat mencegah akumulasi beban pajak sebagaimana dikatakan oleh Lewis (1984) :

"The value added tax is really a general retail sales tax with a series of credit for tax paid at each earlier stage of processing and distribution. The credit system avoids the accumulation of taxes that could come".

2.1.10 Tipe PPN

Berdasarkan perlakuan terhadap perolehan barang modal, Terra (1988) membagi PPN menjadi tiga tipe :

Pertama, Consumption Type VAT

Dalam tipe ini semua pembelian yang digunakan untuk produksi termasuk pembelian barang modal dikurangkan dari penghitungan nilai tambah. Jadi dasar pengenaannya terbatas pada pembelian untuk keperluan konsumsi, sedangkan pembelian barang-barang produksi dan barang modal dikeluarkan. Dalam hal penghitungan pajak terutang menggunakan *credit method*, maka seluruh Pajak Masukan yang dibayar atas pembelian barang modal dan bahan boleh dikreditkan.

Dasar pengenaan PPN adalah penerimaan bruto perusahaan dikurangi dengan nilai seluruh pembelian produk antara (*intermediate goods*), baik bahan baku maupun barang dalam proses, selain pengeluaran modal untuk pabrik dan peralatan. Jika perusahaan mengurangi modalnya, yang tersisa hanyalah nilai output barang konsumen saja. Dengan demikian, rumusan untuk PPN tipe konsumsi ini adalah :

$$\text{Consumption} = \text{Wages} + \text{Profit}$$

Kedua, Net Income Type VAT

Dalam *net income type value added tax* pengurangan pembelian barang modal dari dasar pengenaan pajak tidak dimungkinkan. Pembelian barang modal hanya boleh dikurangkan sebesar prosentase penyusutan yang ditentukan pada waktu menghitung hasil bersih dalam penghitungan Pajak Penghasilan. Oleh karena itu dasar pengenaan PPN akan sama dengan dasar pengenaan Pajak Penghasilan. Dengan demikian, rumusan untuk PPN dengan tipe ini adalah sebagai berikut :

$$\text{Income} = C + I - D = W + P$$

Sistem ini menuntut pembukuan yang rapi dan teliti dari para pengusaha yang merupakan beban yang cukup berat bagi pengusaha menengah ke bawah.

Ketiga, Gross National Product Type VAT

Dalam tipe ini, pembelian barang modal sama sekali tidak boleh dikurangkan dari dasar pengenaan pajak. Hal ini mengakibatkan barang modal dikenakan pajak dua kali yaitu pada saat dibeli, kemudian pemajakan yang kedua dilakukan melalui hasil produksi yang dijual kepada konsumen. PPN dengan tipe ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{GNP} = C + I = W + P + D$$

- Dimana :
- a. C adalah *consumption* (konsumsi)
 - b. I adalah *investment* (Investasi)
 - c. W adalah *wages* (upah)
 - d. P adalah *profit* (Keuntungan)
 - e. D adalah *depreciation* (penyusutan)

2.1.11 Pengecualian dari Pengenaan PPN

Pengecualian dari pengenaan PPN dilakukan melalui dua cara / metode yaitu Pembebasan (*Exemptions*) dan Tarif 0% (*Zero Rating*), sebagai berikut :

a. Pembebasan (*Exemptions*)

Merupakan suatu metode pengecualian dari pengenaan PPN atas suatu penyerahan barang atau jasa dengan cara menentukan sebagai penyerahan yang tidak terutang, sehingga PPN yang telah dibayar oleh pengusaha pada saat pembelian barang dan jasa, yang berkaitan dengan penyerahan barang atau jasa yang dibebaskan / tidak terutang PPN, tidak dapat dikreditkan, mengutip dari Williams (1996) :

“It is VAT that can be recovered if the supply is subject tax, but that cannot be recovered if it is exempt”.

Dengan demikian pembebasan merupakan penyimpangan dari logika dasar PPN. (Ebrill, 2001).

Oleh karena pengusaha tidak dapat mengkreditkan PPN yang dibayar atas pembelian barang atau jasa, maka PPN tersebut akan menjadi bagian dari harga jual barang atau jasa yang dihasilkan oleh Pengusaha tersebut. Selanjutnya pada tahap produksi selanjutnya, PPN yang terkandung di dalam harga tersebut, akan menjadi biaya bagi pembeli. Hal ini berarti PPN tersebut akan termasuk dalam Dasar Pengenaan Pajak (Tait, 1988) dan mengganggu keputusan produksi. (Ebrill, 2001). PPN yang tidak dapat dikreditkan tersebut akan mempengaruhi keputusan produsen untuk mencari bahan baku yang lain. Dalam hal ini Ebrill (2001) mengatakan :

“The unrecovered taxation of some intermediate inputs that is implied by exemption will induce producers to substitute away from those inputs”.

Ada dua alasan mengapa suatu barang atau jasa dikecualikan dari pengenaan PPN, yaitu sukar untuk dipajaki dan alasan kemudahan administrasi. Ebrill (2001) lebih lanjut menjelaskan sebagai berikut :

Pertama, produk sukar untuk dipajaki. (*Output is Hard to Tax*)

Secara administrasi dan biaya kepatuhan akan lebih efektif apabila produk yang diserahkan oleh pedagang kecil dikecualikan dalam sistem PPN. Pengecualian penyerahan yang dilakukan oleh pedagang ini merupakan pilihan yang paling tepat. Shoup (1988) mengatakan jika kompleksitas administrasi menjadi masalah terutama untuk pedagang kecil, maka perusahaan tersebut sebaiknya dibebaskan dari pajak.

“If the complexity of administration is the problem, especially for small firms, such firms may be exempted from the tax”.

Demikian pula untuk produk yang dijual di bawah harga pasar seperti produk yang dijual oleh sektor publik yang berkompetisi dengan sektor swasta. Contohnya dalam hal ini adalah pendidikan yang diselenggarakan oleh sektor publik. Jasa pendidikan yang diselenggarakan oleh sektor publik lebih murah sehingga dapat berkompetisi dengan sektor swasta yang merupakan subyek pengenaan PPN.

Ada juga sektor lainnya yang dikecualikan oleh banyak negara karena kesulitan dalam mengukur dengan nilai uang, berapa harga *output* tersebut. Dalam hal ini adalah pemajakan atas jasa intermediari khususnya yang berkaitan dengan jasa keuangan sehingga pengecualian merupakan kebijakan yang paling sesuai.

Menurut Shoup (1988) sektor pertanian biasanya dikecualikan dari pengenaan PPN. Hal ini disebabkan karena kesulitan dalam melakukan pencatatan. Konsekuensi dari pengecualian terhadap sektor pertanian adalah timbulnya distorsi, karena petani bukan berada pada tahap akhir pengenaan pajak. Pajak yang diperoleh atas penggunaan mesin dan pembelian material lainnya dalam sektor pertanian tidak dapat dikreditkan.

Kedua, Administrasi yang lebih mudah dan murah.

Beban administrasi yang berhubungan dengan pengecualian pengenaan PPN akan lebih mudah dan murah dibandingkan dengan pengenaan tarif 0% karena tidak adanya pajak lebih bayar yang harus dikembalikan. Hal lain yang menguntungkan adalah tidak diperlukannya pengawasan administrasi yang intensif baik terhadap pajak atas *output* maupun pajak atas *input* yang harus dikembalikan.

Dalam menggunakan metode pengecualian harus dijaga agar jangan sampai berlebihan karena akan mempengaruhi netralitas dan pola konsumsi, demikian pula pola produksi dan distribusi, sehingga dapat meningkatkan biaya administrasi dan kepatuhan. Hal ini sebagaimana dikatakan oleh Schenk dan Oldman (2007) :

“Extensive exemptions destroy neutrality and affect patterns of consumption, as well as patterns of production and distribution, while greatly increasing administrative and compliance cost”.

b. Tarif 0% (Zero Rating)

Schenk dan Oldman (2007) mengatakan *zero rating* adalah mekanisme dalam sistem PPN di mana pajak dapat seluruhnya dihilangkan dari barang atau jasa tertentu atau dari transaksi tertentu. Dalam PPN yang didasari faktor kredit (*a credit-invoice VAT*), penjual yang menyerahkan barang atau jasa yang dikenakan tarif 0%, tidak mengenakan PPN pada penjualan. Penjualan tersebut termasuk dalam kategori penyerahan yang dikenakan pajak dengan tarif 0%. Dalam hal ini, penjual berhak untuk mendapatkan kembali pajak masukan dari perolehan barang dan jasa terkait dengan penjualan yang dikenakan tarif 0% tersebut.

Sistem *zero rating* ini merupakan sistem pembebasan PPN yang sesungguhnya, karena pembeli dapat membeli barang atau jasa yang dihasilkan oleh pengusaha tersebut tanpa ada unsur PPN di dalamnya (*Free of VAT*) dan secara teori system ini seharusnya digunakan oleh pemerintah suatu negara yang sungguh-sungguh berkeinginan untuk memastikan bahwa suatu produk dibebaskan dari pengenaan PPN. (Tait, 1988).

Menurut Shoup (1988) agar efektif penerapan tarif 0% harus diterapkan dalam tahap akhir dari proses produksi dan distribusi. Dalam buku *The Complete Guide to The Goods and Services Tax* (Ernst & Young, 1990) dinyatakan bahwa seluruh negara yang menerapkan sistem PPN mengenakan PPN dengan tarif 0% (*Zero rating*) untuk penyerahan barang dan jasa yang akan dikonsumsi di luar suatu negara (ekspor barang dan jasa).

“Zero-rates a number of supplies where the goods or services are to be consumed outside.”

Demikian pula Schenk dan Oldman (2007) mengatakan negara yang menggunakan prinsip tujuan (*destination principle*) dalam transaksi internasionalnya, mengenakan tarif 0% atas ekspor barang dan jasa tertentu, sebab barang dan jasa tertentu yang diekspor tersebut akan dikonsumsi di luar wilayah pemajakan negara tersebut.

“Countries that rely on the destination principle to tax international transactions typically zero rate exports of goods (regardless of the nature of the goods exported) and specified services because those exports will be consumed outside the taxing country”.

2.1.12 Prinsip Pemungutan dalam PPN

Ada dua prinsip dalam memungut PPN yang dikenal sebagai :

Pertama, prinsip tempat asal barang (*origin principle*)

Pengenaan pajak hanya dikenakan di negara tempat asal barang tersebut, maka jika ekspor dikenakan pajak, impor dibebaskan dari pengenaan pajak. Shoup (1990) mengatakan :

"A VAT is said to use the origin principle when it taxes value that is added domestically to all goods, including goods that are subsequently exported, but does not tax value that has been added abroad and is embodied in goods that are imported and sold domestically".

Kedua, prinsip tujuan barang (*destination principle*)

Prinsip ini berarti Pajak dikenakan atas impor, sementara untuk ekspor dibebaskan dari pengenaan pajak. Hal ini karena tempat untuk mengkonsumsi barang tersebut dilakukan di negara tujuan. Shoup (1990) mengatakan :

"It taxes all value added, at home and abroad, to all goods that as their destination the consumers of that country".

Sesuai prinsip tujuan barang, maka PPN yang dibayar oleh eksportir atas perolehan barang dan jasa terkait dengan ekspor, dapat direstitusi. Dalam terminologi PPN, ekspor dikenakan tarif 0% berarti tidak hanya penjualan untuk ekspor tidak dipajaki, tapi juga restitusi dapat diberikan sehubungan dengan PPN yang dibayarkan atas perolehan masukan untuk tujuan ekspor. Menurut prinsip tujuan barang, impor dikenakan PPN. Schenk dan Oldman (2007) mengatakan :

"Under the destination principle, any VAT paid by the exporter on its purchased is refunded. In the terminology of VAT, exports are zero-rated, that is, not only is the sale for exports not taxed, but also a refund is given of VAT paid on inputs included in the exports. Imports are taxed under the destination principle".

Oliveira (2001) mengatakan idealnya pemilihan terhadap salah satu prinsip di atas didasarkan pada harmonisasi pemajakan antar negara dalam rangka menghindari terjadinya pajak berganda (*double taxation*) atau tidak dikenakan pajak sama sekali (*no taxation at all* atau *absence of tax*). Pajak berganda akan memberatkan masyarakat, sedangkan *absence of tax* akan memberatkan pemerintah yang pada gilirannya dapat juga memberatkan masyarakat. Kedua hal itu (*double taxation* maupun *absence of*

taxation) akan menimbulkan distorsi dalam perekonomian karena mengganggu netralitas perekonomian.

2.1.13 Instrumen Fiskal untuk Sumber Daya Mineral, Minyak dan Gas

Nellor (1995 : 237) mengatakan pemerintah mempunyai dua peranan fiskal sehubungan dengan sumber daya mineral, yaitu sebagai pemegang kewenangan pemajakan (*sovereign tax power*) dan pemilik sumber daya (*resources owner*). Sebagai pemegang kewenangan pemajakan pemerintah mempunyai tanggung jawab untuk menjamin bahwa sumber daya mineral memberikan kontribusi terhadap penerimaan publik. Sementara sebagai pemilik sumber daya pemerintah memiliki kewenangan untuk menentukan waktu eksploitasi sumber daya mineral, memperoleh jaminan bahwa pemerintah mendapatkan imbalan yang sesuai dari sumber daya yang dieksploitasi tersebut, dan mendistribusikan manfaat dari eksploitasi tersebut untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan bagi generasi selanjutnya.

Pajak merupakan alat pemerintah untuk menghasilkan penerimaan negara dan mengarahkan perilaku Wajib Pajak. Pemerintah mempunyai kedudukan untuk menyeimbangkan antara kepentingan fiskal dengan kepentingan perusahaan untuk berinvestasi. Jika pajak terlalu tinggi, investor akan enggan berinvestasi di negara tersebut, tapi apabila terlalu rendah maka penerimaan pemerintah mungkin tidak akan tercukupi. Pajak yang tinggi dapat digunakan untuk menjaga kelangsungan sumber daya alam bagi generasi selanjutnya, sementara pajak yang rendah digunakan agar perusahaan pertambangan dapat menyediakan infrastruktur untuk pembangunan yang berkelanjutan. Dalam perkembangan ekonomi global sekarang ini, perusahaan multinasional memiliki banyak pilihan negara tempat berinvestasi. Negara dengan tarif pajak yang rendah lebih disukai daripada negara dengan tarif pajak yang tinggi. (Otto, 2000). Hutagaol (2007) mengatakan sebagai *regulatory body*, pemerintah berkewajiban menciptakan iklim investasi yang menarik dan mampu merangsang investor global.

Peranan pemerintah yang berhubungan dengan penerimaan negara adalah apakah pertambangan harus dikenakan pajak lebih tinggi dari lainnya. Apakah sistem perpajakan harus sama atau dibuat sistem terpisah yang berbeda untuk setiap pertambangan? Sementara peranan pemerintah yang berhubungan dengan mempengaruhi perilaku perusahaan adalah penggunaan perangkat perpajakan sebagai suatu insentif agar perusahaan berbuat sesuai dengan apa yang diinginkan pemerintah, misalnya mendorong investor untuk bersahabat dengan lingkungan, fasilitas *tax credit*

bila perusahaan mau membuat instalasi pengendali polusi, atau pajak yang tinggi bila wajib pajak membuang limbah berbahaya. (Otto, 2000).

Beberapa negara memilih untuk memberlakukan sistem pajak yang sama dengan sektor lainnya, sementara banyak pula negara memperlakukan secara khusus sektor pertambangan. Perlakuan tersebut diantaranya pengenaan royalti, pengecualian pengenaan atau pemberian kredit PPN, atau memberikan insentif khusus. Alasan perlakuan khusus mineral dibanding sektor ekonomi lainnya adalah karena usaha pertambangan memiliki resiko yang tinggi, padat modal, dan harganya yang berfluktuasi. (Otto, 2000).

Phina dalam artikelnya yang berjudul *Mineral and Petroleum Taxation : Are There Economic Limits to Efficient Taxation in Mineral and Petroleum Fiscal Regimes* mengemukakan pemerintah perlu membuat suatu sistem perpajakan yang mendukung stabilitas makroekonomi dengan adanya arus penerimaan pajak yang stabil dan dapat diprediksi dan kesempatan untuk mendapatkan bagian penghasilan yang lebih besar apabila perusahaan mendapatkan laba yang tinggi. Di sisi lain perusahaan yang berinvestasi memerlukan kebijakan pemerintah yang dapat diprediksi, stabil dan didasari pada aturan hukum yang pasti sehingga keputusan yang diambil didasari oleh alasan yang tepat. Perusahaan juga menghendaki kebijakan yang dapat meminimalisir distorsi ekonomi.

Menurut Otto (2007) dalam menganalisis kondisi untuk investasi pertambangan, selain memperhitungkan prospek geologi, investor juga memperhatikan perpajakan yang berlaku di suatu negara. Berdasarkan hasil survei di Amerika Serikat terhadap investasi asing di sektor pertambangan, potensi geologi tetap menjadi pertimbangan utama investasi. Dari 22 faktor yang diteliti terdapat empat faktor yang terkait dengan perpajakan yaitu : ukuran laba (*measure of profitability*), kemampuan untuk memperkirakan hutang pajak (*ability to predetermine tax liability*), stabilitas regim fiskal (*stability of fiscal regime*), dan metode dan tingkat pajak yang diterapkan. (*method and level of tax levies*). (Lihat Lampiran 2.1).

Garnaut dan Ross (1983) dan Ekelund dan Tollinson (1980) dalam Hutagaol (2007) menerangkan sistem perpajakan atas *mineral rents* pada umumnya dapat diklasifikasikan menjadi 3 (tiga) pendekatan (*approach*). Pendekatan pertama adalah *commonwealth appraoach* yang membentuk suatu rejim fiskal yang mengenakan pajak atas kelebihan *mineral rents* dan mengurangi tingkat pengembalian investor hingga

tingkat pengembalian “normal” yang sesuai dengan risiko yang ditanggung. Sistem kedua adalah *bargaining/contract approach* yaitu suatu proses penawaran melalui negosiasi antara pemerintah dan investor atas bagi hasil (*division of rents and returns*) yang ditetapkan dalam suatu kontrak untuk wilayah pertambangan tertentu. Sistem ketiga adalah *mercantilist approach* yaitu suatu monopoli atau konsesi yang diberikan pada suatu perusahaan swasta atau milik negara dalam suatu wilayah konsesi untuk memproduksi dan menjual sebagai imbalan pembayaran masa depan dan harus memenuhi kewajiban “non-komersial” tertentu.

Commonwealth approach berisikan prinsip-prinsip yang dapat diterapkan secara umum atau dapat dimasukkan dalam kontrak untuk mencapai suatu pengukuran efisiensi ekonomi dan tidak mendorong penawaran/kontrak yang menyebabkan semua *rent* menjadi milik investor. *The bargaining/contract* dikembangkan di negara-negara maju (*developed countries*) untuk mengembangkan cadangan baru (*new deposit*). Sistem *mercantilist* sangat umum di Eropa pada abad 17 sampai dengan 19, dan seringkali mencerminkan suatu pemerintahan dengan kemampuan administrasi yang sangat lemah. (Gray, 1998 dalam Hutagaol, 2007). Dengan demikian PKP2B lebih sesuai dengan *the bargaining/contract approach*.

Perancangan suatu sistem perpajakan atas pertambangan mineral, minyak dan gas bumi bukan merupakan tugas yang sederhana karena harus memberikan hasil yang adil bagi negara, bersifat stabil sepanjang waktu, transparan dan berlaku bagi semua perusahaan (*the level of playing field*), mudah dipahami, mudah diadministrasikan, dan kompetitif secara internasional. (PricewaterhouseCoopers, 2000) Tujuan tradisional pemerintah untuk membentuk suatu sistem fiskal atau kontrak adalah untuk menjaring kelebihan rente (*excess rent*), menjaga netralitas, mengurangi variabilitas pendapatan pemerintah, dan untuk merealisasi penerimaan lebih cepat sehingga menghindari penundaan penerimaan melalui pajak-pajak yang mudah diadministrasi. (Gray, 1998 dalam Hutagaol, 2007).

Menurut Otto (2000) royalti dan PPN merupakan dua instrumen fiskal yang secara luas digunakan oleh pemerintah berbagai negara (Otto, 2000). Penjelasananya adalah sebagai berikut :

a. Royalti

Alasan bagi suatu negara menerapkan royalti adalah karena negara adalah pihak yang memiliki sumber daya mineral. Jika suatu perusahaan mengambil sumber daya

suatu negara, maka negara tersebut akan menerapkan royalti sebagai ganti sumber daya mineralnya yang hilang. Perusahaan pertambangan tidak selalu menghasilkan pendapatan yang dapat dikenakan pajak sehingga tidak ada jaminan negara mendapatkan pajak atas penghasilan dari sumber dayanya yang telah hilang. Royalti merupakan suatu cara agar negara mendapatkan penerimaan walaupun dalam jumlah yang minimal.

Jika suatu negara menerapkan royalti, maka tarif royalti tersebut harus dipertimbangkan apakah mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap investasi, baik investasi luar negeri maupun investasi dalam negeri. Bagi investor luar negeri yang memiliki kemungkinan untuk berinvestasi di banyak negara, maka tarif royalti haruslah kompetitif secara internasional. Sementara bagi investor dalam negeri yang menjual produknya ke dalam negeri, perbandingan internasional tidaklah terlalu berguna. Sebagaimana Otto (2000) mengatakan :

“When setting royalty rates for minerals that are apt to be developed mainly by foreign investors and given the global possibilities of those investors to invest elsewhere, to be competitive these minerals must be taxed at an internationally competitive rate. For minerals that will be mined by mainly local entrepreneurs and where the product will be marketed locally, international comparisons are less useful.”

b. PPN

Negara yang menerapkan PPN (VAT) biasanya mengenaikannya kepada seluruh pembelian baik barang modal maupun jasa. Agar dapat berkompetisi secara global maka hampir semua negara pengekspor mineral memilih untuk meniadakan pajak pada ekspor mineral. Cara untuk meniadakan pajak ini bervariasi dan melibatkan administrasi perpajakan yang kompleks. Cara paling sederhana untuk meniadakan pajak ini adalah dengan mengecualikan produk tersebut. (Otto, 2000).

PPN yang dikenakan pada peralatan impor dan jasa dapat membebani proyek yang padat modal. Hampir seluruh negara menghilangkan PPN atas impor barang melalui skema pengecualian (*exemption*), pemotongan tarif (*rebates*), kredit pajak, pembayaran kembali (*refund*), penangguhan, atau penundaan (*deferrals*). Untuk ekspor mereka mengecualikan pengenaan PPN atau mengenakan tarif 0%. (Otto, 2000).

2.1.14 Diskriminasi Perpajakan

Diskriminasi perpajakan memainkan peranan yang penting dalam kebijakan perpajakan. Diskriminasi perpajakan dalam usaha pertambangan adalah perlakuan perpajakan yang berbeda antara satu kelompok pertambangan dengan kelompok lainnya.

Suatu konsep dimana seluruh pertambangan dikenakan pajak dengan cara yang sama, tidak berlaku di hampir seluruh negara. Beberapa negara, contohnya dalam hal ini adalah *Greenland* tidak melakukan diskriminasi, sementara hampir seluruh negara melakukannya. Banyak bentuk diskriminasi namun semuanya berhubungan dengan tiga konsep, yaitu tipe mineral yang ditambang, skala operasi dan kebangsaan penambang. Untuk tipe mineral yang ditambang, pemerintah akan mengenakan pajak atau royalti yang lebih tinggi terhadap satu bahan galian dibandingkan bahan galian lainnya karena bahan galian tersebut menghasilkan laba yang lebih tinggi, atau mengenakan pajak yang lebih rendah karena ditujukan untuk pasar internasional.

Diskriminasi dari skala operasi, maka pemerintah akan mengenakan pajak yang lebih tinggi untuk pertambangan yang skala operasinya lebih besar. Terakhir diskriminasi dari segi kebangsaan berarti bahwa perbedaan tarif pajak berdasarkan kebangsaan, misalnya perusahaan nasional dengan internasional dan perusahaan yang tergabung dalam blok perdagangan yang berbeda diperlakukan berbeda, biasanya dengan tarif pajak yang lebih tinggi. (Otto, 2000).

2.1.15 Penelitian Sebelumnya

Penelitian dari Zainal (2002) berdasarkan pengamatan dan wawancara dengan otoritas perpajakan diperoleh informasi bahwa sebenarnya ketentuan yang mengatur mengenai PPN atas batubara ini adalah untuk mengurangi restitusi PPN atas hasil pertambangan batubara oleh para Kontraktor PKP2B khususnya PKP2B Generasi I selaku produsen batubara yang menguasai sekitar 70% pangsa pasar batubara di Indonesia. Dengan berubahnya status batubara menjadi Barang Tidak Kena Pajak (BTKP) maka Wajib Pajak pertambangan batubara tidak dapat merestitusi Pajak Masukan atas Pajak Keluaran. Hal ini juga bertujuan untuk meningkatkan tujuan tambahan penerimaan pajak sebesar Rp 250 milyar hingga Rp 300 milyar per tahun sehingga mencapai target yang akan dicapainya walaupun menimbulkan ketidakseimbangan antara pihak Wajib Pajak pertambangan batubara dengan otoritas perpajakan sendiri. Selain itu menurut otoritas perpajakan, konsepsi nilai tambah (*added value*) atas bahan mentah tambang batubara belum memenuhi hingga batubara tersebut siap untuk dikonsumsi, yaitu dalam bentuk briket batubara karena hal ini sesuai dengan

konsepsi PPN sebagai pajak konsumsi yaitu pajak yang dikenakan pada saat barang atau jasa dikonsumsi.

Penelitian dari Sahputra (2006) yang salah satu hasil penelitiannya melakukan tinjauan atas penerapan PPN pada Kontraktor CCA/CCW/PKP2B Generasi I. Sesuai Pasal 11 ayat (2) butir (iv dan vii) *Coal Co-operation Agreement*, kontraktor harus mengenakan Pajak Penjualan atas penyerahan barang dan atau jasa dan membayar Pajak Penjualan atas pembelian barang dan penggunaan jasa. Pajak Penjualan yang digunakan juga mengikuti *prevailing laws and regulations*.

Pada periode generasi I ini, undang-undang yang dipakai untuk Pajak Penjualan adalah Ordonansi Pajak Penjualan No. 19 Tahun 1951. Menurut sistem Pajak Penjualan ini pajak hanya dikenakan pada tingkat pabrika dan beberapa jenis jasa tertentu saja, dengan tarif yang cukup beragam, 0%, 1%, 2,5%, 5%, 10%, dan 20%. Dalam CCA dikenakan tarif 5%. Pajak Penjualan yang telah dibayar kontraktor akan menjadi unsur harga pokok, sedangkan pada waktu kontraktor menjual barang kena pajaknya, unsur pajak penjualan tadi juga akan menjadi unsur harga jual, sehingga akan terdapat pajak penjualan di atas pajak penjualan.

Seiring dengan perubahan dan perkembangan yang terjadi, maka pemerintah telah mengeluarkan kebijakan baru yang mengganti sistem Pajak Penjualan menjadi PPN. Jika dikaitkan dengan implementasinya, maka undang-undang yang dipakai semula adalah Ordonansi Pajak Penjualan No. 19 tahun 1951, maka setelah pergantian haruslah dipakai UU PPN, dalam hal ini Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Jika untuk industri lain yang ketentuan peraturan perundang-undangannya tidak *lex specialis*, maka ketentuannya haruslah mengikuti dan tunduk pada Undang-undang nomor 8 tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Namun tidak demikian halnya dengan kontraktor Generasi I. Seperti disebutkan dalam pasal 11 CCA, bahwa kontraktor harus mengenakan Pajak Penjualan dan sesuai dengan perubahannya dari waktu ke waktu, maka penerapan PPN ini tidak dapat diikuti oleh kontraktor Generasi I. Hal ini disebabkan karena yang berubah adalah sistem pemungutannya, bukan peraturannya, sehingga kontraktor tetap harus memakai Ordonansi Pajak Penjualan No. 19 tahun 1951 tersebut. Dalam prakteknya baik perumus kebijakan, yang menjalankan kebijakan dan obyek kebijakan sudah menerapkan ini sesuai dengan yang berlaku.

Putra (2002) dalam PPN Telaah Teoritis UU Nomor 2000 mengatakan perusahaan pertambangan dan pengeboran dalam melakukan kegiatannya umumnya melibatkan perusahaan-perusahaan lain yang menjadi kontraktor dan konsultan yang menangani proyek pertambangan dan pengeboran tersebut. Penyerahan jasa yang dilakukan kontraktor dan konsultan pertambangan dan pengeboran tersebut terutang PPN. Apabila barang hasil pertambangan tersebut tidak dikenakan pajak, maka penyerahan hasil produksi perusahaan pertambangan dan pengeboran tersebut menjadi tidak terutang pajak. Karena tidak ada penyerahan yang terutang pajak, maka perusahaan tersebut tidak dapat mengkreditkan pajak masukan dari penyerahan jasa kontraktor dan konsultannya.

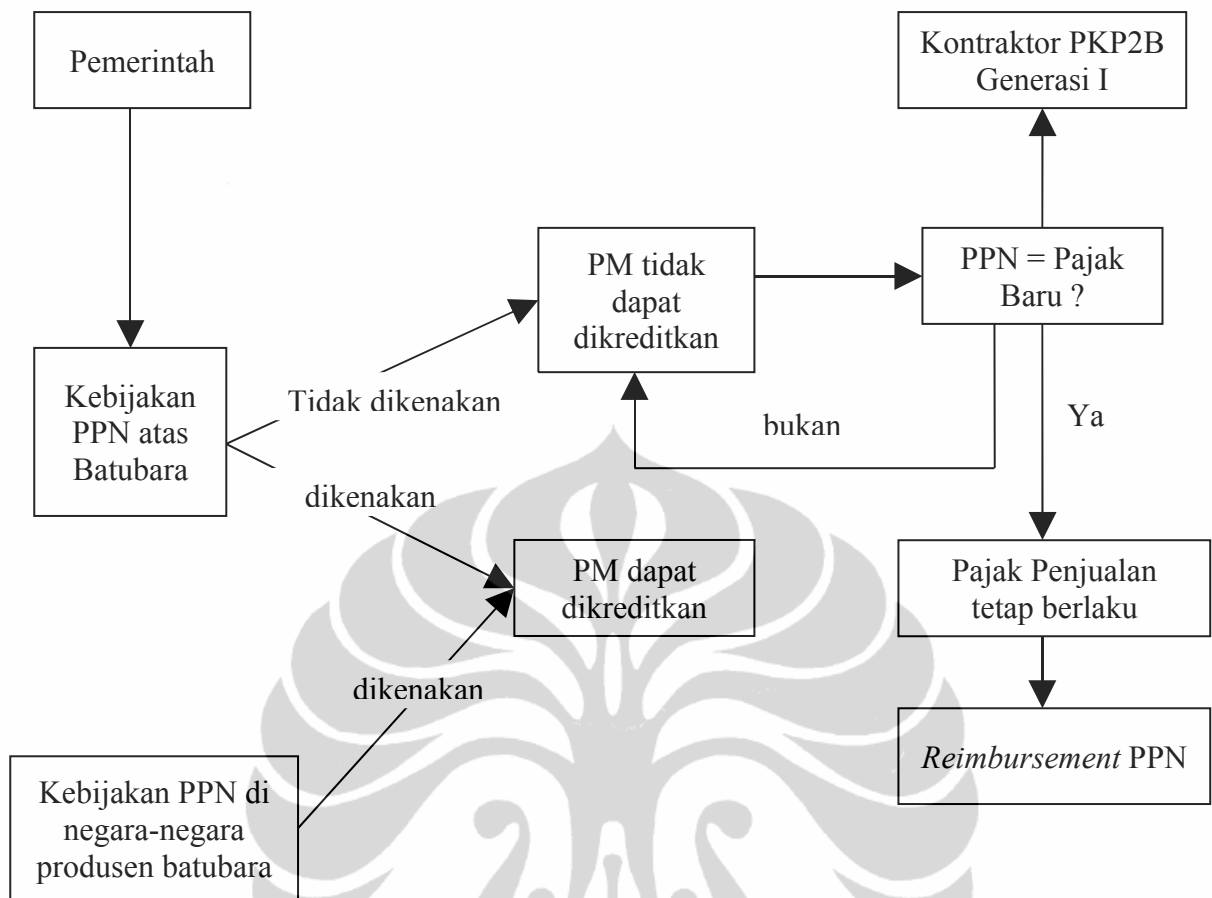
Barang hasil pertambangan tersebut sesungguhnya memiliki nilai tambah, karena setelah barang tersebut diambil langsung dari sumbernya, barang hasil pertambangan tersebut menjadi mempunyai nilai ekonomis. Apabila barang hasil pertambangan yang masih berwujud mentah tersebut diolah menjadi barang jadi yang siap digunakan dan atas penyerahannya menjadi terutang pajak, maka pembebasan pengenaan PPN tersebut sifatnya hanya sementara, yaitu hanya pada saat barang hasil tambang tersebut masih mentah. Pada saat barang tersebut telah jadi, maka nilai tambah atau nilai ekonomis yang telah dimiliki pada saat barang tersebut masih mentah juga ikut terkena PPN.

Ditinjau dari sistem PPN, pembebasan pengenaan pajak atas barang hasil pertambangan tersebut dapat menyebabkan efek *cascading* atas produk hasil pertambangan tersebut. Pembebasan pengenaan pajak tersebut juga dapat menyebabkan efek *recouping* pada produk turunan dari bahan mentah hasil pertambangan tersebut.

Pembebasan pengenaan pajak atas bahan mentah hasil tambang dan pengeboran tidak dapat dikatakan menyimpang dari konsep teoritis pengenaan PPN, karena bahan mentah tersebut belum sampai pada tahap dikonsumsi. PPN dengan sendirinya sesuai sistem akan dikenakan atas barang mentah hasil tambang dan pengeboran tersebut setelah diolah menjadi barang yang siap dikonsumsi, sehingga hal tersebut menjadi sejalan dengan konsep memajaki pengeluaran konsumsi.

2.2 Kerangka Pemikiran

Gambar 2.2 Kerangka Pemikiran



Gambar 2.2 menunjukkan kerangka pemikiran penulisan tesis. Kebijakan pemerintah untuk tidak mengenakan PPN atas batubara menyebabkan Pajak Masukan yang telah dibayar oleh kontraktor PKP2B generasi pertama tidak dapat dikreditkan. Kontraktor kemudian beranggapan bahwa pemerintah memberlakukan pajak baru di mana PPN tidak disebutkan dalam kontrak. Apabila PPN dinyatakan sebagai pajak baru, maka pemerintah berkewajiban untuk mengganti PPN yang telah dibayar oleh kontraktor atas perolehan barang dan jasa (*reimbursement*). Namun di sisi lain kontraktor memiliki kewajiban untuk memungut pajak penjualan seperti yang tersebut dalam kontrak. Bila PPN bukan merupakan pajak baru, maka kontraktor tetap tidak dapat mengkreditkan PPN, karena batubara sebelum diproses menjadi briket batubara telah ditetapkan oleh pemerintah sebagai bukan BKP.

Apabila negara-negara produsen batubara terbesar mengenakan PPN atas produk batubara, maka PPN yang telah dibayar atas perolehan barang dan jasa dapat dikreditkan. Keuntungan bagi para pengusaha di negara-negara tersebut adalah mereka tidak terkena dampak pengenaan pajak berganda (*Cascading effect*).