

# KONSEP DAN STUDI KOMPARASI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI



Darussalam, Danny Septriadi, dan Khisi Armaya Dhora

# KONSEP DAN STUDI KOMPARASI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI



Sets the Standards and Beyond

Darussalam, Danny Septriadi, dan Khisi Armaya Dhora

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Darussalam, Danny Septriadi, dan Khisi Armaya Dhora

ISBN: 978-602-97854-3-2

Koordinator Penerbitan

dan Produksi : Darussalam

Tata Letak : Khisi Armaya Dhora

Desain Cover : Gallantino Farman dan Archie Teapriangga

### Hak Cipta © 2018 Penerbit DDTC

#### (PT Dimensi Internasional Tax)

Menara DDTC

Jl. Raya Boulevard Barat Blok XC 5-6 No B, Kelapa Gading Barat

Kelapa Gading, Jakarta Utara, DKI Jakarta, 14240 - Indonesia

Telp. : +62 21 2938 2700

Fax : +62 21 2938 2699

Website : <http://www.ddtc.co.id>

Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Darussalam, Danny Septriadi, dan Khisi Armaya Dhora

DDTC (PT Dimensi Internasional Tax), Jakarta, 2018

1 jil., 17,6 x 25 cm, viii+412 halaman

Cetakan:

1. Jakarta, September 2018

Hak cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, baik secara elektronik maupun mekanik, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan menggunakan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penerbit.

#### UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2014 TENTANG HAK CIPTA

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama **3 (tiga) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)**.
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama **4 (empat) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah)**.
3. Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama **10 (sepuluh) tahun** dan/atau pidana denda paling banyak **Rp4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah)**.

# KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Tuhan Yang Maha Esa kami panjatkan atas segala rahmat dan ridho-Nya buku yang berjudul “Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai” akhirnya diterbitkan. Kehadiran buku yang terdiri dari sepuluh bab ini bertujuan untuk memberikan pemahaman secara utuh dan menyeluruh mengenai konsep dasar Pajak Pertambahan Nilai (PPN) serta penerapannya di beberapa negara.

Saat ini, hanya terdapat sedikit negara di dunia yang tidak menerapkan PPN. Fakta ini sebagaimana dinyatakan oleh Richard M. Bird dan Pierre-Pascal Gendron dalam bukunya *The VAT in Developing and Transitional Countries* bahwa: “Value-added Tax now dominates tax systems around the world.” Bahkan dapat dikatakan bahwa PPN telah menjadi alat fiskal yang penting bagi hampir semua negara di dunia. Kelebihan-kelebihan yang dimiliki oleh PPN dinilai menjadi salah satu alasan mengapa PPN dipilih sebagai instrumen penerimaan di berbagai negara.

Sayangnya, kepopuleran PPN ternyata tidak diimbangi dengan pemahaman yang signifikan mengenai konsep atas PPN itu sendiri. Umumnya, pengetahuan masyarakat atas PPN hanya sebatas istilah dan teknis penerapan, tanpa disertai dengan landasan konseptual yang menjadi roh dari terciptanya berbagai kebijakan PPN. Padahal, untuk dapat menerapkan PPN sesuai dengan tujuannya, penguasaan atas konsep PPN sangatlah dibutuhkan.

Menyadari kelangkaan literatur PPN di Indonesia yang mampu menyajikan perpaduan antara teori dan konsep secara memadai sekaligus memberikan gambaran penerapan PPN secara komprehensif, buku ini hadir sebagai solusinya. Dengan bersumber dari kajian ilmiah dan sumber referensi terpercaya serta latar belakang penulis yang pernah mengikuti kuliah dan kursus PPN di mancanegara, buku ini dapat menjadi pijakan kita dalam memahami konsep dasar PPN secara utuh. Diulas dengan bahasa yang sederhana, buku ini juga membahas konsep dasar PPN dalam transaksi lintas batas dengan berdasarkan pada *International VAT/GST Guidelines 2017* yang diterbitkan oleh OECD.

Selain membahas secara konsep, buku ini juga mengulas perbandingan kebijakan PPN dengan negara lain dan pembahasan mengenai isu-isu PPN yang bersifat spesifik. Dengan ini, diharapkan pembaca bisa dengan mudah memahami masalah-masalah PPN terkini di Indonesia serta alternatif-alternatif penyelesaiannya dengan tepat.

Terima kasih penulis sampaikan kepada semua pihak yang telah mendukung penerbitan buku ini. Ucapan terima kasih yang spesial disampaikan kepada keluarga tercinta penulis yang telah memberikan doa dan dukungan moril dalam proses penyusunan buku ini.

Akhirnya, dengan diterbitkannya buku ini, penulis berharap dapat memberikan kontribusi positif dalam membangun dan mengembangkan dunia perpajakan di tanah air. Saran dan kritik yang bersifat konstruktif dari para pembaca tentunya sangat kami harapkan.

Jakarta, September 2018

Darussalam, Danny Septriadi, dan Khisi Armaya Dhora

# DAFTAR ISI

<b>Kata Pengantar</b>	<b>iii</b>
<b>Daftar Isi</b>	<b>v</b>

## **Bagian I Konsep Dasar**

### **BAB 1 Konsep Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Sejarah dan Perkembangan PPN	1
B. Terminologi PPN	15
C. Konsep Dasar PPN	19
D. Kelebihan-Kelebihan PPN	29
E. Konsep PPN dalam Perdagangan Internasional	32
Referensi	43

### **BAB 2 Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Transaksi yang Dikenai PPN	47
B. Penyerahan Barang yang Dikenai PPN	49
C. Penyerahan Jasa yang Dikenai PPN	56
D. Impor dan Ekspor	59
E. Transaksi yang Tidak Dikenai PPN	64
F. Ruang Lingkup dalam Ketentuan PPN di Indonesia	65
G. Isu: PPN atas Pemberian Cuma-Cuma Berupa Sumbangan	92
Referensi	95

## **BAB 3**

### **Lingkup Teritorial Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Konsep Umum	99
B. Lingkup Teritorial dalam Ketentuan PPN di Indonesia	104
C. Ketentuan Khusus Terkait Penyerahan BKP dan/atau JKP yang Dilakukan di Dalam Daerah Pabean Indonesia	109
D. Isu: Lingkup Teritorial untuk Ekspor JKP	112
Referensi	115

## **BAB 4**

### **Pengusaha Kena Pajak**

---

A. Konsep PKP	117
B. Kualifikasi sebagai PKP	121
C. PKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia	124
D. Pengusaha Kecil	132
E. Kewajiban dan Hak PKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia	140
F. Kewajiban Melaporkan Usaha untuk Dikukuhkan sebagai PKP	141
Referensi	151

## **Bagian II**

### **Saat dan Tempat Terutang PPN**

## **BAB 5**

### **Saat Terutang Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Konsep Umum: Saat Penyerahan sebagai Dasar Penentu Saat Terutangnya PPN	155
B. Saat Penyerahan atas Barang	161
C. Saat Penyerahan atas Jasa	164
D. Saat Terutang PPN untuk Transaksi Lintas Batas ( <i>Cross Border Transaction</i> )	166
E. Saat Terutang dalam Ketentuan PPN di Indonesia	168
Referensi	185

## **BAB 6**

### **Tempat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Konsep Umum: Tempat Penyerahan sebagai Dasar Penentu Tempat Terutangnya PPN	189
B. Tempat Penyerahan Barang	192
C. Tempat Penyerahan Jasa	195
D. Tempat Terutangnya PPN dalam Transaksi Lintas Batas ( <i>Cross</i>	

<i>Border Transaction</i> )	200
E. Tempat Terutangnya PPN untuk Jasa Elektronik	224
F. Tempat Terutang dalam Ketentuan PPN di Indonesia	229
Referensi	240

### **Bagian III Penghitungan PPN**

#### **BAB 7**

##### **Dasar Pengenaan Pajak**

---

A. Definisi DPP PPN	245
B. DPP PPN atas Penyerahan Barang dan Jasa	251
C. DPP PPN atas Impor Barang	252
D. Ketentuan Khusus mengenai DPP PPN	255
E. DPP dalam Ketentuan PPN di Indonesia	257
F. Isu: PPN atas <i>Reimbursement</i>	282
Referensi	284

#### **BAB 8**

##### **Tarif Pajak Pertambahan Nilai**

---

A. Tarif dalam PPN	287
B. Tarif dalam Ketentuan PPN di Indonesia	300
C. Isu: Penerapan PPN Tarif 0% atas Ekspor Jasa	301
Referensi	310

### **Bagian IV Pengkreditan Pajak Masukan dan Restitusi PPN**

#### **BAB 9**

##### **Pengkreditan Pajak Masukan**

---

A. Ketentuan Umum	313
B. Syarat-Syarat Pengkreditan Pajak Masukan	315
C. Pajak Masukan Apa Saja yang Dapat Dikreditkan?	319
D. Pengkreditan Pajak Masukan dalam Ketentuan PPN di Indonesia	321
E. Isu: Pembayaran Kembali Pajak Masukan Bagi PKP yang Mengalami Gagal Produksi	355
Referensi	361

## **BAB 10**

### **Restitusi Pajak Pertambahan Nilai**

---

A.	Pendahuluan	363
B.	Prinsip dan Praktik Restitusi PPN	365
C.	Prosedur Restitusi PPN	368
D.	Tata Cara Restitusi dalam Ketentuan PPN di Indonesia	371
	Referensi	396

<b>Profil Penulis</b>	<b>399</b>
-----------------------	------------

<b>Index</b>	<b>405</b>
--------------	------------

## Konsep Pajak Pertambahan Nilai

### A. Sejarah dan Perkembangan PPN

---

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan bentuk **pemajakan atas konsumsi** barang dan jasa yang bersifat umum, yang dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi.<sup>1</sup> Selain itu, dari tata cara pemungutannya, PPN digolongkan sebagai **jenis pajak tidak langsung** karena pihak yang memikul beban PPN dan pihak yang bertanggung jawab untuk memungut serta menyetorkan PPN ke kas negara merupakan dua pihak yang berbeda. Pemikul beban PPN adalah konsumen akhir, sedangkan pihak yang bertanggung jawab untuk memungut dan menyetorkan PPN ke kas negara adalah penjual atau pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa.

Dalam perspektif sejarah, PPN merupakan inovasi fiskal dan jenis pajak yang relatif baru serta dianggap sebagai bentuk pemajakan yang modern.<sup>2</sup> Bahkan Sijbern Cnossen mengklaim bahwa pengenalan PPN secara universal merupakan peristiwa terpenting dalam evolusi pajak yang terjadi pada paruh terakhir di abad ke-20.<sup>3</sup>

Sebelum diterapkannya PPN, pengenaan pajak atas konsumsi sebagai jenis pajak tidak langsung hanya dilakukan terbatas pada produk-produk tertentu. Misalnya, pengenaan cukai atas alkohol dan tembakau. Selain cukai, dikenal juga jenis pajak tidak langsung lainnya, yaitu Pajak Penjualan dan Pajak Peredaran. Namun, distorsi yang diakibatkan oleh Pajak Penjualan dan Pajak

---

<sup>1</sup> Ben Terra, "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community", dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers), 5.

<sup>2</sup> Liam Ebrill, *et al.*, *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001), 4.

<sup>3</sup> Kathryn James, *The Rise of Value-Added Tax* (New York: Cambridge University Press, 2015), 5.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Peredaran karena adanya *cascading effect*<sup>4</sup> dari penerapan kedua jenis pajak tersebut serta ditambah dengan adanya tuntutan peningkatan penerimaan, memberikan dorongan bagi pemerintah untuk mencari alternatif bentuk pajak lainnya.<sup>5</sup>

Gagasan dasar mengenai PPN pertama kali muncul dari seorang pengusaha Jerman bernama Dr. Wilhelm von Siemens yang menyadari adanya masalah yang ditimbulkan dari penerapan Pajak Peredaran. Pada tahun 1920-an, melalui tulisannya, von Siemens kemudian mengembangkan gagasannya tersebut, yang ia namakan “perbaikan Pajak Peredaran” atau “penyempurnaan Pajak Peredaran”.<sup>6</sup>

Selain von Siemens, konsep awal dari PPN juga dicetuskan oleh Thomas S. Adams pada tahun 1921 di Amerika Serikat. Konsep yang dijelaskan oleh Adams pada saat itu adalah mengenai cara pengkreditan pajak masukan atas pajak keluaran sebagai upaya untuk menghindari terjadinya *cascading effect*. Konsep ini yang sekarang kita kenal dengan metode pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran (*invoice-credit method*).<sup>7</sup>

Gagasan serta konsep yang muncul di tahun 1920-an tersebut akhirnya membentuk kesimpulan bahwa pajak yang merupakan “perbaikan Pajak Peredaran” adalah pajak yang dikenakan pada setiap tahap produksi dan distribusi dari barang dan jasa saat terjadinya transaksi. Akan tetapi, walaupun dikenakan pada setiap tahap produksi dan distribusi, dengan adanya metode pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran maka pajak yang dipungut hanya atas pertambahan nilai yang timbul pada setiap tahapan tersebut.<sup>8</sup> Gagasan dan konsep inilah yang menjadi awal lahirnya PPN.

PPN pertama kali diterapkan di Prancis pada tahun 1948 dalam bentuk pengenaan pajak di tahap pabrikan. Pada tahun 1954, Prancis kemudian

---

<sup>4</sup> Merupakan suatu kondisi di mana pajak menjadi bagian dari harga barang atau jasa yang diserahkan sehingga pajak tersebut terkandung dalam harga jual yang digunakan sebagai basis untuk menghitung besarnya pajak pada tingkat berikutnya dan menyebabkan terjadinya efek yang disebut *cascading effect*. Penjelasan lebih lanjut mengenai apa itu *cascading effect* dapat dilihat pada Bab 7 tentang Dasar Pengenaan Pajak Pajak.

<sup>5</sup> Liam Ebrill, *et al.*, 4.

<sup>6</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press: 2007), 4.

<sup>7</sup> Liam Ebrill, *et al.*, 4.

<sup>8</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 4.

mengubah pengenaan PPN yang semula hanya di tahap pabrikan menjadi pengenaan pajak di seluruh tahapan produksi dan distribusi.<sup>9</sup>

Banyak negara Eropa memberlakukan PPN pada tahun 1960-an dan 1970-an. Sementara itu, negara berkembang menerapkan PPN pada tahun 1980-an dan sesudahnya.<sup>10</sup>

Pada praktiknya, sebagian besar negara menerapkan PPN sebagai pengganti Pajak Penjualan yang sebelumnya diterapkan sebagai bentuk pajak atas konsumsi. Negara-negara Eropa, misalnya, telah banyak menggunakan PPN untuk mengurangi atau menghilangkan penerapan Pajak Penjualan.<sup>11</sup>

Dalam kurun waktu kurang dari setengah abad, PPN telah menjadi salah satu instrumen penerimaan yang paling dominan di berbagai negara.<sup>12</sup> PPN juga dianggap sebagai jenis pajak yang perkembangannya sangat pesat dibandingkan dengan jenis pajak lainnya di seluruh dunia.<sup>13</sup>

Menurut *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), sampai dengan 1 Januari 2016, terdapat 167 negara di dunia yang telah menerapkan PPN sebagai bentuk pajak atas konsumsi.<sup>14</sup> Tabel 1.1 di halaman berikut memperlihatkan pesatnya perkembangan penerapan PPN di dunia, terutama di negara-negara berkembang yang terjadi dalam dua dekade terakhir abad ke-20.

Banyaknya negara yang menerapkan PPN menandakan bahwa PPN memiliki beberapa kelebihan dibandingkan dengan jenis pajak lainnya. Salah satunya, PPN dianggap sebagai pajak yang memberikan kontribusi tinggi terhadap penerimaan di suatu negara. Bahkan Sanders menyebutkan bahwa PPN merupakan sumber penerimaan utama di lebih dari 160 negara dan menyumbang sekitar 20% dari penerimaan pajak di seluruh dunia.<sup>15</sup> Sementara itu, menurut Kogels dan Hilten terdapat 35 negara anggota OECD

---

<sup>9</sup> Laura Mattes, "VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016): 175.

<sup>10</sup> Pada tahun 1965, tercatat terdapat 10 negara di dunia yang menerapkan PPN sebagai bentuk pajak konsumsi. Lihat Han Kogels dan Mariken van Hilten, "Never a Dull Moment," *International VAT Monitor* (Maret/April 2017): 121.

<sup>11</sup> Sijbren Cnossen, "Global Trends and Issues in Value Added Taxation," *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, No. 3, 1998.

<sup>12</sup> Kathryn James, *Op.Cit.*, 1.

<sup>13</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 1.

<sup>14</sup> OECD, *Annex A Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST Excises Rates Trends and Policy Issues*, Internet, dapat diakses melalui: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2016\\_ctt-2016-en#.WaTCs5MjF-U](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#.WaTCs5MjF-U).

<sup>15</sup> Jan Sanders, "Recent VAT Implementations and the Rule of Law," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2018): 23.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

yang mengandalkan PPN sebagai sumber penerimaan negara.<sup>16</sup> Gambar 1.1 di halaman berikut menunjukkan kontribusi PPN terhadap total penerimaan di berbagai negara dari tahun 2011 sampai dengan tahun 2015.

**Tabel 1.1: Penerapan PPN menurut Wilayah per 2013**

	Sub-Sahara Afrika	Asia Pasifik	Uni Eropa (EU)*	Europa Tengah dan negara bekas Uni Soviet	Afrika Utara dan Timur Tengah	Amerika	Pulau-Pulau Kecil (populasi < 1 juta)**
Negara dengan PPN (Total)	39 (dari total 44 negara)	19 (dari total 25 negara)	21 (dari total 23 negara)	28 (dari total 28 negara)	9 (dari total 21 negara)	25 (dari total 26 negara)	14 (dari total 24 negara)
2006-2013	6	1	0	1	2	2	9
1996-2005	18	7	0	6	1	1	3
1986-1995	13	9	9	21	4	6	2
1976-1985	1	2	0	0	2	6	0
1966-1975	0	0	11	0	0	10	0
Sebelum 1965	1	0	1	0	0	0	0

\*EU termasuk: Austria, Belgia, Denmark, Finlandia, Prancis, Jerman, Yunani, Irlandia, Itali, Luksembourg, Belanda, Portugal, Spanyol, Swedia, dan UK.

\*\* Termasuk negara Tuvalu, tetapi tidak termasuk Republik Cyprus dan Malta yang telah bergabung dalam EU serta Islandia dan San Marino.

Sumber: Kathryn James, *The Rise of Value-Added Tax* (Cambridge: Cambridge University Press, 2015), 4.

Tidak mengherankan apabila penerapan PPN dipilih sebagai upaya diversifikasi penerimaan negara-negara teluk (*Gulf Cooperation Council/GCC*) yang tengah merasakan tekanan keuangan akibat anjloknya harga minyak di pertengahan 2014.<sup>17</sup> Dengan ditandatanganinya *The GCC VAT Framework Agreement*, mulai 1 Januari 2018 negara-negara GCC yang terdiri dari Arab Saudi, Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, dan Uni Emirat Arab (UEA) sepakat untuk menerapkan PPN dengan tarif 5%.<sup>18</sup> Penerapan PPN di negara-negara GCC akan dikenakan hanya pada komoditas-komoditas tertentu. Misalnya, Arab Saudi yang hanya akan menerapkan PPN pada produk tembakau dan minuman ringan.

Penerapan PPN dinilai dapat menjadi salah satu cara guna menggenjot penerimaan negara dari sektor pajak. Terutama untuk memperkuat kerangka fiskal dalam jangka menengah. Contohnya, Pemerintah UEA memperkirakan

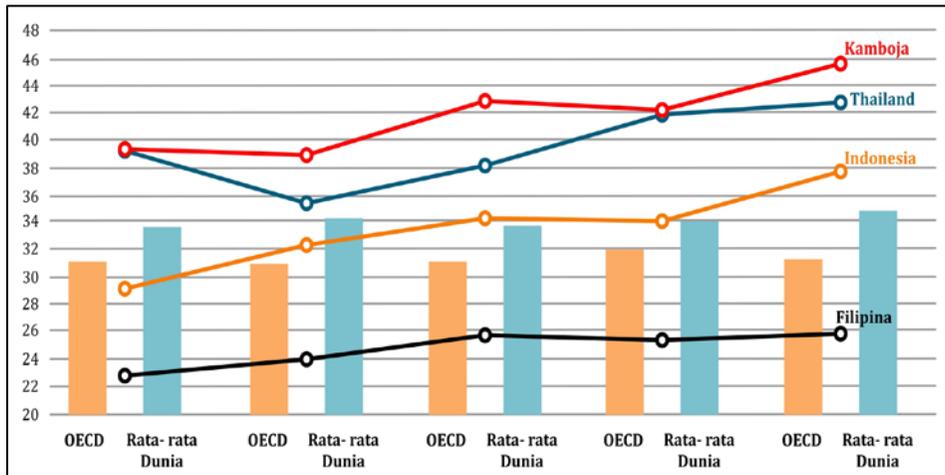
<sup>16</sup> Han Kogels dan Mariken van Hilten, *Op.Cit.*

<sup>17</sup> Howard R. Hull dan Roberto Scalia, "GCC VAT - International Services," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018): 99.

<sup>18</sup> Robert F. van Brederode dan Markus Susilo, "The VAT in the Arab Countries of the Gulf Cooperation Council," *International VAT Monitor* (November 2017).

penerapan PPN dapat menambah penerimaan negaranya hingga sebesar AED 12 miliar (Rp43,5 triliun).

**Gambar 1.1: Kontribusi PPN terhadap Total Penerimaan di Berbagai Negara**



Sumber: World Bank, Internet, dapat diakses melalui  
<https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.GSRV.RV.ZS>.

Selain negara GCC, beberapa negara di kawasan Timur Tengah dan sekitarnya ternyata telah lebih dulu menerapkan PPN sebagai salah satu instrumen penerimaan. Berikut adalah daftar dari negara-negara tersebut:

**Tabel 1.2: Daftar Negara di Kawasan Timur Tengah dan Sekitarnya yang Telah Menerapkan PPN**

Negara	Tahun Penerapan	Tarif PPN	Produktivitas Pendapatan (%)*
Maroko	1986	20%	0,28
Tunisia	1988	18%	0,39
Pakistan	1990	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 17% untuk barang</li> <li>▪ 14% - 16% untuk jasa</li> </ul>	0,31
Mesir	1991	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 13% sampai 30 Juni 2017</li> <li>▪ 14% mulai 1 Juli 2017</li> </ul>	0,27
Yordania	1994	16%	0,25
Mauritania	1995	14%	0,25
Sudan	2000	10%	0,12
Lebanon	2002	10%	0,38

\*Keterangan: Nilai secara rata-rata. Produktivitas pendapatan ini menunjukkan bahwa, misalnya Tunisia, ketika PDB-nya meningkat sebesar 1%, maka penerimaan PPN di negara tersebut akan bertambah sebesar 0,39%.

Sumber: diolah oleh Penulis.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Tren penerapan PPN yang meningkat juga ditunjukkan dengan adanya kecenderungan negara-negara yang didominasi oleh populasi usia lanjut (*ageing population*) yang mengandalkan PPN sebagai solusi untuk meningkatkan penerimaan negaranya, salah satunya adalah Jepang. Di Jepang, lebih dari seperempat penduduknya berusia di atas 65 tahun. Selain itu, jumlah populasi di Jepang juga mengalami penurunan, terutama untuk jumlah populasi pekerja.<sup>19</sup>

Angka sensus di Jepang menunjukkan bahwa jumlah penduduk menyusut hampir satu juta dalam lima tahun terakhir. Sementara itu, populasi pekerja (20-64 tahun) yang membayar sebagian besar pajak dan iuran jaminan sosial juga semakin menurun. Bahkan diperkirakan rasio populasi usia lanjut terhadap populasi pekerja diperkirakan hampir satu banding satu pada tahun 2050. Rasio ini tentunya berdampak pada penerimaan negara yang berasal dari Pajak Penghasilan (PPH) karena rendahnya jumlah populasi produktif yang membayar pajak tersebut.<sup>20</sup>

Atas masalah ini, salah satu solusinya adalah dengan memaksimalkan penerimaan negara dari PPN. Di Jepang, PPN dikenal dengan istilah *Japan Consumption Tax* (JCT), yaitu pajak yang dikenakan atas penyerahan dalam negeri dan impor barang. JCT menjadi jenis pajak yang penerapannya terus berkembang. Perkembangan ini dibuktikan dengan diperluasnya cakupan penerapan JCT hingga ke transaksi lainnya, yaitu transaksi lintas batas. Sejak Oktober 2015, Pemerintah Jepang memutuskan untuk menerapkan JCT atas penyerahan jasa elektronik yang terjadi secara lintas batas.<sup>21</sup>

Selain itu, sebagai upaya memaksimalkan penerimaan negara dari JCT, Pemerintah Jepang berencana untuk menaikkan tarif JCT yang berlaku di negara tersebut. Sejak tahun 2014 hingga saat buku ini di tulis (Agustus 2018), tarif JCT yang berlaku di Jepang adalah 8%. Namun, mulai 1 Oktober 2019, tarif JCT di negara tersebut akan meningkat menjadi 10%.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Arjan Endhoven, "The Silver Lining: The impact of an ageing population on the global property market," *BDO Global*, Internet, dapat diakses melalui: <https://www.bdo.global/en-gb/blogs/real-estate-construction-blog/november-2016/the-silver-lining-the-impact-of-an-ageing-populat>.

<sup>20</sup> Hiroshi Yoshikawa, "Japan's ageing population and public deficits," *EastAsia Forum*, Internet, dapat diakses melalui: <http://www.eastasiaforum.org/2012/06/21/japans-ageing-population-and-public-deficits/>.

<sup>21</sup> Yuki Nishida, "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 221.

<sup>22</sup> PwC, "Japan: Corporate-Other Taxes," Internet, dapat diakses melalui: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Corporate-Other-taxes>.

### **A.1. Sejarah dan Perkembangan PPN di Indonesia**

Saat ini, PPN merupakan bentuk pemajakan atas konsumsi yang diberlakukan di Indonesia. Sebelum diterapkannya PPN, bentuk pemajakan atas konsumsi di Indonesia telah mengalami beberapa perubahan. Secara kronologis, sejarah dan perkembangan pemungutan PPN di Indonesia dapat dijelaskan sebagai berikut

#### **(i) Periode Pajak Pembangunan I (PPb I)**

Perkembangan pemungutan pajak atas konsumsi di Indonesia dapat dikatakan dimulai dengan berlakunya Pajak Pembangunan I (PPb I).<sup>23</sup> PPb I merupakan salah satu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 tentang Pemungutan Pajak Pembangunan di Rumah Makan dan Rumah Penginapan (UU PPb I Tahun 1947). Pajak ini mulai dipungut secara resmi pada 1 Juni 1947 atas semua pembayaran di rumah makan dan rumah penginapan sebesar 10% dari jumlah pembayaran. Pembayaran disini dimaksudkan sebagai pembayaran atas pembelian makanan dan minuman atau sewa kamar, termasuk pula semua tambahan seperti pegawai, listrik, air, dan lain-lain. Rumah makan yang biasanya dikunjungi oleh orang-orang yang tergolong penduduk yang tidak mampu dibebaskan dari pembayaran PPb I ini.<sup>24</sup>

PPb I menganut *self assesment system*. Sistem *self assesment* itu sendiri menganjurkan wajib pajak agar dapat menghitung pajak, memungut, menyetor, melunasi, dan melaporkan pajaknya sendiri berdasarkan kesadaran dari wajib pajak. Sistem *self assesment* ini diwujudkan dalam bentuk *contante storting system* (sistem setor tunai).

Dengan berkembangnya keadaan Indonesia pasca kemerdekaan, UU PPb I juga mengalami perubahan sesuai dengan kebutuhan masa itu. Perkembangan ini dibuktikan dengan adanya perubahan dan penambahan atas UU PPb I Tahun 1947 melalui Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1948 tentang Mengadakan Perubahan dan Tambahan dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 dari Hal Pajak Pembangunan I (UU PPb I Tahun 1948). Dalam bagian "Menimbang" disebutkan bahwa diubahnya UU PPb I Tahun 1947 dikarenakan adanya kesulitan-kesulitan yang timbul dalam menjalankan UU PPb I Tahun 1947 dan ditambah

---

<sup>23</sup> Slamet Soelarno, *Pajak Pembangunan I* (Bogor: PT Saung Indah), 18.

<sup>24</sup> Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 tentang Pemungutan Pajak Pembangunan di Rumah Makan dan Rumah Penginapan.

dengan belum adanya pasal-pasal mengenai penagihan pajak dengan paksa.<sup>25</sup>

Kemudian, dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 1956 tentang Perimbangan Keuangan Negara dengan Daerah-Daerah, yang Berhak Mengurus Rumah Tangganya Sendiri, PPb I yang semula merupakan pajak negara dinyatakan sebagai pajak daerah.<sup>26</sup> Berubahnya PPb I dari pajak negara menjadi pajak daerah merupakan implementasi dari pelaksanaan otonomi seluas-luasnya di daerah-daerah untuk mengurus keuangannya sendiri.

Selanjutnya, UU PPb I dipungut sendiri oleh daerah apabila daerah telah siap untuk memungutnya. Oleh karena setiap daerah mempunyai peraturan daerahnya sendiri maka dalam pelaksanaan pemungutan PPb I sebagai pajak daerah dapat berbeda-beda. Misalnya, di Jakarta, PPb I dipungut dengan tarif 5% dan sasaran yang pada mulanya hanyalah rumah makan berkembang ke rumah penginapan dan jasa katering. Demikian pula wajib pajaknya ditentukan berdasarkan kriteria tertentu.<sup>27</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa PPb I merupakan jenis pajak atas konsumsi barang dan jasa yang bersifat terbatas karena hanya dikenakan atas penyerahan barang-barang makanan dan minuman di rumah makan, *cafeteria*, kedai kopi (*coffee shop*) atau terbatas pada jasa yang diberikan pada rumah penginapan, seperti sewa kamar pada hotel, losmen, dan rumah penginapan lainnya, tidak termasuk rumah pemondokan. Jadi, tidak semua konsumsi barang dan jasa menjadi objek PPb I. Namun, meskipun bersifat terbatas, PPb I tetap dapat dianggap sebagai awal perkembangan pajak atas konsumsi di Indonesia, yang merupakan pendahulu dari PPN.

## **(ii) Periode Pajak Peredaran 1950 (PPE 1950)**

Selain PPb I, bentuk pajak atas konsumsi yang pernah berlaku di Indonesia adalah Pajak Peredaran. Dalam bahasa Belanda, Pajak

---

<sup>25</sup> Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1948 tentang Mengadakan Perubahan dan Tambahan dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 dari Hal Pajak Pembangunan I.

<sup>26</sup> Pasal 3 ayat (1) huruf 'h' Undang-Undang Undang-Undang Nomor 32 Tahun 1956 tentang Perimbangan Keuangan Negara dengan Daerah-Daerah, yang Berhak Mengurus Rumah Tangganya Sendiri.

<sup>27</sup> Di DKI Jakarta, UU PPb I telah disesuaikan dengan perkembangan daerah dan dipungut berlandaskan pada peraturan daerah. Semula peraturan yang melandasinya adalah Peraturan Daerah Nomor 4 Tahun 1962. Kemudian, di tetapkan kembali melalui Peraturan Daerah Nomor 9 Tahun 1977.

Peredaran (PPe) disebut dengan *omzetblasting*. Sementara itu, dalam bahasa Inggris pajak ini disebut dengan *turnover tax*.

Di Indonesia, PPe merupakan awal pungutan pajak atas pemakaian barang umum dan merupakan pelengkap dari PPb I yang pernah berlaku sebelumnya. Dasar hukum pemungutan PPe di Indonesia adalah Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 tentang Pajak Peredaran (UU PPe) yang ditetapkan pada tanggal 13 Februari 1950 dan diumumkan pada tanggal 18 Maret 1950. Oleh karena itu, pajak ini dikenal dengan sebutan PPe 1950.

PPe merupakan pajak pemakaian yang meliputi hampir semua barang-barang yang dipakai atau terpakai habis di Indonesia. Oleh karena itu, yang dikenakan pajak adalah penyerahan barang-barang yang ada di peredaran bebas. Besarnya tarif PPe yang dikenakan adalah sebesar 2% (dua persen) atas setiap penyerahan barang. Sementara itu, yang dijadikan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) adalah harga barang.<sup>28</sup> Di samping dikenakan atas barang, PPe juga dikenakan atas jasa, yaitu semua perbuatan selain penyerahan barang bergerak dan barang tetap, yang dilakukan dengan penggantian. Penggantian di sini dimaksudkan sebagai nilai berupa uang yang harus dilunasi kepada orang yang melakukan pemberian jasa.<sup>29</sup>

PPe mengenal dua macam cara mengenakan pajak. Cara yang pertama adalah pemungutan sekaligus sehingga PPe hanya dikenakan sekali saja atas hasil akhir. Pemungutan ini dapat dilakukan pada awal lajur produksi, yaitu pada waktu penyerahan oleh produsen atau pabrikan maupun pada salah satu mata rantai berikutnya.<sup>30</sup>

Sementara itu, cara kedua adalah dipungut pajak tiap kali terdapat pemindahan barang-barang bersangkutan ke tingkat berikutnya. Sistem pemungutan ini dikenal dengan sistem pemungutan bertingkat atau berkali-kali pada seluruh tingkat peredaran barang di lajur produksi dan distribusi. Pada setiap penyerahan barang tersebut, tidak dilakukan penyesuaian atau pengurangan apapun. Oleh karena dikenakan secara berkali-kali tersebut dan dengan tidak adanya pengurangan apa pun pada setiap lajur, menyebabkan penambahan pada kalkulasi harga pokok barang. Hal ini menjadikan beban pajak berlipat ganda, melebihi tarif

---

<sup>28</sup> Rochmat Soemitro, *Pajak Pertambahan Nilai* (Bandung: PT Eresco, 1990), 11.

<sup>29</sup> Bagian Umum dari Penjelasan Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 tentang Pajak Peredaran.

<sup>30</sup> *Ibid.*

yang sebenarnya berlaku untuk peredaran barang-barang tersebut, yang pada akhirnya harus dipikul oleh konsumen.<sup>31</sup>

Atas dasar alasan tersebut, para usahawan dan parlemen pada waktu itu menyatakan keberatan atas penerapan PPe yang dianggap menimbulkan distorsi atau penyimpangan ekonomi yang serius serta tidak menunjang keadilan. Oleh karena itu, pada tanggal 1 Oktober 1951, UU PPe ditarik dan dinyatakan berakhir setelah undang-undang ini berjalan selama sembilan bulan.

**(iii) Periode Pajak Penjualan 1951 (PPn 1951)**

Penerapan PPb I dan PPe 1950 dapat dikatakan masih menggunakan sistem pajak bekas kolonial Belanda. Penerapan ini tidak mustahil karena Belanda merupakan negara yang pernah menjajah Indonesia sehingga jalan pikiran para pembuat konsep dan kebijakan masih banyak dipengaruhi konsep dan kebijakan negara Belanda. Oleh karenanya, untuk menghilangkan sisa kolonial di Indonesia dikeluarkanlah Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (UU PPn) sebagai dasar hukum pemungutan pajak penjualan yang dikenal dengan Pajak Penjualan 1951 (PPn).

UU PPn mulai berlaku pada tanggal 1 Oktober 1951. PPn yang mulai diperkenalkan ini tidak lain merupakan pengganti PPe yang telah berlaku sebelumnya.<sup>32</sup> PPn dipungut atas harga penjualan barang-barang yang bukan kebutuhan hidup masyarakat sehari-hari. Adapun contoh dari barang-barang kebutuhan hidup sehari-hari yang tidak dikenai PPn dapat dilihat pada Tabel 1.3 di halaman berikut.

Di samping PPn atas penyerahan barang, PPn juga dipungut atas penyerahan jasa. Akan tetapi, tidak semua jasa yang diserahkan dikenai PPn. Terdapat 18 (delapan belas) jenis jasa yang ditetapkan oleh UU PPn sebagai jasa kena pajak, seperti jasa notaris, jasa akuntan, jasa advokat, makelar, komisioner, dan sebagainya. Wajib pajak pada PPn adalah pengusaha (produsen) atau importir barang-barang yang bukan kebutuhan hidup masyarakat sehari-hari. Produsen atau importir atas barang-barang ini yang bertanggung jawab atas pengenaan PPn.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> Memori Penjelasan mengenai Rancangan Undang Undang tentang Penetapan "Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951, tentang Pemungutan Pajak Penjualan" (Lembaran-Negara Nomor 94 Tahun 1951) sebagai Undang-Undang.

<sup>33</sup> Rochmat Soemitro, *Op.Cit.*, 11-12.

**Tabel 1.3: Contoh Barang-Barang Kebutuhan Hidup Sehari-hari yang Tidak Dikenai PPn**

No.	Contoh Barang-Barang Kebutuhan Hidup Sehari-hari	No	Contoh Barang-Barang Kebutuhan Hidup Sehari-hari
1.	beras	6.	minyak tanah
2.	jagung	7.	kacang
3.	garam	8.	kedelai
4.	minyak kelapa	9.	ikan asin
5.	gula	10.	sayuran dan sebagainya

Sumber: Suwito Ardiyanto, *Dasar-Dasar Kepajakan Negara* (Jakarta: Kursus Pegawai Administrasi atas Negeri 3, 1981), 104.

PPn merupakan pajak dengan sistem pemungutan satu kali pada tingkat pabrikaan, yaitu pada saat penyerahan barang. Namun, terdapat suatu ketentuan dalam Pasal 31 UU PPn yang mengatur bahwa apabila barang tersebut diolah kembali oleh pabrikaan selanjutnya, PPn atas penyerahan barang yang telah diolah kembali tersebut dapat dikurangkan dengan PPn yang telah disetor sebelumnya. Pasal ini juga mengatur pengurangan terhadap pajak masukan yang dipungut dari harga barang yang dimasukkan dan dipakai di daerah pabean Indonesia. Dengan demikian, UU PPn tersebut mengatur pemungutan PPn dan Pajak Masuk, di samping juga memungut Pajak Kemewahan.<sup>34</sup>

UU PPn ini telah banyak mengalami perubahan perluasan terkait dengan subjek pajak, objek pajak, serta tarifnya. Mulanya, yang menjadi subjek pajak hanyalah pabrikaan. Namun, setelah tanggal 1 Januari 1960 diperluas termasuk juga pengusaha jasa. Tarif pajak juga mengalami perubahan dari tarif umum 10% menjadi 20%, di samping tarif khusus terhadap barang-barang mewah 20% menjadi 50%.<sup>35</sup>

Lebih lanjut, berdasarkan Surat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 486 Tahun 1974, tarif PPn kembali mengalami perubahan dengan dibaginya tarif PPn menjadi 3 (tiga) golongan sebagai berikut:<sup>36</sup>

- a. 0% (nol persen), yaitu bagi barang-barang yang dibebaskan dari PPn, misalnya barang-barang kebutuhan hidup sehari-hari dan koran.

<sup>34</sup> Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan.

<sup>35</sup> Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Tahun 1959 Nomor 20 dan 24. Lihat juga Moch. Soebakir, "Transformasi Direktorat Jenderal Pajak," dalam *Pajak Kepemimpinan & Masa Depan Lintas Generasi*, ed. Edi Slamet Irianto (Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I), 85.

<sup>36</sup> Suwito Ardiyanto, *Dasar-Dasar Kepajakan Negara* (Jakarta: Kursus Pegawai Administrasi atas Negeri 3, 1981), 104.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- b. 5% (lima persen), misalnya untuk barang-barang berupa karton, kertas bungkus, kertas tulis, kertas cetak, karbon, dan lain-lain.
- c. 10% (sepuluh persen) yang berlaku untuk barang-barang yang tidak termasuk a dan b.

Perlu diketahui bahwa sistem PPn juga memberikan hak kepada produsen dan importir untuk meminta kembali pajak yang telah mereka bayar dari pembeli atau konsumen. Caranya, dengan menaikkan harga semua barang hasil usaha produsen atau yang diimpor sebesar 3% dari harga sebenarnya. Jadi, dalam sistem PPn, pada hakikatnya pembeli atau konsumen yang menanggung beban PPn.

Pada perkembangan selanjutnya, Pasal 31 UU PPn yang memperkenankan penghitungan dan pemberian pengembalian dari pajak yang telah dibayar, dihapuskan. Penghapusan ini dikarenakan ketentuan dalam Pasal 31 UU PPn sering disalahgunakan oleh wajib pajak untuk menghindari pajak yang harus dibayar. Namun, ternyata, dihapusnya Pasal 31 UU PPn dianggap menyebabkan terjadinya pungutan pajak atas pajak karena PPn yang sebelumnya dikenakan ketika barang diproduksi, dimasukkan sebagai salah satu komponen harga jual barang. Akibatnya, ketika barang selesai diproduksi dan diserahkan kepada pihak selanjutnya, PPn akan dikenakan sekali lagi atas harga barang yang didalamnya sudah termasuk PPn.<sup>37</sup>

Kelemahan lain dari sistem PPn adalah sulit melakukan pengawasan dalam penerapannya sehingga relatif mudah untuk melakukan penyelewangan, seperti penjual tidak menyetor pajaknya dengan benar. PPn tidak mempunyai sarana yang dapat digunakan untuk meneliti kebenaran laporan dan pembukuan wajib pajak.<sup>38</sup>

### (iv) Periode Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Kebutuhan akan sistem pajak yang lebih modern sudah dirasakan sejak perekonomian Indonesia berkembang. Terlebih lagi karena adanya tekanan untuk meningkatkan penerimaan negara dalam rangka menunjang perekonomian di masa yang akan datang, membuat Pemerintah bertekad untuk mengadakan reformasi perpajakan.<sup>39</sup>

Pada akhir tahun 1983, Pemerintah Indonesia mencanangkan reformasi perpajakan yang kedua setelah reformasi perpajakan tahun 1970 sebagai langkah mengoptimalkan penerimaan pendapatan dari sektor pajak.

---

<sup>37</sup> Rochmat Soemitro, *Op.Cit.*, 12.

<sup>38</sup> Tim Surabaya Post, "Benarkah PPN Ibarat Buah Simalakama (I)," dalam *Bunga Rampai: Pajak di Mata Rakyat* (Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1986), 29.

<sup>39</sup> *Ibid*, 2.

Pada reformasi perpajakan tahun 1983 ini, di samping diperkenalkannya prinsip *self assessment* dalam menghitung Pajak Penghasilan (PPH), juga terjadi perubahan terhadap PPn.<sup>40</sup>

Perubahan terhadap PPn ini merupakan perubahan yang menyeluruh dan mendasar atas UU PPn. Alasannya, UU PPn dianggap tidak lagi memungkinkan untuk dapat memenuhi kebutuhan atau menampung aktivitas ekonomi masyarakat yang terus berkembang. Sebetulnya, sebagai upaya menyesuaikan diri dengan perkembangan zaman, UU PPn telah mengalami beberapa kali perubahan dan penambahan. Namun, hanya secara tambal sulam. Selain itu, adanya tren penerapan pajak konsumsi dengan sistem PPN oleh negara-negara industri maupun negara berkembang selama dua puluh tahun terakhir, juga menjadi pemicu perubahan penerapan PPn menjadi PPN di Indonesia.

Untuk mencapai sasaran kebutuhan pembangunan yang dikehendaki, seperti meningkatkan penerimaan negara, mendorong ekspor, serta pemerataan beban pajak, sistem PPn dianggap perlu diganti.<sup>41</sup> Akan tetapi, pada dasarnya penggantian sistem yang baru ini dimaksudkan untuk menghilangkan sisi negatif dari sistem PPn yang selama ini berlaku, yaitu menghilangkan efek pajak atas pajak (*cascading effect*) dari penerapan PPn.<sup>42</sup>

Atas dasar alasan-alasan tersebut di atas, UU PPn dianggap tidak dapat digunakan lagi untuk memenuhi kebutuhan dan diganti dengan sistem PPN yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah (UU PPN Nomor 8 Tahun 1983).

Alasan UU PPn tidak lagi sesuai dengan perkembangan perekonomian dan adanya tuntutan penerimaan negara yang semakin tinggi dinyatakan dalam Bagian Umum dari Penjelasan UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 sebagai berikut:

“Sistem Perpajakan yang berlaku dewasa ini, khususnya Pajak Penjualan 1951, **tidak lagi memadai untuk menampung kegiatan masyarakat dan belum mencapai sasaran kebutuhan pembangunan**, antara lain untuk meningkatkan penerimaan Negara, mendorong ekspor, dan pemerataan pembebanan pajak.”

(dengan penambahan penekanan)

---

<sup>40</sup> Fuad Bawazier, “Reformasi Pajak di Indonesia,” *Jurnal Legislasi Indonesia* Vol. 8, (April 2011): 1.

<sup>41</sup> Lihat Bagian Umum dari Penjelasan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

<sup>42</sup> Salamun AT, “Penjelasan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang,” *Kompas*, 21 April 1984.

Dalam pelaksanaannya, UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 ini diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 1983 yang pada awalnya akan diberlakukan pada tanggal 1 Juli 1984. Namun, melalui Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1984 (Perppu), pemerintah memutuskan untuk menangguhkan pelaksanaan UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 menjadi selambat-lambatnya tanggal 1 Januari 1986.

Penangguhan masa berlakunya UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 menurut penjelasan Perppu ini disebabkan karena belum siapnya berbagai pihak yang bersangkutan untuk melaksanakan undang-undang tersebut mulai 1 Juli 1984. Penundaan ini dilakukan karena ketidaksiapan tersebut dikhawatirkan dapat menimbulkan gangguan yang dapat merugikan negara dan masyarakat. Meskipun demikian, pelaksanaan UU PPN yang ditangguhkan selambat-lambatnya tanggal 1 Januari 1986, telah mulai diberlakukan pada tanggal 1 April 1985. Ketentuan tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 sebagai pengganti dari Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 1983.<sup>43</sup>

Pada awal penerapannya, UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 hanya mengatur secara langsung penjualan pertama dari Barang Kena Pajak (BKP). Transaksi lanjutan, dari distributor ke sub-distributor dan lanjutannya ke konsumen, pengenaan PPN-nya diatur oleh Peraturan Pemerintah. Demikian pula jenis jasa yang dikenai PPN, pengaturannya juga dikembalikan ke Peraturan Pemerintah.<sup>44</sup>

Dalam kurun waktu 35 (tiga puluh lima) tahun sejak disahkan pada tanggal 31 Desember 1983, UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 telah mengalami tiga kali perubahan:

- a. perubahan pertama dilakukan dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (UU PPN Nomor 11 Tahun 1994), mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1995;
- b. perubahan kedua dilakukan dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (UU PPN Nomor 18 Tahun 2000), mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2001; dan
- c. perubahan yang ketiga dilakukan dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN Nomor 42 Tahun 2009), mulai berlaku pada tanggal 1 April 2010.

---

<sup>43</sup> Soerjono Sastrohadikoeseomo, *Beberapa Catatan Pajak-Pajak di Indonesia* (Jakarta: PT Gunung Agung Tbk, 2004), 108.

<sup>44</sup> *Ibid.*

Dalam konsiderans “Menimbang” UU Nomor 42 Tahun 2009 mencantumkan dasar pertimbangan perubahan ketiga UU PPN<sup>45</sup> sebagai berikut:

- a. lebih meningkatkan kepastian hukum dan keadilan;
- b. menciptakan sistem perpajakan yang sederhana;
- c. mengamankan penerimaan negara agar pembangunan nasional dapat dilaksanakan secara mandiri.

Sementara itu, dalam memori penjelasan bagian UMUM dari UU PPN Nomor 42 Tahun 2009 dapat dilihat latar belakang dilakukannya perubahan UU PPN, yaitu sebagai berikut:

“PPN adalah pajak atas **konsumsi barang dan jasa di daerah pabean** yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. Pengenaan PPN **sangat dipengaruhi oleh perkembangan transaksi bisnis serta pola konsumsi masyarakat yang merupakan objek Pajak Pertambahan Nilai. Perkembangan ekonomi yang sangat dinamis terus menciptakan jenis serta transaksi bisnis baru.** Sebagai contoh, di bidang jasa, **banyak timbul transaksi jasa baru atau modifikasi dari transaksi sebelumnya yang pengenaan Pajak Pertambahan Nilainya belum diatur dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.**”

Dari kutipan Penjelasan Bagian UMUM dari UU PPN Nomor 42 Tahun 2009 di atas dapat disimpulkan bahwa latar belakang dilakukannya perubahan terhadap UU PPN adalah karena terjadinya perkembangan transaksi bisnis dan ekonomi yang sangat dinamis sehingga dibutuhkan UU PPN yang mampu mencakup berbagai perkembangan tersebut. Serta, dari penjelasan bagian UMUM dari UU PPN Nomor 42 Tahun 2009 juga dinyatakan secara tegas dan lugas bahwa PPN adalah **pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam daerah pabean.**

## **B. Terminologi PPN**

---

Langkah pertama untuk memahami mekanisme penerapan PPN adalah dengan mengenal terlebih dahulu terminologi PPN. Pertanyaan yang paling mendasar adalah mengapa pajak ini disebut dengan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)?

---

<sup>45</sup> Apabila hanya disebutkan **UU PPN** maka yang dimaksud adalah yang digunakan dalam buku ini merujuk pada **Undang-Undang PPN Konsolidasi**, yaitu Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Istilah PPN berasal dari istilah bahasa Inggris “*Value Added Tax (VAT)*” atau dalam bahasa Indonesia disebut Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Istilah ini berasal dari bahasa Prancis *Taxe sur la Valuer Ajouteé (TVA)*. Penggagas istilah ini adalah Maurice Lauré.

Pada tanggal 10 April 1954, Lauré menyodorkan sebuah nama terhadap sebuah rancangan sistem Pajak Penjualan baru yang akan diberlakukan di Prancis. Tepat pada tanggal 1 Juli 1954, Prancis memperkenalkan TVA yang artinya pajak atas nilai tambah. Tanggal itulah oleh para ahli dianggap awal kelahiran istilah VAT.

Kerangka dasar dari terminologi PPN adalah nilai tambah (*value added*), yaitu pajak yang dikenakan atas pertambahan nilai (*tax on value added*) dari keseluruhan transaksi dalam tahap produksi dan distribusi. Tait, dalam bukunya yang berjudul *Value Added Tax: International Practice and Problems*, mendefinisikan nilai tambah sebagai berikut:<sup>46</sup>

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

(dengan penambahan penekanan)

Jadi, pertambahan nilai (nilai tambah) dapat dilihat dari 2 (dua sisi), yaitu dari **sisi pertambahan nilai** (upah dan keuntungan), serta dari **sisi selisih output dikurangi input**.

$$\text{Value added} = \text{Wages} + \text{Profits} = \text{Output} - \text{Input}$$

Berdasarkan penjelasan di atas dapat dilihat bahwa pertambahan nilai dalam PPN merupakan nilai yang timbul dari penerapan metode pengkreditan pajak masukan (*VAT Input*) terhadap pajak keluaran (*VAT output*) yang digunakan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) dalam memungut PPN yang harus disetorkan ke kas negara. Timbulnya pertambahan nilai dari penerapan metode

---

<sup>46</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington: International Monetary Fund), 1988, 4.

pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran sejalan dengan pendapat Cnossen berikut:<sup>47</sup>

*“Legally, VAT is a tax on sales of “taxable goods and services” by “taxable persons” who are permitted to deduct the VAT (input VAT) payable on taxable purchases bought from other taxable persons against the VAT (output VAT) on their sales. As a result, **only the difference between sales and purchases, called value added, is taxed** at any stage of production or distribution.”*

(dengan penambahan penekanan)

Penggunaan metode pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran ini didasari pada alasan bahwa PPN adalah pajak yang bersifat netral bagi PKP. Meskipun dipungut di setiap mata rantai produksi dan distribusi barang dan jasa oleh PKP, PPN tidak dimaksudkan untuk dibebankan kepada PKP, melainkan pada konsumen akhir.

Untuk **memastikan** bahwa PPN dikenakan kepada konsumen akhir maka PKP yang diberikan kewajiban untuk memungut PPN atas penyerahan barang dan jasa yang digunakan dalam rangka menjalankan kegiatan usaha **mempunyai hak** untuk dapat mengkreditkan PPN yang dipungut oleh pihak lain.<sup>48</sup> Hak untuk mengkreditkan inilah yang menjamin PKP **bukan sebagai pihak yang menanggung beban PPN**. Inilah yang dimaksud dengan **netralitas dalam konsep PPN** yang mana PKP hanya menyetorkan selisih lebih pajak keluaran terhadap pajak masukan. Selisih lebih inilah yang dimaksudkan dengan pertambahan nilai yang akhirnya dijadikan nama sebagai PPN.

Selanjutnya, pertanyaan menarik sehubungan dengan terminologi PPN sebagai pajak atas pertambahan nilai adalah apakah benar pengenaan PPN harus didasarkan dengan adanya nilai tambah sehingga atas transaksi yang tidak mempunyai nilai tambah tidak termasuk dalam ruang lingkup PPN (*scope of VAT*)?

Mengacu pada penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa nilai tambah bukan merupakan syarat yang menentukan apakah suatu penyerahan terutang PPN atau tidak. Untuk menentukan apakah suatu penyerahan termasuk dalam ruang lingkup PPN, menurut Pato dan Marques harus memenuhi lima syarat kumulatif yang akan dijelaskan lebih lanjut pada Bab 2 tentang Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai.

---

<sup>47</sup> Sijbren Cnossen, “African Countries without VAT,” *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017): 9.

<sup>48</sup> Ad van Doesum dan Gert-Jan van Norden, “The Right To Deduct under EU VAT,” *International VAT Monitor* (September/Oktober 2011): 323.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Selain PPN, kita seringkali mendengar atau menemukan istilah *Goods and Services Tax* (GST) yang merujuk pada jenis pajak atas konsumsi yang bersifat tidak langsung. Pertanyaannya, apakah GST merupakan jenis pajak yang berbeda dari PPN?

Dari seluruh literatur dan pernyataan ahli pajak, PPN dan GST sebenarnya merupakan jenis pajak yang sama, tetapi dengan penamaan yang berbeda. Pernyataan ini sebagaimana dijelaskan oleh OECD bahwa istilah PPN dan GST merujuk pada **satu jenis pajak yang sama**. Min dalam *The Essential Guide to Malaysia GST* juga menyebutkan bahwa:<sup>49</sup>

*“You may have heard of the Value-Added Tax or VAT. This is another name used for GST, particularly in Europe...”*

(dengan penambahan penekanan)

Oleh karena merupakan jenis pajak yang sama, dapat disimpulkan bahwa konsep dan mekanisme pengenaan GST adalah sama dengan PPN. Jadi, penggunaan istilah PPN yang merepresentasikan pajak atas konsumsi barang dan jasa yang bersifat umum juga dapat dipertukarkan dengan istilah Pajak atas Barang dan Jasa (GST).

Penggunaan istilah GST sebagai pajak atas konsumsi yang bersifat umum juga dilakukan oleh beberapa negara, misalnya oleh Malaysia. GST di Malaysia mulai diperkenalkan pada tahun 2011, tetapi baru secara efektif diterapkan pada 1 April 2015. Penerapan GST ini ditujukan untuk menggantikan Pajak Penjualan dan Jasa (*Sales and Service Tax/SST*) yang telah diterapkan di Malaysia selama beberapa dekade.<sup>50</sup> Namun, terkait adanya perubahan politik yang terjadi di Malaysia, Pemerintah Malaysia memutuskan untuk menghapus penerapan GST dan menerapkan kembali SST sebagai pajak atas konsumsi di Malaysia sejak 1 September 2018. Masa transisi dari penerapan GST ke SST ini dimulai pada tanggal 1 Juni 2018 yang ditandai dengan terjadinya penurunan tarif GST yang berlaku, yaitu dari semula sebesar 6% menjadi 0%.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 2.

<sup>50</sup> Joe Stanley-Smith, “What can Malaysia’s New SST learn from GST?,” *International Tax Review*, Internet, dapat diakses melalui: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3813859/What-can-Malaysias-new-SST-learn-from-GST.html>.

<sup>51</sup> Royal Malaysian Customs Department, “Frequently Asked Questions (FAQ) Transitional 6% - 0%,” Internet, dapat diakses melalui: [http://gst.customs.gov.my/en/hl/\\_layouts/customapplication/announcementDetails.aspx?ID=257](http://gst.customs.gov.my/en/hl/_layouts/customapplication/announcementDetails.aspx?ID=257).

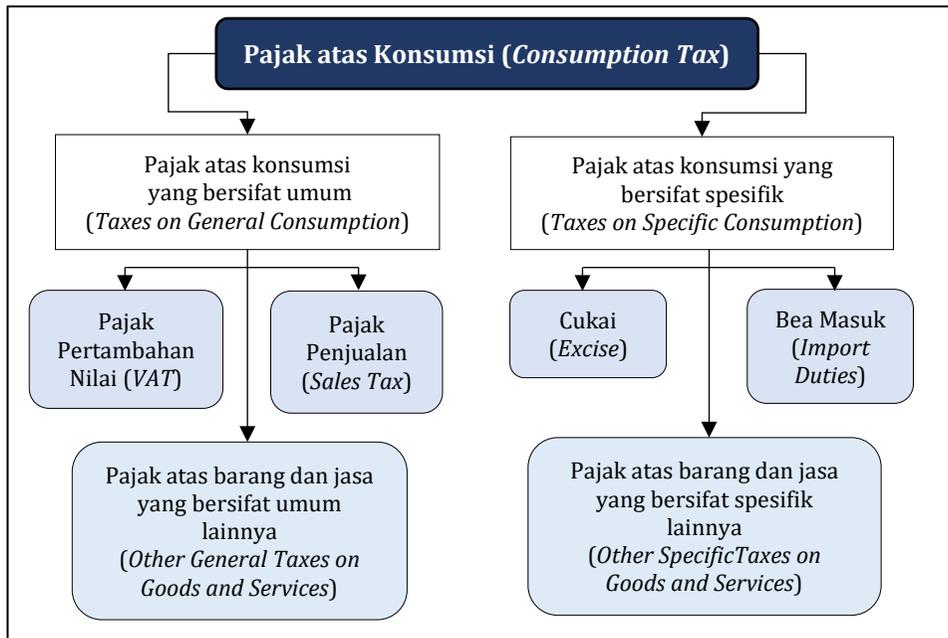
Selain Malaysia, Singapura, Australia, dan Selandia Baru juga menggunakan istilah GST. Sementara itu, istilah PPN banyak digunakan oleh negara-negara di Eropa. Penamaan yang berbeda bukan didasari oleh adanya perbedaan konsep dan mekanisme pengenaan di antara keduanya. Namun, lebih kepada 'preferensi' dari masing-masing negara.<sup>52</sup>

Munculnya istilah GST sebagai nama lain dari PPN didasari oleh alasan bahwa pajak ini dikenakan atas dasar penyerahan (*supply*), baik penyerahan barang maupun jasa. Sementara itu, penggunaan istilah PPN disebabkan karena pajak ini merupakan pajak yang disetor oleh PKP atas nilai tambah dari penyerahan barang dan jasa dalam setiap tahapan produksi dan distribusi.<sup>53</sup>

### C. Konsep Dasar PPN

Pada dasarnya, PPN (*VAT*), sama halnya dengan Pajak Penjualan (*sales tax*) merupakan bagian dari pajak atas konsumsi. Untuk lebih memahami klasifikasi pajak atas konsumsi, dapat dilihat pada Gambar 1.2 berikut.

**Gambar 1.2: Klasifikasi Pajak atas Konsumsi**



Sumber: diolah dari OECD, *Consumption Tax Trends 2014* (Paris: OECD Publishing, 2014), 15.

<sup>52</sup> Darussalam, "Menyoal Penamaan Pajak Pertambahan Nilai," *Bisnis Indonesia*, 6 Oktober 2017.

<sup>53</sup> *Ibid.*

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Berdasarkan klasifikasi pajak atas konsumsi pada Gambar 1.2, dapat dilihat bahwa PPN pada dasarnya merupakan **pajak yang dikenakan atas seluruh konsumsi barang atau jasa kena pajak yang bersifat umum** (*general tax on consumption*). Terkait dengan konsumsi yang bersifat umum, tidak ada perbedaan antara konsumsi atas barang maupun jasa. Kata *general* atau umum inilah yang membedakannya dengan jenis pajak konsumsi lainnya yang hanya dikenakan atas barang dan jasa yang bersifat spesifik (*specific tax on consumption*) seperti *excise* (di Indonesia disebut sebagai cukai) dan bea masuk.

PPN didefinisikan sebagai pajak yang dikenakan dan dipungut dalam seluruh proses produksi dan distribusi, dengan ketentuan atas pajak yang terutang harus dikurangi dengan pajak yang dibayarkan sehubungan dengan pembelian.<sup>54</sup> Sementara itu, menurut Joachim English, definisi lain dari PPN, yaitu pajak umum yang dikenakan atas konsumsi dan merupakan pajak tidak langsung yang ditanggung oleh individu serta terkait dengan transaksi barang kena pajak atau jasa kena pajak tertentu.<sup>55</sup>

Dari sisi ekonomi, PPN merupakan pajak atas konsumsi akhir yang dilakukan oleh rumah tangga sehingga PPN merupakan **pajak yang tujuan akhirnya membebani konsumen akhir**. Sebagai pajak atas konsumsi akhir, dijelaskan dalam *Consumption Tax Trend 2010* mengenai PPN sebagai berikut:<sup>56</sup>

*“VAT is a consumption tax. From an economic standpoint, VAT is a tax on final consumption by households. Practically, the tax deduction mechanism ensures that the VAT paid by businesses along the value chain does not bear on them but, ultimately, on final consumers only.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan pendapat Pato dan Marques, PPN merupakan **pajak tidak langsung yang terutang atas konsumsi barang dan jasa, bersifat umum dan netral, serta proporsional terhadap harga barang dan jasa**.<sup>57</sup> Dengan demikian, pada dasarnya terdapat **empat elemen konsep dasar PPN** sebagai berikut:

- (i) pajak tidak langsung (*indirect tax*);
- (ii) pajak atas konsumsi barang dan jasa;

---

<sup>54</sup> Liam Ebrill, *et al.*, *Op.Cit.*, 2.

<sup>55</sup> Joachim English, “VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes,” dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, Peter Melz, dan Elenor Kristoffersson (Amsterdam: IBFD, 2009), 2.

<sup>56</sup> OECD, “*Consumption Tax Trends 2010 VAT/GST and Excise Rates, Trends, and Administration Issues*” (Paris: OECD Publishing, 2011), 12

<sup>57</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 20.

- (iii) bersifat umum dan netral; serta
- (iv) proporsional terhadap harga barang dan jasa.

Berikut adalah penjelasan dari masing-masing elemen konsep dasar di atas.

**(i) Pajak tidak langsung (*indirect tax*)**

PPN merupakan pajak tidak langsung yang beban pajaknya dialihkan sepenuhnya kepada konsumen atau pembeli melalui *forward shifting*. Dengan *forward shifting*, beban PPN tercermin dalam harga barang atau jasa yang dibayarkan oleh konsumen atau pembeli. Berikut pendapat Ben Terra mengenai PPN sebagai pajak tidak langsung:<sup>58</sup>

*“Indirect taxes are fully shifted forward to the consumer and thus are fully reflected in the sales price.”*

Berdasarkan konsep PPN sebagai pajak tidak langsung, pihak yang memikul beban pajak dan pihak yang bertanggung jawab untuk memungut dan menyetorkan pajak ke kas negara merupakan dua pihak yang berbeda. Artinya, pemikul beban PPN adalah konsumen akhir, sedangkan pihak yang bertanggung jawab atas pemenuhan kewajiban membayar pajak ke kas negara (*taxable person*) adalah penjual yang telah melimpahkan beban pajak kepada konsumen akhir (pembeli/penerima jasa). Pengertian ini sebagaimana dijelaskan oleh Pato dan Marques:<sup>59</sup>

*“VAT is qualified as an indirect tax,.... **The tax burden is supported by the final consumer while he is not the Taxable Person** i.e., the person responsible for collecting and paying the taxes to the tax authorities.”*

*“...in VAT, States “delegate” the tax collection function to the Taxable Persons (in charge of paying the VAT to the exchequer), however **the Taxable Persons do not actually support the tax burden as they shift the cost of the tax to the final costumer...**”*

(dengan penambahan penekanan)

Untuk lebih jelas memahami konsep PPN sebagai pajak tidak langsung, dapat dilihat melalui ilustrasi kasus sebagai berikut:<sup>60</sup>

Pasar Swalayan X menjual berbagai macam produk, salah satunya apel. Tuan B kemudian membeli apel tersebut di Pasar Swalayan X seharga Rp100. Diasumsikan apel tersebut dibeli untuk dikonsumsi oleh Tuan X dan tarif PPN yang berlaku adalah sebesar 10% (sepuluh persen).

---

<sup>58</sup> Ben Terra, *Op.Cit.*, 12.

<sup>59</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 20.

<sup>60</sup> Ilustrasi kasus diintisarikan dengan beberapa perubahan yang diperlukan dari Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 21.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Penjualan dari Pasar Swalayan X kepada Tuan B merupakan transaksi yang dikenai PPN. Pasar Swalayan X bertindak sebagai *taxable person*, yaitu pihak yang berkewajiban untuk memungut PPN. Oleh karena itu, Pasar Swalayan X akan menagih pembayaran dari Tuan B atas pembelian apel tersebut (Rp100) dengan menambahkan PPN yang terutang atas transaksi ini (Rp10).

Berdasarkan ilustrasi kasus di atas, berikut mekanisme PPN sebagai pajak tidak langsung:

- Pasar Swalayan X akan menagih biaya penjualan apel tersebut kepada Tuan B sebesar Rp110 dan mencantumkan pajak keluaran sebesar Rp10 dalam Surat Pemberitahuan (SPT) PPN. Pasar Swalayan X kemudian akan menyetorkan jumlah PPN yang telah ia pungut dari Tuan B ke kas negara (untuk kepentingan ilustrasi kasus ini, diasumsikan bahwa transaksi ini adalah satu-satunya transaksi yang terjadi dalam suatu masa pajak);
- Tuan B, dalam ilustrasi kasus ini, merupakan pihak yang secara ekonomi memikul beban pajak sebesar Rp10 tersebut. Sementara, Pasar Swalayan X hanya bertindak sebagai perantara. Atau dalam istilah lain, Pasar Swalayan X sebagai agen yang memungut PPN atas nama otoritas pajak.

### (ii) Pajak atas konsumsi barang dan jasa

PPN merupakan pajak atas konsumsi, yaitu pajak yang dikenakan atas seluruh pengeluaran (*expenditure*) yang dilakukan oleh **konsumen akhir**.<sup>61</sup> PPN sebagai pajak atas konsumsi akhir juga dinyatakan oleh Pato dan Marques sebagai berikut:<sup>62</sup>

*“Despite being collected at each step of chain, VAT ends up being fully supported by the final consumer.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan pendapat Pato dan Marques di atas, pada prinsipnya PPN adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa yang dibebankan kepada konsumen akhir, yang dikenakan pada setiap mata rantai produksi dan distribusi.

Konsekuensi dari penerapan PPN sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa adalah **PPN tidak dapat dikenakan apabila tidak terjadi**

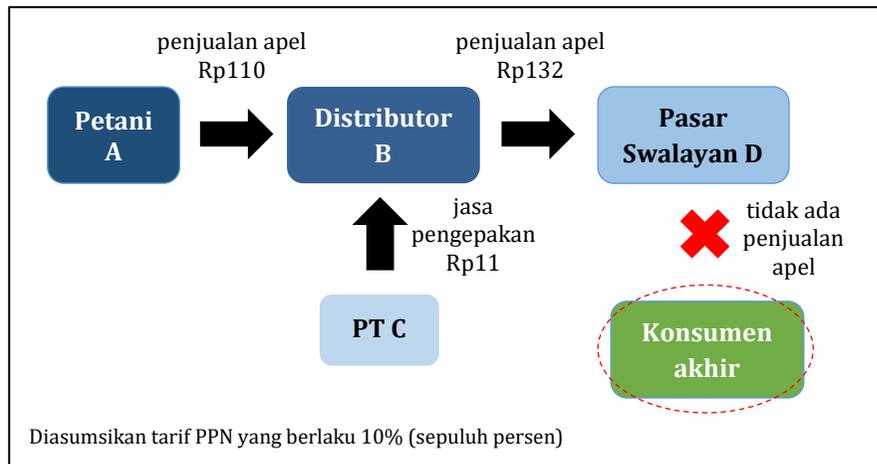
---

<sup>61</sup> Frans Vanistendael, “Neutrality and the Limits of VAT,” dalam *Selected Issues in European Tax Law: The Legal Character of VAT and the Application of General Principles of Justice*, ed. Dirk Albrechtse dan Han Kogels (The Hague: Kluwer Law International, 1999), 14-16.

<sup>62</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 25.

**kegiatan konsumsi.** Tidak ada PPN tanpa adanya konsumsi dijelaskan oleh Pato dan Marques dengan menggunakan ilustrasi kasus sebagai berikut:<sup>63</sup>

**Gambar 1.3: Ilustrasi Kasus PPN sebagai Pajak atas Konsumsi Barang dan Jasa**



Berikut penjelasan atas ilustrasi di atas.

- Petani A menjual apel kepada Distributor B sebesar Rp100 (harga bersih). Dengan PPN sebesar Rp10, total harga jual apel tersebut adalah sebesar Rp110;<sup>64</sup>
- Distributor B kemudian menggunakan jasa PT C untuk melakukan pengepakan apel yang telah dibelinya dengan biaya pengepakan sebesar Rp10 (harga bersih). Dengan PPN sebesar Rp1, biaya jasa pengepakan tersebut adalah sebesar Rp11;
- Setelah proses pengepakan selesai, selanjutnya Distributor B menjual apel tersebut ke Pasar Swalayan D dengan harga Rp120 (harga bersih). Dengan PPN sebesar Rp12, total harga jual apel tersebut adalah sebesar Rp132;
- Normalnya, atas apel yang dibeli tersebut kemudian akan dijual oleh Pasar Swalayan D kepada konsumen akhir. Namun, dalam kasus ini diasumsikan, penjualan apel dari Pasar Swalayan D ke konsumen akhir tidak pernah terjadi. Hal ini dikarenakan, misalnya, gudang Pasar Swalayan D tempat penyimpanan apel yang dibelinya dari Distributor B mengalami kebakaran. Oleh karena itu, Pasar Swalayan

<sup>63</sup> Ilustrasi kasus diintisarikan dengan beberapa perubahan yang diperlukan dari Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 25.

<sup>64</sup> Diasumsikan penyerahan apel dari Petani A merupakan penyerahan yang terutang PPN.

D tidak pernah memungut pajak keluaran atas penjualan apel tersebut karena tidak pernah ada penjualan yang terjadi.

Atas ilustrasi kasus di atas, Pato dan Marques berpendapat bahwa Pasar Swalayan D tersebut **tetap dapat mengkreditkan** pajak masukan atas perolehan barang dan jasa. Menurut Pato dan Marques, alasan di balik pendapat ini adalah dikarenakan **tidak pernah ada barang yang dikonsumsi maka sudah seharusnya tidak ada PPN yang dikenakan.**<sup>65</sup> Selain itu, pendapat Pato dan Marques ini juga sekaligus memperlihatkan bahwa **hak mengkreditkan pajak masukan tidak bergantung pada ada atau tidaknya pajak keluaran.**

Lebih lanjut, konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa juga mengandung makna bahwa PPN dikenakan atas **transaksi penyerahan**, baik penyerahan barang maupun jasa sebagaimana dinyatakan oleh Thuronyi:<sup>66</sup>

*“The VAT is a tax on transactions. It is structured in such a way that the total tax base is more or less equal to domestic consumption (usually less, given exemption). Taxable transactions are the supply of goods or services made within the jurisdiction by a taxable person acting such, except for those that are exempted.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dengan demikian, suatu transaksi biasanya dinyatakan berada dalam cakupan PPN apabila transaksi tersebut adalah transaksi penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak.<sup>67</sup>

### **(iii) Bersifat umum dan netral**

Sifat umum PPN ditunjukkan pada pengenaan pajak berdasarkan pengeluaran yang berkaitan dengan konsumsi barang dan jasa pada setiap tahap produksi, distribusi, dan keseluruhan rantai penyerahan.<sup>68</sup> Sifat umum dari PPN dapat ditunjukkan dengan menggunakan ilustrasi kasus sebagai berikut:<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> *Op.Cit.*, 26.

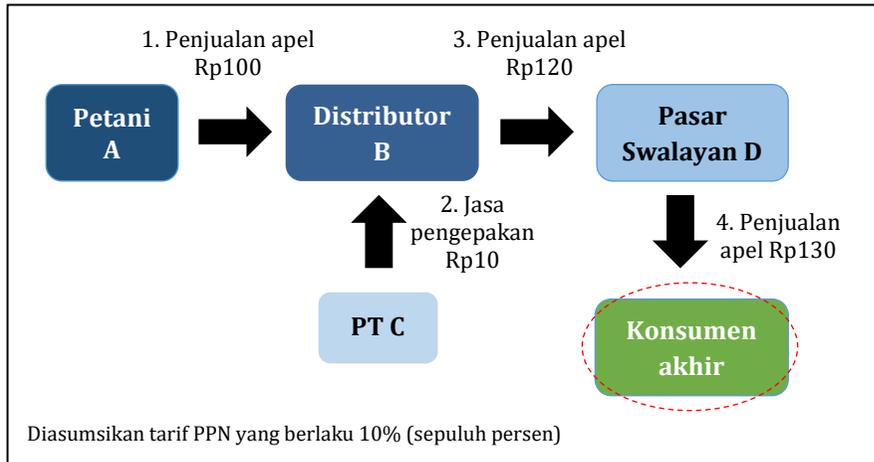
<sup>66</sup> Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (The Hague: Kluwer Law International, 2003), 307.

<sup>67</sup> Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting, Volume 1* (International Monetary Fund, 1996), 184.

<sup>68</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 22.

<sup>69</sup> Ilustrasi kasus diintisarikan dengan beberapa perubahan yang diperlukan dari Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 23.

**Gambar 1.4: Ilustrasi Kasus PPN Bersifat Umum dan Netral**



Berikut penjelasan atas ilustrasi di atas:

- Petani A menjual apel kepada Distributor B sebesar Rp100 (harga bersih);
- Distributor B kemudian menggunakan jasa PT C untuk melakukan pengepakan apel yang telah dibelinya dengan biaya pengepakan sebesar Rp10 (harga bersih);
- Setelah proses pengepakan selesai, selanjutnya Distributor B menjual apel tersebut ke Pasar Swalayan D dengan harga Rp120 (harga bersih);
- Pasar Swalayan D menjual apel tersebut kepada Tuan E (konsumen akhir) sebesar Rp130 (harga bersih).

Atas transaksi di atas, perlakuan PPN-nya adalah:

**Transaksi Pertama:**

- Petani A akan memungut PPN sebesar Rp10 (pajak keluaran bagi Petani A) dan menyetorkannya ke kas negara;
- Di sisi lain, bagi Distributor B, PPN sebesar Rp10 tersebut merupakan pajak masukan, yaitu pajak yang dikenakan atas perolehan barang atau jasa.

**Transaksi Kedua**

- PT C memungut PPN sebesar Rp1 (pajak keluaran bagi PT C) dan menyetorkannya ke kas negara;
- Bagi Distributor B, PPN sebesar Rp1 tersebut merupakan pajak masukan.

### **Transaksi Ketiga**

- Distributor B memungut pajak keluaran sebesar Rp12. Oleh karena pajak masukan yang dimiliki oleh Distributor B adalah sebesar Rp11 (yang dibayarkan atas perolehan apel dari Petani A dan pemanfaatan jasa pengepakan dari PT C), jumlah PPN yang harus disetorkan oleh Distributor B ke kas negara diperoleh dengan mengkreditkan pajak masukan yang dimilikinya dengan pajak keluaran, yaitu sebesar Rp1;
- Bagi Pasar Swalayan D, PPN sebesar Rp12 tersebut merupakan pajak masukan.

### **Transaksi Keempat**

- Pasar Swalayan D memungut PPN sebesar Rp13 (pajak keluaran bagi Pasar Swalayan D). Oleh karena Pasar Swalayan D memiliki pajak masukan sebesar Rp12 (yang dibayarkan atas perolehan apel dari Distributor B), jumlah PPN yang harus disetorkan oleh Pasar Swalayan D ke kas negara diperoleh dengan mengkreditkan pajak masukan yang dimilikinya dengan pajak keluaran, yaitu sebesar Rp1.
- Dari transaksi ini, konsumen akhir menanggung beban PPN sebesar Rp13.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat diketahui bahwa total jumlah PPN yang diterima oleh kas negara adalah sebesar Rp13, yang mana jumlah ini seluruhnya ditanggung oleh konsumen akhir. Jumlah tersebut diperoleh dari pengenaan PPN di setiap tahap produksi, distribusi, dan rantai penyerahan. Atau dengan kata lain, sebagai pajak yang bersifat umum, PPN dikenakan terhadap seluruh pengeluaran yang terjadi dalam rangka penjualan apel kepada konsumen akhir.

Selain bersifat umum, PPN juga memiliki sifat netral. Artinya, PPN harus dapat menjamin bahwa atas barang dan jasa yang dikonsumsi di dalam negeri, akan mendapatkan perlakuan dan menanggung beban pajak yang sama tanpa memperhatikan seberapa panjang proses produksi dan distribusi yang dilalui. Adapun **netralitas PPN ini dapat tercipta melalui mekanisme pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran.**<sup>70</sup> Konsep netralitas melalui mekanisme pengkreditan pajak masukan atas pajak keluaran dinyatakan oleh Pato dan Marques sebagai berikut:

*“VAT is (aimed at being) neutral i.e., it is collected fractionally at each stage of the production or distribution chain **but the deduction mechanism ensures that within the territory of a member-State***

---

<sup>70</sup> Sijbren Cnossen, “The Technical Superiority of VAT over RST.” *HeinOnline 4 Austl. Tax F.* 419, (1987): 424, <http://heinonline.org>.

*similar goods and services bear the same tax burden, whatever the length or type of the production and distribution chain."*

(dengan penambahan penekanan)

**(iv) Proporsional terhadap harga barang dan jasa**

PPN yang dipungut oleh PKP merupakan pengalihan tarif PPN dengan nilai transaksi atau harga dari penyerahan barang atau jasa. Oleh karenanya, tarif yang berlaku harus tetap proporsional terhadap harga.<sup>71</sup>

Pada dasarnya, empat elemen konsep dasar yang dimiliki PPN di atas merupakan pilar utama agar PPN dapat menjadi sistem pajak yang efektif dan efisien. Yaitu, sistem pajak yang mempunyai tingkat kepatuhan tinggi dengan biaya administrasi dan kepatuhan yang rendah.

Menurut Hassan, idealnya, sistem PPN yang efektif dan efisien adalah sistem PPN yang sesuai dengan konsep dasar PPN dan dipungut berdasarkan prinsip destinasi. Serta, melarang penerapan tarif PPN lebih dari satu (*multiple rates*), penurunan tarif, pembebasan PPN, tarif PPN 0% selain atas ekspor, serta skema khusus lainnya. Larangan-larangan ini dimaksudkan untuk menjaga netralitas dan efisiensi PPN. Namun, dalam praktiknya, sebagian besar negara melakukan penyimpangan terhadap sistem PPN yang efektif dan efisien. Misalnya, sebagaimana yang terjadi di Pakistan.<sup>72</sup>

PPN di Pakistan menggunakan istilah GST. Namun, tidak seperti PPN diterapkan di banyak negara, basis PPN di Pakistan terbilang sempit dikarenakan adanya beberapa penyimpangan terhadap konsep dan praktik internasional PPN yang terjadi. Beberapa penyimpangan dalam sistem PPN di Pakistan antara lain: <sup>73</sup>

- (i) Penerapan *multiple rates*. Selain menerapkan tarif PPN standar sebesar 17%, terdapat tarif PPN lainnya yang diberlakukan atas impor atau penyerahan beberapa barang tertentu. Contohnya, atas penyerahan bahan bakar minyak solar untuk mesin diesel dikenai PPN dengan tarif 31%, sedangkan atas penyerahan gula kristal putih dikenai PPN dengan tarif 8%.
- (ii) Penerapan pembebasan PPN yang berlaku atas penyerahan dalam negeri dan impor barang-barang tertentu, seperti bahan makanan, barang-barang nonmakanan (surat kabar, majalah, jurnal, buku, barang-barang yang dipasok ke rumah sakit, dan lain sebagainya). Pembebasan PPN juga

---

<sup>71</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 26.

<sup>72</sup> Bilal Hassan, "Cost Associated with Deviations from Standard GST/VAT System," *International VAT Monitor*, 2018 Vol. 29 No. 4 (Juni 2018):1.

<sup>73</sup> *Ibid*, 1-4.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

diberlakukan atas penyerahan yang dilakukan oleh kegiatan usaha yang berada di *Gwadar Special Economic Zone*.

- (iii) Penerapan tarif PPN 0% selain atas ekspor. PPN di Pakistan juga memberlakukan tarif PPN 0% atas transaksi lainnya, seperti penyerahan barang kepada diplomat atau organisasi khusus lainnya, penyerahan minyak bumi mentah, penyediaan, pemeliharaan, dan perbaikan kapal, dan lain sebagainya.
- (iv) Penerapan skema PPN khusus dalam bentuk pemberlakuan tarif PPN 0% bagi produsen, eksportir, importir, dan pedagang besar yang beroperasi di lima industri khusus, yaitu tekstil, karpet, kulit, olahraga, dan bedah.
- (v) Pemberlakuan pengenaan PPN berdasarkan nilai peredaran usaha bagi pihak yang diklasifikasikan sebagai pengecer *tier-1*. Dalam sistem PPN di Pakistan, pihak yang diklasifikasikan sebagai pengecer *tier-1* dikenai PPN dengan tarif 2% dari total peredaran usaha.
- (vi) Penerapan mekanisme wajib pungut PPN. Berdasarkan mekanisme wajib pungut PPN di Pakistan, penerima barang dan/atau jasa yang ditunjuk sebagai pemungut PPN wajib memungut, menyetor, dan melaporkan PPN yang terutang oleh PKP yang menyerahkan barang dan/atau jasa tersebut. Pemungut PPN yang wajib melaksanakan mekanisme ini adalah kementerian, badan otonom, organisasi di sektor publik, wajib pajak besar, dan penerima jasa periklanan yang terdaftar.
- (vii) Pemisahan wewenang pengenaan PPN atas barang dan jasa. Berdasarkan Konstitusi di Pakistan, kewenangan untuk mengenakan PPN atas transaksi barang diberikan kepada *Federal Board of Revenue* (FBR), sedangkan pengenaan PPN atas jasa diberikan kepada otoritas pendapatan tingkat propinsi.

Sama halnya dengan Pakistan. Indonesia juga melakukan beberapa penyimpangan dari sistem PPN yang serupa dengan Pakistan, seperti penerapan pembebasan PPN dan penerapan mekanisme wajib pungut PPN.

Penyimpangan dari sistem PPN yang sesuai dengan konsep dasar dan praktik internasional dapat menimbulkan kerugian berupa hilangnya penerimaan PPN dan efisiensi PPN. Selain itu, penyimpangan dari sistem PPN ini juga mengakibatkan peningkatan biaya kepatuhan bagi wajib pajak dan biaya penegakan hukum bagi otoritas pajak.<sup>74</sup> Oleh karenanya, sangat penting bagi para pembuat kebijakan PPN di berbagai negara untuk meniadakan praktik penyimpangan PPN serta menerapkan sistem PPN yang sejalan dengan konsep dasar dan praktik internasional.

---

<sup>74</sup> *Ibid*, 5.

#### **D. Kelebihan-Kelebihan PPN**

---

Menurut Ben Terra, PPN memiliki beberapa **kelebihan**, antara lain:<sup>75</sup>

(i) Sudut Pandang Fiskal

Bagi pemerintah, terdapat beberapa keuntungan apabila menerapkan PPN. Pertama, karena cakupan yang luas dan meliputi seluruh tahap produksi dan distribusi, potensi pemajakan PPN cukup besar. Atau dengan kata lain, PPN sebagai pajak tidak langsung yang dikenakan pada setiap tahap produksi dan distribusi merupakan mesin uang (*money machine*) pemerintah untuk menghimpun sumber penerimaan negara yang produktif. Bahkan, menurut Bird, dilihat dari segi administrasi, PPN merupakan bentuk pajak konsumsi yang paling ekonomis dan efektif untuk mengumpulkan penerimaan negara sepanjang terdapat kapasitas administrasi yang memadai untuk mengelola PPN.<sup>76</sup>

Dalam artikelnya yang berjudul "*Is the VAT a Money Machine?*", Keen dan Lockwood menyebutkan salah satu alasan mengapa PPN dianggap sebagai mesin uang, yaitu penerapan PPN berbanding lurus dengan perkembangan pemerintahan yang semakin luas. Artinya, semakin berkembangnya pemerintah, semakin luas pula penerapan PPN di suatu negara serta semakin besar pula potensi penerimaan negara dari PPN tersebut.<sup>77</sup>

Kedua, karena sangat mudah untuk mendapatkan nilai tambah di setiap jalur produksi dan distribusi, potensi pemajakan PPN juga semakin besar. Terakhir, dengan menggunakan sistem *tax invoice* (faktur pajak), lebih mudah untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban PPN serta mendeteksi adanya penyalahgunaan pengkreditan pajak masukan dan penyelundupan pajak (*tax evasion*).

(ii) Sudut Pandang Psikologi

Keuntungan psikologis dari PPN adalah karena PPN merupakan pajak tidak langsung, konsumen sebagai pemikul beban pajak sering kali tidak menyadari telah membayar pajak. Karena, pada umumnya PPN sudah dimasukkan ke dalam harga jual atau harga yang dibayar oleh konsumen. Oleh karena itu, sering kali konsumen tidak menyadari bahwa ia sudah membayar pajak. Berbeda dengan PPN, dalam PPh, para pegawai

---

<sup>75</sup> Ben Terra, *Op.Cit.*, 37-40.

<sup>76</sup> Richard M. Bird, "Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions," *ITP Paper 0505*, April 2005, 8.

<sup>77</sup> Michael Keen dan Ben Lockwood, "Is The VAT a Money Machine," *National Tax Journal*, Vol. LIX No. 4 (Desember 2006): 911.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

merasakan langsung beban PPh tersebut karena langsung mengurangi gaji yang diterimanya.

Keuntungan psikologis PPN ini tidak berlaku apabila suatu negara menganut sistem PPN dengan *indirect subtraction method/credit method*. Dalam sistem PPN ini, penjual mempunyai kewajiban untuk menerbitkan faktur pajak untuk membuktikan bahwa PPN telah dipungut. Pembeli juga mempunyai kepentingan atas faktur pajak tersebut sebagai bukti agar PPN yang sudah dibayarnya dapat dikreditkan. Oleh karena besarnya PPN yang harus ditanggung atau dibayar tertera dalam faktur pajak maka secara psikologis pembeli menyadari beban pajak yang harus ditanggungnya.

### (iii) Sudut Pandang Ekonomi

Hasil dari penelitian ekonomi menunjukkan bahwa pajak atas konsumsi mempunyai pengaruh positif terhadap pertumbuhan ekonomi dibandingkan PPh. PPN yang diterapkan dengan tarif tunggal dianggap lebih efisien secara ekonomi karena pada umumnya tidak mendistorsi pilihan konsumen dalam mengkonsumsi barang dan jasa serta pilihan apakah seseorang akan menabung terlebih dahulu atau langsung mengkonsumsi penghasilan yang didapatnya. PPN juga diyakini tidak mendistorsi alokasi modal sehingga dapat membentuk modal untuk kepentingan pertumbuhan ekonomi. Para ekonom sepakat bahwa kebijakan PPN yang didesain dengan baik dapat mengurangi beban pajak berlebih dibandingkan dengan jenis pajak lainnya.<sup>78</sup>

Secara ekonomis, keunggulan lainnya adalah PPN dapat digunakan sebagai instrumen kebijakan untuk mempengaruhi produksi dan konsumsi. Pemerintah dapat menurunkan tarif PPN sehingga harga jual barang menjadi lebih murah. Efek domino yang diharapkan adalah permintaan akan naik sehingga pada akhirnya perusahaan akan meningkatkan produksinya sebagai respon atas naiknya permintaan.

Selain kelebihan-kelebihan di atas, keunggulan lainnya dari PPN yang membuat pajak ini diterapkan oleh banyak negara adalah PPN tidak menimbulkan adanya beban pajak atas pajak (*cascading effect*) seperti yang terjadi pada PPh.

Dalam perpajakan, istilah pajak atas pajak menunjuk kepada sistem pemungutan di mana pajak yang dikenakan pada tahap kegiatan sebelumnya, ditambahkan lagi sebagai dasar pengenaan pajak (DPP) untuk tahap berikutnya. Berdasarkan pada pengertian di atas, pengenaan pajak atas pajak

---

<sup>78</sup> "Chapter Eight: Value-Added Tax", Internet, dapat diakses melalui [https://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/TaxPanel\\_8-9.pdf](https://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/TaxPanel_8-9.pdf).

merupakan suatu kondisi di mana pajak menjadi bagian dari harga barang atau jasa yang diserahkan. Pajak tersebut terkandung dalam harga jual yang digunakan sebagai basis untuk menghitung besarnya pajak pada tingkat berikutnya dan menyebabkan terjadinya efek yang disebut dengan *cascading effect*.

Untuk lebih dapat memahami apa yang dimaksud dengan pajak atas pajak sekaligus mengetahui bagaimana PPN menghilangkan unsur pengenaan pajak atas pajak, diberikan ilustrasi dalam Tabel 1.4 berikut.

**Tabel 1.4: Mekanisme Penghitungan PPN**

Lajur Usaha	Harga Barang (dalam Rupiah)				PPn (dalam Rupiah)	
	Bahan Baku	Laba Bruto (Nilai Tambah)	Pajak 10%	Total	DPP	Kas Negara
Importir	9.000	1.000	1.000	11.000	10.000	1.000
Pabrikan I	11.000	9.000	2.000	22.000	20.000	2.000
Pabrikan II	22.000	8.000	3.000	33.000	30.000	3.000
Pabrikan III	33.000	7.000	4.000	44.000	40.000	4.000
Penyalur	44.000	6.000	5.000	55.000	50.000	5.000
Grosir	55.000	5.000	6.000	66.000	60.000	6.000
Pengecer	66.000	4.000	7.000	77.000	70.000	7.000
Total		39.000	28.000			28.000

Sumber: diolah oleh Penulis.

Berdasarkan ilustrasi pada Tabel 1.4, dari beberapa lajur usaha, konsumen akhir harus membayar sebesar Rp77.000,00 yang di dalamnya terkandung PPN sebesar Rp28.000,00. Dalam penghitungan pengenaan PPN, terjadi pengenaan pajak atas pajak. Hal ini **terjadi karena penghitungan DPP dilakukan dengan memasukkan unsur pajak yang telah dibayar pada tingkat sebelumnya** sehingga jumlah pajak yang dibayar ke kas negara terakumulasi menjadi Rp28.000,00. Padahal jika pajak hanya dikenakan sekali maka harga yang harus dibayar konsumen sebesar Rp49.000,00 dan pajak sebesar 10% dari Rp49.000,00 = Rp4.900,00. Akibatnya, telah terjadi *cascade effects* sebesar Rp28.000,00 - Rp4.900,00 = Rp23.100,00.

Lebih lanjut, sebagai perbandingan atas contoh di atas, Tabel 1.5 di halaman berikut mengilustrasikan penghitungan PPN yang tidak mengandung unsur pengenaan pajak atas pajak yang mengakibatkan adanya *cascading effect*.

Berdasarkan ilustrasi pada Tabel 1.5, dapat dilihat bahwa dalam sistem PPN, baik dengan metode *multi stage levy* maupun *retail tax* dengan metode *single*

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

*stage levy* (pengenaan pajak sekali saja atas penyerahan yang dilakukan oleh seluruh pengusaha, baik pedagang eceran maupun pengusaha yang melakukan penyerahan langsung kepada konsumen), akan menghasilkan jumlah pajak yang sama, yaitu sebesar Rp4.900,00. Apabila dibandingkan dengan sistem PPn, harga yang dibayar oleh konsumen, dalam sistem PPn, menjadi lebih tinggi sehingga ini juga menunjukkan bahwa sistem PPN tidak mengandung pengenaan pajak atas pajak.

**Tabel 1.5: Mekanisme Penghitungan PPN**

Lajur Usaha	VAT/PPN (dalam Rupiah)				PPN Pengecer (dalam Rupiah)	
	DPP	PK	PM	Kas Negara	PPN	Kas Negara
Importir	10.000	1.000	--	1.000	-	-
Pabrik I	19.000	1.900	1.000	900	-	-
Pabrik II	27.000	2.700	1.900	800	-	-
Pabrik III	34.000	3.400	2.700	700	-	-
Penyalur	40.000	4.000	3.400	600	-	-
Grosir	45.000	4.500	4.000	500	-	-
Pengecer	49.000	4.900	4.500	400	4.900	4.900
<b>Total</b>				<b>4.900</b>		<b>4.900</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Mekanisme pengenaan pajak atas pajak yang menimbulkan adanya *cascading effect* dalam pengenaan PPn, yang dahulu banyak diterapkan negara-negara di dunia sebagai bentuk pajak atas konsumsi barang dan jasa, menyebabkan beberapa negara mengganti sistem pengenaan pajak atas konsumsi, dari yang semula berupa PPn menjadi PPN. PPN dinilai mampu menghilangkan *cascading effect* dengan diterapkannya metode pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran<sup>79</sup> sehingga PPN hanya dikenakan atas dasar nilai tambah yang timbul pada setiap tahap produksi dan distribusi. Alasan ini pula yang menjadi salah satu latar belakang Indonesia mengganti sistem pengenaan pajak atas konsumsi, dari semula berupa PPn Tahun 1951 menjadi PPN melalui penerbitan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.

### E. Konsep PPN dalam Perdagangan Internasional

---

Globalisasi yang sedang berlangsung dalam konteks perdagangan memberikan tekanan yang semakin meningkat terhadap aspek internasional dari sistem PPN.

---

<sup>79</sup> Sijbren Cossen, "African Countries without VAT," *International VAT Monitor*, (Januari/Februari 2017): 10.

Perbedaan yang ada antara sistem PPN pada suatu negara dengan negara lain menyebabkan kesulitan tersendiri, baik bagi pelaku bisnis maupun otoritas pajak. Ketiadaan ketentuan yang berlaku secara internasional dan standar yang mengatur perlakuan PPN atas penyerahan internasional mengurangi kapasitas negara dalam mengumpulkan pajak dan menciptakan ketidakpastian dalam aktivitas bisnis.<sup>80</sup>

Sebagai respon dari ketiadaan ketentuan internasional mengenai perlakuan PPN atas penyerahan internasional, pada Februari 2006, OECD menerbitkan *OECD International VAT/GST Guidelines* sebagai pedoman yang dapat digunakan oleh suatu negara dalam menentukan perlakuan PPN atas penyerahan barang dan/atau jasa.<sup>81</sup> Pedoman ini mengacu pada prinsip-prinsip yang digunakan dalam menyusun kebijakan PPN atas barang dan/atau jasa yang diperdagangkan secara internasional, yaitu prinsip netralitas dan prinsip destinasi.

### **E.1. Prinsip Netralitas**

PPN harus bersifat netral dalam arti bahwa dalam pemungutannya tidak boleh mempengaruhi keputusan ekonomi dari para pelaku bisnis maupun terhadap konsumen.<sup>82</sup> Menurut OECD, netralitas merupakan **prinsip dasar yang berlaku dalam PPN**, khususnya untuk PPN dalam perdagangan

---

<sup>80</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (Paris: OECD Publishing, 2011), 12.

<sup>81</sup> *OECD International VAT/GST Guidelines* termasuk *soft law* sehingga secara formal bersifat tidak mengikat (*not binding*), baik bagi negara anggota OECD maupun negara non-anggota OECD. *OECD International VAT/GST Guidelines* hanya bersifat sebagai pedoman serta tidak bertujuan untuk memutuskan apa yang harus diatur dalam undang-undang PPN domestik suatu negara. Kedudukan *OECD International VAT/GST Guidelines* yang tidak mengikat ini sangat jelas disebutkan dalam Paragraf 6 bagian Pendahuluan dari *OECD International VAT/GST Guidelines 2015* sebagai berikut: “*The Guidelines do not aim at detailed prescriptions for national legislation. Jurisdictions are sovereign with respect to the design and application of their laws. Rather, the Guidelines seek to identify objectives and suggest means for achieving them. Their purpose is to serve as a reference point.*” Dari rumusan Paragraf 6 bagian Pendahuluan *OECD International VAT/GST Guidelines 2015* ini juga dapat dilihat bahwa meski *OECD International VAT/GST Guidelines* tidak mengikat, tetapi pedoman ini memiliki pengaruh pada desain ketentuan PPN di berbagai negara. Lihat Marie Lamensch, “Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance?,” *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 5 No. 1 (Mei, 2016): 29. Lihat juga Marie Lamensch, “The Use of Soft Law by the European VAT Legislator, and What the CJEU Makes of It,” dalam *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, ed. Michael Lang, et al. (Vienna: Linde Verlag, 2016), 48. Semenjak diterbitkan pada Februari 2006, *OECD International VAT/GST Guidelines* terus mengalami penyempurnaan hingga versi terakhir yang diterbitkan pada Tahun 2017. Oleh karenanya, untuk kepentingan pembahasan dalam buku ini, *OECD International VAT/GST Guidelines* yang digunakan sebagai referensi adalah *OECD International VAT/GST Guidelines 2017*.

<sup>82</sup> Thomas Ecker, *A VAT/GST Model Convention* (The Netherlands: IBFD), 104.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

internasional.<sup>83</sup> Adapun menurut Hemming dan Kay dalam Tait, prinsip netralitas menjadi **prinsip utama** dalam pemungutan PPN.<sup>84</sup>

Netralitas menjadi salah satu persyaratan pokok dalam mendesain kebijakan PPN. Dengan adanya netralitas, diharapkan distorsi terhadap pilihan ekonomi dari produsen dan konsumen dapat diminimalisir. Ungkapan ini sebagaimana dinyatakan dalam OECD:<sup>85</sup>

*“under the VAT, **unintended distortions** of producer choices, with respect to the form and the methods by which business is conducted, and of consumer choices for one good over another **should be minimized.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Nightingale juga berpendapat bahwa:<sup>86</sup>

*“**a tax is said to be neutral if it does not distort economic choices; this distortion of economic choice is known as the excess burden of taxation, causing substitution effects resulting in economic inefficiency.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Untuk dapat bersifat netral terhadap keputusan bisnis, **PPN tidak boleh menjadi biaya produksi**. Oleh karenanya, netralitas PPN dapat tercipta melalui sistem pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran.<sup>87</sup> Dari sisi konsumen, netralitas PPN tercapai bila **seluruh barang dan jasa dikenakan pajak yang setara**, baik dalam tarif maupun DPP-nya.

Ben Terra mengemukakan bahwa terdapat dua dimensi terkait prinsip netralitas, yaitu netralitas internal dan netralitas eksternal.<sup>88</sup> Netralitas internal berkaitan dengan aspek nasional dalam pengenaan PPN. Sementara itu, netralitas eksternal berkaitan dengan aspek internasional dalam pengenaan PPN.

Terkait cakupannya, PPN merupakan pajak atas konsumsi dengan basis pengeluaran yang dilakukan oleh konsumen individual dalam suatu yurisdiksi. Untuk dapat bersifat netral, konsumsi atau pengeluaran yang dilakukan di luar

---

<sup>83</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (Paris: OECD Publishing, 2017), 18.

<sup>84</sup> Ecker menyebutkan bahwa “*neutrality is one of the core principles underlying VAT.*” Lihat *Ibid*, 103. Lihat juga Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 221.

<sup>85</sup> OECD, *Value Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A comparative Survey and Evaluation* (Paris: OECD, 1998), 13.

<sup>86</sup> Kath Nightingale, *Taxation Theory and Practice 4th Edition* (England: Pearson Education Limited, 2002), 8.

<sup>87</sup> Sijbren Cnossen, “The Technical Superiority of VAT over RST.” *HeinOnline 4 Austl. Tax F. 419*, (1987): 424, <http://heinonline.org>.

<sup>88</sup> Ben Terra, *Op.Cit.*, 15-18.

yurisdiksi seharusnya tidak terutang PPN atau dikenai PPN dengan tarif 0%. Atau dengan kata lain, dengan adanya netralitas dalam PPN menyebabkan ekspor dikecualikan dari PPN. Sementara itu, dalam hal impor, netralitas ditunjukkan dengan adanya kesamaan pengenaan PPN atas impor dengan pengenaan PPN atas penyerahan di dalam negeri (domestik).<sup>89</sup>

Prinsip netralitas dalam PPN memiliki berbagai dimensi. Termasuk tidak adanya diskriminasi, pembebasan PPN yang tidak semestinya, dan pengenaan biaya kepatuhan yang tidak proporsional.<sup>90</sup> OECD *International VAT/GST Guidelines* memberikan beberapa kriteria dalam penerapan prinsip netralitas sebagaimana dijelaskan sebagai berikut.

*Guideline 2.1.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>91</sup>

*“The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.”*

Pertama, **beban PPN seharusnya tidak menjadi beban PKP**, kecuali secara eksplisit diatur dalam undang-undang. *Guideline 2.1.* mempertegas bahwa pengenaan PPN tidak dimaksudkan untuk memajaki PKP, kecuali diatur lain dalam undang-undang.

*Guideline 2.2.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>92</sup>

*“Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.”*

Kedua, **pengusaha yang menjalankan kegiatan usaha dalam situasi yang sama seharusnya dikenai PPN di level yang sama**. Selain itu, pengenaan PPN harus bersifat netral dan adil sehingga perlu dipastikan bahwa PPN yang dikenakan dalam keseluruhan mata rantai sebanding dengan PPN yang dibayarkan oleh konsumen akhir.

*Guideline 2.3.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>93</sup>

*“VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions.”*

Ketiga, **ketentuan PPN** seharusnya dibuat sedemikian rupa sehingga **PPN tidak mempengaruhi keputusan bisnis**. Dalam pengambilan keputusan bisnis, pelaku usaha menghadapi beberapa faktor yang harus dipertimbangkan,

---

<sup>89</sup> Danuse Nerudova dan Jan Siroky, “The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Indirect Taxation,” dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, et al (Amsterdam: IBFD, 2009), 214.

<sup>90</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>91</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>92</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>93</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

seperti kondisi ekonomi, sosial, dan hukum. Oleh karenanya, ketentuan PPN harus netral dan tidak mendistorsi keputusan bisnis yang harus diambil oleh pelaku usaha. Salah satu penyebab terjadinya distorsi kompetisi adalah adanya perbedaan tarif pajak yang dikenakan antara perusahaan asing dan perusahaan domestik.<sup>94</sup>

*Guideline 2.4.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>95</sup>

*“With respect to the level of taxation, foreign businesses should not be disadvantaged or advantaged compared to domestic businesses in the jurisdiction where the tax may be due or paid.”*

Keempat, sehubungan dengan level pemajakan, **perusahaan asing yang menjalankan bisnis di yurisdiksi negara lain tidak boleh dirugikan maupun diuntungkan dibandingkan dengan perusahaan domestik yang berasal dari yurisdiksi tempat PPN terutang.** Sistem pemungutan PPN dibuat untuk dapat diterapkan secara adil antara perusahaan domestik dan perusahaan asing sehingga dapat mencegah adanya distorsi pada perdagangan internasional dan pilihan konsumen.

Sejalan dengan ketentuan dalam *Guideline 2.4.* di atas, konsumen akan memilih harga barang atau jasa yang lebih murah dan membuat pihak yang menyerahkan barang atau jasa atau penjual dengan tarif pajak yang lebih rendah semakin diuntungkan. Sementara itu, terhadap penjual barang atau jasa dengan kondisi yang tidak menguntungkan akan cenderung melakukan perencanaan pajak dan pada akhirnya konsumen akhir yang menanggung beban pajak.<sup>96</sup>

*Guideline 2.5.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>97</sup>

*“To ensure foreign businesses **do not incur irrecoverable VAT**, jurisdictions may choose from **a number of approaches.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Kelima, untuk memastikan perusahaan asing terhindar dari pengenaan PPN yang tidak dapat dikreditkan, suatu yurisdiksi **dapat memilih beberapa pendekatan yang ada demi tercapainya netralitas dalam pengenaan PPN dalam perdagangan internasional.** Intinya, pendekatan tersebut harus dapat

---

<sup>94</sup> Robert F. van Brederode, *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy, and Practice* (Leiden: Kluwer Law International, 2009), 205.

<sup>95</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>96</sup> Borbala Kolozs, “Neutrality in VAT,” dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, et. al. (Amsterdam: IBFD, 2009), 211.

<sup>97</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

memastikan bahwa PKP, baik berstatus perusahaan domestik atau perusahaan asing, mempunyai hak yang sama terkait PPN.

Berdasarkan *Guideline 2.5*. ini, OECD memberikan posisi bahwa untuk menjaga netralitas pengenaan PPN dalam perdagangan internasional, pengenaan PPN yang tepat adalah melalui pengenaan tarif 0% (nol persen). Melalui pengenaan PPN dengan tarif 0%, konsumen atau pembeli tidak menanggung biaya tambahan. Di sisi penjual, pajak masukan yang telah dibayar dapat dikreditkan dan tidak menjadi unsur biaya.

*Guideline 2.6*. menyebutkan sebagai berikut:<sup>98</sup>

*“Where specific administrative requirements for foreign businesses are deemed necessary, they should not create a disproportionate or inappropriate compliance burden for the businesses.”*

Keenam, apabila terdapat persyaratan administratif PPN yang bersifat khusus yang ditujukan kepada perusahaan asing, **seharusnya persyaratan ini tidak menciptakan beban kepatuhan yang tidak proporsional ataupun tidak sesuai bagi perusahaan asing tersebut**. Panduan ini diperlukan untuk menjamin bahwa tidak adanya diskriminasi yang dapat menciptakan beban kepatuhan yang lebih tinggi bagi perusahaan asing yang menjalankan usaha di suatu negara atau yurisdiksi.

Selain dari keenam panduan tersebut, OECD *International VAT/GST Guidelines* juga menegaskan bahwa prinsip netralitas PPN tidak dibedakan atas konsumsi barang maupun atas konsumsi jasa. Apabila unsur tersebut dapat terpenuhi, PPN dapat berlaku netral terhadap pola produksi, pola distribusi, maupun pola konsumsi dalam perdagangan internasional.

## **E.2. Prinsip Asal dan Prinsip Destinasi**

Berdasarkan prinsip asal (*origin principle*), PPN dikenakan atas produksi yang dilakukan di dalam negeri, tanpa melihat di mana barang dan/atau jasa tersebut dikonsumsi.<sup>99</sup> Dalam prinsip asal, PPN akan dikenakan atas ekspor barang dan/atau jasa selama diproduksi di dalam negeri dan atas impor barang atau jasa yang berasal dari luar negeri tidak dikenakan PPN atau dikenakan tarif 0%.

Prinsip asal hanya dapat diterapkan oleh negara dengan sistem pajak dan tarif yang sama serta ditujukan untuk menghindari adanya distorsi atas kompetisi.<sup>100</sup> Sementara itu, pada kondisi ketika tarif pajak berbeda, prinsip

---

<sup>98</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>99</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*,183.

<sup>100</sup> Robert F. van Brederode, *Op.Cit.*, 206.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

asal akan mengakibatkan kompetisi pajak maupun kompetisi pasar yang dapat mendistorsi kondisi ekonomi.<sup>101</sup>

Di sisi lain, prinsip destinasi (*destination principle*) mengenakan PPN atas konsumsi yang dilakukan di dalam negeri, tanpa melihat dari mana barang dan/atau jasa tersebut berasal. Dalam prinsip destinasi, PPN dikenakan atas impor barang dan/atau jasa yang dimanfaatkan di dalam negeri dan atas ekspor barang dan/atau jasa yang dimanfaatkan di luar negeri tidak dikenai PPN atau dikenakan dengan tarif 0%. Penerapan prinsip destinasi ditegaskan oleh Lejeune, Daou-Azzi, dan Powel bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi yang harus dipungut berdasarkan prinsip destinasi.<sup>102</sup> Prinsip destinasi telah diterapkan di banyak negara dan telah direkomendasikan oleh *World Trade Organization*.<sup>103</sup> Selain itu, oleh karena PPN adalah **pajak atas konsumsi dalam negeri maka PPN harus dikenakan berdasarkan prinsip destinasi**.<sup>104</sup>

Pada dasarnya, penerapan prinsip destinasi dalam perdagangan internasional berupa barang berwujud relatif lebih mudah karena barang berwujud bersifat nyata sehingga mudah mengidentifikasi di mana barang tersebut dikonsumsi. Akan tetapi, penerapan prinsip destinasi untuk perdagangan internasional atas jasa dan juga barang tidak berwujud sulit untuk dilakukan karena adanya perbedaan penerapan ketentuan PPN pada masing-masing yurisdiksi, yang dalam beberapa kasus menyebabkan terjadinya pajak berganda atau tidak ada pajak sama sekali.<sup>105</sup>

Menurut Mwaniki, kesulitan terbesar dalam menerapkan prinsip destinasi untuk perdagangan internasional atas jasa dan barang tidak berwujud adalah menentukan di mana tempat konsumsi atas jasa dan barang tidak berwujud tersebut terjadi. Padahal, dengan diketahuinya tempat konsumsi tersebut secara pasti, alokasi hak pemajakan dapat ditetapkan secara konsisten sehingga pajak berganda atau tidak ada pajak sama sekali dalam pemungutan PPN dapat dihindari.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> Borbala Kolozs, *Op.Cit.*, 206.

<sup>102</sup> Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel, "The Balance Has Shifted to Consumption Taxes – Lesson Learned and Best Practices for VAT," dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, *et. al.* (Amsterdam: IBFD, 2009), 86.

<sup>103</sup> Borbala Kolozs, *Op.Cit.*, 211.

<sup>104</sup> Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel, *Op.Cit.*, 86.

<sup>105</sup> *Ibid.*

<sup>106</sup> Maurice Mwaniki, "VAT Concept of Place of Use or Consumption – The Case of Kenya," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017): 35.

Untuk menghindari pajak berganda atau tidak ada pajak sama sekali tersebut, OECD telah menyusun *International VAT/GST Guidelines* untuk memberikan panduan dalam menerapkan prinsip destinasi atas perdagangan internasional jasa dan barang tidak berwujud. Selain itu, *Guidelines* dirancang untuk memastikan bahwa penyerahan dalam transaksi internasional hanya dikenakan pajak pada satu yurisdiksi, yaitu yurisdiksi tempat konsumsi dilakukan.<sup>107</sup> Tujuannya, untuk memastikan bahwa prinsip netralitas dalam pengenaan PPN tetap terjaga.

*Guideline 3.1.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>108</sup>

*“For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption.”*

Pertama, untuk tujuan pengenaan PPN atas konsumsi jasa dan barang tidak berwujud dalam perdagangan internasional, **seharusnya dikenakan PPN sesuai aturan di yurisdiksi tempat jasa atau barang tidak berwujud tersebut dikonsumsi**. Apabila prinsip destinasi berjalan sebagaimana mestinya maka netralitas dapat tercapai karena PPN hanya akan dikenakan kepada pihak yang mengkonsumsi barang tidak berwujud atau jasa tersebut.

*Guideline 3.2.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>109</sup>

*“For the application of Guideline 3.1, for business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services or intangibles.”*

Kedua, dalam skema *business-to-business* (B2B), **yurisdiksi tempat konsumen berada berhak mengenakan pajak atas jasa atau barang tidak berwujud yang dikonsumsi**. Penentuan lokasi pihak yang mengkonsumsi dapat ditentukan dengan melihat di mana perusahaan tersebut berada atau di mana kegiatan usaha perusahaan dijalankan.

*Guideline 3.3.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>110</sup>

*“For the application of Guideline 3.2, the identity of the customer is normally determined by reference to the business agreement.”*

Ketiga, penentuan pihak yang melakukan konsumsi dapat dilakukan dengan melihat pada perjanjian (kontrak) bisnis yang dilakukan. Perjanjian bisnis biasanya memuat pihak-pihak yang mengadakan perjanjian serta hak dan kewajiban masing-masing pihak sehubungan dengan jasa dan barang tidak

---

<sup>107</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (Paris: OECD Publishing, 2011), 9.

<sup>108</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>109</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>110</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

berwujud yang akan diberikan atau diterima. Elemen lainnya yang dapat digunakan dalam mengidentifikasi perjanjian bisnis diantaranya adalah korespondensi, faktur penjualan, instrumen pembayaran, dan tanda terima.

*Guideline 3.4.* menyebutkan sebagai berikut:<sup>111</sup>

*“For the application of Guideline 3.2, when the customer has establishments in more than one jurisdiction, the taxing rights accrue to the jurisdiction(s) where the establishment(s) using the service or intangible is (are) located.”*

Keempat, berdasarkan ketentuan di atas, apabila konsumen memiliki tempat pendirian atau kedudukan di lebih dari satu yurisdiksi maka hak pemajakan diberikan kepada **yurisdiksi tempat kedudukan konsumen yang memanfaatkan jasa atau barang tidak berwujud berada**. Dalam menentukan tempat dilakukannya konsumsi jasa atau barang tidak berwujud, dapat digunakan beberapa pendekatan sebagai berikut:<sup>112</sup>

(i) *Direct use approach*

Dalam pendekatan pemanfaatan langsung, pengenaan PPN dialokasikan kepada yurisdiksi tempat konsumen melakukan kegiatan konsumsi. Pendekatan ini dapat digunakan dalam kondisi pihak yang memanfaatkan jasa atau barang tidak berwujud dapat ditentukan secara langsung. Namun, pendekatan ini tidak dapat diaplikasikan dalam kondisi pihak yang memanfaatkan jasa atau barang tidak berwujud tidak dapat ditentukan. Pendekatan ini juga tidak dapat diterapkan terhadap transaksi pemanfaatan jasa atau barang tidak berwujud yang terjadi di lebih dari satu yurisdiksi (*multiple use*).

(ii) *Direct delivery approach*

Dalam pendekatan penyerahan langsung, pengenaan PPN dialokasikan kepada yurisdiksi tempat jasa atau barang tidak berwujud dikirimkan oleh penyedia jasa atau barang tidak berwujud. Pendekatan ini dapat dilakukan dalam kondisi lokasi pemanfaatan merupakan lokasi jasa atau barang tidak berwujud tersebut dikirimkan.

(iii) *Recharge method*

Metode ini dapat diterapkan ketika jasa atau barang tidak berwujud dimanfaatkan pada lebih dari satu yurisdiksi (*multiple use*). Sebagai contoh, untuk perusahaan multinasional yang menjalankan fungsi sentralisasi maka metode ini dapat diterapkan.

---

<sup>111</sup> OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>112</sup> Hal ini akan dibahas lebih lanjut dalam Bab 6 tentang Tempat Terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Sama halnya dengan *Guideline 3.4*, dalam *VAT Directive* yang merupakan ketentuan bersama terkait PPN di Uni Eropa, juga terdapat ketentuan yang digunakan dalam menentukan tempat dilakukannya konsumsi. Untuk **menentukan tempat konsumsi**, *VAT Directive* menggunakan **konsep** yang disebut dengan **ketentuan tempat penyerahan** (*place of supply rules*) sebagai konsep yang digunakan untuk **menentukan lokasi dilakukannya konsumsi**. Digunakannya konsep tempat penyerahan dalam menentukan lokasi dilakukannya konsumsi ini terkait dengan adanya kesulitan penerapan prinsip destinasi untuk perdagangan internasional atas jasa dan barang tidak berwujud. Kesulitan ini dapat menyebabkan terjadinya pajak berganda atau tidak ada pajak sama sekali yang pada akhirnya dapat mendistorsi kegiatan ekonomi sebagaimana dinyatakan oleh Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel sebagai berikut:<sup>113</sup>

*“The place of supply rules are normally designed to address those issues and ensure that VAT is not levied to distort economic activity.”*

Ketentuan dalam *VAT Directive* yang mengatur mengenai tempat penyerahan terdapat dalam Pasal 44 yang berbunyi sebagai berikut:<sup>114</sup>

*“The place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where that person has established his business. However, if those services are provided to a fixed establishment of the taxable person located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the taxable person who receives such services has his permanent address or usually resides.*

Berdasarkan Pasal 44 *VAT Directive* di atas, **ketentuan tempat penyerahan** adalah sebagai berikut:

- (i) Tempat penyerahan jasa adalah tempat pihak yang memanfaatkan jasa mendirikan kegiatan usahanya.
- (ii) Akan tetapi, apabila jasa diserahkan ke tempat lainnya, selain tempat di mana pihak yang memanfaatkan jasa mendirikan kegiatan usahanya, tempat lainnya tersebut yang ditentukan sebagai tempat penyerahan jasa.

---

<sup>113</sup> Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel, *Op.Cit.*, 86.

<sup>114</sup> Berdasarkan Pasal 44 *Council Directive 2008/8/EC* yang mengubah *Directive 2006/112/EC* terkait dengan tempat penyerahan jasa. Lihat EUR-Lex, “Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services,” Internet, dapat diakses melalui <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=EN>.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (iii) Apabila tidak terdapat tempat sebagaimana dijelaskan dalam poin (i) dan (ii) di atas maka tempat penyerahan jasa ditentukan dari alamat tetap dari pihak yang memanfaatkan jasa atau tempat pihak yang memanfaatkan jasa tersebut biasanya berada.

Ketentuan dalam Pasal 44 *VAT Directive* di atas memperlihatkan dengan jelas penerapan prinsip destinasi terhadap pengenaan PPN atas jasa, yaitu **jasa dikenakan di tempat pihak yang memanfaatkan jasa berada**. Namun di beberapa negara, pengenaan PPN atas jasa dilakukan di tempat pihak yang memberikan jasa berada. Padahal, menurut Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel, pengenaan PPN dengan mengacu pada keberadaan dari pihak yang memberikan jasa adalah tidak benar.<sup>115</sup> Karena, pengenaan PPN yang mengacu pada tempat keberadaan dari pihak yang memberikan jasa tidak sesuai dengan prinsip destinasi yang menghendaki PPN dikenakan di negara tujuan, bukan negara asal.

Penerapan prinsip destinasi tidak perlu dipertanyakan lagi dan sudah seharusnya selalu menjadi dasar dalam menyusun kebijakan PPN sebagai upaya menghilangkan distorsi atau diskriminasi dalam perdagangan internasional.<sup>116</sup> Dalam *Ottawa Framework* Tahun 1988<sup>117</sup>, penerapan prinsip destinasi didukung dengan pandangan bahwa lokasi pemajakan (*place of taxation*) pajak atas konsumsi seperti halnya PPN adalah lokasi dilakukannya kegiatan konsumsi.

Selain sejalan dengan prinsip netralitas, penerapan prinsip destinasi juga mendukung daya saing ekspor dalam konteks perdagangan internasional. Frenkel, Razin, dan Sadka membuktikan dengan model matematis bahwa penerapan prinsip destinasi memastikan harga produk yang diekspor merupakan harga kompetitif yang mampu menjaga permintaan produk tersebut dalam pasar internasional.<sup>118</sup> Di sisi lain, penerapan prinsip asal menyebabkan harga yang dibayarkan oleh konsumen menjadi lebih tinggi sehingga akhirnya menyebabkan permintaan akan produk tersebut bergeser kepada negara lain yang menawarkan harga lebih rendah.

---

<sup>115</sup> Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel, *Op.Cit.*, 86.

<sup>116</sup> *Ibid*, 87.

<sup>117</sup> Merupakan cikal bakal *OECD International VAT/GST Guidelines* yang dirilis pada Februari 2006.

<sup>118</sup> Untuk pembuktian secara matematis dapat dilihat dalam Jacob Frenkel, Assaf Razin, dan Efraim Sadka, "International Taxation in an Integrated World," *NBER Working Paper*, No. 3540 (1992): 14-19.

## Referensi

### **Buku:**

- Ardiyanto, Suwito. *Dasar-Dasar Kepajakan Negara*. Jakarta: Kursus Pegawai Administrasi atas Negeri 3, 1981.
- Ebrill, Liam *et al.* *The Modern VAT*. Washington: IMF, 2001.
- Ecker, Thomas. *A VAT/GST Model Convention*. The Netherlands: IBFD, 2013.
- Englisch, Joachim. "VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes." Dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, Peter Melz, dan Elenor Kristoffersson. Amsterdam: IBFD, 2009.
- James, Kathryn. *The Rise of Value-Added Tax*. New York: Cambridge University Press, 2015.
- Kolozs, Borbala. "Neutrality in VAT." Dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, *et al.* Amsterdam: IBFD, 2009.
- Lejeune, Ine, Jeanine Daou-Azzi, dan Mark Powel. "The Balance Has Shifted to Consumption Taxes – Lesson Learned and Best Practices for VAT." Dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, *et al.* Amsterdam: IBFD, 2009.
- Lamensch, Marie. "The Use of Soft Law by the European VAT Legislator, and What the CJEU Makes of It." Dalam *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, ed. Michael Lang, *et al.* Vienna: Linde Verlag, 2016.
- Nerudova, Danuse dan Jan Siroky. "The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Indirect Taxation." Dalam *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, ed. Michael Lang, *et al.* Amsterdam: IBFD, 2009.
- Nightingale, Kath. *Taxation Theory and Practice 4th Edition*. England: Pearson Education Limited, 2002.
- OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017.
- \_\_\_\_\_. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. Paris: OECD Publishing, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Value Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A comparative Survey and Evaluation*. Prancis: OECD, 1998.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Sastrohadikoesoemo, Soerjono. *Beberapa Catatan Pajak-Pajak di Indonesia*. Jakarta: PT Gunung Agung Tbk, 2004.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press: 2007.
- Soelarno, Slamet *Pajak Pembangunan I* (Bogor: PT Saung Indah), 18
- Soebakir Moch. "Transformasi Direktorat Jenderal Pajak." Dalam *Pajak Kepemimpinan & Masa Depan Lintas Generasi*, ed. Edi Slamet Irianto. Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I.
- Soemitro, Rochmat. *Pajak Pertambahan Nilai*. Bandung: PT Eresco, 1990.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Tim Surabaya Post. "Benarkah PPN Ibarat Buah Simalakama (I)." Dalam Bunga Rampai: Pajak di Mata Rakyat. Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1986.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*. International Monetary Fund, 1996.
- van Brederode, Robert F. *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy, and Practice*. Leiden: Kluwer Law International, 2009.
- Vanistendael, Frans. "Neutrality and the Limits of VAT." Dalam *Selected Issues in European Tax Law: The Legal Character of VAT and the Application of General Principles of Justice*, ed. Dirk Albregtse dan Han Kogels. The Hague: Kluwer Law International, 1999.

### **Artikel:**

- AT, Salamun. "Penjelasan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang." *Kompas*, 21 April 1984.
- Bawazier, Fuad. "Reformasi Pajak di Indonesia." *Jurnal Legislasi Indonesia* Vol. 8, (April 2011).
- Bird, Richard M. "Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions." *ITP Paper 0505*, April 2005.
- Cnossen, Sijbren. "Global Trends and Issues in Value Added Taxation." *International Tax and Public Finance, Vol. 5, No. 3*, 1998.
- \_\_\_\_\_. "African Countries without VAT." *International VAT Monitor*, (Januari/Februari 2017).
- Darussalam. "Menyoal Penamaan Pajak Pertambahan Nilai." *Bisnis Indonesia*, 6 Oktober 2017.
- Frenkel, Jacob, Assaf Razin, dan Efraim Sadka. "International Taxation in an Integrated World." *NBER Working Paper*, No. 3540 (1992).
- Hassan, Bilal. "Cost Associated with Deviations from Standard GST/VAT System." *International VAT Monitor, 2018* Volume 29 No, 4 (Juni 2018).
- Hull, Howard R. dan Roberto Scalia. "GCC VAT – International Services." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018).
- Keen, Michael dan Ben Lockwood. "Is The VAT a Money Machine." *National Tax Journal, Vol. LIX No. 4*, (Desember 2006).
- Kogels, Han dan Mariken van Hilten. "Never a Dull Moment." *International VAT Monitor* (Maret/April 2017).
- Lamensch, Marie. "Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance?." *World Journal of VAT/GST Law, Vol. 5 No. 1* (Mei, 2016).

- Mattes, Laura. "VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016).
- Mwaniki, Maurice. "VAT Concept of Place of Use or Consumption – The Case of Kenya." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017).
- Nishida, Yuki. "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services." *International VAT Monitor, 2018* (Juli/Agustus 2015): 221.
- Sanders, Jan. "Recent VAT Implementations and the Rule of Law." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2018).
- van Brederode, Robert F. dan Markus Susilo. "The VAT in the Arab Countries of the Gulf Cooperation Council." *International VAT Monitor* (November 2017).
- van Doesum, Ad dan Gert-Jan van Norden. "The Right To Deduct under EU VAT." *International VAT Monitor, 2011* (September/Oktober 2011).

### **Internet:**

- "Chapter Eight: Value-Added Tax". Internet. Dapat diakses melalui: [https://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/TaxPanel\\_8-9.pdf](https://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/TaxPanel_8-9.pdf).
- Cnossen, Sijbren. "The Technical Superiority of VAT over RST." *HeinOnline 4 Austl. Tax F.* 419, (1987): 424. Internet. Dapat diakses melalui: <http://heinonline.org>.
- EUR-Lex. "Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services." Internet. Dapat diakses melalui <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=EN>.
- Endhoven, Arjan. "The Silver Lining: The impact of an ageing population on the global property market," *BDO Global*. Internet. Dapat diakses melalui: <https://www.bdo.global/en-gb/blogs/real-estate-construction-blog/november-2016/the-silver-lining-the-impact-of-an-ageing-populat>.
- OECD. "Annex A Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST Excises Rates Trends and Policy Issues." Internet. Dapat diakses melalui: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2016\\_ctt-2016-en#.WaTCs5MjF-U](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#.WaTCs5MjF-U).
- PwC. "Japan: Corporate-Other Taxes." Internet. Dapat diakses melalui: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Japan-Corporate-Other-taxes>.
- Royal Malaysian Customs Department. "Frequently Asked Questions (FAQ) Transitional 6% - 0%." Internet. Dapat diakses melalui: [http://gst.customs.gov.my/en/hl/\\_layouts/customapplication/announcementDetails.aspx?ID=257](http://gst.customs.gov.my/en/hl/_layouts/customapplication/announcementDetails.aspx?ID=257).
- Stanley-Smith, Joe. "What can Malaysia's New SST learn from GST?." *International Tax Review*. Internet, dapat diakses melalui: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3813859/What-can-Malaysias-new-SST-learn-from-GST.html>.
- Yoshikawa, Hiroshi. "Japan's ageing population and public deficits." *EastAsia Forum*. Internet. Dapat diakses melalui:

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

<http://www.eastasiaforum.org/2012/06/21/japans-aging-population-and-public-deficits/>.

### **Peraturan:**

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 tentang Pemungutan Pajak Pembangunan di Rumah Makan dan Rumah Penginapan.

\_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 1948 tentang Mengadakan Perubahan dan Tambahan dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1947 dari Hal Pajak Pembangunan I.

\_\_\_\_\_. Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 tentang Pajak Peredaran.

\_\_\_\_\_. Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan.

\_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

\_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Tahun 1959 Nomor 20 dan 24.

## Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai

### A. Transaksi yang Dikenai PPN

---

PPN merupakan pajak yang memiliki basis sangat luas.<sup>1</sup> PPN dirancang untuk dikenakan atas setiap jenis transaksi ekonomi, terbatas pada transaksi yang dikecualikan. Tujuan ini biasanya dicapai dengan menyusun ketentuan yang memberlakukan PPN atas berbagai macam transaksi bisnis dan menetapkan batasan atas transaksi tertentu yang dikecualikan dari pengenaan PPN.<sup>2</sup>

Konsep dari **transaksi** yang dikenai PPN (*taxable transactions*) sendiri sebenarnya adalah **penyerahan barang yang dapat berupa barang berwujud dan barang tidak berwujud serta barang bergerak dan barang tidak bergerak, juga termasuk didalamnya atas penyerahan jasa**. PPN juga dikenakan atas **kegiatan ekspor dan impor** serta transaksi yang **dianggap** sebagai kegiatan penyerahan (*deemed supply*).<sup>3</sup>

Dalam *VAT Directive*<sup>4</sup>, diatur mengenai jenis transaksi yang dikenai PPN. Transaksi tersebut dijelaskan melalui Gambar 2.1 di halaman berikut.

---

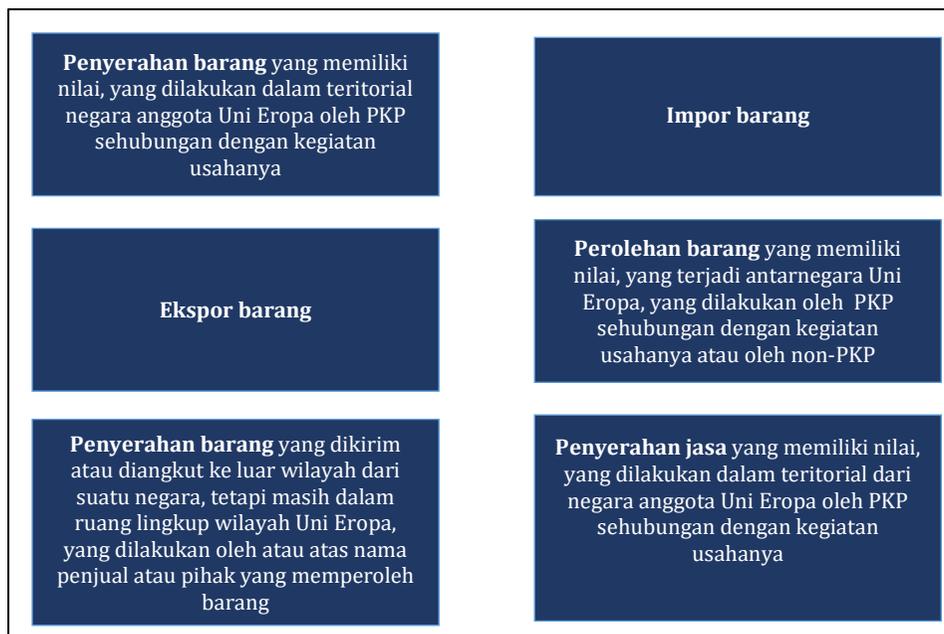
<sup>1</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 43.

<sup>2</sup> David William, "Value-Added Tax" dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 184.

<sup>3</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 36.

<sup>4</sup> *VAT Directive* yang dimaksud dalam buku ini adalah *Directive 2006/112/EC* yang merombak dan mencabut *Sixth VAT Directive 1977* (disebut *Recast VAT Directive/RVD*). Diterbitkan pada tahun 2007, RVD menyusun semua ketentuan yang sebelumnya tersebar pada berbagai *directive* sehingga memperjelas undang-undang PPN Uni Eropa yang saat ini berlaku. Lihat Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 16. Lihat juga EUR-Lex, "The EU's common system of value

**Gambar 2.1: Transaksi yang Dikenai PPN Menurut VAT Directive**



Sumber: Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 36.

Terdapat dua istilah yang digunakan ketika membahas ruang lingkup PPN. Pertama adalah istilah “transaksi”. Istilah ini biasanya digunakan untuk merujuk pada ruang lingkup PPN berupa “penyerahan barang atau jasa”. Tujuan penggunaan istilah ini adalah agar semua transaksi ekonomi, yang biasanya memiliki makna lebih luas dari transaksi-transaksi usaha lainnya, masuk dalam ruang lingkup PPN. Oleh karenanya, William berpendapat bahwa istilah “transaksi” dalam PPN tidak terbatas pada makna yang berlaku secara umum. Misalnya, makna “transaksi” yang terdapat dalam hukum perlindungan konsumen.<sup>5</sup>

Kedua, istilah “penyerahan” (*supplies*). Menurut William, penggunaan istilah “penyerahan” bertujuan untuk menyederhanakan bahasa sehingga dalam kebanyakan teks PPN versi bahasa Inggris, semua transaksi yang relevan disebut “penyerahan”. Namun, istilah “penyerahan” itu sendiri tidak memiliki

---

added tax (VAT),” Internet, dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057>.

<sup>5</sup> David William, *Op.Cit.*, 184.

konsep yang berlaku secara umum sehingga setiap negara yang menggunakan istilah ini bebas mendefinisikan apa yang disebut dengan penyerahan.<sup>6</sup>

## **B. Penyerahan Barang yang Dikenai PPN<sup>7</sup>**

---

Pada dasarnya, PPN dikenakan atas suatu penyerahan yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dikategorikan sebagai **penyerahan yang terutang PPN** (*scope of VAT supplies*).<sup>8</sup> Salah satu transaksi yang termasuk dalam penyerahan yang terutang PPN adalah penyerahan barang di dalam teritorial dari suatu negara yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) sehubungan dengan kegiatan usahanya. Untuk menentukan apakah suatu penyerahan barang termasuk penyerahan yang terutang PPN, terdapat **lima syarat kumulatif** yang harus dipenuhi:

- (i) transaksi yang dimaksud harus memenuhi kriteria sebagai **penyerahan barang** (*supply of goods*);
- (ii) penyerahan tersebut harus memiliki '**nilai**' (*for consideration*);
- (iii) penyerahan harus dilakukan di dalam **wilayah teritorial** dari negara yang bersangkutan (*within the territory*);
- (iv) penyerahan tersebut harus dilakukan oleh **PKP** (*by a taxable person*);
- (v) PKP harus melakukan kegiatan penyerahan tersebut dalam ruang lingkup **aktivitas ekonomi** yang dilakukannya (*acting as such*).

Apabila syarat kumulatif di atas tidak terpenuhi maka transaksi penyerahan barang dianggap berada di luar ruang lingkup PPN (*outside the VAT scope*). Dengan demikian, dari sudut pandang PPN, atas transaksi yang berada di luar ruang lingkup, tidak terdapat kewajiban PPN apapun yang harus dipenuhi. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing persyaratan di atas.

### **B.1. Konsep Penyerahan Barang (*Supply of Goods*)**

Tidak terdapat definisi "penyerahan barang" yang universal. Oleh karenanya, dalam ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di berbagai negara, istilah ini diartikan secara berbeda. Namun, dalam *VAT Directive*, terdapat prinsip yang dapat digunakan oleh berbagai negara untuk mendefinisikan pengertian penyerahan barang.

---

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Op.Cit.*, 37-41.

<sup>8</sup> Rita de le Feria dan Richard Krever, *VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives* (Wolters Kluwer: 2013), 12-13.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Berdasarkan *VAT Directive*, penyerahan barang didefinisikan sebagai **“pengalihan hak kepemilikan atas barang berwujud dari satu pihak ke pihak lainnya”**. Artinya, hakekat dari penyerahan barang adalah adanya perpindahan hak milik untuk menguasai barang tersebut.

Dari pengertian di atas, konsep penyerahan barang dapat dijabarkan lebih lanjut sebagai berikut:

- (i) harus terdapat “pengalihan hak kepemilikan”;
- (ii) “pengalihan” tersebut dapat dilakukan dengan cara penjualan atau **cara lainnya** yang ditujukan untuk memindahkan kepemilikan atas suatu barang;
- (iii) barang yang dialihkan merupakan barang yang memenuhi syarat sebagai “barang berwujud” menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku di setiap negara;
- (iv) terjadi pengalihan kepemilikan dari satu pihak ke pihak lainnya. Dengan demikian, transaksi sewa menyewa barang berwujud tidak termasuk dalam pengertian penyerahan barang.<sup>9</sup> Penting untuk diperhatikan bahwa pengalihan ini tidak harus dilakukan oleh si pemilik barang itu sendiri. Pengalihan hak kepemilikan tersebut juga dapat dilakukan oleh pihak ketiga atas nama pemilik barang.

Sementara itu, menurut Tait, yang dimaksud dengan penyerahan barang adalah:<sup>10</sup>

- (i) perpindahan kepemilikan eksklusif suatu barang dari satu pihak ke pihak lainnya;
- (ii) pengalihan barang yang terjadi di suatu tempat pada suatu waktu dengan didasari pada perjanjian, seperti jual-beli;
- (iii) penggunaan barang atau aset perusahaan yang digunakan untuk kepentingan pribadi;
- (iv) pengalihan atas aset dari kegiatan usaha.

*VAT Directive* juga menjelaskan bahwa konsep penyerahan barang juga **diperluas** untuk mencakup hal-hal berikut:

---

<sup>9</sup> Transaksi sewa menyewa barang termasuk dalam pengertian penyerahan jasa. Dengan demikian, sepanjang kegiatan sewa menyewa memenuhi persyaratan penyerahan jasa yang dikenai PPN, kegiatan sewa menyewa tersebut terutang PPN. Lihat Poin C dari bab ini yang membahas Penyerahan Jasa yang Dikenakan PPN.

<sup>10</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 87.

- (i) pengalihan kepemilikan suatu properti **secara sukarela** berdasarkan adanya perintah yang dibuat oleh atau atas nama **kepentingan publik** atau sesuai dengan hukum dengan penggantian berupa kompensasi;<sup>11</sup>
- (ii) penyerahan barang berdasarkan kontrak atau perjanjian **sewa beli** barang atau penjualan barang dengan metode pembayaran angsuran. Meskipun pada umumnya, pengalihan hak kepemilikan atas barang baru akan terjadi paling lambat setelah pembayaran angsuran yang terakhir;
- (iii) pengalihan barang dengan skema komisi.

Mengacu pada penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa penyerahan barang berwujud berdasarkan kontrak atau perjanjian sewa mengandung dua objek PPN, yaitu sebagai penyerahan barang atau sebagai penyerahan jasa. Kondisi ini ternyata menimbulkan isu di Uni Eropa mengenai bagaimana cara menentukan apakah suatu penyerahan barang berdasarkan kontrak atau perjanjian sewa merupakan penyerahan barang atau penyerahan jasa.

Sebagai respon atas isu ini, *the European Court of Justice (ECJ)* menentukan bahwa suatu kontrak atau perjanjian sehubungan dengan penyerahan barang berwujud harus diperlakukan sebagai penyerahan barang apabila kontrak atau perjanjian tersebut menetapkan:<sup>12</sup>

- (i) bahwa:
  - a. kepemilikan atas barang tersebut akan dialihkan kepada penyewa ketika kontrak atau perjanjian berakhir;
  - b. penyewa mempunyai penguasaan atas barang tersebut; dan
- (ii) segala keuntungan dan risiko yang terkait dengan kepemilikan sah atas barang tersebut dialihkan kepada penyewa; dan
- (iii) pada pratiknya, total nilai sewa yang dibayarkan oleh penyewa adalah sama dengan nilai pasar dari barang yang disewakan.

Apabila kontrak atau perjanjian sewa terkait penyerahan barang tidak menetapkan persyaratan kumulatif di atas maka perjanjian sewa tersebut tidak diperlakukan sebagai penyerahan barang, melainkan sebagai penyerahan jasa.

Lebih lanjut, dalam *VAT Directive*, beberapa hal berikut **dianggap** sebagai barang berwujud sehingga atas penyerahannya digolongkan sebagai penyerahan barang, antara lain:

<sup>11</sup> Lihat Peter Edmundson, "GST and Involuntary Supplies," *Journal of Australian Taxation* 224 *JLATax* 6 (2003).

<sup>12</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016), 109. Lihat juga keputusan ECJ mengenai kasus *Mercedes Benz* dalam Anton Joseph, "Mercedes Benz Case: Sale of Goods or Services?," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018): 131-134.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (i) listrik, gas, energi panas atau dingin, dan sejenisnya;
- (ii) saham, atau bunga yang setara dengan saham, yang memberikan pemegangnya hak kepemilikan, baik secara *de jure* maupun *de facto*, atas suatu harta tak bergerak atau bagian dari harta tak bergerak;
- (iii) bunga yang terdapat dalam harta tak bergerak.

Di sisi lain, *VAT Directive* mengecualikan pemberian barang sampel dan hadiah dengan **nilai kecil** sebagai penyerahan barang untuk tujuan PPN. Perlakuan yang sama juga berlaku atas pemberian barang sampel atau hadiah yang mengandung nilai kecil dalam ruang lingkup kegiatan usaha. Atau dengan kata lain, pemberian cuma-cuma atas barang sampel atau hadiah dengan nilai kecil, tidak termasuk dalam pengertian penyerahan barang.

Kelebihan PPN dibandingkan dengan cukai yang bersifat selektif adalah PPN mempunyai objek yang sangat luas sehingga dianggap mampu mencapai netralitas ekonomi sekaligus mengurangi distorsi dengan lebih baik. Beberapa negara, khususnya negara berkembang, mempunyai daftar barang-barang apa saja yang dikenai PPN. Artinya, barang yang tidak terdapat dalam daftar, atas penyerahannya tidak dikenai PPN.<sup>13</sup>

### B.2. Konsep 'Nilai' (*For Consideration*) dalam PPN

Penyerahan yang terutang PPN harus memiliki 'nilai'. Istilah 'nilai' dalam PPN memiliki arti yang sangat luas, yang dapat disimpulkan sebagai latar belakang dilakukannya suatu penyerahan. 'Nilai' dapat berupa uang, objek fisik, jasa, tindakan yang dijanjikan, dan lain sebagainya. Dalam lingkup sempit, penyerahan barang dan/atau jasa dianggap memiliki nilai apabila penyerahan tersebut memiliki harga jual atau nilai penggantian.

Sementara itu, dalam Pasal 73 *VAT Directive* disebutkan bahwa pada prinsipnya nilai atas penyerahan barang dan/atau jasa mencakup segala sesuatu yang menjadi pertimbangan dilakukannya penyerahan tersebut, baik berupa uang, barang, atau pemberian suatu fasilitas atau kenikmatan, sepanjang terdapat hubungan langsung antara nilai tersebut dengan penyerahan barang dan/atau jasa yang dilakukan.<sup>14</sup>

Khusus untuk transaksi pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma, walaupun secara fakta transaksi tersebut tidak memiliki harga jual atau penggantian, pemakaian sendiri atau pemberian cuma-cuma dapat **dianggap**

---

<sup>13</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 125.

<sup>14</sup> Sebastian Pfeiffer, "VAT on "Free" Electronic Services?," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016): 158.

sebagai penyerahan yang memiliki 'nilai'. Perlakuan ini sebagaimana dijelaskan oleh Pato dan Marques sebagai berikut:<sup>15</sup>

*"Furthermore, the notion of Consideration is, for VAT purposes, extended in order to treat the supply of goods for consideration the transaction whereby business assets are used for any other purposes than the business. An example of this are **business assets are allocated to private use or for that of his staff** ....., shall be treated as a supply of goods for consideration."*

(dengan penambahan penekanan)

### **B.3. Pengertian di dalam Wilayah Teritorial dari Negara yang Bersangkutan (*Within The Territory*) dalam PPN**

Penyerahan yang terutang PPN merupakan penyerahan yang harus dilakukan di dalam wilayah teritorial suatu negara. Sebagai contoh, penyerahan barang yang dilakukan di dalam wilayah teritorial Negara A tidak dapat dianggap sebagai penyerahan yang dikenai PPN menurut ketentuan perundang-undangan PPN Negara B. Atau dengan kata lain, transaksi tersebut merupakan transaksi yang berada diluar ruang lingkup PPN Negara B.

### **B.4. Dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Person*)**

Pengusaha Kena Pajak (PKP) diartikan sebagai setiap *person* yang secara independen dan secara teratur menjalankan kegiatan ekonomi, apapun tujuan atau hasil dari kegiatan ekonomi yang dilakukannya tersebut. Oleh karena itu, untuk dianggap sebagai PKP, terdapat persyaratan yang harus dipenuhi:

(i) PKP merupakan *person*

Pengertian *person* sangat luas, yang mencakup siapapun dengan atau tanpa bentuk atau status hukum. *Person* mencakup orang pribadi (*individual*), badan (*company*), kemitraan (*partnerships*), dan badan hukum lainnya.

Perlu diperhatikan bahwa pengertian ini tidak mencakup badan pemerintah (baik pemerintah pusat, daerah, maupun badan lainnya yang dijalankan oleh pemerintah) meskipun badan tersebut memungut biaya, kontribusi, iuran, atau penggantian apapun sehubungan dengan kegiatan atau transaksi yang dilakukannya sebagai otoritas publik. Namun, dalam *VAT Directive* terdapat dua **pengecualian** atas pengertian ini:<sup>16</sup>

- a. Apabila status non-PKP dari badan pemerintah menyebabkan distorsi terhadap kompetisi secara signifikan, badan pemerintah tersebut

---

<sup>15</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Op.Cit.*, 40.

<sup>16</sup> *Ibid*, 31-32.

harus digolongkan sebagai PKP sehubungan dengan kegiatan atau transaksi yang dilakukannya.

- b. Dalam kasus badan pemerintah tersebut melakukan kegiatan yang terdapat dalam daftar di bawah ini dan kegiatan tersebut dilakukan dalam skala besar, badan pemerintah tersebut harus digolongkan sebagai PKP. Berikut adalah kegiatan-kegiatan yang dimaksud.
- Jasa telekomunikasi.
  - Penyediaan air, gas, listrik, dan energi panas.
  - Pengangkutan barang.
  - Jasa pelabuhan dan bandar udara.
  - Transportasi penumpang.
  - Penyediaan barang baru yang diproduksi untuk dijual.
  - Pengorganisasian pameran dagang dan pertunjukkan.
  - Pergudangan.
  - Kegiatan badan publisitas komersial.
  - Kegiatan dari agen perjalanan.
  - Menjalankan toko, koperasi, dan kantin serta kegiatan lainnya yang serupa.
  - Kegiatan yang dilakukan oleh lembaga penyiaran radio dan televisi, kecuali kegiatan tersebut tidak bersifat komersial dan dilakukan oleh lembaga penyiaran radio dan televisi milik negara.

(ii) *Person* tersebut bertindak secara independen

Untuk dapat digolongkan sebagai PKP, *person* tersebut harus melakukan kegiatan ekonominya secara independen. Dengan kata lain, setiap *person* yang melakukan kegiatan ekonominya berdasarkan ikatan kerja melalui suatu kontrak atau ikatan hukum lainnya yang menyebabkan adanya hubungan kerja antara pemberi kerja dan penerima kerja, tidak dapat digolongkan sebagai PKP.

(iii) *Person* tersebut menjalankan kegiatan secara teratur

Selain secara independen, untuk dapat digolongkan sebagai PKP, kegiatan ekonomi yang dilakukan oleh *person* tersebut harus dilakukan secara teratur. Sifat teratur disini dapat pula diartikan sebagai kegiatan yang dilakukan secara berulang. Namun, dalam *VAT Directive* terdapat pengecualian atas persyaratan ini. Beberapa transaksi, meskipun dilakukan hanya sesekali, tetap **dianggap** sebagai kegiatan yang dilakukan secara teratur sehingga *person* yang melakukan kegiatan ini

tetap digolongkan sebagai PKP.<sup>17</sup> Misalnya, *person* yang sesekali melakukan penyerahan alat transportasi yang dikirim kepada konsumennya secara langsung maupun tidak langsung (atas nama *vendor*) dengan tujuan di luar teritorial dari negara tempat di mana *person* tersebut berada.

(iv) Kegiatan yang dilakukan *person* tersebut adalah kegiatan ekonomi

Dalam *VAT Directive*, yang dimaksud dengan kegiatan ekonomi adalah setiap kegiatan produsen, pedagang, atau *person* yang menyerahkan jasa, termasuk kegiatan berikut:<sup>18</sup>

- a. kegiatan pertambangan;
- b. eksploitasi dari aset tidak berwujud untuk tujuan memperoleh penghasilan;
- c. eksploitasi dari aset berwujud untuk tujuan memperoleh penghasilan;
- d. kegiatan profesi atau kegiatan serupa lainnya;
- e. kegiatan pertanian;
- f. kegiatan penyerahan alat transportasi baru yang dikirim kepada konsumennya secara langsung maupun tidak langsung (atas nama *vendor*) dengan tujuan di luar teritorial dari negara lokasi keberadaan *person* tersebut.

Perlu diperhatikan bahwa untuk dapat digolongkan sebagai kegiatan ekonomi, harus terdapat hubungan langsung antara kegiatan yang dilakukan PKP dengan 'nilai' (*consideration*) yang menjadi dasar dilakukannya kegiatan tersebut. Oleh karena itu, penentuan apakah suatu kegiatan termasuk dalam pengertian kegiatan ekonomi atau bukan, tidak dapat lepas dari elemen 'nilai'.

(v) Kegiatan ekonomi tersebut memiliki tujuan atau hasil yang tidak terbatas pada kegiatan mencari keuntungan

Walaupun PKP melakukan kegiatan ekonomi dan kegiatan tersebut memiliki hubungan langsung dengan 'nilai' (*consideration*), bukan berarti kegiatan yang dilakukan PKP harus menghasilkan keuntungan. *Person* yang melakukan kegiatan yang tidak menghasilkan keuntungan bisa saja tetap digolongkan sebagai PKP sepanjang memenuhi persyaratan lainnya.

---

<sup>17</sup> *Ibid*, 32-33.

<sup>18</sup> *Ibid*, 33-34.

### **B.5. Pengertian Ruang Lingkup Kegiatan Ekonomi yang Dilakukan PKP (Acting As Such)**

Persyaratan ini menunjukkan bahwa transaksi penyerahan yang dikenai PPN adalah transaksi yang terkait dengan kegiatan ekonomi dari PKP yang melakukan penyerahan. Artinya, penyerahan yang dilakukan oleh PKP yang tidak berhubungan dengan kegiatan ekonominya, melainkan semata-mata ditujukan untuk kepentingan pribadi (*private transaction*), tidak termasuk sebagai transaksi yang dikenai PPN.<sup>19</sup>

Berikut adalah contoh yang diberikan Pato dan Marques terkait dengan kegiatan ekonomi. Tuan A merupakan seorang pengacara. Atas jasa konsultasi hukum yang diberikan kepada kliennya, Tuan A memungut PPN atas jasa tersebut dan Tuan A memperoleh hak untuk mengkreditkan pajak masukan atas pembelian barang dan/atau jasa yang terkait dengan penyerahan jasa konsultasi hukum yang dilakukannya.

Lebih lanjut, Tuan A menjual sebuah televisi kepada kerabatnya. Dalam situasi ini, meskipun Tuan A merupakan PKP, tetapi kegiatan penjualan televisi ini tidak termasuk dalam ruang lingkup kegiatan ekonomi yang dilakukan Tuan A sebagai PKP (*acting as such*). Oleh karenanya, atas penjualan televisi tersebut, tidak dapat dikenai PPN.

### **C. Penyerahan Jasa yang Dikenai PPN**

---

Objek yang dikenai PPN tidak hanya atas penyerahan barang saja, tetapi juga mencakup penyerahan jasa (*supply of services*). Untuk tujuan pengenaan PPN, penyerahan jasa diartikan sebagai setiap transaksi yang bukan merupakan transaksi penyerahan barang sebagaimana pendapat Melville, yaitu: "*any supply which is made for consideration but which is not supply of goods*".<sup>20</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa **semua penyerahan yang bukan penyerahan barang digolongkan sebagai penyerahan jasa**. Definisi ini disusun sedemikian rupa dengan tujuan untuk mencegah suatu transaksi penyerahan tidak masuk dalam ruang lingkup PPN karena tidak dapat digolongkan sebagai transaksi penyerahan barang atau penyerahan jasa.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> *Ibid*, 35.

<sup>20</sup> Allan Melville, *Taxation Finance Act 2000* (England: Pearson Education Limited, 2001), 469.

<sup>21</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 126.

Sejalan dengan pengertian ini, Williams berpendapat bahwa yang dimaksud dengan penyerahan jasa adalah:<sup>22</sup>

*“a supply of services is often defined as any supply within the scope of VAT that is not a supply of goods or a supply of land. This definition, when read with the definition of supply of goods means that any supply is within the scope of the charge to VAT.”*

Pengertian yang diberikan Williams di atas memperlihatkan bahwa penyerahan apapun, baik barang maupun jasa, merupakan cakupan dari pengenaan PPN (*scope of VAT*). Penyerahan jasa yang merupakan cakupan PPN diartikan sebagai berikut:<sup>23</sup>

- (i) setiap transaksi yang tergolong transaksi bisnis, di mana transaksi tersebut menyebabkan terjadinya pertambahan nilai;
- (ii) transaksi tersebut dilakukan oleh PKP;
- (iii) terdapat pihak yang membayar atau mengeluarkan uang atas penyerahan tersebut.

Ketentuan PPN di United Kingdom (UK) menetapkan bahwa penyerahan jasa didefinisikan sebagai “apapun yang bukan penyerahan barang, tetapi dilakukan berdasarkan adanya ‘nilai’ (*for consideration*)”. Sementara itu, ketentuan PPN di Selandia Baru mengadopsi pendekatan *VAT Directive* dalam mendefinisikan penyerahan jasa.<sup>24</sup>

Sama halnya dengan ketentuan PPN di UK, ketentuan PPN di Singapura juga mengatur bahwa yang dimaksud dengan penyerahan jasa adalah apapun yang bukan penyerahan barang dan dilakukan berdasarkan adanya ‘nilai’ (*for consideration*)”. Pengertian ini sebagaimana dirumuskan dalam *Section 10(1)(b) Singapore GST Act*. Ketentuan PPN di Singapura juga mengkategorikan penyerahan barang digital melalui internet sebagai penyerahan jasa.

Ketentuan ini sebagaimana terdapat pada Paragraf 5.1.1 *IRAS e-Tax Guide* mengenai *E-commerce* yang diterbitkan pada tanggal 25 Mei 2016. Rumusan dari ketentuan ini adalah sebagai berikut:<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> David William, *Op.Cit.*, 188.

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 127.

<sup>25</sup> Francesco Cannas, “What Singapore Could Learn from the New Trends for VAT/GST Taxation of B2C Digital Supplies around the World,” *International VAT Monitor* (September/Oktober 2016): 321.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

*“A sale of digitized goods such as music and software over the Internet to an individual consumer or a business entity is a **supply of services** for GST purposes. The relevant GST rules for services will apply”.*

(dengan penambahan penekanan)

Selanjutnya, berdasarkan *VAT Directive*, pengertian penyerahan jasa juga mencakup pengalihan dari aset tidak berwujud.<sup>26</sup> Selain itu, penyediaan makanan dan minuman di restoran atau melalui katering, perakitan bagian mesin, serta penjualan opsi yang diperdagangkan di pasar keuangan, juga termasuk dalam definisi penyerahan jasa.

*VAT Directive* memperlakukan sewa sebagai penyerahan jasa.<sup>27</sup> Contoh negara Uni Eropa yang konsisten dengan penetapan *VAT Directive* mengenai sewa tersebut adalah Jerman. Perlakuan ini mengacu pada ketentuan dalam *Section 3(9) the German VAT Act (Umsatzsteuergesetz/UStG)*.<sup>28</sup> Selain Jerman, UK juga merupakan salah satu negara yang memperlakukan **sewa sebagai penyerahan jasa** sebagaimana diatur dalam Ketentuan Perundang-Undangan PPN yang berlaku di negara tersebut.<sup>29</sup>

Setelah diketahui bahwa suatu transaksi termasuk dalam pengertian penyerahan jasa maka langkah selanjutnya adalah menentukan apakah penyerahan jasa tersebut dikenai PPN atau tidak. Sama halnya dengan barang berwujud, penentuan penyerahan jasa dikenai PPN atau tidak, harus memenuhi syarat berikut:

- (i) transaksi yang dimaksud harus memenuhi kriteria sebagai **penyerahan jasa** (*supply of services*);
- (ii) penyerahan tersebut harus memiliki '**nilai**' (*for consideration*);
- (iii) penyerahan harus dilakukan di dalam **wilayah teritorial** dari negara yang bersangkutan (*within the territory*);
- (iv) penyerahan tersebut harus dilakukan oleh **PKP** (*by a taxable person*);
- (v) PKP harus melakukan kegiatan penyerahan tersebut dalam ruang lingkup **aktivitas ekonomi** yang dilakukannya (*acting as such*).

---

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> Joachim Englisch dan Bettina Spilker, “Germany,” dalam *Immoveable Property under VAT: A Comparative Global Analysis*, ed. Robert F. van Brederode (The Netherlands: Kluwer Law International, 2011), 132.

<sup>28</sup> Yang dimaksud dengan sewa sebagai penyerahan jasa adalah pemberian hak untuk menggunakan suatu aset dari pihak yang menyewakan kepada penyewa di mana pihak yang menyewakan tetap mempertahankan hak kepemilikan atas aset yang disewakan. Lihat Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 125.

<sup>29</sup> *Ibid.*

Masing-masing syarat di atas memiliki prinsip dan penjelasan yang sama sebagaimana yang telah dibahas dalam poin B.

### **C.1. Karakteristik Jasa**

Dalam PPN, sangat penting untuk membedakan suatu kegiatan yang termasuk penyerahan barang (*supply of goods*) dan kegiatan yang termasuk penyerahan jasa (*supply of services*). Pembedaan ini dapat dilakukan dengan menganalisis karakter dari penyerahan tersebut.

Jasa memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dengan barang. Grönsross menyebutkan bahwa karakteristik jasa diantaranya adalah sebagai berikut:<sup>30</sup>

- (i) Jasa adalah produk yang tidak berwujud. Berbeda dengan barang (*goods*) yang merupakan produk yang secara fisik jelas wujudnya, bahkan jasa (*service*) dapat dikatakan produk yang bersifat immaterial, sedangkan barang sifatnya konkret.
- (ii) Produk jasa adalah produk yang heterogen di mana konsumen yang satu akan merasakan konsumsi yang berbeda dengan konsumen yang lainnya.
- (iii) Dalam produk jasa, proses produksi, distribusi, dan konsumsi merupakan sebuah proses yang simultan, tidak dapat dipisahkan antara satu dengan yang lainnya.
- (iv) Jasa adalah sebuah aktivitas atau proses, bukan merupakan barang jadi.
- (v) Nilai utama dalam suatu produk jasa terletak pada terjadinya interaksi antara penyedia jasa dan pengguna jasa.
- (vi) Konsumen terlibat langsung dalam proses produksinya.
- (vii) Produk jasa tidak dapat disimpan sebagai persediaan yang dapat dipergunakan untuk kesempatan yang akan datang.
- (viii) Kepemilikan produk jasa tidak dapat dipindahkan kepada orang lain. Kepemilikan produk jasa hanya bagi orang yang terlibat dalam proses produksi, distribusi, dan konsumsi dalam sebuah proses yang simultan, tidak dapat digantikan atau dipindahkan sama sekali.

### **D. Impor dan Ekspor**

---

Berdasarkan konsep yang berlaku umum, terdapat perbedaan perlakuan PPN atas transaksi impor dan ekspor. Berikut adalah penjelasannya.

---

<sup>30</sup> Christian Grönsross, *Service Management and Marketing: Managing the Moment of Truth in Service Competition* (Singapura: Lexington Books, 1990), 28.

### **D.1. Impor Barang**

Hampir seluruh negara yang mengadopsi PPN sebagai pajak atas konsumsi menerapkan prinsip destinasi (*destination principle*) sebagai prinsip pemungutan PPN di negaranya.<sup>31</sup> Pemungutan PPN dengan prinsip ini menyebabkan PPN yang dikenakan atas impor sama perlakuannya dengan PPN yang dikenakan atas penyerahan di dalam negeri.<sup>32</sup> Dengan demikian, kecuali untuk impor yang dibebaskan dari PPN, seluruh impor barang dikenai PPN, terlepas dari pertimbangan apakah impor tersebut dilakukan oleh PKP atau bukan.

Pengenaan PPN atas impor barang dilatarbelakangi dengan adanya prinsip bahwa barang pada umumnya dikenakan pajak ketika barang tersebut “masuk” ke dalam wilayah suatu negara dan telah melewati kepabeanan dari negara tersebut. Mekanisme ini menyebabkan pemungutan PPN atas impor barang melibatkan peran dari Bea Cukai sebagai otoritas yang mengatur keluar masuknya barang dari atau ke dalam daerah pabean suatu negara.<sup>33</sup> Sebagai contoh, pada umumnya di Australia, pemungutan PPN atas impor menjadi kewenangan otoritas Bea Cukai Australia.<sup>34</sup>

Pengenaan PPN atas impor sebagaimana dijelaskan di atas hanya berlaku pada negara-negara yang menganut prinsip destinasi. Sementara itu, bagi negara yang menganut prinsip asal (*origin principle*) sebagai prinsip pemungutan PPN-nya, impor dari barang ataupun jasa tidak dikenai PPN atau dikenai PPN dengan tarif 0%. Shoup dalam bukunya *VAT in Developing Countries* menjelaskan sebagai berikut:<sup>35</sup>

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

(dengan penambahan penekanan)

---

<sup>31</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 202.

<sup>32</sup> Ben Terra, “Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community”, dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers), 148.

<sup>33</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 202.

<sup>34</sup> Christine Peacock, “Cross-Border Supplies and Australia’s GST,” *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016): 243.

<sup>35</sup> Carl S. Shoup, *VAT in Developing Countries* (Washington DC: The Worl Bank, 1990), 7.

Prinsip asal adalah sistem yang mengenakan PPN terhadap barang dan jasa di yurisdiksi barang dan jasa tersebut berasal atau diproduksi.<sup>36</sup> Sebaliknya, PPN tidak dikenakan atas barang dan/atau jasa yang diproduksi di luar negeri yang diimpor dan dikonsumsi di dalam negeri atau daerah pabean (*within taxing jurisdiction*).

### **D.2. Impor Jasa<sup>37</sup>**

Impor jasa dapat didefinisikan sebagai jasa yang diberikan oleh penyedia jasa yang berada di luar wilayah teritorial suatu negara tempat jasa tersebut dikonsumsi. Istilah “dikonsumsi” di sini merujuk pada setiap jasa yang digunakan atau dinikmati.<sup>38</sup>

Kebanyakan negara menerapkan ketentuan bahwa atas seluruh impor jasa dikenai PPN sama halnya dengan impor barang. Namun, pada praktiknya, dibandingkan dengan impor barang, penentuan perlakuan PPN atas impor jasa relatif lebih sulit. Karena, penentuan tempat suatu jasa dikonsumsi atau dinikmati tidak mudah dilakukan sebab jasa merupakan produk yang tidak berwujud. Kesulitan ini sebagaimana pendapat Thuronyi sebagai berikut:<sup>39</sup>

***“Services are hard to tax on destination basis because the country where the services are consumed may have trouble finding out about them. There can be no physical controls as with goods.”***

(dengan penambahan penekanan)

Kesulitan penentuan tempat konsumsi atas jasa ini tentunya dapat menyebabkan terjadinya “kebocoran” karena terdapat impor jasa yang tidak dikenai PPN. Menurut Schenk dan Oldman, “kebocoran” pengenaan PPN atas impor jasa lebih mudah terdeteksi apabila impor jasa tersebut dilakukan oleh importir yang sudah dikukuhkan sebagai PKP. Karena, importir yang sudah berstatus sebagai PKP tersebut mempunyai hak untuk mengklaim pajak masukan atas impor yang dilakukannya. Cara mendeteksi apakah telah terjadi impor atau tidak adalah dengan melihat apakah importir tersebut mengkreditkan pajak masukan atas transaksi yang dilakukan atau tidak.

Akan tetapi, apabila impor jasa tersebut dilakukan oleh konsumen secara langsung atau pihak yang belum terdaftar sebagai PKP, pengenaan PPN atas impor jasa akan lebih sulit dilakukan. Terkait dengan impor jasa, pemungutan

---

<sup>36</sup> Keith Kendall, “Using Destination and Origin Principles in Developing VAT Legislation,” *Tax Notes International* (2006): 988.

<sup>37</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 203-204.

<sup>38</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit.*, 108.

<sup>39</sup> Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (The Hague: Kluwer Law International, 2003), 307.

PPN-nya melalui mekanisme *self-assessment*. Artinya, pemungutan PPN atas impor jasa merupakan kewajiban dari pembeli. Ketentuan ini disebut juga dengan *reverse charge*.

### D.3. Ekspor Barang

Dalam VAT *Directive* disebutkan bahwa yang dimaksud dengan ekspor barang adalah transaksi pengiriman atau pengangkutan barang, yang dilakukan baik oleh *supplier*, konsumen, maupun pihak ketiga, dari suatu negara ke negara lainnya.<sup>40</sup> Sesuai dengan penerapan prinsip destinasi, hampir semua negara mengenakan PPN dengan tarif 0% atas seluruh ekspor barang.<sup>41</sup>

Pengenaan PPN dengan tarif 0% ini berarti pihak penjual atau eksportir yang memungut PPN atas ekspor barang, tetap dapat mengkreditkan pajak masukannya sebagaimana diungkapkan oleh Tait:<sup>42</sup>

*"...such a zero rated trader is wholly a part of the VAT system and makes a full return for VAT in the normal way. However, when his trader applies the tax rate to his sales, it ends up as a zero VAT liability but from this he can deduct the entire VAT liability on his inputs..."*

Lebih lanjut, seperti yang dikatakan William bahwa PPN dengan tarif 0% ini juga dikenal dengan istilah *exemption with credit*.<sup>43</sup> Istilah ini biasanya digunakan oleh negara-negara Uni Eropa.

Dalam ekspor, dokumen ekspor mempunyai peran yang krusial bagi penentuan perlakuan PPN atas transaksi tersebut.<sup>44</sup> Tanpa dokumen ekspor, akan sulit untuk menerapkan pengenaan PPN dengan tarif 0% karena dokumen inilah yang menjadi bukti bahwa ekspor telah benar-benar terjadi. Contoh dokumen ekspor meliputi formulir pemberitahuan ekspor barang, dokumen transaksi seperti faktur penjualan atau bukti pengiriman, dan dokumen pengangkutan seperti *bill of lading*, *airway bill*, atau *shipping note*.

Setiap negara memiliki aturannya sendiri mengenai dokumen yang diperlukan untuk membuktikan bahwa telah terjadi ekspor sehingga PPN dengan tarif 0% dapat diterapkan atas transaksi tersebut. Misalnya, di Prancis, ketentuan terkait dengan bukti yang diperlukan dalam pengenaan PPN tarif 0% atas ekspor barang telah diperlonggar. Eksportir tetap dianggap telah melakukan ekspor barang meskipun eksportir tersebut tidak memiliki salinan dokumen

---

<sup>40</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Op.Cit.*, 29.

<sup>41</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 205.

<sup>42</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 49.

<sup>43</sup> David William, *Op.Cit.*, 215.

<sup>44</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit.*, 107.

pernyataan ekspor barang yang diterbitkan oleh otoritas bea cukai ketika barang tersebut meninggalkan Prancis.<sup>45</sup>

Berbeda dengan negara yang menganut prinsip destinasi, bagi negara yang menganut prinsip asal, ekspor barang merupakan objek yang dikenai PPN dengan tarif yang sama seperti penyerahan barang di dalam negeri.

#### D.4. Ekspor Jasa

Berdasarkan konsep dasar PPN sebagai pajak yang dibebankan kepada konsumen akhir, OECD menganjurkan untuk menerapkan prinsip destinasi sebagai prinsip pemungutan PPN atas ekspor jasa.<sup>46</sup> Mengacu pada prinsip destinasi, perlakuan PPN atas ekspor jasa adalah sama dengan perlakuan PPN atas ekspor barang, yaitu sama-sama dikenai PPN dengan tarif 0%. Namun, dibandingkan dengan ekspor barang, peluang terjadinya penyalahgunaan penerapan PPN tarif 0% dalam ekspor jasa jauh lebih besar. Karena, sangat sulit melakukan pengawasan serta pemeriksaan apakah suatu jasa benar-benar telah diekspor.<sup>47</sup>

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, beberapa negara telah menetapkan batasan atau syarat yang harus dipenuhi agar suatu ekspor jasa dapat dikenai PPN dengan tarif 0%. Tentunya, batasan dan syarat tersebut tetap berpedoman pada prinsip destinasi yang diadopsi oleh negara tersebut. Misalnya, di Australia, negara ini mengatur bahwa penyerahan jasa kepada pihak yang **tidak bertempat kedudukan di Australia dan jasa tersebut dimanfaatkan di luar Australia**, dikenai PPN<sup>48</sup> dengan tarif 0% (di Australia dikenal dengan istilah *GST-Free*).<sup>49</sup> Selandia Baru juga menerapkan perlakuan yang sama.<sup>50</sup>

Sementara itu, Singapura menetapkan pengenaan PPN<sup>51</sup> dengan tarif 0% terhadap jasa yang dikategorikan sebagai jasa internasional sepanjang jasa tersebut memenuhi syarat berikut: (i) jasa tersebut **diberikan kepada pihak yang berada di luar Singapura**; dan (ii) jasa tersebut harus **memberikan manfaat secara langsung kepada pihak yang berada di luar Singapura, bukan kepada pihak yang berada di Singapura**.

<sup>45</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 205.

<sup>46</sup> Yuki Nishida, "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 225.

<sup>47</sup> *Ibid*, 206.

<sup>48</sup> Sebenarnya, di negara ini penyebutan PPN menggunakan istilah *Goods and Services Tax* (GST). Namun demikian, untuk kepentingan pembahasan dalam buku ini dan untuk menjaga kekonsistenan penggunaan istilah, penamaan pajak konsumsi di Australia tetap menggunakan istilah PPN.

<sup>49</sup> Christine Peacock, *Op.Cit.*, 245.

<sup>50</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 205.

<sup>51</sup> Sama halnya dengan Australia, PPN di Singapura menggunakan istilah GST.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Meskipun saat ini tidak semua negara memiliki ketentuan yang sama terkait dengan perlakuan PPN atas ekspor jasa, Thuronyi berpendapat bahwa ke depannya akan terdapat ketentuan PPN atas ekspor jasa yang akan diadopsi secara universal oleh banyak negara. Ketentuan yang berlaku secara universal ini, tidak terlepas dari fakta bahwa pemajakan atas jasa internasional akan mengalami perubahan dan perkembangan secara terus menerus.<sup>52</sup>

### E. Transaksi yang Tidak Dikenai PPN

---

Secara sederhana, transaksi yang tidak dikenai PPN adalah transaksi yang tidak memenuhi syarat untuk dikenai PPN. Atau penyerahan barang dan/atau jasa yang dilakukan oleh PKP, tetapi barang dan/atau jasa tersebut tidak berhubungan dengan kegiatan ekonomi yang dilakukan PKP. Namun demikian, terdapat pula transaksi yang secara khusus dikecualikan dalam PPN, yaitu transaksi yang tidak termasuk dalam pengertian “penyerahan” menurut tujuan PPN. Dengan kata lain, transaksi tersebut berada di luar ruang lingkup pengenaan PPN (*outside the scope of VAT*).

Beberapa contoh dari transaksi yang tidak dikenai PPN dikemukakan oleh Rita de la Feria dan Richard Krever sebagai berikut:<sup>53</sup>

- (i) pemberian imbalan atas dasar suatu perjanjian untuk tidak saling bersaing;
- (ii) transaksi yang dilakukan sebagai bentuk tanggung jawab ekonomi dan sosial dari suatu entitas;
- (iii) pengambilalihan suatu aset atau harta di mana pengambilalihan tersebut disebabkan karena adanya **kewajiban (bukan atas kesukarelaan)** dari pihak pemilik aset atau harta tersebut.<sup>54</sup>

Setiap negara berhak menentukan transaksi apa saja yang tidak dikenai PPN. Misalnya, *VAT Directive* mengatur secara spesifik transaksi yang tidak termasuk dalam cakupan PPN sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 3 dan Pasal 4 *VAT Directive*. Transaksi yang tidak dikenai PPN menurut *VAT Directive* antara lain sebagai berikut:<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Victor Thuronyi, *Op.Cit.*, 319.

<sup>53</sup> Rita de la Feria dan Richard Krever, *Op.Cit.*, 13.

<sup>54</sup> Lihat Peter Edmundson, *Op.Cit.*,

<sup>55</sup> EUR-Lex, “Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax,” Internet, dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>.

- (i) penyerahan barang yang terjadi antarnegara Uni Eropa, yang dilakukan oleh PKP atau non-PKP di mana penyerahan tersebut termasuk dalam penyerahan yang dibebaskan berdasarkan Pasal 148 *VAT Directive*;
- (ii) penyerahan barang yang terjadi antarnegara Uni Eropa oleh PKP untuk keperluan pertanian, kehutanan, atau kegiatan usaha perikanan sepanjang memenuhi persyaratan yang diatur dalam Pasal 3 ayat (2) *VAT Directive*;
- (iii) penyerahan barang bekas, barang kolektor, atau barang antik, yang terjadi antarnegara Uni Eropa di mana penjual dari barang tersebut merupakan agen yang berstatus PKP;
- (iv) penyerahan alat transportasi bekas yang terjadi antarnegara Uni Eropa di mana penjual dari barang tersebut merupakan agen yang berstatus PKP;
- (v) penyerahan barang bekas, karya seni, barang kolektor, atau barang antik yang terjadi antarnegara Uni Eropa yang berasal dari penyelenggara penjualan melalui pelelangan umum.

Sementara itu, di Malaysia, beberapa transaksi tidak dianggap sebagai penyerahan sehingga berada di luar ruang lingkup pengenaan PPN.<sup>56</sup> Misalnya, transaksi pengalihan kegiatan usaha yang sedang berjalan serta remunerasi yang diterima oleh karyawan.<sup>57</sup>

Pengalihan kegiatan usaha merupakan penjualan dari suatu kegiatan usaha, baik seluruhnya maupun sebagian, beserta dengan aset dari kegiatan usaha tersebut antara dua pihak. Transaksi ini tidak termasuk dalam penyerahan barang atau penyerahan jasa untuk tujuan PPN di Malaysia.<sup>58</sup>

Transaksi lainnya yang tidak dianggap sebagai penyerahan di Malaysia, meliputi: penyerahan barang yang rusak ke perusahaan asuransi di mana barang tersebut merupakan barang yang diasuransikan, penggantian barang yang diasuransikan oleh perusahaan asuransi, serta pengalihan barang atau jasa oleh masyarakat, organisasi nirlaba, atau lembaga amal, untuk tujuan nonkomersil.<sup>59</sup>

## **F. Ruang Lingkup dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

Berdasarkan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak

---

<sup>56</sup> PPN di Malaysia menggunakan istilah GST seperti halnya di Australia dan Singapura.

<sup>57</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit*, 144.

<sup>58</sup> *Ibid*, 45.

<sup>59</sup> *Ibid*.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah (selanjutnya disebut dengan UU PPN), PPN di Indonesia **dikenakan** atas:

- (i) penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- (ii) impor BKP;
- (iii) penyerahan JKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha;
- (iv) pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- (v) pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- (vi) ekspor BKP berwujud oleh PKP;
- (vii) ekspor BKP tidak berwujud oleh PKP; dan
- (viii) ekspor JKP oleh PKP.

Dalam UU PPN, transaksi yang **dikenai PPN** di atas disebut dengan **objek pajak**. Berikut adalah penjelasan lebih lanjut dari masing-masing objek pajak di atas.

### F.1. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di Dalam Daerah Pabean yang Dilakukan oleh Pengusaha

Ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf 'a' UU PPN yang merumuskan penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha sebagai salah satu objek PPN memperlihatkan adanya dua unsur utama yang harus diperhatikan dari rumusan tersebut, yaitu "penyerahan barang" dan "BKP". Oleh karena itu, langkah utama untuk menentukan apakah suatu transaksi merupakan objek PPN sesuai Pasal 4 ayat (1) huruf 'a' UU PPN adalah menentukan apakah transaksi tersebut merupakan penyerahan barang **dan** barang yang diserahkan adalah BKP. Sementara itu, pengertian penyerahan BKP diatur dalam Pasal 1A UU PPN yang dijelaskan lebih lanjut dalam poin F.1.1 dalam buku ini.

Setelah langkah utama ini dijalankan dan hasilnya telah diketahui, barulah analisis dilanjutkan dengan menganalisis apakah penyerahan BKP yang dimaksud memenuhi syarat kumulatif sebagaimana ditetapkan dalam **Penjelasan** Pasal 4 ayat (1) huruf 'a' UU PPN. Dalam penjelasan tersebut dijelaskan bahwa penyerahan BKP yang dilakukan pengusaha, baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP, tetapi belum dikukuhkan, dikenai PPN apabila memenuhi syarat-syarat sebagaimana dapat dilihat pada Gambar 2.2 di halaman berikut. Apabila terdapat satu syarat yang tidak terpenuhi maka atas transaksi tersebut tidak dikenai PPN.

Gambar 2.2: Syarat Penyerahan Barang yang Dikenai PPN



Sumber: diolah oleh Penulis dari Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'a' UU PPN.

### F.1.1. Penyerahan Barang (*Supply of Goods*)

Istilah "*supply of goods*" dalam UU PPN Indonesia adalah penyerahan BKP. Pasal 1 angka 4 UU PPN merumuskan definisi "penyerahan BKP" dalam susunan kalimat yang sederhana dan singkat, yaitu setiap kegiatan penyerahan BKP. Definisi ini kemudian dijelaskan lebih lanjut dalam Pasal 1A ayat (1) UU PPN.

Berdasarkan Pasal 1A ayat (1) UU PPN, yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah:

- (i) Penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian. Berikut dua faktor yang sangat relevan dalam pengertian ini.
  - a. Penyerahan hak atas BKP

Menurut penulis, yang dimaksud dengan penyerahan hak atas BKP dalam Pasal 1A ayat (1) huruf 'a' UU PPN adalah penyerahan **hak milik** atas suatu BKP. Oleh karena itu, penyerahan BKP yang tidak dimaksudkan untuk menyerahkan hak milik atas BKP tersebut, tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP untuk tujuan PPN. Contoh dari penyerahan BKP yang tidak dimaksudkan sebagai penyerahan hak milik atas BKP adalah penyerahan BKP sebagai jaminan atau penyerahan BKP berdasarkan perjanjian sewa menyewa<sup>60</sup>. Dalam penyerahan jenis ini, yang diserahkan hanyalah penguasaan dari barang tersebut.

<sup>60</sup> Perjanjian sewa menyewa yang dimaksud adalah perjanjian sewa menyewa tanpa disertai dengan adanya hak penyewa untuk membeli BKP yang disewakan. Dengan

Lebih lanjut, penyerahan hak milik atas BKP ini dapat dilakukan dengan cara:

- Penyerahan secara fisik. Penyerahan secara fisik mengandung pengertian penyerahan yang terlihat secara nyata atas BKP penjual kepada pembeli. Penyerahan secara fisik yang menimbulkan terjadinya penyerahan hak milik, tidak selalu diikuti dengan dokumen tertulis. Misal, Tuan A membeli suatu BKP dari Swalayan B. Penyerahan hak atas BKP tersebut terjadi secara bersamaan ketika Tuan A membayar BKP kemudian penjual menyerahkan BKP tersebut kepada Tuan A. Penyerahan ini tetap dianggap terjadi meskipun penjual tidak memberikan bukti penjualan kepada Tuan A, misalnya nota atau struk pembelian.
- Penyerahan secara fisik diikuti dengan penyerahan secara yuridis. Artinya, penyerahan ini menuntut eksistensi sebuah dokumen tertulis yang menunjukkan telah terjadi pengalihan hak milik. Dokumen ini mutlak diperlukan, baik dalam penyerahan BKP yang didasari oleh perjanjian jual dengan pembayaran secara tunai maupun secara angsuran. Misal, pembelian suatu barang bergerak, seperti mobil dan motor. Penyerahan secara fisik akan dilakukan bersamaan dengan penyerahan dokumen. Contohnya, Buku Pemilik Kendaraan Bermotor (BPKB), yang menunjukkan telah terjadi penyerahan hak milik atas barang bergerak tersebut dari penjual kepada pembeli. Meskipun dalam skema pembelian kendaraan bermotor dengan skema angsuran BPKB secara fisik akan ditahan oleh penjual atau perusahaan pembiayaan terkait, tetapi dengan BPKB sudah dibuat atas nama pembeli artinya telah terjadi penyerahan BKP secara yuridis menurut undang-undang.
- Penyerahan secara yuridis, baik disertai atau tidak disertai dengan pembuatan faktur penjualan. Misal, penyerahan suatu BKP yang terjadi pada saat penandatanganan berita acara, meskipun faktur penjualan belum dibuat. Sebaliknya, faktur penjualan sudah dibuat tetapi berita acara penyerahan BKP belum ditandatangani maka saat penyerahan BKP dianggap terjadi ketika pembuatan faktur penjualan dan artinya perjanjian jual beli sudah terealisasi.

---

demikian, dalam perjanjian sewa menyewa ini hanya terdapat kewajiban penyerahan barang untuk dinikmati, dari pihak yang menyewakan kepada pihak penyewa.

- b. “Perjanjian”. Perjanjian yang dimaksudkan dalam ketentuan ini meliputi jual beli, tukar menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak milik atas barang. Contoh perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak milik atas barang, antara lain pemasukan (*inbrens*) dari suatu barang berwujud, bergerak, atau tidak bergerak yang tidak berbentuk uang dari para pemegang saham dalam penyertaan modal suatu Perseroan Terbatas (PT). Dengan demikian, apabila pemegang saham menyetorkan modal dalam bentuk aset pribadinya ke dalam harta kekayaan PT maka aset pribadi yang disetorkan tersebut dianggap sebagai penyerahan BKP untuk tujuan PPN.

Salah satu syarat suatu perjanjian adalah sah apabila dicapai kesepakatan pihak-pihak yang membuat perjanjian. Kesepakatan yang dicapai disebabkan suatu tekanan, bukanlah sebuah kesepakatan melainkan keterpaksaan.<sup>61</sup> Dengan demikian, menurut penulis, **apabila penyerahan hak milik suatu barang disebabkan oleh suatu perbuatan hukum dari pihak tertentu, misalnya disita, dirampas, atau diambilalih maka penyerahan hak yang seperti ini seharusnya tidak termasuk dalam pengertian penyerahan hak yang dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf ‘a’ UU PPN.**

- (ii) Pengalihan BKP oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan/atau perjanjian sewa guna usaha (*leasing*).

Penyerahan BKP dapat terjadi karena perjanjian sewa beli dan/atau perjanjian sewa guna usaha (*leasing*). Dalam Pasal 1A ayat (1) huruf ‘b’ UU PPN, terdapat dua bentuk transaksi yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP, yaitu (a) pengalihan BKP karena suatu perjanjian **sewa beli**; dan atau (b) pengalihan BKP karena perjanjian **sewa guna usaha (*leasing*)**.

- a. Pengalihan BKP karena suatu perjanjian sewa beli

Dalam KUH Perdata, tidak atau masih belum diatur mengenai perjanjian sewa beli. Namun, dapat dikatakan perjanjian ini lebih mendekati jual beli daripada sewa menyewa karena pada akhirnya barang yang disewa akan dibeli oleh penyewa tersebut.

Dalam perjanjian sewa beli, penyerahan hak milik atas barang yang menjadi objek perjanjian baru diserahkan oleh penjual (mulanya pihak yang menyewakan) kepada pembeli (mulanya pihak yang

<sup>61</sup> Subekti, *Hukum Perjanjian: Cetakan XI* (Jakarta: PT Intermasa, 1987), 17.

menyewa) pada saat harga barang sudah dilunasi. Selama harga barang belum dibayar lunas, pembeli hanya bertindak sebagai penyewa atau pemakai dari barang tersebut.

Penentuan terjadinya penyerahan BKP yang berpatokan pada saat harga barang dilunasi seperti ini ternyata tidak sesuai dengan asas pemungutan pajak bahwa pajak dipungut pada saat yang tepat, yaitu saat wajib pajak dalam keadaan mampu membayar pajak. Oleh karena itu, untuk memenuhi asas ini maka Pasal 1A ayat (1) huruf 'b' UU PPN menentukan bahwa meskipun pada saat penyerahan BKP berdasarkan perjanjian sewa beli sebenarnya belum terjadi penyerahan hak milik atas BKP, tetapi baru terjadi pengalihan penguasaan BKP dari pihak penjual kepada pembeli karena BKP masih dalam status disewakan, ditentukan bahwa pada saat itu sudah terjadi "penyerahan BKP menurut UU PPN".

Berdasarkan ketentuan ini, pada saat pihak yang menyewakan menerima pembayaran "harga sewa" yang pertama dan pihak yang menyewakan menyerahkan BKP, pada saat itulah terjadi penyerahan BKP. Ciri khusus yang membedakan perjanjian sewa beli dengan jual beli secara angsuran adalah dalam perjanjian sewa beli, pembeli tidak boleh memindahtangankan barang yang diterima dari penjual kepada pihak lain sebelum harga jual BKP dilunasi.

b. Pengalihan BKP karena perjanjian sewa guna usaha (*leasing*)

Yang dimaksud dengan pengalihan BKP karena perjanjian sewa guna usaha (*leasing*) adalah penyerahan BKP yang disebabkan oleh perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi (*finance lease*). Dalam perjanjian ini, ditentukan bahwa pada saat masa sewa guna usaha berakhir, *lessee*<sup>62</sup> dapat melaksanakan opsi yang telah disetujui bersama pada permulaan masa sewa guna usaha.

Terdapat dua macam opsi yang dapat dilakukan oleh *lessee*:

- opsi untuk membeli yang dilakukan dengan melunasi pembayaran nilai sisa barang modal yang disewa guna usahakan; atau
- opsi untuk memperpanjang jangka waktu perjanjian. Konsekuensinya, nilai sisa barang modal yang disewa guna

---

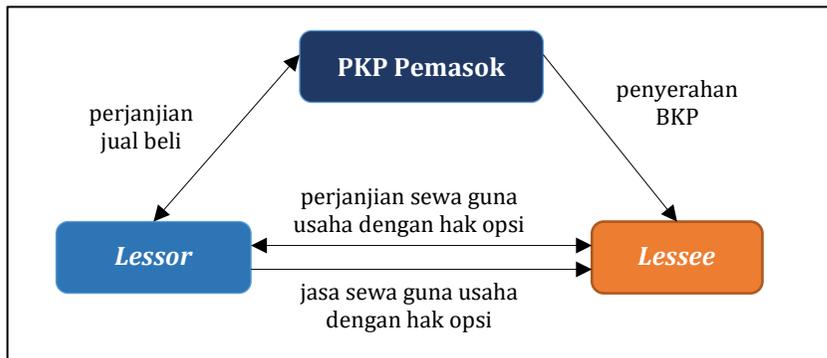
<sup>62</sup> *Lessee* adalah perusahaan atau perorangan yang menggunakan barang modal dengan pembiayaan dari *lessor*. Sementara itu, *lessor* adalah perusahaan pembiayaan atau perusahaan sewa guna usaha yang telah memperoleh izin usaha dari Menteri Keuangan dan melakukan kegiatan sewa guna usaha.

usahakan digunakan sebagai dasar dalam menetapkan piutang sewa guna usaha.

Dalam kegiatan sewa guna usaha dengan hak opsi setidaknya terdapat tiga pihak yang terlibat langsung, yakni *lessor*, *lessee*, dan PKP pemasok (*supplier*). Berdasarkan Penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf 'b' UU PPN, apabila penyerahan BKP oleh PKP dilakukan dalam rangka perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi, BKP dianggap diserahkan langsung dari PKP pemasok (*supplier*) kepada pihak yang membutuhkan barang (*lessee*). Sementara itu, *lessor* yang bertindak sebagai lembaga pembiayaan, dalam perjanjian ini merupakan pihak yang menyerahkan jasa, yaitu jasa sewa guna usaha.

Untuk lebih jelas memahami peran dari masing-masing pihak dalam perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi, dapat dilihat Gambar 2.3 berikut.

**Gambar 2.3: Ilustrasi Sewa Guna Usaha dengan Hak Opsi Berdasarkan Pasal 1A ayat (1) huruf 'b' UU PPN dan Penjelasan**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Ketentuan di atas hanya berlaku apabila BKP yang menjadi objek pembiayaan berasal dari PKP pemasok. Namun, apabila BKP tersebut berasal dari persediaan yang telah dimiliki oleh *lessor*, perlakuan PPN atas transaksi ini dijelaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-129/PJ/2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Sewa Guna Usaha dengan Hak Opsi dan Transaksi Penjualan dan Penyewagunausahaan Kembali sebagai berikut:

- *Lessor* pada dasarnya melakukan dua jenis penyerahan, yaitu:
  - 1) Penyerahan jasa pembiayaan yang tidak dikenai PPN;
  - 2) penyerahan BKP yang merupakan objek PPN.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- *Lessor* harus dikukuhkan sebagai PKP dan harus menerbitkan faktur pajak atas penyerahan BKP tersebut kepada *lessee*. Pengukuhan *lessor* sebagai PKP ini dilakukan dengan tetap memperhatikan batasan pengusaha kecil menurut ketentuan UU PPN.
- Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang dicantumkan dalam faktur pajak adalah harga jual, tidak termasuk unsur bunga yang diminta atau seharusnya diminta oleh *lessor* karena jasa pembiayaan yang diserahkannya.

(iii) Penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang

Terdapat dua jenis penyerahan dalam ketentuan ini. Pertama, penyerahan BKP kepada pedagang perantara. Yang dimaksud dengan pedagang perantara adalah orang pribadi atau badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya dengan nama sendiri melakukan perjanjian atau perikatan atas dan untuk tanggungan orang lain dengan mendapat upah atau balas jasa tertentu. Salah satu contoh dari pedagang perantara adalah komisioner.

Kedua, penyerahan BKP melalui juru lelang. Yang dimaksud dengan juru lelang adalah juru lelang pemerintah atau yang ditunjuk oleh pemerintah. Menurut penulis, kata “melalui” yang digunakan dalam kalimat “penyerahan BKP melalui juru lelang” mengandung arti bahwa ketika pemilik barang menyerahkan BKP-nya kepada juru lelang untuk dilelang, belum terjadi penyerahan BKP. Penyerahan BKP baru terjadi ketika juru lelang menyerahkan BKP tersebut kepada pemenang lelang (pembeli). Perlu diperhatikan bahwa meskipun pada praktiknya yang menyerahkan BKP adalah juru lelang, menurut UU PPN, pihak yang sebenarnya menyerahkan BKP bukanlah juru lelang, melainkan pemilik dari BKP yang dilelang.

(iv) Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas BKP

Dalam Pasal 1A ayat (1) huruf ‘d’ UU PPN, pengertian penyerahan BKP mencakup dua hal. Pertama, pemakaian sendiri atas BKP. Dalam Penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf ‘d’ UU PPN disebutkan bahwa yang dimaksud dengan pemakaian sendiri adalah pemakaian untuk kepentingan:

- a. pengusaha itu sendiri;
- b. pengurus; atau
- c. karyawan,

baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri.

Pemakaian sendiri atas BKP dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu pemakaian sendiri untuk tujuan produktif dan pemakaian sendiri untuk tujuan konsumtif. Pemakaian sendiri BKP untuk tujuan produktif adalah pemakaian BKP **yang nyata-nyata digunakan** untuk kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha pengusaha yang bersangkutan, yang meliputi kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen.

Contoh dari pemakaian sendiri untuk tujuan produktif adalah perusahaan berstatus PKP dengan usaha produksi ban kendaraan bermotor menggunakan ban yang diproduksinya sendiri untuk mengganti ban dari truk yang dimiliki dan digunakan perusahaan untuk kegiatan operasionalnya.<sup>63</sup>

Sementara itu, yang dimaksud dengan pemakaian sendiri BKP untuk tujuan konsumtif adalah pemakaian BKP **yang tidak ada kaitan** dengan kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha pengusaha yang bersangkutan, yang meliputi kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Contoh pemakaian sendiri untuk tujuan konsumtif adalah ban yang diproduksi oleh perusahaan digunakan untuk mengganti ban dari kendaraan milik direktur.

Kedua, pemberian cuma-cuma atas BKP. Yang dimaksud dengan pemberian cuma-cuma BKP adalah pemberian barang tanpa pembayaran, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri. Misalnya, pemberian contoh barang untuk promosi kepada relasi atau pembeli.

Berikut adalah contoh pemberian cuma-cuma BKP yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP menurut UU PPN.

- a. Pabrikasi susu memberikan contoh produknya kepada para relasi; atau
  - b. Pabrikasi sabun cuci piring memberikan 1 (satu) sabun mandi untuk setiap pembelian 1 botol sabun cuci piring.
- (v) BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan

---

<sup>63</sup> Contoh ini sebagaimana terdapat dalam Penjelasan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, apabila dijual termasuk dalam pengertian penyerahan BKP karena disamakan dengan pemakaian sendiri. Penyerahan BKP berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan ini tidak termasuk pengertian penyerahan BKP menurut UU PPN apabila aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan tersebut adalah aktiva yang dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' dan huruf 'c' UU PPN.<sup>64</sup>

- (vi) Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang

Apabila kantor pusat maupun kantor cabang dari suatu perusahaan dengan nama dan dalam bentuk apapun masing-masing dikukuhkan sebagai PKP oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) setempat, perusahaan tersebut dianggap mempunyai lebih dari satu tempat pajak terutang. Oleh karena itu, pemindahan BKP antartempat tersebut (pusat ke cabang atau antar cabang) merupakan penyerahan BKP. Yang dimaksud dengan cabang dalam ketentuan ini termasuk antara lain lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran, dan sejenisnya.

- (vii) Penyerahan BKP secara konsinyasi

Menurut penulis, dalam penyerahan BKP secara konsinyasi, barang yang diserahkan sebenarnya bersifat barang titipan. Namun, menurut Pasal 1A ayat (1) huruf 'g' UU PPN, penyerahan dengan cara ini sudah termasuk dalam pengertian penyerahan BKP.

Apabila penyerahan BKP secara konsinyasi merupakan penyerahan BKP yang dikenai PPN, PPN dipungut dan dibayar oleh *consignor*<sup>65</sup> ketika BKP tersebut diserahkan untuk dititipkan kepada *consignee*<sup>66</sup>. Atas PPN tersebut merupakan pajak keluaran bagi *consignor*, sedangkan bagi

---

<sup>64</sup> Dalam Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' dan 'c' UU PPN disebutkan bahwa pengkreditan pajak masukan tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk: (i) perolehan BKP atau JKP yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha; dan (ii) perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan *station wagon*, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan. Dengan demikian, yang dimaksud dengan aktiva dalam Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' dan huruf 'c' UU PPN adalah (i) aktiva yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha; dan (ii) aktiva yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena berupa sedan dan *station wagon*, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan.

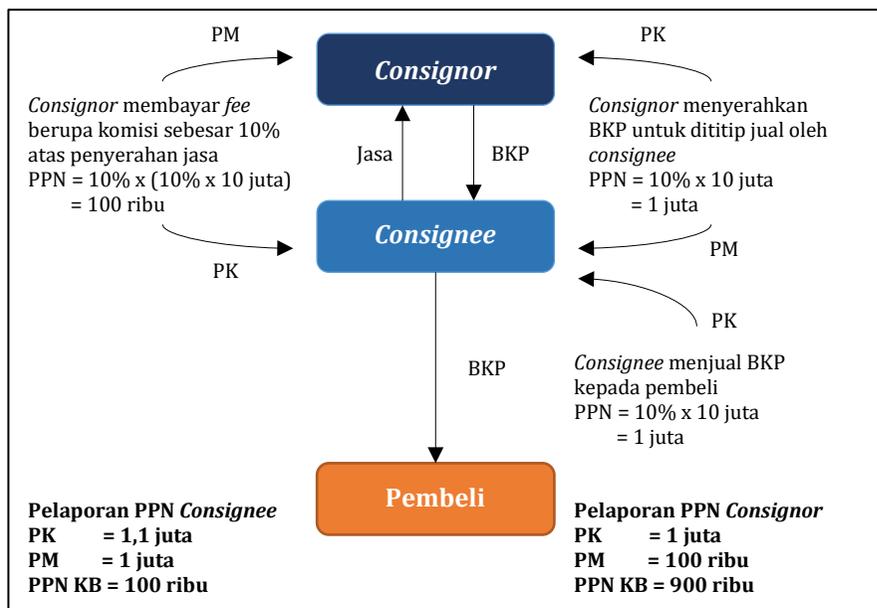
<sup>65</sup> *Consignor* adalah pihak yang menitipkan barang dagangan. Pihak ini yang akan memberikan pembagian keuntungan sesuai dengan kesepakatan di awal.

<sup>66</sup> *Consignee* adalah pihak yang menerima titipan barang. Pihak ini yang akan menjual barang dagangan dan mengembalikan lagi barang yang tidak terjual.

*consignee* merupakan pajak masukan. *Consignee* dapat mengkreditkan pajak masukan tersebut dengan pajak keluaran pada masa pajak terjadinya penyerahan BKP yang dititipkan tersebut.

Sebaliknya, jika BKP titipan tersebut tidak laku dijual dan diputuskan untuk dikembalikan kepada pemilik BKP, pengusaha yang menerima titipan tersebut dapat menggunakan ketentuan mengenai pengembalian BKP (retur) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5A ayat (1) UU PPN.<sup>67</sup> Namun, ketentuan ini hanya berlaku apabila BKP yang diretur tidak diganti dengan barang yang sama. Untuk lebih jelas memahami penyerahan BKP secara konsinyasi, transaksi ini dapat diilustrasikan sebagai berikut.

**Gambar 2.4: Penyerahan BKP secara Konsinyasi**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berdasarkan perjanjian konsinyasi, *consignor* berstatus PKP menyerahkan 1000 unit BKP dengan harga per unit Rp10.000,00 kepada *consignee* berstatus PKP. Selain itu, dalam perjanjian juga disebutkan bahwa dari total penjualan, *consignee* akan menerima komisi sebesar

<sup>67</sup> Pasal 5A ayat (1) UU PPN adalah pasal yang memuat ketentuan mengenai perlakuan PPN atas pengembalian (retur) BKP. Berdasarkan Pasal 5A ayat (1), apabila BKP yang diserahkan ternyata dikembalikan (retur) oleh pembeli, PPN dan PPnBM dari BKP yang dikembalikan tersebut dapat mengurangi PPN dan PPnBM yang terutang oleh PKP penjual dalam masa pajak terjadinya pengembalian BKP tersebut.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

10% atas jasa titip jual yang dilakukannya. Dengan asumsi penyerahan BKP secara konsinyasi ini memenuhi semua persyaratan penyerahan BKP yang dikenai PPN, perlakuan PPN atas penyerahan BKP secara konsinyasi tersebut dapat dilihat pada Gambar 2.4.

- (viii) Penyerahan BKP oleh PKP dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah, yang penyerahannya dianggap langsung dari PKP kepada pihak yang membutuhkan BKP

Ketentuan ini memberikan perlakuan yang sama antara perjanjian pembiayaan secara konvensional dengan perjanjian pembiayaan berdasarkan prinsip syariah. Alasannya, penyerahan BKP dari PKP penjual kepada pengusaha pembiayaan berdasarkan prinsip syariah yang kemudian menyerahkan lagi kepada si pembeli selaku pemanfaat jasa pembiayaan, dianggap sebagai penyerahan langsung dari PKP penjual kepada pembeli.

Sama halnya dalam skema penyerahan BKP berdasarkan perjanjian pembiayaan secara konvensional, dalam penyerahan BKP melalui pembiayaan berdasarkan prinsip syariah tidak ada penyerahan BKP dari *dealer* kepada pengusaha pembiayaan. Berikut adalah contoh penyerahan BKP oleh PKP dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah yang terdapat dalam Penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf 'h' UU PPN.

Dalam transaksi murabahah, bank syariah bertindak sebagai penyedia dana untuk membeli sebuah kendaraan bermotor dari PKP A atas pesanan nasabah bank syariah (Tuan B). Meskipun berdasarkan prinsip syariah, bank syariah harus membeli dahulu kendaraan bermotor tersebut dan kemudian menjualnya kepada Tuan B, berdasarkan UU PPN, penyerahan kendaraan bermotor tersebut dianggap dilakukan langsung oleh PKP A kepada Tuan B.

Selain menetapkan transaksi yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP, Pasal 1A UU PPN juga mengatur transaksi yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP. Transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

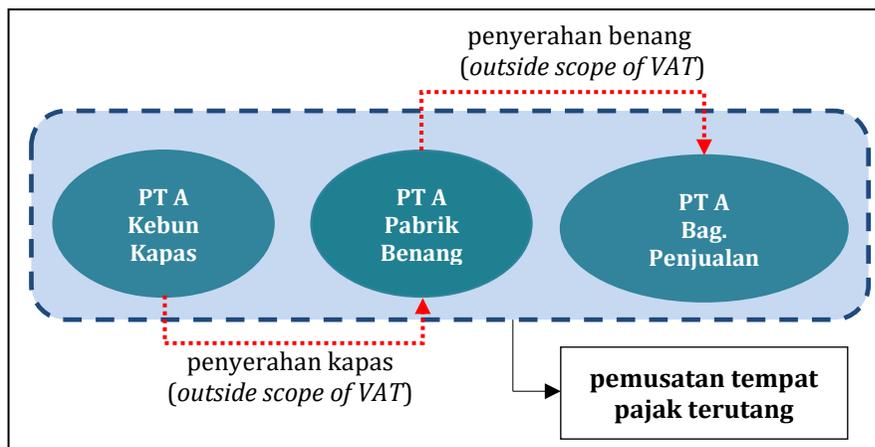
- (i) Penyerahan BKP kepada makelar. Yang dimaksud dengan "makelar" adalah makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang, yaitu **pedagang perantara yang diangkat oleh presiden atau oleh pejabat yang oleh presiden dinyatakan berwenang untuk itu**. Makelar tersebut menyelenggarakan perusahaan dengan melakukan pekerjaan dan **mendapat upah atau provisi** tertentu,

**atas amanat dan atas nama orang-orang lain yang dengan mereka tidak terdapat hubungan kerja.**

Berbeda dengan komisioner yang dapat menutup perjanjian atas nama dirinya sendiri untuk kepentingan pihak pemberi amanat. Makelar harus menyebutkan nama pemberi kuasa ketika membuat perjanjian dengan pihak ketiga sehingga makelar bertindak sebagai perantara murni.

- (ii) Penyerahan BKP untuk jaminan utang-piutang. Penyerahan BKP dengan cara ini hanya bersifat sementara sehingga ketika PKP yang menyerahkan BKP tersebut sudah melunasi utangnya, BKP tersebut akan dikembalikan kepada pihak yang berutang.<sup>68</sup>
- (iii) Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang, dalam hal PKP melakukan **pemusatan** tempat pajak terutang. Alasannya, PKP dengan cabang-cabangnya yang sudah melakukan pemusatan tempat pajak terutang, akan diperlakukan sebagai satu kesatuan entitas. Dengan adanya pemusatan, tiap unit usaha (baik pusat maupun cabang) merupakan satu kesatuan entitas sehingga setiap penyerahan yang dilakukan antar unit, merupakan satu rangkaian transaksi atau disebut juga dengan *intraentity transaction*.<sup>69</sup> Berikut ilustrasi atas penjelasan di atas.

**Gambar 2.5: Ilustrasi Penyerahan BKP antar Unit Usaha dalam Satu Entitas (*Intraentity Transaction*)**



Sumber: diolah oleh Penulis.

<sup>68</sup> Alasan penyerahan BKP untuk jaminan utang-piutang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP telah dijelaskan dalam Poin F.1.1 subpoin (i) huruf 'a' dari bab ini.

<sup>69</sup> Walter Hellerstein dan Jon Sedon, "Branch to Branch Issues. The Nature and Significance of the issue, Challenging Legal Issues Confronting VAT Regimes," *Tax Notes International*, 25 April (2011): 572.

Tidak adanya isu penyerahan dalam *intraentity transaction* disebabkan karena tiap unit kegiatan dari suatu perusahaan yang telah tersentralisasi merupakan satu kesatuan sehingga perusahaan tersebut tidak mungkin dapat membuat kontrak perjanjian penyerahan barang dengan entitas perusahaan itu sendiri.<sup>70</sup> Untuk itu, pemindahan BKP dari satu unit ke unit lain dalam entitas yang telah tersentralisasi, tidak termasuk cakupan PPN (*outside scope of VAT*) sehingga **“tidak ada penyerahan”** untuk tujuan PPN dalam transaksi seperti ini.

Tidak adanya penyerahan untuk tujuan PPN dalam *intraentity transaction* juga diungkapkan oleh Abdoelkarim dan Prinsen dengan alasan sebagai berikut:<sup>71</sup>

*“The rationale is that in the case of a single person **no legal relationships can arise** on the basis of which the services between a head office and a branch can be provided for consideration. The general belief is that **you cannot contract yourself**. There can be **no taxable activity if there is no legal relationship and no consideration.**”*

(dengan penambahan penekanan)

- (iv) Pengalihan BKP dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah PKP

Ketentuan ini bertujuan untuk mendorong dua atau lebih perusahaan yang memiliki keterkaitan usaha melakukan penggabungan usaha. Dengan restrukturisasi usaha seperti ini, diharapkan akan tercipta efektivitas dan optimalisasi kinerja usaha yang berujung pada berkembangnya kegiatan usaha. Pada akhirnya, berkembangnya kegiatan usaha akan berdampak pada terdongkraknya penerimaan PPN.

- (v) BKP berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, **dan** yang pajak masukan atas perolehannya tidak dapat dikreditkan

Berdasarkan ketentuan ini, apabila BKP yang diserahkan adalah BKP berupa aktiva yang tujuan semula tidak diperjualbelikan, yang pajak masukan atas aktiva tersebut tidak dapat dikreditkan karena:

- a. tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha; atau
- b. berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, tetapi tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang PPN; dan

---

<sup>70</sup> *Ibid.*

<sup>71</sup> Rahiela Abdoelkariem dan Frank Prinsen, “The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union,” *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 206.

c. aktiva tersebut berupa sedan dan *station wagon* yang bukan barang dagangan dan atau barang sewaan

maka atas penyerahan aktiva tersebut, **tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP menurut UU PPN**. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat contoh berikut.

Pada saat pembubaran PT X, terdapat dua unit rumah yang digunakan sebagai rumah peristirahatan bagi para direktur PT X. Pada saat pembelian rumah tersebut, pajak masukan atas perolehan dua unit rumah tidak dapat dikreditkan oleh PT X karena tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dari PT X sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' UU PPN. Oleh karenanya, penyerahan dari dua unit rumah tersebut tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP sehingga tidak dikenai PPN.

### **F.1.2. Pengertian BKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Dalam UU PPN, pengertian barang dapat dibedakan menjadi barang berwujud (*tangible goods*) dan barang tidak berwujud (*intangible goods*). Kemudian, menurut sifat dan hukumnya, barang berwujud dapat dibagi menjadi barang yang bergerak (*movable property*) maupun barang yang tidak bergerak (*immovable property*).

Sesuai dengan karakteristik PPN sebagai pajak yang bersifat umum dan mempertimbangkan keselarasannya dengan asas netralitas, sudah seharusnya semua konsumsi barang dapat dijadikan sebagai objek PPN tanpa membedakan apakah konsumsi itu adalah konsumsi barang berwujud, barang tidak berwujud, barang bergerak, ataupun barang tidak bergerak. Namun demikian, dalam menentukan apakah suatu barang dimasukkan dalam pengertian barang yang dikenai PPN, tetap harus mempertimbangkan dan memperhatikan konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi.

Berdasarkan konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi, hanya barang yang ditujukan untuk dikonsumsi saja yang dikenai PPN. Konsekuensinya, menurut penulis, barang yang digunakan untuk tujuan *saving*, dapat dipertimbangkan (sebaiknya) tidak dimasukkan dalam pengertian barang yang dikenai PPN atau BKP. Misalnya:

- (i) surat-surat berharga (saham, obligasi, dan lain-lain);
- (ii) emas batangan; dan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

(iii) tanah.<sup>72</sup>

Pada dasarnya, pengenaan PPN mencakup semua jenis barang sebagai basis PPN. Namun, terdapat jenis barang tertentu yang dikecualikan dari pengenaan PPN atas alasan tertentu. Misalnya, alasan kemudahan administrasi.<sup>73</sup> Oleh karenanya, dalam menentukan apakah suatu barang merupakan BKP atau tidak, UU PPN yang berlaku di Indonesia menganut *negative list*.<sup>74</sup> Artinya, pada dasarnya semua barang adalah BKP, kecuali barang-barang tertentu yang diatur oleh UU PPN sebagai barang yang tidak dikenai PPN (Barang Tidak Kena Pajak/BTKP).

Meskipun demikian, dengan pertimbangan tertentu, pemerintah dapat memberikan insentif atas BKP tertentu, misalnya BKP yang bersifat strategis. Dengan kata lain, dalam mendesain kebijakan mengenai BKP, UU PPN merumuskannya dengan cara merinci daftar BTKP dan BKP yang diberi fasilitas. Barang yang tidak masuk dalam daftar tersebut merupakan BKP yang atas penyerahannya akan dikenai PPN. Jenis-jenis barang yang merupakan BTKP dirumuskan dalam Pasal 4A ayat (2) UU PPN, sedangkan rincian lebih lanjut dijabarkan dalam memori penjelasannya.

Di samping kebijakan yang mengatur BTKP, terdapat juga kebijakan mengenai apa saja yang termasuk dalam daftar BKP yang bersifat strategis, yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN. Ketentuan ini diatur melalui Peraturan Pemerintah, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

---

<sup>72</sup> Beberapa ahli berpendapat bahwa tanah sebaiknya tidak dijadikan sebagai BKP. Menurut Cnossen: "*immovable property should be taxed if and when it is transferred from the production or business circuit to the consumption or consumer circuit*". Lihat Sijbren Cnossen, "VAT Treatment of Immovable Property" dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 231. Walaupun demikian, sebagian ahli berpendapat bahwa penggunaan tanah seharusnya tetap dijadikan sebagai objek PPN, jika penggunaan tersebut merupakan kegiatan usahanya.

<sup>73</sup> Sijbren Cnossen, "African Countries without VAT," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017): 9.

<sup>74</sup> Istilah *negative list* merupakan istilah yang lazim digunakan dalam ketentuan PPN untuk menunjukkan daftar barang atau jasa yang tidak dikenakan PPN. Sementara itu, dalam ketentuan PPN di India, istilah *negative list* digunakan untuk menunjukkan daftar barang yang pajak masukan atas perolehan barang tersebut tidak dapat dikreditkan.

### **F.1.3. Pengertian BKP Tidak Berwujud dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'g' UU PPN, BKP tidak berwujud adalah:

- (i) penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusastraan, kesenian atau karya ilmiah, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau bentuk hak kekayaan intelektual/industrial atau hak serupa lainnya;
- (ii) penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perlengkapan industrial, komersial, atau ilmiah;
- (iii) pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah, teknikal, industrial, atau komersial;
- (iv) pemberian bantuan tambahan atau pelengkap sehubungan dengan penggunaan atau hak menggunakan hak-hak pada poin (i), penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perlengkapan industrial, atau pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah, teknikal, industrial, atau komersial, berupa:
  - a. penerimaan atau hak menerima rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, yang disalurkan kepada masyarakat melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi yang serupa;
  - b. penggunaan atau hak menggunakan rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, untuk siaran televisi atau radio yang disiarkan/dipancarkan melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi yang serupa; dan
  - c. penggunaan atau hak menggunakan sebagian atau seluruh spektrum radio komunikasi;
- (v) penggunaan atau hak menggunakan film gambar hidup (*motion picture films*), film atau pita video untuk siaran televisi, atau pita suara untuk siaran radio; dan
- (vi) pelepasan seluruhnya atau sebagian hak yang berkenaan dengan penggunaan atau pemberian hak kekayaan intelektual/industrial atau hak-hak lainnya sebagaimana tersebut di atas.

### **F.1.4. Pengertian “Daerah Pabean” dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Untuk dapat dikenai PPN, penyerahan BKP harus dilakukan di dalam daerah pabean. Pengertian dari daerah pabean sendiri menurut UU PPN adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan, dan ruang udara di atasnya serta tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif dan

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Landasan Kontinen yang di dalamnya berlaku undang-undang yang mengatur mengenai kepabeanan.

Lebih lanjut, sering dijumpai pertanyaan apakah wilayah yang ditetapkan sebagai kawasan berikat termasuk dalam pengertian daerah pabean? Untuk menjawab pertanyaan ini, dapat mengacu pada pengertian dari kawasan berikat yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan Indonesia.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat, pengertian kawasan berikat adalah tempat penimbunan berikat untuk menimbun barang impor dan/atau barang yang berasal dari **tempat lain dalam daerah pabean** guna diolah atau digabungkan, yang hasilnya terutama untuk diekspor. Sementara itu, menurut Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1986<sup>75</sup>, yang dimaksud dengan kawasan berikat (*bonded zone*), yaitu suatu kawasan dengan batas-batas tertentu **di wilayah pabean Indonesia** yang didalamnya diberlakukan ketentuan khusus di bidang kepabeanan, yaitu barang-barang yang dimasukkan dari luar daerah pabean atau dari dalam daerah pabean Indonesia lainnya tanpa terlebih dahulu terkena pungutan bea-cukai, dan atau pungutan negara lainnya sampai barang tersebut dikeluarkan dengan tujuan impor, ekspor atau, re-ekspor.

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa kawasan berikat termasuk dalam daerah pabean Indonesia. Munculnya istilah ini terkait dengan kepentingan pemberian perlakuan khusus di bidang perpajakan dan kepabeanan, diantaranya pemberian fasilitas PPN dan PPNBM.

### **F.1.5. Pengertian Pengusaha dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Pasal 1 angka 14 UU PPN merumuskan bahwa yang dimaksud dengan pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun 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 termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean. Penyerahan BKP yang dikenai PPN menurut UU PPN mempunyai syarat penyerahan BKP tersebut harus dilakukan oleh pengusaha, baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP, tetapi belum dikukuhkan.

---

<sup>75</sup> Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1986 tentang tentang Kawasan Berikat (*Bonded Zone*) saat ini statusnya sudah tidak berlaku lagi karena diganti atau dicabut. Namun demikian, menurut penulis, pengertian kawasan berikat yang terdapat dalam Pasal 1 ayat (1) dari ketentuan ini masih relevan untuk digunakan.

Lebih lanjut, untuk dapat memungut PPN, pengusaha tersebut harus mempunyai status sebagai PKP. Selain memungut PPN, pengusaha yang berstatus PKP tersebut juga wajib menyetorkan PPN yang masih harus dibayar apabila pajak keluaran lebih besar daripada pajak masukan yang dapat dikreditkan, menyetorkan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang terutang, dan melaporkan penghitungan pajak.

Adapun pengusaha wajib mendaftarkan diri sebagai PKP apabila pengusaha tersebut omzetnya telah melampaui batasan peredaran bruto 4,8 miliar rupiah sampai dengan suatu bulan dalam satu tahun buku. Dengan kata lain, bagi pengusaha dengan jumlah peredaran bruto dalam satu tahun buku kurang dari 4,8 miliar rupiah (pengusaha kecil) tidak diwajibkan melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Namun, berdasarkan Pasal 3A ayat (2) UU PPN, pengusaha kecil boleh memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP.<sup>76</sup>

#### **F.1.6. Pengertian “Dalam Rangka Kegiatan Usaha atau Pekerjaan” sebagai Salah Satu Syarat Penyerahan BKP yang Dikenai PPN**

Salah satu syarat suatu penyerahan BKP dapat dikenai PPN adalah penyerahan tersebut harus dilakukan “dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaan”. Pertanyaannya, dalam rangka “kegiatan usaha atau pekerjaan” dari siapa?

Apabila melihat pengertian pengusaha dalam UU PPN sebagaimana dijelaskan di atas, dapat diketahui bahwa syarat “dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaan” ini berhubungan dengan pengusaha. Dengan kata lain, dapat disimpulkan bahwa penyerahan BKP yang dikenai PPN adalah penyerahan BKP yang dilakukan **dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaan dari pengusaha** yang melakukan penyerahan tersebut. Namun sayangnya, dalam UU PPN, baik dalam pasalnya maupun dalam penjelasannya, tidak terdapat penjelasan lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud dengan “dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya”.

#### **F.2. Impor BKP**

Pengenaan PPN atas impor BKP merupakan perwujudan dari konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi dalam negeri. Konsep ini merupakan refleksi dari prinsip destinasi yang diadopsi di Indonesia sebagai prinsip pemungutan PPN. Dalam impor BKP, faktor yang paling menentukan adalah tempat melakukan impor BKP karena tempat inilah yang akan menentukan tempat BKP

---

<sup>76</sup> Penjelasan lebih lanjut mengenai Pengusaha Kecil dapat dilihat pada Bab 4 tentang Pengusaha Kena Pajak.

dikonsumsi atau dimanfaatkan. Negara asal BKP yang diimpor atau tempat kedudukan eksportir bukan faktor yang relevan.

Berbeda dengan objek PPN berupa penyerahan BKP yang salah satu syaratnya penyerahan tersebut harus dilakukan oleh pengusaha. Untuk impor BKP, tidak ada persyaratan yang melakukan impor BKP tersebut harus pengusaha sehingga dapat disimpulkan siapapun yang mengimpor BKP akan dikenai PPN. Jadi, terlepas dari status yang mengimpor BKP, orang pribadi atau badan, pengusaha atau bukan, berstatus PKP atau bukan, diberi perlakuan yang sama, yaitu atas impor BKP yang dilakukan dikenai PPN.

### **F.3. Penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) di Dalam Daerah Pabean yang Dilakukan oleh Pengusaha**

Sama halnya dengan objek PPN berupa penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Menurut Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN, penyerahan JKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha akan dikenai PPN apabila memenuhi **syarat kumulatif** berikut:

- (i) jasa yang diserahkan merupakan JKP;
- (ii) penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean; **dan**
- (iii) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Selain syarat pada poin (i), penjelasan lebih lanjut atas masing-masing syarat di atas sama dengan penjelasan mengenai syarat pengenaan PPN atas penyerahan BKP sebagaimana telah dijelaskan dalam poin F.1.4 sampai F.1.5 di atas.

#### **F.3.1. Penyerahan Jasa (*Supply of Services*)**

Istilah "*supply of services*" dalam UU PPN Indonesia adalah penyerahan JKP. UU PPN telah merumuskan pengertian dari penyerahan JKP melalui Pasal 1 angka 7 UU PPN. Dalam Pasal 1 angka 7 UU PPN hanya disebutkan bahwa yang dimaksud dengan penyerahan JKP adalah **setiap kegiatan pemberian JKP**. Definisi penyerahan JKP ini kemudian dijelaskan lebih lanjut dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN. Dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN disebutkan sebagai berikut:

"... **Termasuk dalam pengertian penyerahan JKP** adalah JKP yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan/atau yang diberikan secara cuma-cuma."

(dengan penambahan penekanan)

Dengan demikian, apabila dirangkai rumusan dari Pasal 1 angka 7 UU PPN dengan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN, dapat disimpulkan bahwa yang termasuk dalam pengertian penyerahan JKP adalah:

- (i) setiap kegiatan pemberian JKP, contohnya PKP yang bergerak di bidang jasa konsultasi perpajakan memberi saran terkait aspek pajak atas kegiatan usaha yang dilakukan kliennya.
- (ii) pemanfaatan JKP untuk kepentingan sendiri, contohnya PKP di bidang usaha perbaikan dan perawatan *air conditioner* (AC) menggunakan teknisinya sendiri untuk memperbaiki AC yang rusak pada gedung kantor yang ditempati oleh PKP; **dan/atau**
- (iii) pemberian JKP secara cuma-cuma, contohnya PKP dalam bidang usaha pemborong bangunan merenovasi gedung milik sebuah yayasan yatim-piatu tanpa memungut bayaran;

### **F.3.2. Pengertian JKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Dalam Penjelasan Pasal 1 angka 5 UU PPN, pengertian dari jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Pengertian ini menyiratkan bahwa terdapat dua macam jenis jasa menurut UU PPN sebagai berikut:

- (i) jasa dalam pengertian umum, yaitu kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai. Misal, jasa perbaikan mesin kendaraan bermotor, yang menyebabkan kendaraan bermotor siap digunakan oleh pemiliknya.
- (ii) jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Atau disebut dengan jasa maklon atau jasa produksi. Misal, jasa pembuatan pakaian yang dibuat berdasarkan pesanan dan bahan yang diberikan oleh si pemesan.

Sama seperti BKP, pada dasarnya PPN tidak menghendaki adanya perbedaan perlakuan atau diskriminasi antara satu jenis jasa dengan jenis jasa lainnya, yaitu seluruh jasa adalah JKP. Namun, untuk penentuan jenis jasa yang dikenai PPN, UU PPN juga menganut *negative list* sama halnya dalam penentuan BKP. Oleh karena itu, dalam UU PPN diatur mengenai pengecualian dari jenis-jenis

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

jasa yang dikenai PPN atau disebut dengan Jasa Tidak Kena Pajak (JTKP). Jasa yang tidak termasuk dalam daftar JTKP dianggap sebagai JKP.

Pertimbangan suatu jasa dikelompokkan sebagai JTKP dapat berupa pertimbangan “asas kepatutan atau etika”, seperti jasa yang dibutuhkan untuk kepentingan publik, mencegah pengenaan pajak berganda dengan pajak daerah, serta pertimbangan lainnya. Jenis-jenis jasa yang merupakan JTKP dirumuskan dalam Pasal 4A ayat (3) UU PPN, sedangkan rincian lebih lanjut dijabarkan dalam memori penjelasannya.

### **F.4. Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud atau JKP dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean**

Ketentuan ini dimaksudkan untuk memberikan perlakuan yang sama dengan impor BKP. Tidak berbeda dengan impor BKP, objek PPN ini merupakan refleksi dari prinsip destinasi yang diadopsi dalam pemungutan PPN di Indonesia, yaitu PPN dikenakan di tempat terjadinya konsumsi atau pemanfaatan dari BKP dan/atau JKP. Praktik pengenaan PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean ini merupakan praktik yang lazim dan banyak diterapkan di berbagai negara di dunia.

Apabila BKP tidak berwujud atau JKP melintasi batas wilayah negara, faktor yang menentukan apakah atas BKP tidak berwujud atau JKP tersebut dikenai PPN atau tidak adalah dengan melihat tempat tujuan BKP tidak berwujud atau JKP akan dimanfaatkan. Yaitu, daerah pabean Republik Indonesia.

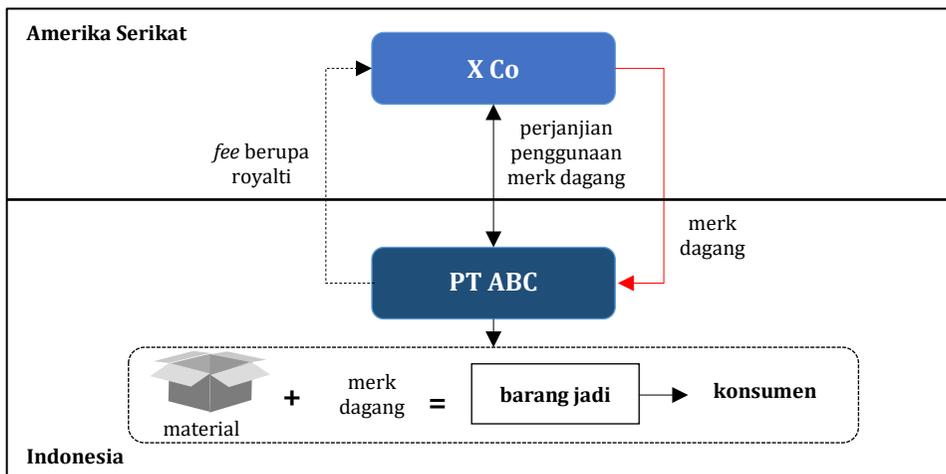
Lebih lanjut, ketentuan mengenai PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean juga terdapat dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-147/PJ/2010 tentang Penjelasan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 40/PMK.03/2010 Tentang Tata Cara Penghitungan, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean (SE-147/2010). Dalam Butir 2 SE-147/2010 disebutkan bahwa yang dimaksud BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean yang dimanfaatkan di dalam daerah pabean adalah:

- (i) BKP tidak berwujud tersebut dimiliki oleh orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar daerah pabean;
- (ii) kegiatan pemanfaatan BKP tidak berwujud yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dilakukan di dalam daerah pabean; dan
- (iii) BKP tidak berwujud yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dimanfaatkan oleh siapa pun di dalam daerah pabean.

Berdasarkan penjelasan di atas, contoh dari pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha dapat dijelaskan sebagai berikut.

PT ABC yang berdomisili di Jakarta melakukan perjanjian penggunaan merk dagang (*trademark*) dari X Co untuk memproduksi barang yang akan dijual ke konsumen di Indonesia. X Co diketahui merupakan perusahaan yang berbasis di Amerika Serikat. Berdasarkan perjanjian tersebut, X Co akan memberikan hak kepada PT ABC untuk menggunakan merk dagangnya pada barang produksi PT ABC. Atas pemanfaatan merk dagang oleh PT ABC di dalam daerah pabean tersebut merupakan impor BKP tidak berwujud yang dikenai PPN di Indonesia. Penjelasan di atas dapat diilustrasikan melalui Gambar 2.6 berikut.

**Gambar 2.6: Ilustrasi Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Sementara itu, Butir 3 SE-147/2010 juga menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan JKP dari luar daerah pabean yang dimanfaatkan di dalam daerah pabean adalah:

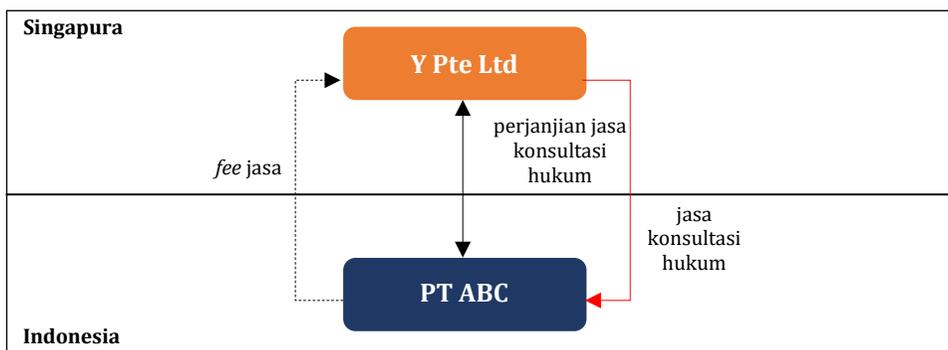
- (i) JKP tersebut diserahkan oleh orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar daerah;
- (ii) Pemberian JKP dapat dilakukan di dalam dan/atau di luar daerah pabean sepanjang kegiatan pemberian JKP tersebut tidak menyebabkan orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar daerah pabean menjadi subjek pajak dalam negeri;
- (iii) Kegiatan pemanfaatan JKP yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dilakukan di dalam daerah pabean; dan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

- (iv) JKP yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dimanfaatkan oleh siapa pun di dalam daerah pabean.

Dengan menggunakan rumusan Butir 3 SE-147/2010 di atas, contoh dari pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha dapat dijelaskan sebagai berikut. PT ABC yang berdomisili di Jakarta menyewa konsultan hukum Y Pte Ltd yang berdomisili di Singapura untuk memberikan saran dan masukan terkait dengan kasus hukum yang sedang dihadapi oleh PT ABC. Kegiatan konsultasi hukum tersebut dilakukan oleh Y Pte Ltd dengan mengirimkan dua konsultan ke Indonesia untuk bertemu dengan pimpinan PT ABC. Pemberian JKP oleh Y Pte Ltd tidak menyebabkan Y Pte Ltd sebagai pemberi jasa menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia. Oleh karena itu, atas pemanfaatan jasa konsultasi hukum oleh PT ABC di dalam daerah pabean Indonesia merupakan pemanfaatan JKP yang dikenai PPN di Indonesia. Contoh ini sebagaimana diilustrasikan pada Gambar 2.7 berikut.

**Gambar 2.7: Ilustrasi Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean yang Dilakukan oleh Pengusaha**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Kriteria yang diterapkan dalam Butir 3 SE-147/2010 bersifat kumulatif sehingga untuk memenuhi pengertian JKP dari luar daerah pabean yang dimanfaatkan dalam daerah pabean harus memenuhi keempat kriteria tersebut. Namun, dalam praktiknya, terdapat kesulitan untuk menerapkan pengertian yang diatur dalam Butir 3 SE-147/2010. Kesulitan ini pun pada akhirnya dapat menyebabkan terjadinya kondisi tidak ada pajak sama sekali (*double non-taxation*) dalam PPN.

Untuk lebih memahami penjelasan di atas, diberikan contoh sebagai berikut. PT S, sebuah perusahaan asuransi internasional yang berkedudukan dan merupakan PKP di Indonesia mengadakan kontrak penyelenggaraan pelatihan

dengan T Corp yang berkedudukan dan merupakan PKP di Singapura. Berdasarkan kontrak tersebut, T Corp akan memberikan pelatihan kepada karyawan PT S. Selain itu, dalam kontrak tersebut juga telah disepakati bahwa pelatihan akan diselenggarakan di Thailand. Pertanyaannya, bagaimana perlakuan PPN di Indonesia atas transaksi ini? Apakah transaksi ini dapat digolongkan sebagai pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean menurut ketentuan perundang-undangan PPN di Indonesia?

Dengan menggunakan kriteria yang terdapat dalam Butir 3 SE-147/2010, Tabel 2.1 berikut merupakan analisis atas penyerahan jasa pelatihan yang diberikan T Corp kepada PT S.

**Tabel 2.1: Analisis atas Penyerahan Jasa Pelatihan yang diberikan T Corp kepada PT S berdasarkan Kriteria pada Butir 3 SE-147/2010**

No.	Kriteria JKP dari luar daerah pabean yang dimanfaatkan di dalam daerah pabean menurut Butir 3 SE-147/2010	Fakta Kasus	Keterangan
1.	JKP tersebut diserahkan oleh orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar daerah.	JKP diserahkan oleh T Corp yang berkedudukan di Singapura.	Terpenuhi
2.	Pemberian JKP dapat dilakukan di dalam dan/atau di luar daerah pabean sepanjang kegiatan pemberian JKP tersebut tidak menyebabkan orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar daerah pabean menjadi subjek pajak dalam negeri.	Pemberian JKP dilakukan di Thailand dan kegiatan pemberian JKP tidak menyebabkan T Corp menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia.	Terpenuhi
3.	Kegiatan pemanfaatan JKP yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dilakukan di dalam daerah pabean.	Kegiatan pelatihan dilakukan di Thailand sehingga dapat dikatakan PT S sebagai penerima jasa melakukan kegiatan pemanfaatan JKP di luar daerah pabean.	Tidak terpenuhi
4.	JKP yang berasal dari luar daerah pabean tersebut dimanfaatkan oleh siapa pun di dalam daerah pabean.	JKP yang berasal dari Singapura tersebut dimanfaatkan oleh PT S di Thailand.	Tidak terpenuhi

Sumber: diolah oleh Penulis.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dikatakan bahwa jasa pelatihan yang diberikan T Corp kepada PT S di Thailand tidak memenuhi pengertian JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. JKP tersebut tidak diserahkan dan tidak pula di manfaatkan di Indonesia, melainkan di Thailand sehingga transaksi ini tidak termasuk dalam ruang lingkup PPN di Indonesia. Sementara itu, dari perspektif PPN di Singapura, transaksi ini adalah ekspor jasa. Dengan asumsi Singapura memberlakukan PPN tarif 0% atas ekspor jasa maka PPN yang terutang di Singapura adalah 0.

Thailand sebagai tempat dilakukannya jasa pelatihan bisa saja menganggap transaksi ini adalah transaksi yang dikenakan PPN di Thailand. Namun, dengan asumsi Thailand hanya semata-mata sebagai tempat dilakukannya jasa pelatihan dan tidak terdapat entitas PT S maupun T Corp di Thailand, sangat sulit bagi Thailand dalam mengenakan PPN atas transaksi ini. Pertanyaan seperti bagaimana cara Thailand mengenakan pajak dan siapa yang akan memungut PPN menunjukkan kompleksitas dari pengenaan PPN dalam kasus ini. Pada akhirnya, kasus ini dapat berujung pada tidak adanya pajak sama sekali, baik di Indonesia, Singapura, maupun Thailand.

### **F.5. Ekspor BKP Berwujud dan BKP Tidak Berwujud yang Dilakukan oleh PKP**

Menurut UU PPN, ekspor BKP adalah setiap kegiatan mengeluarkan BKP, baik BKP berwujud maupun tidak berwujud, dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean. Dengan demikian, dalam ekspor, tempat pemanfaatan atas BKP berada di luar daerah pabean Indonesia.

Layaknya praktik yang dilakukan di banyak negara dalam menetapkan transaksi yang dikenai PPN, UU PPN juga memasukkan ekspor BKP, baik BKP berwujud maupun tidak berwujud sebagai salah satu objek PPN di Indonesia. Namun, mengacu pada prinsip destinasi dan dalam rangka menunjang daya saing komoditi ekspor Indonesia, ekspor dari BKP berwujud dan BKP tidak berwujud dikenai PPN dengan tarif 0%. Atau yang disebut juga dengan istilah *zero rate*. Artinya, atas ekspor dikenai PPN dengan tarif 0% dan eksportir tetap dapat mengkreditkan pajak masukan atas perolehan barang dan/atau jasa yang terkait dengan ekspor BKP tersebut.

### **F.6. Ekspor JKP yang Dilakukan oleh PKP**

Salah satu poin perubahan dalam UU PPN adalah dimasukkannya ekspor JKP yang dilakukan oleh PKP sebagai kegiatan penyerahan yang dikenai PPN. Penetapan ekspor JKP sebagai salah satu objek PPN diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN.

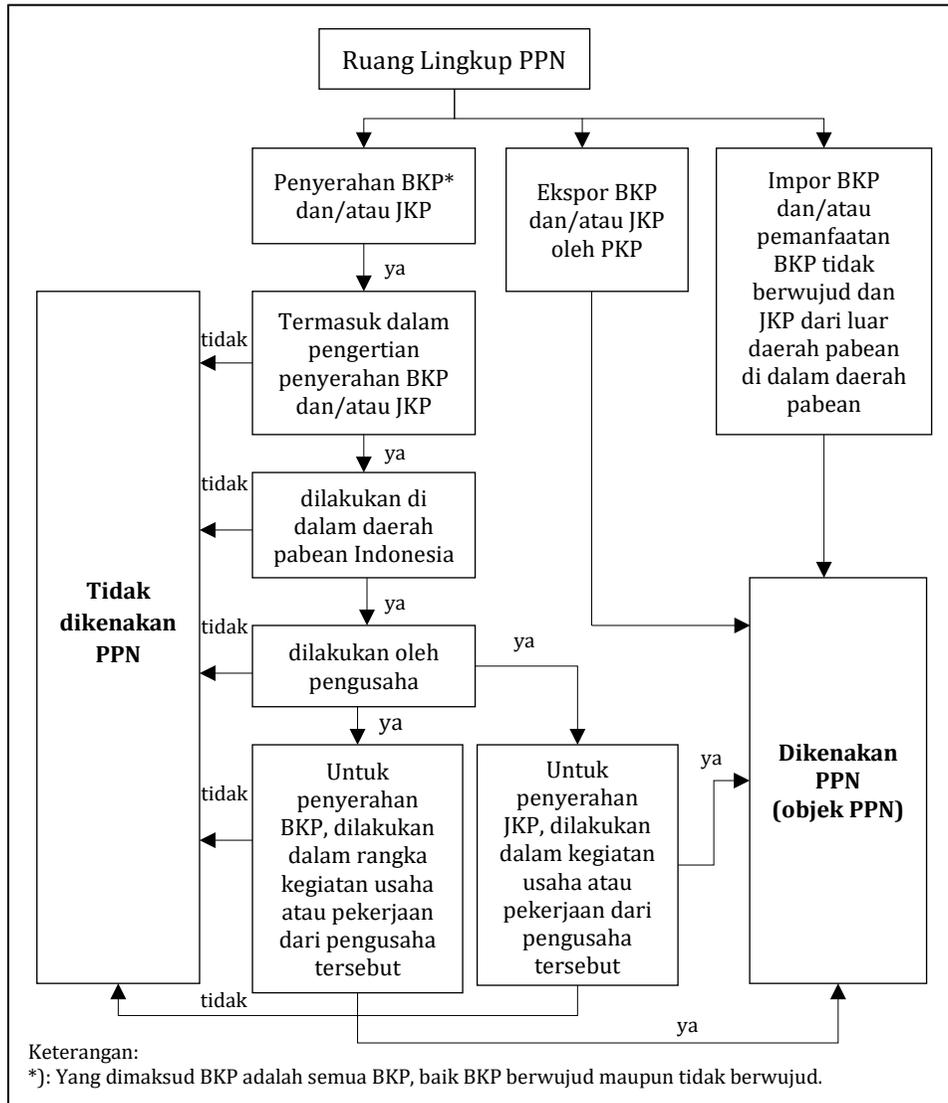
Lebih lanjut, dalam memori Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN dijelaskan bahwa yang termasuk dalam pengertian ekspor JKP adalah penyerahan JKP dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean oleh PKP yang menghasilkan dan melakukan ekspor BKP berwujud atas dasar pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan di luar daerah pabean. Adapun yang dimaksud dengan ekspor JKP mengacu pada ketentuan dalam Pasal 1 angka 29 UU PPN, yaitu setiap kegiatan penyerahan JKP ke luar daerah pabean.

Berdasarkan rumusan Pasal 1 angka 29 UU PPN di atas, dapat dilihat bahwa Pasal 1 angka 29 UU PPN telah secara jelas mendefinisikan ekspor JKP sebagai kegiatan penyerahan jasa ke luar daerah pabean. Dalam arti bahwa jasa yang dimaksud adalah aktivitas jasa secara umum, yang kegiatan penyerahannya dilakukan dari dalam negeri ke luar negeri.

Penetapan ekspor JKP yang dilakukan oleh PKP sebagai salah satu objek PPN didasari pada alasan untuk menjaga prinsip netralitas yang menetapkan bahwa perlakuan PPN atas barang harus sama dengan perlakuan PPN atas jasa sehingga ekspor BKP dan ekspor JKP sama-sama dikenai PPN. Namun, pertanyaannya adalah apakah pada praktiknya perlakuan PPN atas ekspor BKP sama dengan perlakuan PPN atas JKP? Jawaban ini akan dibahas secara komprehensif pada Bab 8 tentang Tarif Pajak Pertambahan Nilai.

Penjelasan mengenai ruang lingkup PPN menurut UU PPN Indonesia di atas, dapat dipahami melalui Gambar 2.8 di halaman berikut.

**Gambar 2.8: Ruang Lingkup PPN di Indonesia**



Sumber: diolah oleh Penulis.

### **G. Isu: PPN atas Pemberian Cuma-Cuma Berupa Sumbangan**

Dalam UU PPN, pemberian cuma-cuma atas barang promosi (*trade samples*) termasuk dalam pengertian penyerahan BKP. Pengaturan tentang pengenaan PPN atas pemberian cuma-cuma diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf 'd' UU PPN, yaitu sebagai berikut:

“Yang termasuk dalam pengertian penyerahan barang kena pajak adalah:

a. ...

...

d. pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang kena pajak.”

Selain pengenaan PPN atas pemberian BKP secara cuma-cuma, berdasarkan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf ‘c’ UU PPN, PPN juga dikenakan terhadap penyerahan JKP secara cuma-cuma.

Contoh yang diberikan oleh UU PPN terkait dengan pemberian cuma-cuma adalah pemberian contoh barang untuk promosi kepada relasi atau pembeli. Namun dalam praktik, **setiap pemberian yang diberikan tanpa pembayaran diartikan sebagai pemberian cuma-cuma**. Perlakuan itu tanpa mempertimbangkan apakah BKP/JKP yang diberikan secara cuma-cuma tersebut terkait dengan kegiatan usaha dari PKP sebagaimana syarat penyerahan yang terutang PPN dalam Penjelasan Pasal 4 (1) huruf ‘a’ atau huruf ‘c’ UU PPN.

Kerancuan tersebut timbul, misalnya dalam konteks penyerahan barang untuk tujuan sumbangan sebagaimana contoh yang diberikan oleh Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.51/2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak (SE-04/2002). Yaitu, pabrikan mie instan yang memberikan mie instan hasil produksinya sendiri kepada korban bencana alam. Contoh lainnya, perusahaan jasa persewaan traktor memberikan bantuan penggunaan traktor kepada pemerintah untuk mengatasi tanah longsor. Kedua bentuk *Corporate Social Responsibility* (CSR) ini, oleh SE-04/2002, diartikan sebagai pemberian cuma-cuma yang terutang PPN. Akan tetapi, sifat dari pemberian barang atau jasa dalam contoh dalam SE-04/2002 adalah bersifat sumbangan.

Secara umum, pemberian sumbangan dapat dianggap tidak terkait dengan kegiatan usaha dari PKP yang melakukan penyerahan. Jika mengacu pada perlakuan Pajak Penghasilan (PPh), hanya sumbangan tertentu saja yang diperbolehkan menjadi pengurang penghasilan kena pajak. Sementara itu, jika mengacu pada ruang lingkup kegiatan usaha dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN, sumbangan dapat dianggap sebagai penyerahan yang tidak berhubungan dengan kegiatan usaha karena tidak terkait dengan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Hal itu tentu saja berbeda dengan pemberian barang secara cuma-cuma dalam rangka promosi di mana kegiatan promosi tersebut masih merupakan bagian dari kegiatan ekonomi atau usaha.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Menurut William, secara prinsip, jika tidak terdapat pembayaran atau nilai yang dibayarkan atas suatu penyerahan, penyerahan tersebut tidak terutang PPN.<sup>77</sup> Namun demikian, pengenaan PPN atas pemberian cuma-cuma diperbolehkan dalam rangka mencegah penghindaran PPN. Penghindaran PPN tersebut dapat terjadi, misalnya pengkreditan PPN atas barang-barang hadiah (barang selain barang hasil produksinya) untuk promosi. Apabila atas penyerahan barang hadiah untuk promosi tersebut oleh *trader* kepada *customer* tidak dikenai PPN maka terdapat subsidi tersembunyi (*hidden subsidy*) kepada *trader* berupa pengkreditan PPN atas perolehan barang-barang hadiah tersebut.

Lebih lanjut, menurut William, meskipun masih dalam rangka kegiatan usaha, tetapi pengecualian atas pengenaan PPN atas pemberian cuma-cuma dapat dimungkinkan untuk pemberian cuma-cuma, seperti *advertising* dan *trade samples*. Alasannya, menurut Schenk dan Oldman, perusahaan akan memperhitungkan *trade samples* dalam harga jual barang tersebut dan biaya atas *trade samples* tersebut akan dikenai PPN ketika perusahaan menjual barang yang tidak berupa *samples*.<sup>78</sup>

Atau dengan kata lain, harga perolehan atas barang atau jasa yang diberikan secara cuma-cuma dalam rangka kegiatan usaha sebenarnya telah dibebankan sebagai biaya dan masuk ke dalam harga jual dari penyerahan produk dari BKP atau JKP yang dijual. Dengan demikian, PPN atas pemberian cuma-cuma dalam rangka kegiatan usaha sebenarnya sudah dikenai PPN bersamaan dengan pengenaan PPN atas penyerahan produk berupa BKP atau JKP.

Sebagai contoh, dalam setiap pembelian satu kaleng minuman ringan, PT Angin Segar akan memberikan selebar kupon undian berhadiah mobil. Ternyata setelah diundi, hadiah tersebut didapatkan oleh Tuan Z yang merupakan konsumen setia dari minuman produksi PT Angin Segar tersebut. Dengan demikian, Tuan Z berhak mendapatkan mobil tersebut secara cuma-cuma. Harga perolehan dari hadiah satu unit mobil tersebut sebenarnya sudah dikalkulasikan sebagai biaya pemasaran yang melebur ke dalam harga jual minuman ringan sehingga pengenaan PPN atas mobil tersebut bersamaan dengan pengenaan PPN atas penyerahan produk minuman PT Angin Segar.

Terlepas dari pengecualian tersebut, William menyarankan agar terdapat aturan yang detail untuk memastikan penerapan PPN secara tepat atas pemberian cuma-cuma.

---

<sup>77</sup> David William, *Op.Cit.*

<sup>78</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 112.

## Referensi

### **Buku:**

- Cnossen, Sijbren. "VAT Treatment of Immovable Property". Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.
- de le Feria, Rita dan Richard Krever. *VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives*. Wolters Kluwer, 2013.
- Englisch, Joachim dan Bettina Spilker. "Germany." Dalam *Immoveable Property under VAT: A Comparative Global Analysis*, ed. Robert F. van Brederode. The Netherlands: Kluwer Law International, 2011.
- Grönroos, Christian. *Service Management and Marketing: Managing the Moment of Truth in Service Competition*. Singapura: Lexington Books, 1990.
- Melville, Allan. *Taxation Finance Act 2000*. England : Pearson Education Limited, 2001.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Shoup, Carl S. *VAT in Developing Countries*. Washington DC: The World Bank, 1990.
- Subekti. *Hukum Perjanjian: Cetakan XI*. Jakarta: PT Intermedia, 1987.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

### **Artikel:**

- Abdoelkariem, Rahiela dan Frank Prinsen. "The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015).
- Cannas, Francesco. "What Singapore Could Learn from the New Trends for VAT/GST Taxation of B2C Digital Supplies around the World." *International VAT Monitor* (September/Okttober 2016).
- Cnossen, Sijbren. "African Countries without VAT." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017).

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- Edmundson, Peter. "GST and Involuntary Supplies." *Journal of Australian Taxation* 224 *JlATax* 6 (2003).
- Hellerstein, Walter dan Jon Sedon. "Branch to Branch Issues. The Nature and Significance of the issue, Challenging Legal Issues Confronting VAT Regimes." *Tax Notes International* (2011).
- Joseph, Anton. "Mercedes Benz Case: Sale of Goods or Services?." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018).
- Kendall, Keith. "Using Destination and Origin Principles in Developing VAT Legislation." *Tax Notes International* (2006).
- Nishida, Yuki. "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015).
- Peacock, Christine. "Cross-Border Supplies and Australia's GST," *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016).
- Pfeiffer, Sebastian. "VAT on "Free" Electronic Services?" *International VAT Monitor*, Mei-Juni 2016.

### **Internet:**

- EUR-Lex. "The EU's common system of value added tax (VAT)." Internet. Dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057>.
- EUR-Lex. "Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax." Internet. Dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/legcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>

### **Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1986 tentang Kawasan Berikat (*Bonded Zone*).
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.51/2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-129/PJ/2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Sewa Guna Usaha dengan Hak Opsi dan Transaksi Penjualan dan Penyewagunausahaan Kembali.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-147/PJ/2010 tentang Penjelasan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 40/PMK.03/2010

Tentang Tata Cara Penghitungan, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean.



## Lingkup Teritorial Pajak Pertambahan Nilai

### A. Konsep Umum

---

Ben Terra menjelaskan bahwa terdapat beberapa kesimpulan yang dapat ditarik mengenai ruang lingkup PPN, antara lain sebagai berikut:<sup>1</sup>

- (i) Ruang lingkup PPN tidak mempermasalahkan siapa yang menjadi PKP, di mana PKP tersebut tinggal, atau lokasi tempat tetap dari PKP tersebut. Sepanjang PKP menjalankan kegiatan ekonomi secara independen, konsep PPN akan berlaku atas kegiatan ekonomi yang dilakukan PKP.
- (ii) Akan tetapi, kegiatan ekonomi ini menjadi tidak relevan apabila kegiatan ekonomi yang dilakukan merupakan penyerahan barang atau jasa yang tidak memiliki 'nilai'.
- (iii) Kedua poin di atas menjadi tidak relevan apabila kegiatan ekonomi yang dilakukan oleh PKP terjadi **di luar lingkup teritorial PPN** yang telah ditetapkan oleh suatu negara. Karena **untuk dapat dikenai PPN, suatu kegiatan ekonomi harus dilakukan di dalam wilayah teritorial dari suatu negara.**

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa lingkup teritorial PPN merupakan salah satu kriteria dalam menentukan apakah suatu transaksi merupakan transaksi yang dikenai PPN atau tidak. Khususnya bagi transaksi lintas batas, yaitu ekspor dan impor. Karena penentuan apakah suatu transaksi merupakan ekspor atau impor sangat bergantung pada pengertian lingkup teritorial PPN suatu negara. Oleh karena itu, sangat penting bagi suatu negara

---

<sup>1</sup> Ben Terra, "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community", dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers), 77.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

untuk mengatur mengenai lingkup teritorial PPN dalam ketentuan peraturan perundang-undangan PPN.<sup>2</sup>

PPN merupakan pajak tidak langsung yang berfokus pada transaksi atau penyerahan. Kriteria utama yang menentukan lingkup teritorial pengenaan PPN adalah dengan mengacu pada lokasi terjadinya transaksi. Apabila suatu transaksi terjadi di dalam wilayah teritorial negara, transaksi tersebut dapat dikatakan masuk dalam ruang lingkup transaksi yang dikenai PPN.<sup>3</sup>

Hampir seluruh negara telah memiliki ketentuan yang rinci untuk mengidentifikasi lokasi terjadinya transaksi. Misalnya, lokasi dari transaksi penjualan domestik, impor, atau ekspor. Ketentuan inilah yang akan membatasi sejauh mana yurisdiksi pengenaan PPN suatu negara dapat diterapkan sejalan dengan lingkup teritorial PPN yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan PPN negara tersebut.<sup>4</sup>

Perlu diperhatikan bahwa tiap negara bebas menentukan wilayah mana saja dalam negaranya yang masuk dalam lingkup teritorial PPN dan mana yang tidak. Sebagai contoh, Uni Eropa telah mengatur secara jelas lingkup teritorial PPN melalui *VAT Directive*. Berdasarkan *VAT Directive*, lingkup teritorial PPN Uni Eropa terdiri dari tiga wilayah geografis yang berbeda:

- (i) Wilayah teritorial dari negara anggota Uni Eropa yang bersangkutan;
- (ii) Wilayah teritorial Uni Eropa. Oleh karena tidak ada batasan sehubungan dengan penyerahan barang yang terjadi antarnegara anggota Uni Eropa, PPN di Uni Eropa tidak mengenal ekspor dan impor antarnegara anggota. Adapun penyerahan barang antarnegara anggota tersebut dinamakan transaksi intra komunitas (*intra-community transaction*);
- (iii) Pengertian ekspor dan impor adalah transaksi dengan negara yang tidak tergabung dalam Uni Eropa (non-Uni Eropa).

Selain mengatur mengenai wilayah teritorial untuk tujuan PPN, *VAT Directive* juga menetapkan wilayah mana saja yang dikecualikan dari lingkup teritorial PPN Uni Eropa. Uniknya, pengecualian ini terdiri dari dua bentuk, yaitu negara bagian dan wilayah dari suatu negara anggota Uni Eropa.

Contoh dari negara bagian yang tidak dianggap sebagai wilayah teritorial Uni Eropa untuk tujuan PPN adalah Andorra, Pulau Faroe, Greenland, Wilayah Luar

---

<sup>2</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 35.

<sup>3</sup> David William, "Value-Added Tax" dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 170-171.

<sup>4</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 35.

Prancis, Netherland Antilles, San Marino, dan Kota Vatikan.<sup>5</sup> Sementara itu, wilayah dari suatu negara anggota yang tidak termasuk dalam lingkup teritorial PPN Uni Eropa dapat dilihat melalui Gambar 3.1 berikut.

**Gambar 3.1: Wilayah dari Suatu Negara Anggota yang Tidak Dianggap sebagai Wilayah Teritorial Uni Eropa untuk Tujuan PPN**



Sumber: Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 36.

Contoh lain, Meksiko mengatur lingkup teritorial untuk tujuan penerapan PPN melalui *Federal Tax Code*. Berdasarkan ketentuan ini, PPN hanya dikenakan atas transaksi tertentu yang dilakukan di teritorial nasional Meksiko sebagaimana didefinisikan dalam *Federal Tax Code*. Kemudian, Pasal 8 *Federal Tax Code* menjelaskan lebih lanjut yang dimaksud dengan lingkup teritorial untuk tujuan PPN, yaitu dengan mendefinisikan istilah “Meksiko”, “negara”, dan “teritorial nasional”. Termasuk, dalam lingkup teritorial PPN di Meksiko adalah zona ekonomi eksklusif (ZEE).<sup>6</sup>

Sama halnya dengan Meksiko, Malaysia telah mengatur bahwa semua penyerahan yang terjadi di Malaysia dianggap sebagai penyerahan yang dikenai PPN. Lingkup teritorial untuk tujuan PPN di negara tersebut mencakup semua

---

<sup>5</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 35.

<sup>6</sup> Jun de la Cruz Higuera Ornelas, “VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico,” *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017): 292.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

negara bagian dan wilayah Malaysia, wilayah perairan dan dasar laut Malaysia, serta lapisan bawah tanah dari wilayah perairan tersebut.<sup>7</sup>

Sementara itu, Australia menggunakan istilah “wilayah pajak tidak langsung” sebagai istilah yang menunjukkan lingkup teritorial untuk tujuan PPN di negara tersebut. Berdasarkan ketentuan PPN Australia, PPN hanya dikenakan atas transaksi yang terjadi di “wilayah pajak tidak langsung Australia”.<sup>8</sup>

Dalam ketentuan PPN Australia, istilah “wilayah pajak tidak langsung” mulai digunakan sejak tanggal 1 April 2015 berdasarkan Amandemen Undang-Undang Perbendaharaan Australia Tahun 2014. Istilah ini merupakan pengganti dari istilah “Australia” yang sebelumnya digunakan sebagai lingkup teritorial untuk tujuan PPN di negara tersebut.<sup>9</sup>

Meskipun demikian, definisi dari istilah “wilayah pajak tidak langsung” ini tetap merujuk pada pengertian “Australia” yang terdapat dalam *Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA97)*. Namun, untuk tujuan PPN, kemudian ditentukan bahwa wilayah eksternal Australia (seperti Pulau Norfolk dan Pulau Christmas) dan area pengembangan minyak yang terletak di Laut Timor tidak termasuk dalam “wilayah pajak tidak langsung” apabila area tersebut tidak terdapat instalasi yang dianggap sebagai bagian dari “Australia” (seperti instalasi pertambangan yang melekat pada dasar laut Australia). Akibatnya, transaksi yang terjadi di wilayah tersebut dianggap sebagai transaksi yang terjadi di luar lingkup teritorial PPN Australia.<sup>10</sup>

Dalam konteks transaksi lintas batas, terdapat dua prinsip yang dapat digunakan sebagai dasar penentuan lingkup teritorial PPN, yaitu prinsip destinasi dan prinsip asal.<sup>11</sup> Kedua prinsip ini pada dasarnya merupakan prinsip pemungutan PPN yang digunakan banyak negara dalam perdagangan internasional. Namun, keduanya memiliki konsep pemungutan yang saling bertentangan<sup>12</sup> sehingga interaksi antar keduanya dapat berpotensi menyebabkan timbulnya pajak berganda (*double taxation*) atau tidak ada pemajakan sama sekali (*double non-taxation*). Untuk memahami penjelasan ini, dapat dilihat pada contoh yang diilustrasikan melalui Gambar 3.2 di halaman berikut.

---

<sup>7</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 46-47.

<sup>8</sup> Christine Peacock, “Cross-Border Supplies and Australia’s GST,” *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016): 243.

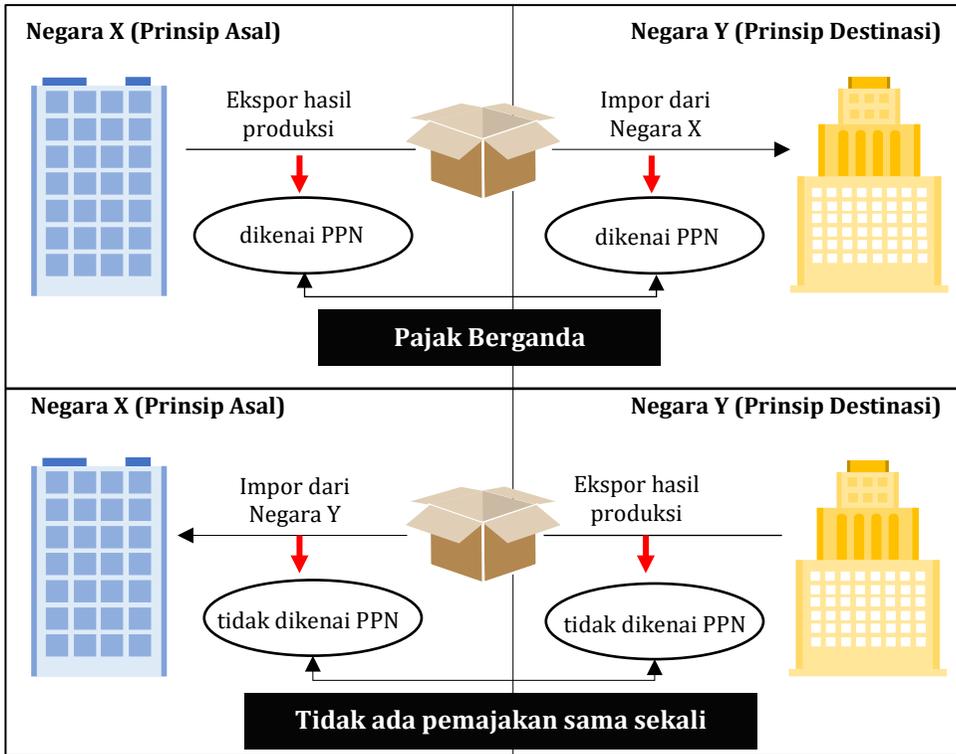
<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> *Ibid.*

<sup>11</sup> David William, *Op.Cit.*, 171.

<sup>12</sup> Lihat Bab 1 tentang Konsep Pajak Pertambahan Nilai poin E.2.

**Gambar 3.2: Isu Pajak Berganda dan Tidak Ada Pemajakan Sama Sekali dari Adanya Perbedaan Penerapan Prinsip Pemungutan PPN**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dari Gambar 3.2 di atas, diketahui bahwa Negara X merupakan negara yang menerapkan prinsip asal, sedangkan Negara Y merupakan negara yang menerapkan prinsip destinasi. Berdasarkan prinsip pemungutan PPN yang diterapkan masing-masing negara, ekspor barang dari Negara X ke Negara Y akan dikenai PPN di kedua negara tersebut sehingga terjadi pajak berganda. Namun sebaliknya, ekspor barang dari Negara Y ke Negara X tidak dikenai PPN, baik di Negara X maupun di Negara Y. Kondisi ini menyebabkan tidak ada pemajakan sama sekali atas ekspor barang tersebut.

Belum adanya ketentuan yang berlaku secara internasional dalam menentukan prinsip pemungutan mana yang harus dianut suatu negara, merupakan salah satu alasan isu pemajakan berganda atau tidak ada pemajakan sama sekali ini muncul dalam penerapan PPN atas transaksi lintas batas. Akan tetapi, meskipun belum terdapat ketentuan internasional mengenai penerapan prinsip pemungutan pajak di atas, pada praktiknya lebih banyak negara yang

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

mengadopsi prinsip destinasi dibandingkan prinsip asal. Berdasarkan prinsip ini, PPN pada umumnya dikenakan dengan dua ketentuan berikut:<sup>13</sup>

- (i) ketentuan yang mengenakan PPN atas semua transaksi di dalam negeri;
- (ii) ketentuan yang mengenakan PPN atas semua transaksi yang menyangkut impor ke dalam negeri.

Selain itu, OECD juga telah berupaya untuk mengatasi isu terkait pajak berganda dan isu tidak ada pemajakan sama sekali yang terjadi pada transaksi lintas batas ini, yaitu dengan mengembangkan suatu pedoman yang disebut dengan *International VAT/GST Guidelines*. Pedoman ini memberikan basis yang unik untuk pembuatan standar internasional dalam rangka penerapan PPN atas transaksi lintas batas di masa yang akan datang.<sup>14</sup>

### B. Lingkup Teritorial dalam Ketentuan PPN di Indonesia

---

Menurut UU PPN di Indonesia, PPN merupakan pajak dalam negeri (*domestic tax*). Prinsip ini sebagaimana tertuang dalam Penjelasan Umum UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 sebagai berikut:

“Dengan mengingat pada sistemnya, undang-undang ini dapat disebut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah untuk memperlihatkan bahwa dua macam pajak yang diatur disini merupakan satu kesatuan sebagai **pajak atas konsumsi di dalam negeri.**”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dipastikan bahwa penyerahan barang dan/atau jasa yang terjadi di Indonesia antara dua pihak yang sama-sama berada di Indonesia merupakan objek yang dikenai PPN di Indonesia. Atau dengan kata lain, lingkup teritorial PPN menurut UU PPN di Indonesia adalah semua transaksi yang terjadi di dalam negeri.

Pertanyaan selanjutnya, apa yang menjadi batasan istilah “di dalam negeri” yang menjadi lingkup teritorial PPN di Indonesia? Pertanyaan ini dapat dijawab melalui Penjelasan Umum UU PPN Nomor 42 Tahun 2009<sup>15</sup>, yang mengubah

---

<sup>13</sup> David William, *Op.Cit.*, 172.

<sup>14</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016), 150. Lihat juga OECD, *International VAT/GST Guidelines 2017*, Internet, dapat diakses melalui [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/international-vat-gst-guidelines\\_9789264271401-en#.WkxmWVT1V-U](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en#.WkxmWVT1V-U).

<sup>15</sup> Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan

redaksional “pajak atas konsumsi **di dalam negeri**” menjadi “pajak atas konsumsi barang dan jasa **di daerah pabean**”. Oleh karenanya, dapat disimpulkan bahwa batasan istilah “**di dalam negeri**” sebagai lingkup teritorial PPN di Indonesia adalah “**daerah pabean Indonesia**”.

Istilah daerah pabean ini sendiri memiliki pengertian yang diatur dalam Pasal 1 angka 1 UU PPN.<sup>16</sup> Berdasarkan pengertian yang terdapat dalam pasal ini, daerah pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi:

- (i) wilayah darat Indonesia;
- (ii) wilayah perairan Indonesia;
- (iii) ruang udara di atas Indonesia;
- (iv) tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif (ZEE) yang di dalamnya **berlaku Undang-Undang Kepabeanan**; dan
- (v) landas Kontinen yang di dalamnya **berlaku Undang-Undang Kepabeanan**.

Berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Nomor 4 Prp Tahun 1960 tentang Perairan Indonesia, yang ditetapkan sebagai wilayah perairan Indonesia adalah laut wilayah Indonesia beserta perairan pedalaman Indonesia. Sementara itu, pengertian dari ZEE diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1983 tentang Zona Ekonomi Eksklusif (UU ZEE). Mengacu pada Pasal 2 UU ZEE, ZEE adalah jalur di luar dan berbatasan dengan laut wilayah Indonesia sebagaimana ditetapkan berdasarkan **undang-undang yang berlaku tentang perairan Indonesia** yang meliputi dasar laut, tanah di bawahnya, dan air di atasnya dengan batas terluar 200 (dua ratus) mil laut diukur dari garis pangkal laut wilayah Indonesia.

Selanjutnya, Pasal 1 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1973 tentang Landas Kontinen Indonesia (UU Landas Kontinen) merumuskan pengertian dari landas kontinen, yaitu dasar laut dan tanah di bawahnya di luar perairan wilayah Republik Indonesia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 4 Prp Tahun 1960 sampai kedalaman 200 meter atau lebih, di mana masih mungkin diselenggarakan eksplorasi dan eksploitasi kekayaan alam. Adapun batas luar landas kontinen suatu negara diatur berdasarkan Pasal 76 ayat 6 Konvensi

---

Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dalam penjelasan tersebut dinyatakan sebagai berikut: “Pajak Pertambahan Nilai adalah **pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean** yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi.”

<sup>16</sup> Lihat Bab 2 tentang Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai pada poin F.1.4 yang membahas tentang Pengertian “Daerah Pabean” dalam Ketentuan PPN di Indonesia.

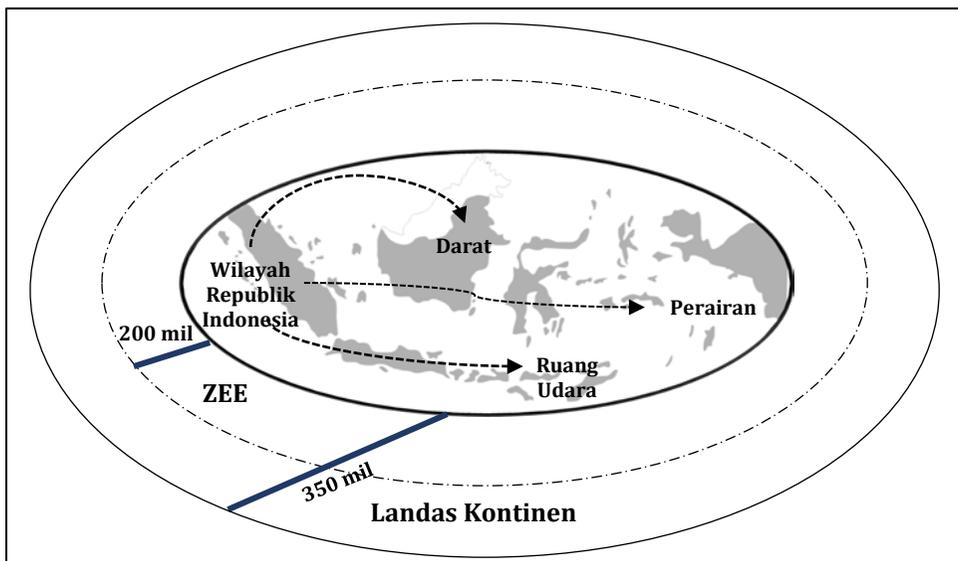
## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Hukum Laut 1982, yaitu tidak boleh melebihi 350 (tiga ratus lima puluh) mil dari garis pangkal dari mana lebar laut teritorial diukur.

Untuk melaksanakan eksplorasi dan eksploitasi ini, dapat dibangun, dipelihara, dan dipergunakan instalasi-instalasi, kapal-kapal dan/atau alat-alat lainnya di landas kontinen dan/atau di atasnya. Berdasarkan UU Landas Kontinen, instalasi-instalasi dan alat-alat di landas kontinen Indonesia yang dipergunakan untuk eksplorasi dan eksploitasi sumber-sumber kekayaan alam ini, dinyatakan sebagai **daerah pabean Indonesia**. Berdasarkan pengertian di atas, daerah pabean Indonesia sebagai lingkup teritorial PPN di Indonesia dapat diilustrasikan melalui Gambar 3.3 berikut.

**Gambar 3.3: Daerah Pabean Indonesia sebagai Lingkup Teritorial PPN di Indonesia**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Penetapan lingkup teritorial PPN di Indonesia dengan batasan berupa daerah pabean Indonesia sebagaimana dijelaskan di atas mengakibatkan **penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan di luar daerah pabean Indonesia tidak akan dikenai PPN**.<sup>17</sup> Khusus untuk penyerahan BKP di luar daerah pabean, transaksi yang tidak dikenai PPN berupa:

---

<sup>17</sup> Menurut penulis, perlakuan ini hanya berlaku sepanjang BKP dan/atau JKP yang penyerahannya secara nyata dilakukan di luar daerah pabean Indonesia, juga dimanfaatkan secara efektif di luar daerah pabean Indonesia oleh pihak yang menerima BKP dan/atau JKP tersebut. Dengan kata lain, meskipun suatu BKP dan/atau JKP secara nyata diserahkan di luar daerah pabean Indonesia, tetapi pemanfaatannya ternyata

- (i) penyerahan BKP oleh PKP yang secara nyata (fisik) berada di luar daerah pabean; atau
- (ii) penyerahan hak atas BKP oleh PKP yang secara nyata (fisik) berada di luar daerah pabean

Perlakuan di atas berlaku apabila terdapat akta atau bukti otentik yang mendukung fakta terjadinya transaksi tersebut.

Terkait dengan penyerahan BKP dan/atau JKP di luar daerah pabean, pertanyaan utama yang harus dijawab adalah mengenai apa yang dimaksud dengan istilah “luar daerah pabean” serta wilayah atau daerah mana saja yang merupakan luar daerah pabean Indonesia.

Dalam UU PPN, tidak terdapat ketentuan yang secara khusus mendefinisikan istilah “luar daerah pabean”. Padahal, istilah ini banyak digunakan dalam UU PPN. Salah satunya pada ketentuan yang memuat pengertian dari ekspor dan impor. Oleh karenanya, untuk menjawab pertanyaan di atas, dapat digunakan pengertian daerah pabean sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf a UU PPN. Dengan menambahkan kata “di luar” pada pengertian daerah pabean tersebut maka yang dimaksud dengan luar daerah pabean Indonesia adalah wilayah atau daerah **di luar** wilayah republik Indonesia serta wilayah atau daerah **di luar** tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif dan landas kontinen Indonesia.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa berdasarkan lingkup teritorial PPN di Indonesia, penyerahan yang **tidak dikenai PPN** adalah penyerahan yang dilakukan **di luar**:

- (i) wilayah darat Indonesia;
- (ii) wilayah perairan Indonesia;
- (iii) ruang udara di atas Indonesia;
- (iv) tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif (ZEE) yang di dalamnya **berlaku Undang-Undang Kepabeanan**; dan
- (v) landas kontinen yang di dalamnya **berlaku Undang-Undang Kepabeanan**.

Penyerahan BKP dan/atau JKP ini dianggap sebagai penyerahan yang terjadi di luar lingkup teritorial PPN Indonesia. Dengan kata lain, transaksi tersebut berada di luar ruang lingkup pengenaan PPN (*outside the scope of VAT*).

---

terjadi di dalam daerah pabean Indonesia, penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut tetap dikenai PPN. Ketentuan ini merupakan konsekuensi dari prinsip destinasi yang dianut oleh sistem PPN di Indonesia. Penjelasan lebih lanjut dapat dilihat pada Bab 6 tentang Tempat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai.

**Gambar 3.4: Perlakuan PPN atas Penyerahan BKP dan/atau JKP di Dalam dan di Luar Daerah Pabean Indonesia**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berikut contoh penyerahan BKP secara fisik yang dilakukan di luar daerah pabean Indonesia. Contoh ini sebagaimana terdapat dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-130/PJ/2010 tentang Penegasan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang Kena Pajak dan Hak atas Barang Kena Pajak yang Berada di Luar Daerah Pabean.

PT A (PKP terdaftar di KPP Pratama Jakarta Sawah Besar Dua) menandatangani kontrak jual beli 10 (sepuluh) unit forklift dengan PT B (PKP terdaftar di KPP Pratama Jakarta Tanah Abang Dua). Dalam kontrak antara lain disepakati hal-hal sebagai berikut:

- (i) PT A akan membeli forklift tersebut dari pabrikan di Jepang dan meminta pabrikan mengirimkan barang tersebut ke Gudang PT B di Singapura;
- (ii) barang tersebut akan dimodifikasi oleh PT B sebelum dikirim ke pabrik PT B di Karawang;
- (iii) impor barang dan dokumen pabean diurus dan atas nama PT B.

Oleh karena penyerahan BKP secara fisik berada di luar daerah pabean Indonesia, atas transaksi penyerahan forklift oleh PT A kepada PT B tidak dikenai PPN. Lebih lanjut, apabila forklift yang telah diserahkan oleh PT A kepada PT B tersebut kemudian dimasukkan ke dalam daerah pabean

Indonesia, atas kegiatan memasukkan forklift (impor) tersebut terutang PPN oleh PT B sebagai pihak yang mengimpor sesuai dengan UU PPN.

### **C. Ketentuan Khusus Terkait Penyerahan BKP dan/atau JKP yang Dilakukan di Dalam Daerah Pabean Indonesia**

---

Menurut UU PPN, penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia akan dikenai PPN. Akan tetapi, ketentuan ini tidak berlaku untuk penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan di beberapa daerah tertentu di dalam daerah pabean Indonesia. Atau dengan kata lain, meskipun dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia, penyerahan BKP dan/atau JKP di daerah tersebut tidak dikenai PPN. Aturan ini sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 16B ayat (1) huruf 'a' UU PPN yang mengamanatkan pemberian fasilitas berupa PPN terutang tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan PPN untuk **kegiatan di kawasan tertentu** atau **tempat tertentu di dalam daerah pabean**.

- “(1) Pajak terutang **tidak dipungut** sebagian atau seluruhnya atau **dibebaskan** dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:
- a. kegiatan di **kawasan tertentu** atau **tempat tertentu di dalam Daerah Pabean**;

(dengan penambahan penekanan)

Bentuk **kawasan tertentu** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B ayat (1) huruf 'a' UU PPN adalah **kawasan perdagangan bebas dan pelabuhan bebas** (kawasan bebas). Berdasarkan Pasal 1 ayat (5) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012 tentang Perlakuan Kepabeanan, Perpajakan, dan Cukai serta Tata Laksana Pemasukan dan Pengeluaran Barang ke dan dari serta Berada di Kawasan yang telah ditetapkan sebagai Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas (PP 10/2012), kawasan bebas adalah suatu kawasan yang berada di wilayah hukum Negara Kesatuan Republik Indonesia yang terpisah dari daerah pabean sehingga terbebas dari pengenaan bea masuk, pajak impor, dan cukai. Di Indonesia, saat ini terdapat 4 (empat) daerah yang ditetapkan sebagai kawasan bebas (*free trade zone*), yaitu Sabang, Batam, Bintan, dan Karimun.

Wajib pajak yang berada di dalam kawasan bebas tidak perlu dikukuhkan sebagai PKP karena setiap penyerahan barang di dalam kawasan bebas ini dibebaskan dari pengenaan PPN. Beberapa hal yang perlu diperhatikan terkait dengan perlakuan PPN atas pemasukan atau pengeluaran BKP dari dan ke kawasan bebas dapat dilihat pada Tabel 3.1 pada halaman berikut.

**Tabel 3.1: Perlakuan PPN atas Pemasukan atau Pengeluaran BKP dari dan ke Kawasan Bebas**

No.	Kegiatan di Kawasan Bebas	Perlakuan PPN
1.	Pemasukan BKP ke kawasan bebas dari luar daerah pabean	Dibebaskan
2.	Pemasukan BKP ke kawasan bebas dari tempat lain dalam daerah pabean melalui pelabuhan atau bandar udara yang ditunjuk	Tidak dipungut
3.	Pengeluaran BKP dari kawasan bebas ke tempat lain dalam daerah pabean	Dikenakan
4.	Pemasukan BKP ke kawasan bebas dari kawasan bebas lainnya	Dibebaskan
5.	Pengeluaran BKP dari kawasan bebas ke kawasan bebas lainnya	Dibebaskan

Sumber: diolah oleh Penulis dari Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012 tentang Perlakuan Kepabeanan, Perpajakan, dan Cukai serta Tata Laksana Pemasukan dan Pengeluaran Barang ke dan dari serta Berada di Kawasan yang telah ditetapkan sebagai Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas.

Sementara itu, **tempat tertentu** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B ayat (1) huruf 'a' UU PPN adalah **tempat penimbunan berikat yang dapat berbentuk gudang berikat, kawasan berikat, tempat penyelenggaraan pameran berikat, toko bebas bea, tempat lelang berikat, atau kawasan daur ulang berikat**. Terkait dengan perlakuan PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP di tempat penimbunan berikat, akan difokuskan pada pembahasan di kawasan berikat (*bonded zone*).<sup>18</sup>

Kawasan berikat merupakan kawasan pabean dan sepenuhnya berada di bawah pengawasan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC). Contoh kawasan berikat di Indonesia adalah Kawasan Berikat Nusantara (KBN) yang berlokasi di Jakarta, Tanjung Emas Ekspor Processing Zone (TEPZ) yang berlokasi di sekitar pelabuhan Tanjung Emas, Semarang, dan kawasan berikat di Pulau Batam.

Suatu keistimewaan diberikan dalam kawasan berikat, yaitu fasilitas kepabeanan dan perpajakan. Salah satunya pemberian insentif berupa PPN terutang tidak dipungut. Berikut adalah perlakuan PPN atas pemasukan atau pengeluaran BKP dan/atau JKP dari dan ke dalam kawasan berikat.

---

<sup>18</sup> Kawasan Berikat termasuk dalam Daerah Pabean Indonesia. Namun, tidak seperti daerah lainnya, di dalam kawasan berikat berlaku ketentuan PPN yang bersifat spesifik. Pengertian dari kawasan berikat dapat dilihat pada Bab 2 tentang Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai pada poin F.1.4.

**Tabel 3.2: Perlakuan PPN atas Pemasukan atau Pengeluaran BKP dan/atau JKP dari dan ke Kawasan Berikat**

No.	Kegiatan di Kawasan Bebas	Perlakuan PPN
1.	Pemasukkan BKP dari luar daerah pabean ke kawasan berikat sepanjang BKP tersebut bukan merupakan barang untuk dikonsumsi di kawasan berikat yang bersangkutan	Tidak dipungut
2.	Pemasukkan BKP dari tempat penimbunan berikat ke kawasan berikat sepanjang BKP tersebut bukan merupakan barang untuk dikonsumsi di kawasan berikat yang bersangkutan	Tidak dipungut
3.	Pemasukkan BKP dari tempat lain di dalam daerah pabean ke kawasan berikat sepanjang BKP tersebut bukan merupakan barang untuk dikonsumsi di kawasan berikat yang bersangkutan	Tidak dipungut
4.	BKP yang diimpor ke kawasan berikat dikeluarkan ke tempat lain dalam daerah pabean dengan tujuan diimpor untuk dipakai	Dikenakan
5.	Penyerahan BKP dari kawasan berikat ke tempat lain dalam daerah pabean	Dikenakan
6.	Penyerahan JKP dalam, ke, atau dari kawasan berikat	Dikenakan
7.	Pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di kawasan berikat	Dikenakan

Sumber: diolah oleh Penulis dari Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat.

Interaksi antara kawasan tertentu dan tempat tertentu yang mendapat fasilitas PPN ini, menghasilkan perlakuan PPN tersendiri sebagaimana dimuat dalam Pasal 29 PP 10/2012 sebagai berikut:

- (i) pemasukan BKP ke kawasan bebas dari tempat penimbunan berikat tidak dipungut PPN; dan
- (ii) pengeluaran BKP dari kawasan bebas ke tempat penimbunan berikat tidak dipungut PPN.

Selain kawasan bebas dan tempat penimbunan berikat, ketentuan khusus lainnya terkait penyerahan BKP dan/atau JKP di dalam daerah pabean adalah penyerahan yang terjadi di Entrepot Produksi Untuk Tujuan Ekspor (EPTE). Berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1996 tentang Perlakuan Perpajakan Bagi Pengusaha Kena Pajak Berstatus Entrepot Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE) dan Perusahaan Pengolahan di Kawasan Berikat (KB) (PP 3/1996), EPTE adalah suatu tempat atau bangunan dari suatu perusahaan industri dengan batas-batas tertentu yang di dalamnya diberlakukan ketentuan-ketentuan khusus di bidang pabean, perpajakan, dan tata niaga impor, yang diperuntukkan bagi pengolahan barang dan/atau bahan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

yang berasal dari luar daerah pabean Indonesia, kawasan berikat, EPTE lainnya, atau dari dalam daerah pabean Indonesia lainnya, yang hasilnya terutama untuk tujuan ekspor.

Ketentuan khusus di bidang PPN yang diberlakukan dalam EPTE adalah sebagai berikut:<sup>19</sup>

- (i) penyerahan BKP antar PKP EPTE tidak dipungut PPN;
- (ii) atas impor barang modal, barang, dan/atau bahan dari luar daerah pabean ke dalam EPTE diberikan penangguhan PPN;
- (iii) Penyerahan BKP oleh produsen dari daerah pabean Indonesia lainnya kepada perusahaan berstatus EPTE, diberikan perlakuan PPN yang sama dengan perlakuan PPN terhadap barang yang diekspor.

### D. Isu: Lingkup Teritorial untuk Ekspor JKP

---

Pemahaman mengenai lingkup teritorial PPN sangat penting, terutama dalam ekspor JKP. Salah satu alasannya adalah pengertian dari ekspor JKP sebagaimana terdapat dalam UU PPN, menggunakan istilah lingkup teritorial PPN, yaitu “luar daerah pabean”. Dengan demikian, terdapat keterkaitan yang erat antara ekspor JKP dengan lingkup teritorial PPN.

Berikut adalah definisi ekspor JKP yang terdapat dalam Pasal 1 angka 29 UU PPN.

**“Ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean.”**

Definisi di atas menunjukkan bahwa penentuan apakah suatu transaksi merupakan ekspor JKP atau bukan, harus melihat apakah jasa tersebut diserahkan **ke luar daerah pabean atau tidak**. Oleh karenanya, dengan mengacu pada pengertian luar daerah pabean sebagaimana dibahas dalam poin B di atas, dapat disimpulkan bahwa ekspor JKP adalah setiap kegiatan penyerahan JKP **ke luar**:

- (i) wilayah darat Indonesia;
- (ii) wilayah perairan Indonesia;
- (iii) ruang udara di atas Indonesia;
- (iv) tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif (ZEE) yang di dalamnya **berlaku Undang-Undang Kepabeanan**; dan/atau

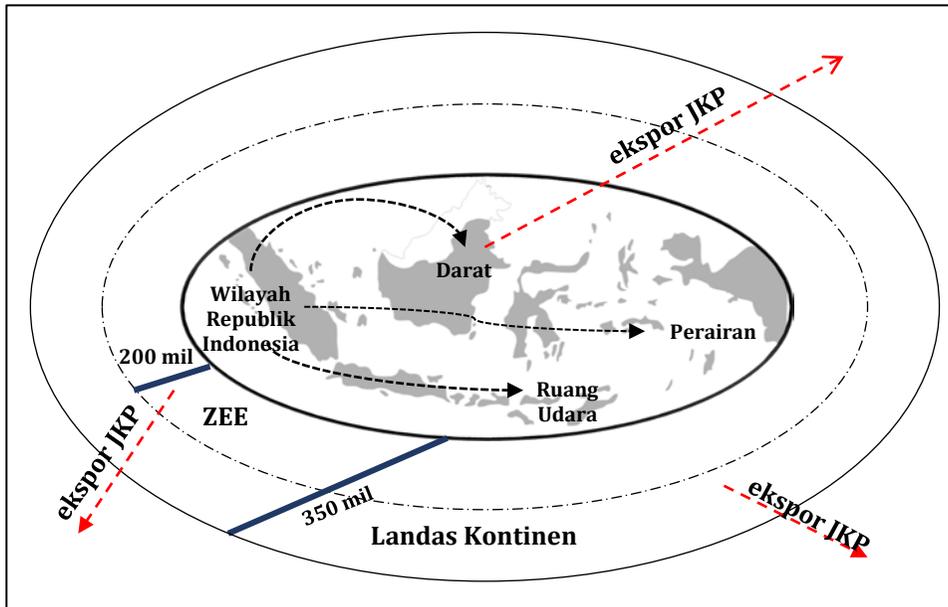
---

<sup>19</sup> Berdasarkan Pasal 2 dan Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1996 tentang Perlakuan Perpajakan Bagi Pengusaha Kena Pajak Berstatus Entrepot Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE) dan Perusahaan Pengolahan di Kawasan Berikat (KB).

- (v) landas kontinen yang di dalamnya berlaku **Undang-Undang Kepabeanan**.

Dengan menggunakan Gambar 3.3 di atas, ilustrasi dari ekspor JKP di lihat dari sudut pandang pembahasan lingkup teritorialnya dapat dilihat sebagai berikut.

**Gambar 3.5: Ekspor JKP di Lihat dari Sudut Pandang Pembahasan Lingkup Teritorialnya**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Definisi di atas menekankan bahwa ekspor JKP adalah jasa yang **ditujukan ke luar daerah pabean Indonesia**. Oleh karena tujuannya adalah ke luar daerah pabean dan PPN itu sendiri merupakan pajak atas konsumsi, gabungan pemahaman ini menghasilkan kesimpulan bahwa yang dimaksud dengan ekspor JKP adalah penyerahan jasa yang tujuannya atau peruntukannya adalah **untuk dikonsumsi atau dimanfaatkan di luar daerah pabean Indonesia**.

Dengan demikian, kata kunci penentuan ekspor JKP adalah **JKP yang dimanfaatkan di luar daerah pabean Indonesia**. Pernyataan terakhir ini sekaligus mencerminkan definisi ekspor JKP yang telah diatur UU PPN serta pemahaman mengenai prinsip destinasi yang dianut oleh PPN di Indonesia.

Berdasarkan penjelasan di atas, berikut adalah contoh dari ekspor JKP. Misal, PT ABC, suatu perusahaan yang bertempat kedudukan di Indonesia, menyerahkan jasa manajemen kepada XYZ Co yang ada di Amerika Serikat. Kegiatan

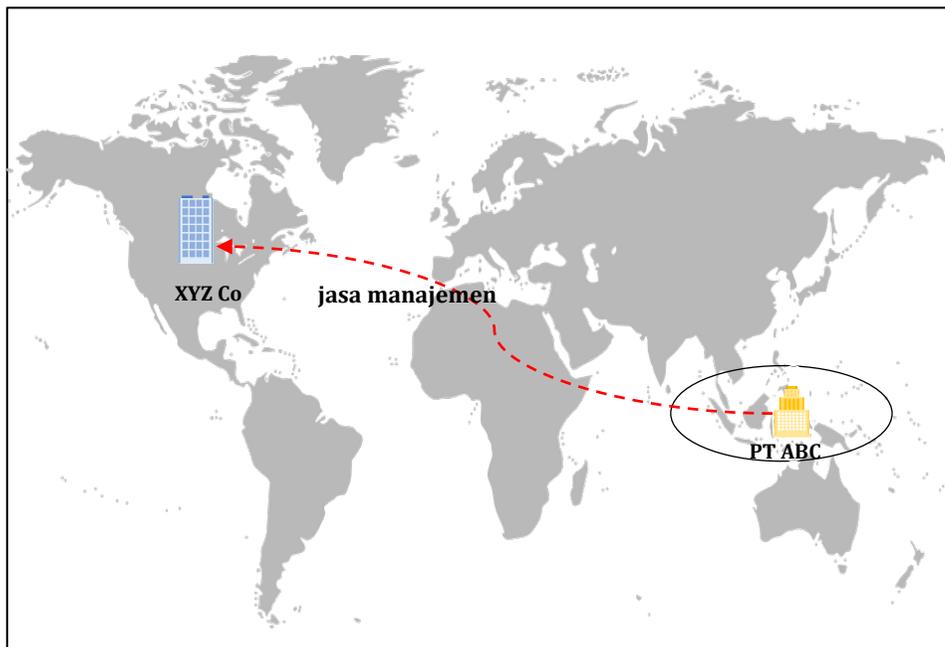
## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

penyerahan jasa manajemen kepada penerima jasa yang berada di Amerika Serikat tersebut merupakan ekspor JKP.

Contoh di atas dapat diilustrasikan melalui Gambar 3.6 berikut.

**Gambar 3.6: Ilustrasi Ekspor JKP**



Sumber: diolah oleh Penulis.

## Referensi

### **Buku:**

- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

### **Artikel:**

- Ornelas, Jun de la Cruz Higuera. "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017).
- Peacock, Christine. "Cross-Border Supplies and Australia's GST." *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016).

### **Internet:**

- OECD. "International VAT/GST Guidelines". Internet. Dapat diakses melalui [http://www.keepeek.com/DigitalAssetManagement/oecd/taxation/international-vat-gst-guidelines\\_9789264271401-en#.WkxmWVT1V-U](http://www.keepeek.com/DigitalAssetManagement/oecd/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en#.WkxmWVT1V-U).

### **Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 4 Prp Tahun 1960 tentang Perairan Indonesia.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1973 tentang Landas Kontinen Indonesia.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1983 tentang Zona Ekonomi Eksklusif.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1996 tentang Perlakuan Perpajakan Bagi Pengusaha Kena Pajak Berstatus Entrepot Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE) dan Perusahaan Pengolahan di Kawasan Berikat (KB).
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 32 Tahun 2009 tentang Tempat Penimbunan Berikat.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012 tentang Perlakuan Kepabeanan, Perpajakan, dan Cukai serta Tata Laksana Pemasukan dan Pengeluaran

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Barang ke dan dari serta Berada di Kawasan yang telah ditetapkan sebagai Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas.

- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-130/PJ/2010 tentang Penegasan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang Kena Pajak dan Hak atas Barang Kena Pajak yang Berada di Luar Daerah Pabean.

## Pengusaha Kena Pajak

### A. Konsep PKP

---

Lingkup subjektif dari sistem PPN di dunia sangat bergantung pada konsep PKP. Konsep PKP merupakan kriteria yang sangat fundamental dalam PPN. Oleh karena konsep ini bersifat fundamental, konsep PKP harus jelas dan tidak memiliki makna yang ambigu.<sup>1</sup> Bahkan Doesum, Kesteren, dan Norden menyebutkan bahwa konsep PKP harus didefinisikan seluas-luasnya sehingga PPN mempunyai ruang lingkup yang cukup luas untuk mencakup semua tahap produksi, distribusi, dan penyediaan jasa.<sup>2</sup>

Dalam literatur berbahasa Inggris, istilah yang digunakan untuk menjelaskan PKP adalah “*taxable person*”. Istilah ini digunakan di beberapa negara, termasuk negara-negara Uni Eropa.

Istilah PKP (*taxable person*) dalam PPN digunakan untuk dapat dibedakan dengan *person* dalam arti wajib pajak (*taxpayer*). Karena, untuk tujuan PPN, kedua istilah tersebut mempunyai arti dan fungsi yang berbeda. Atau dengan kata lain, istilah PKP dengan wajib pajak merupakan dua terminologi yang berbeda sehingga penggunaannya tidak dapat dipertukarkan.<sup>3</sup>

Dalam *VAT Directive*, definisi PKP dijelaskan dalam Pasal 9 ayat (1) *VAT Directive* sebagai berikut:<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Aleksandra Bal, “The Vague Concept of “Taxable Person” in EU VAT Law,” *International VAT Monitor* (September/Oktober 2013).

<sup>2</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law* (The Netherland: Kluwer Law International BV, 2016), 53.

<sup>3</sup> David William, “Value-Added Tax,” dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 175.

<sup>4</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 94.

*“any person who, independently carries out in any place any economic activity specified...., whatever the purpose or result of the activity.”*

Berdasarkan Pasal 9 ayat (1) *VAT Directive*, yang dimaksud dengan PKP adalah setiap **person** yang menjalankan **kegiatan ekonomi** secara **independen di mana pun**, tanpa memperhatikan **tujuan** dan **hasil** dari kegiatan yang dilakukan tersebut.<sup>5</sup>

Lebih lanjut, Pasal 9 ayat (2) *VAT Directive* menetapkan daftar kegiatan apa saja yang termasuk dalam kegiatan ekonomi, yang antara lain mencakup semua kegiatan pabrikan, pedagang, dan jasa, termasuk kegiatan pertambangan, pertanian, dan kegiatan profesi. Dalam daftar tersebut juga disebutkan bahwa eksploitasi dari aset berwujud dan tidak berwujud dengan tujuan memperoleh penghasilan yang berkesinambungan juga digolongkan sebagai kegiatan ekonomi. Konsekuensinya, penjualan atas hasil aset berwujud, seperti penjualan kayu yang dihasilkan dari hutan milik sektor swasta yang dilakukan secara terus menerus, dianggap sebagai kegiatan eksploitasi. Oleh karenanya, kegiatan eksploitasi dapat digolongkan sebagai kegiatan ekonomi.<sup>6</sup>

*VAT Directive* juga menetapkan pengecualian dari PKP. Misalnya, otoritas pemerintahan dan badan yang diatur oleh hukum publik bukan merupakan PKP apabila kegiatan dari otoritas atau badan tersebut sehubungan dengan kegiatan publik. Pertanyaannya, bagaimana dengan *person* lainnya, selain pemerintah, yang melakukan kegiatan publik? Apakah *person* tersebut merupakan PKP? Terkait dengan isu ini, dalam kasus yang terjadi di Belanda, ECJ memutuskan bahwa jasa yang diberikan oleh notaris dan juru sita yang berstatus sebagai petugas independen (bukan pegawai negeri) merupakan kegiatan ekonomi. Dengan kata lain, notaris dan juru sita tersebut dapat digolongkan sebagai PKP karena bertindak secara independen tanpa adanya ikatan kerja.<sup>7</sup>

Penjelasan di atas memperlihatkan bahwa dalam *VAT Directive*, PKP memiliki arti yang sangat luas, yaitu PKP tidak hanya terbatas pada *person* yang didirikan atau bertempat tinggal di negara-negara Uni Eropa atau *person* yang menjalankan kegiatan ekonomi dengan tujuan memperoleh keuntungan. Pemberian interpretasi yang luas dari konsep PKP dan kegiatan ekonomi ini

---

<sup>5</sup> Ben Terra, “Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community,” dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 76.

<sup>6</sup> Michael van de Leur, “Watch Out, You May Be a Taxable Person,” *International VAT Monitor* (September/Oktober 2013).

<sup>7</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 94.

sesuai dengan tujuan dari PPN sebagai pajak atas konsumsi yang bersifat umum.<sup>8</sup>

Beberapa negara memiliki pengertian tersendiri mengenai PKP. Misalnya, di United Kingdom (UK). Di UK, PKP didefinisikan sebagai *person* yang telah terdaftar atau yang wajib untuk mendaftarkan diri (*registered person*). Artinya, konsep PKP dalam ketentuan PPN di UK tidak dapat lepas dari penentuan apakah *person* tersebut telah atau wajib terdaftar. Hal yang sama juga berlaku di Afrika Selatan dan Australia.<sup>9</sup>

Selain itu, banyak negara mengatur bahwa agar suatu *person* dapat digolongkan sebagai PKP, *person* tersebut harus melakukan penyerahan yang dikenai PPN **sampai dengan batasan jumlah tertentu**, yang penyerahan tersebut berhubungan dengan kegiatan ekonomi atau kegiatan usaha yang dijalankannya. Batasan tersebut dapat berbeda-beda di setiap negara. Misalnya, terdapat negara yang menggunakan jumlah omzet atau keuntungan sebagai batasan. Adanya ketentuan ini menyebabkan tidak semua *person* yang melakukan kegiatan penyerahan atau penjualan yang dikenai PPN dapat diperlakukan sebagai PKP.

Lebih lanjut, William berpendapat bahwa dalam mendefinisikan PKP, ketentuan perundang-undangan PPN suatu negara harus mencakup semua *person* yang dibentuk berdasarkan hukum dari negara tersebut dan *person* tersebut harus menjalankan segala jenis kegiatan ekonomi. *Person* tersebut juga mencakup perusahaan asing. Misalnya di Australia, perusahaan asing yang melakukan penyerahan di atau ke dalam Australia diharuskan mendaftarkan diri sebagai PKP untuk tujuan PPN di Australia sepanjang perusahaan tersebut telah melewati ambang batas pengusaha kecil di negara tersebut.<sup>10</sup> Oleh karenanya, teks dari undang-undang yang menjelaskan definisi PKP harus disusun sedemikian rupa. Dengan menyusun pengertian PKP secara komprehensif, isu-isu terkait PKP diharapkan dapat diatasi. Misalnya, penentuan apakah suatu bentuk kemitraan dan asosiasi dapat digolongkan sebagai PKP.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Aleksandra Bal, *Op.Cit.*

<sup>9</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 94.

<sup>10</sup> Christine Peacock, "Cross-Border Supplies and Australia's GST," *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016): 248.

<sup>11</sup> David William, *Op.Cit.*, 176.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Dalam ketentuan PPN di beberapa negara, kemitraan dan asosiasi dianggap sebagai PKP sepanjang mereka menjalankan kegiatan ekonomi. Pendapat ini sebagaimana pernyataan Calmac yang mendefinisikan PKP sebagai berikut:<sup>12</sup>

*“A taxable person is an individual, partnership, company or such like that provides taxable goods and services within his business.”*

Kemitraan dianggap sebagai bentuk yang terpisah dari mitranya. Konsekuensinya, semua penyerahan dan perolehan barang dan/atau jasa dianggap dilakukan oleh kemitraan. Meskipun secara hukum, yang melakukan penyerahan adalah mitranya.

Beberapa negara juga memperbolehkan atau mewajibkan setiap cabang dari suatu perusahaan dianggap sebagai PKP yang terpisah. Misalnya, Australia, Kanada, Selandia Baru, Afrika Selatan, dan Swiss. Akibatnya, penyerahan yang terjadi antar cabang merupakan penyerahan yang terutang PPN. Sebaliknya, ketentuan PPN yang berlaku di negara Uni Eropa dan Belanda tidak memperbolehkan cabang mendaftarkan diri sebagai PKP yang terpisah dari kantor pusat.<sup>13</sup> Alasannya, kantor pusat dan cabang merupakan satu kesatuan sehingga tidak dapat dipisahkan. Selain itu, terdapat pula ketentuan yang memperbolehkan grup perusahaan (perusahaan induk dan perusahaan anak) untuk didaftarkan dan dikukuhkan sebagai satu PKP sehingga penyerahan yang terjadi di dalam grup perusahaan tersebut tidak dianggap sebagai penyerahan yang terutang PPN.<sup>14</sup>

UU PPN di Indonesia tidak mengenal ketentuan pengukuhan PKP grup perusahaan. UU PPN Indonesia hanya mengatur penyerahan antara cabang dengan kantor pusatnya dan penyerahan antarcabang. Cabang dari suatu perusahaan dapat memilih apakah akan dikukuhkan sebagai satu PKP (berdiri sendiri) atau menjadi satu PKP dengan kantor pusatnya sebagai satu kesatuan.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Diana Maria Calmac, “The Mechanics and Effects of MTIC Fraud,” *Msc. Economics and Business Administration, Concentration International Business, Copenhagen Business School*, (Oktober 2012): 5.

<sup>13</sup> Rahiela Abdoelkariem dan Frank Prinsen, “The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union,” *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 205.

<sup>14</sup> David William, *Op.Cit.*, 176.

<sup>15</sup> Lihat Pasal 1A ayat (1) huruf ‘f’ dan ayat (2) huruf ‘c’ UU PPN.

## **B. Kualifikasi sebagai PKP<sup>16</sup>**

---

Berdasarkan pengertian PKP yang terdapat dalam *VAT Directive*, PKP memiliki elemen dasar sebagai berikut:<sup>17</sup>

- (i) *person*;
- (ii) menjalankan kegiatan ekonomi (*economic activity*);
- (iii) di tempat manapun (*in any place*);
- (iv) secara independen (*independently*).

Keempat elemen ini merupakan kriteria dalam menentukan apakah *person* dapat dianggap sebagai PKP atau tidak. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing elemen di atas.<sup>18</sup>

(i) *Person*

Sebagaimana yang telah dibahas dalam Bab 2 tentang Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai, pengertian *person* sangat luas. Pengertian *person* mencakup siapapun dengan atau tanpa bentuk atau status hukum. Akibatnya, status PKP tidak bergantung pada bentuk usaha atau status hukum tertentu. Meskipun suatu bentuk usaha tidak diakui sebagai "*legal person*" berdasarkan hukum yang berlaku, bentuk usaha tersebut tetap dapat dianggap sebagai *person* dari sudut pandang PPN dan dapat dikategorikan sebagai PKP.

Konsekuensinya, *person* yang bekerja secara independen (wiraswasta), badan hukum swasta dan publik, serta *joint ventures* dan kemitraan (*partnership*) dapat dikategorikan sebagai PKP.

(ii) Menjalankan Kegiatan Ekonomi (*economic activity*)<sup>19</sup>

Berdasarkan pengertian PKP dalam *VAT Directive*, PPN hanya dikenakan atas transaksi yang terkait dengan kegiatan ekonomi dari PKP yang melakukan penyerahan. Sebagai contoh, apabila pengusaha menjual sebuah mobil bekas, harus ditentukan terlebih dahulu apakah penjualan tersebut dilakukan oleh pengusaha sebagai kegiatan pribadinya (misal, mobil tersebut dibeli dan digunakan untuk tujuan pribadi) atau apakah

---

<sup>16</sup> Pembahasan mengenai kualifikasi sebagai PKP ini erat kaitannya dengan penjelasan mengenai persyaratan untuk menjadi PKP sebagaimana yang terdapat dalam poin B.4 Bab 2 dari buku ini. Oleh karenanya, untuk mendapatkan pemahaman yang komprehensif mengenai PKP, pembahasan pada poin ini harus dibaca bersamaan dengan poin B.4 Bab 2 dari buku ini.

<sup>17</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Op.Cit.*, 54.

<sup>18</sup> *Ibid*, 53-81.

<sup>19</sup> Pengertian dari kegiatan ekonomi dapat dilihat pada Bab 2 tentang Ruang Lingkup Pajak Pertambahan Nilai.

penjualan tersebut dilakukannya sebagai kegiatan usahanya (misal, mobil dibeli dan digunakan semata-mata untuk tujuan usaha).

Penjelasan di atas memperlihatkan bahwa sangat penting untuk menginterpretasikan istilah 'kegiatan ekonomi' secara luas karena apabila istilah kegiatan ekonomi diinterpretasikan secara terbatas, terdapat kemungkinan transaksi-transaksi tertentu tidak dapat dikenai PPN. Interpretasi terbatas ini tentunya tidak sejalan dengan tujuan PPN untuk mengenakan pajak atas semua penyerahan barang dan jasa.<sup>20</sup>

Pengertian dari istilah kegiatan ekonomi tidak selalu sama. Namun, berdasarkan pengertian kegiatan ekonomi dalam Pasal 9 *VAT Directive*, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. suatu kegiatan dapat digolongkan sebagai kegiatan ekonomi hanya apabila kegiatan tersebut dilakukan secara berkelanjutan;
- b. suatu kegiatan dapat digolongkan sebagai kegiatan ekonomi hanya apabila kegiatan tersebut dilakukan atas dasar 'nilai';
- c. kegiatan ekonomi tidak selalu merupakan kegiatan yang bertujuan memperoleh keuntungan atau laba. Artinya, hasil dari kegiatan yang dilakukan tidak relevan dalam menentukan apakah suatu kegiatan merupakan kegiatan ekonomi atau bukan. Hal yang relevan dalam menentukan status PKP adalah sifat dari kegiatan itu sendiri;
- d. kegiatan ekonomi harus merupakan kegiatan yang dilakukan secara teratur. Oleh karena itu, kegiatan yang bersifat tidak terduga (*incidental*) atau kegiatan yang dilakukan sesekali tidak dapat dianggap sebagai kegiatan ekonomi;
- e. eksploitasi merupakan bentuk khusus dari kegiatan ekonomi. Contoh dari jenis kegiatan ini adalah pemberian pinjaman, penyewaan barang bergerak dan barang tidak bergerak, serta lisensi hak paten;
- f. kegiatan ekonomi dianggap telah dimulai sejak kegiatan tersebut dipersiapkan. Oleh karenanya, pembelian aset perusahaan untuk kegiatan operasional harus dianggap sebagai kegiatan ekonomi;<sup>21</sup>
- g. suatu *person* dapat menjalankan dua jenis kegiatan secara bersamaan, yaitu kegiatan ekonomi dan bukan kegiatan ekonomi. Misalnya, badan hukum publik yang menjalankan kegiatannya sebagai otoritas publik seringkali terlibat dalam kegiatan ekonomi dan bukan kegiatan ekonomi.

Kegiatan ekonomi merupakan elemen penting dari konsep PKP.<sup>22</sup> *Person* yang tidak melakukan kegiatan ekonomi tidak dapat diperlakukan

---

<sup>20</sup> Ad van Doseum dan F. Nellen, *VAT in a Day* (The Netherlands: Kluwer, 2013), 16.

<sup>21</sup> Aleksandra Bal, *Op.Cit.*

sebagai PKP. Memberikan jawaban yang salah atas pertanyaan apakah suatu *person* menjalankan kegiatan ekonomi atau tidak sehingga berujung pada kesalahan dalam menyimpulkan status PKP, dapat mengakibatkan timbulnya konsekuensi keuangan yang besar bagi *person* tersebut. Oleh karenanya, kepastian hukum mengenai konsep PKP sangat penting untuk diciptakan.<sup>23</sup>

(iii) Di Tempat Manapun (*in any place*)

Penentuan apakah suatu *person* merupakan PKP atau bukan, tidak bergantung pada kewarganegaraan yang dimiliki oleh *person* tersebut. Artinya, sepanjang *person* telah memenuhi syarat sebagai PKP di suatu negara, *person* tersebut harus diperlakukan sebagai PKP tanpa memperhatikan kewarganegaraan dari *person* tersebut. Sebagai contoh, perusahaan manufaktur mobil dari Mesir yang didirikan dan melakukan kegiatan usaha di Jerman dapat dianggap sebagai PKP di Jerman sepanjang perusahaan tersebut memenuhi persyaratan sebagai PKP berdasarkan Pasal 9 *VAT Directive*.

Status PKP juga tidak bergantung pada tempat di mana kegiatan usaha didirikan. Karena, fokus utama dari sistem PPN adalah pada penyerahan yang dilakukan oleh PKP (objek PPN), bukan pada PKP yang melakukan penyerahan tersebut (subjek PPN).

Meskipun tempat pendirian kegiatan usaha tidak relevan dalam penentuan status PKP, konsep tempat pendirian memiliki kaitan erat dalam menentukan tempat penyerahan sehingga dapat diketahui negara mana yang berhak memungut PPN atas suatu penyerahan, khususnya dalam transaksi lintas batas.<sup>24</sup>

Penerapan konsep tempat pendirian dalam menentukan tempat penyerahan dapat dilihat pada ketentuan *VAT Directive* yang mengatur mengenai tempat penyerahan jasa lintas batas. Misal, sehubungan dengan penyerahan jasa antar pengusaha (*B2B services*), sangat penting untuk mengetahui di mana penerima jasa didirikan. Sementara, dalam hal penyerahan jasa antara pengusaha dan konsumen (*B2C services*), lokasi kegiatan usaha dari pihak yang menyerahkan jasa harus diketahui

---

<sup>22</sup> Murray L. Weidenbaum dan Ernest S. Christian, Jr, "Introduction: If, When You Say "Consumption Tax," You Mean..." dalam *The Value Added Tax: Orthodoxy and New Thinking*, ed. Murray L. Weidenbaum, David G. Raboy, Ernest S. Christian, Jr. (US: Kluwer Academic Publisher, 1989), xvi.

<sup>23</sup> Aleksandra Bal, *Op.Cit.*

<sup>24</sup> Pembahasan lebih lanjut mengenai tempat penyerahan (*place of supply*) terdapat dalam Bab 6 tentang Tempat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai.

sehingga dapat ditentukan negara mana yang berhak mengenakan PPN atas penyerahan tersebut.<sup>25</sup>

(iv) Secara Independen (*independently*)

Berdasarkan penjelasan mengenai istilah “secara independen” dalam Pasal 10 *VAT Directive*, *person* yang terikat pada pemberi kerja atas dasar kontrak kerja antara karyawan dan pemberi kerja atau oleh ikatan hukum lainnya tidak dapat dianggap sebagai *person* yang menjalankan kegiatan ekonomi secara independen.

Kriteria ini telah lama menjadi perdebatan dalam ECJ. Namun, dalam rangka menentukan apakah *person* bertindak secara independen atau tidak, ECJ juga mempertimbangkan ada atau tidaknya risiko ekonomi yang ditanggung oleh *person* tersebut atas kegiatan yang dilakukannya. Apabila terdapat risiko ekonomi yang ditanggung oleh *person* atas kegiatan yang dilakukannya, dapat disimpulkan bahwa *person* tersebut menjalankan kegiatan ekonomi secara independen.

### C. PKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia

---

Pengertian PKP dalam UU PPN di Indonesia terdapat dalam Pasal 1 angka 15 UU PPN dengan rumusan sebagai berikut:

“Pengusaha Kena Pajak adalah **pengusaha** yang melakukan **penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang ini.**”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan pengertian di atas, berikut dapat dijabarkan lebih lanjut mengenai elemen utama dari PKP yang dapat digunakan untuk menganalisis apakah suatu *person* merupakan PKP berdasarkan UU PPN.

- (i) PKP adalah pengusaha.
- (ii) Pengusaha tersebut melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dikenai PPN berdasarkan UU PPN.

Berikut adalah penjelasan lebih lanjut dari tiap elemen PKP di atas.

---

<sup>25</sup> Berdasarkan Pasal 44 dan Pasal 45 *Council Directive 2008/8/EC* yang mengubah *Directive 2006/112/EC* terkait dengan tempat penyerahan jasa. Lihat EUR-Lex, “Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services,” Internet, dapat diakses melalui <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=EN>.

### C.1. PKP adalah Pengusaha

Untuk dapat digolongkan sebagai PKP, suatu *person* harus merupakan pengusaha. Dalam UU PPN, definisi pengusaha telah dirumuskan dalam Pasal 1 angka 14 UU PPN sebagai berikut:

“Pengusaha adalah **orang pribadi** atau **badan dalam bentuk apa pun** 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 termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.**”

(dengan penambahan penekanan)

Dari definisi ini dapat diketahui bahwa pengusaha mencakup orang pribadi atau badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya:

- (i) menghasilkan barang;
- (ii) mengimpor barang;
- (iii) mengekspor barang;
- (iv) melakukan usaha perdagangan;
- (v) memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean;
- (vi) melakukan usaha jasa termasuk mengekspor jasa;
- (vii) memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.

Oleh karena itu, apabila orang pribadi atau badan melakukan kegiatan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya tersebut di atas, orang pribadi atau badan tersebut tidak termasuk dalam pengertian pengusaha berdasarkan UU PPN. Untuk memahami apa saja kegiatan usaha ini, harus dibahas satu demi satu jenis kegiatan usaha yang dilakukan oleh pengusaha sebagai berikut:

(i) Pengusaha yang Menghasilkan Barang

UU PPN telah merumuskan pengertian menghasilkan, yaitu kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk dan/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.<sup>26</sup> Pengusaha yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan kegiatan menghasilkan biasanya disebut pabrikan.

---

<sup>26</sup> Lihat Pasal 1 angka 16 UU PPN.

Secara historis<sup>27</sup>, dalam UU PPN Nomor 8 Tahun 1983, dijelaskan lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud dengan menghasilkan. Dalam memori Penjelasan Pasal 1 huruf 'm' UU PPN Nomor 8 Tahun 1983, ditegaskan bahwa kegiatan yang termasuk dalam pengertian menghasilkan, antara lain merakit, memasak, mencampur, mengemas, membotolkan, menambang, menyediakan makanan dan minuman yang dilaksanakan oleh usaha katering, serta kegiatan lain yang dapat dipersamakan dengan kegiatan itu, atau menyuruh orang atau badan lain melakukan kegiatan-kegiatan tersebut.

Dalam undang-undang tersebut juga diterangkan kegiatan apa saja yang tidak termasuk dalam pengertian menghasilkan, yaitu kegiatan tertentu yang hasilnya tidak dikenai pajak. Misalnya, menanam atau memetik hasil pertanian atau memelihara hewan, menangkap atau memelihara ikan, mengeringkan atau menggarami makanan, membungkus atau mengepak yang lazimnya terjadi dalam usaha perdagangan besar atau eceran, menyediakan makanan dan minuman di restoran, rumah penginapan, atau yang dilaksanakan oleh usaha katering.

Berikut adalah contoh kegiatan menghasilkan berdasarkan surat-surat yang pernah dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak (DJP) yang masih mengacu terhadap memori Penjelasan Pasal 1 huruf 'm' UU PPN Nomor 8 Tahun 1983.<sup>28</sup>

- a. Proses mengubah bentuk suatu barang dari bentuk atau sifat aslinya menjadi barang baru atau kegiatan mengolah sumber daya alam. Contohnya, sebagaimana diatur dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-2022/PJ.51/1998 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Getah Karet Cair/Lateks yang Dicampur Amoniak, pengusaha yang melakukan kegiatan mengolah getah karet menjadi getah karet cair/*lateks*. Getah karet cair tersebut bukan lagi hasil perkebunan yang diambil langsung dari sumbernya, tetapi sudah dicampur dengan unsur lain sehingga mempunyai daya guna baru dan sifat yang sudah berubah dari sifat aslinya. Oleh karenanya, pengusaha yang melakukan kegiatan tersebut merupakan pengusaha yang menghasilkan barang.
- b. Proses mengubah bentuk suatu barang dari bentuk atau sifat aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru. Misalnya, sebagaimana disebutkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak

---

<sup>27</sup> Memori Penjelasan Pasal 1 huruf 'm' UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 saat ini sudah tidak ada lagi di UU PPN Nomor 42 Tahun 2009.

<sup>28</sup> Memori Penjelasan Pasal 1 huruf 'm' UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 saat ini sudah tidak ada lagi di UU PPN Nomor 42 Tahun 2009.

Nomor: SE-04/PJ.3/1986 tentang PPN atas Perusahaan Vulkanisir Ban (Seri PPN - 67), pekerjaan vulkanisir ban. Pekerjaan ini merupakan kegiatan menghasilkan (pabrikasi), yaitu mengolah dan memasak ban bekas pakai, mencampur atau menambahkan bahan serta memberi telapak baru sehingga menjadi ban yang mempunyai daya guna baru. Oleh karenanya, pengusaha yang melakukan kegiatan tersebut merupakan pengusaha yang menghasilkan barang.

- c. Menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan menghasilkan. Contohnya, sebagaimana terdapat dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1293/PJ.51/1998, PT UI adalah pemegang merk (*brand*) beberapa produk *body spray* dan kosmetik yang memanfaatkan jasa PT TA untuk memproduksi produk tersebut berdasarkan perjanjian kerjasama (*manufacturing agreement*). Pembelian bahan baku dan bahan pembungkus untuk memproduksi dilakukan oleh PT TA di bawah pengawasan PT UI, yaitu dengan menunjuk *supplier* bahan baku/bahan pembantu, menyetujui harga beli, kuantitas dan kualitas bahan baku atau bahan pembantu yang dibeli oleh PT TA. Dalam kasus ini, PT UI merupakan pengusaha yang menghasilkan karena menyuruh PT TA untuk memproduksi barang sesuai dengan perjanjian kerjasama antara PT UI dan PT TA.

(ii) Pengusaha yang Mengimpor Barang

Berdasarkan pengertian impor dalam Pasal 1 angka 9 UU PPN maka yang dimaksud pengusaha yang mengimpor barang adalah orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan memasukkan barang dari luar pabean ke dalam daerah pabean atau pengusaha yang melakukan kegiatan impor. Orang pribadi atau badan ini disebut juga importir.

Sebagai contoh, PT A, perusahaan industri obat-obatan di Indonesia, membeli bahan baku pembuatan obat dari Jerman sehingga dalam kasus ini, PT A merupakan importir.

(iii) Pengusaha yang Mengekspor Barang

Mengacu pada Pasal 1 angka 11 UU PPN yang merumuskan pengertian ekspor BKP berwujud dan Pasal 1 angka 28 UU PPN yang menjelaskan pengertian ekspor BKP tidak berwujud, pengusaha yang mengekspor barang adalah orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan mengeluarkan barang, berwujud atau tidak berwujud, dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean. Orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan ekspor biasa disebut eksportir.

Sebagai contoh, PT B, perusahaan industri tekstil di Indonesia, menjual sutra yang dihasilkannya ke beberapa negara di Eropa sehingga dapat

disimpulkan bahwa PT B merupakan eksportir.

(iv) Pengusaha yang Melakukan Usaha Perdagangan

Pengertian perdagangan telah dirumuskan dalam Pasal 1 angka 12 UU PPN. Mengacu pada pengertian perdagangan tersebut, yang dimaksud dengan pengusaha yang melakukan usaha perdagangan adalah orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan usaha membeli dan menjual, termasuk kegiatan tukar menukar barang tanpa mengubah bentuk atau sifatnya. Orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan perdagangan biasa disebut pedagang.

Sebagai contoh, Tuan C mempunyai usaha toko pakaian yang menjual berbagai jenis pakaian jadi untuk dewasa maupun anak kecil. Dalam kasus ini, Tuan C disebut sebagai pedagang pakaian.

(v) Pengusaha yang Memanfaatkan Barang Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean

Dalam UU PPN, tidak terdapat ketentuan yang menjelaskan pengertian dari “memanfaatkan.” Meskipun tidak merumuskan pengertian dari istilah “memanfaatkan”, UU PPN telah menjelaskan secara eksplisit yang dimaksud dengan “pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean” dalam Pasal 1 angka 10 UU PPN. Berdasarkan pengertian dari istilah tersebut, pengusaha yang memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean adalah pengusaha yang melakukan kegiatan pemanfaatan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Contohnya, PT D, perusahaan penghasil ban di Indonesia menggunakan teknologi dan informasi yang dikembangkan dari perusahaan ban di luar negeri untuk kepentingan produksi di Indonesia.

(vi) Pengusaha yang Melakukan Usaha Jasa Termasuk Ekspor Jasa

Berdasarkan pengertian jasa yang telah dirumuskan dalam Pasal 1 angka 5 UU PPN, pengusaha yang melakukan usaha jasa adalah orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Misalnya, PT E, perusahaan jasa konsultasi hukum di Indonesia, memberikan opini tertulis atas kasus hukum yang sedang dihadapi kliennya berdasarkan perjanjian pemberian jasa antara PT D dan kliennya tersebut.

Sementara itu, definisi ekspor jasa telah diatur dalam Pasal 1 angka 29 UU PPN. Dengan demikian, yang dimaksud dengan pengusaha yang melakukan ekspor jasa adalah orang pribadi atau badan yang

menyerahkan jasa ke luar daerah pabean. Contohnya, PT F, perusahaan industri sepatu yang memproduksi sepatu berdasarkan pesanan pengusaha di Singapura. Untuk keperluan produksinya, bahan baku berupa kulit dan spesifikasi model dikirim dari Singapura. Sesuai dengan jangka waktu yang ditetapkan, sepatu yang dipesan tersebut harus dikirim ke Singapura. Dalam kasus ini, PT F dianggap mengeksport jasa berupa jasa maklon ke Singapura.

(vii) Pengusaha yang Memanfaatkan Jasa dari Luar Daerah Pabean

Sejalan dengan kegiatan memanfaatkan barang tidak berwujud yang berasal dari luar daerah pabean, untuk jasa yang diterima dari luar daerah pabean juga menggunakan istilah “memanfaatkan”. Penggunaan istilah yang sama ini dikarenakan jasa dan barang tidak berwujud memiliki karakteristik yang sama, yaitu tidak berwujud. Contoh dari pengusaha yang memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean adalah PT G menggunakan desain bangunan dari sebuah perusahaan di Jepang untuk membangun gedung perkantoran di Indonesia. PT G dianggap memanfaatkan jasa desain dari Jepang.

Perlu diperhatikan bahwa untuk menentukan bahwa orang pribadi atau badan memiliki status sebagai pengusaha, aktivitasnya harus dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya. Artinya, tidak semua orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan sebagaimana dijelaskan pada poin (i) sampai poin (vii) di atas dapat langsung digolongkan sebagai pengusaha. Namun, harus dianalisis lebih lanjut apakah kegiatan tersebut dilakukan dalam lingkup kegiatan usaha atau pekerjaannya. Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan, kriteria “dalam kegiatan usaha atau pekerjaan” melekat pada pengertian pengusaha.

### **C.2. Pengusaha tersebut Melakukan Penyerahan BKP dan/atau JKP yang Dikenai PPN**

Selain memenuhi pengertian dari pengusaha sebagaimana diatur dalam UU PPN, untuk dapat digolongkan sebagai PKP, orang pribadi atau badan tersebut harus melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dikenai PPN berdasarkan UU PPN. Adapun definisi dari penyerahan BKP dan penyerahan JKP telah dirumuskan dalam Pasal 1 angka 4 dan angka 7 UU PPN. Khusus untuk penyerahan BKP, terdapat penjelasan lebih lanjut sebagaimana tertuang dalam Pasal 1A UU PPN.

Selain melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP, untuk dapat digolongkan sebagai PKP, penyerahan tersebut harus merupakan penyerahan yang dikenai PPN. Penyerahan BKP dikenai PPN apabila memenuhi syarat-syarat berikut:

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (i) barang berwujud yang diserahkan merupakan BKP;
- (ii) barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud;
- (iii) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; **dan**
- (iv) penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Sementara itu, berikut adalah syarat-syarat penyerahan JKP yang dikenai PPN sebagaimana dijelaskan oleh Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN.

- (i) jasa yang diserahkan merupakan JKP;
- (ii) penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean; **dan**
- (iii) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa meskipun *person* merupakan pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP, tetapi penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut tidak dikenai PPN, *person* tersebut tidak termasuk dalam pengertian PKP untuk tujuan PPN.

Terdapat pengecualian dari pengertian PKP yang dirumuskan oleh Pasal 1 angka 15 UU PPN sebagaimana yang diatur oleh Pasal 3A ayat (1) UU PPN yang berbunyi sebagai berikut:

“Pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, huruf f, huruf g, dan huruf h, **kecuali pengusaha kecil** yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.”

(dengan penambahan penekanan)

Atau dengan kata lain, berdasarkan Pasal 3A ayat (1) UU PPN, pengusaha yang melakukan:

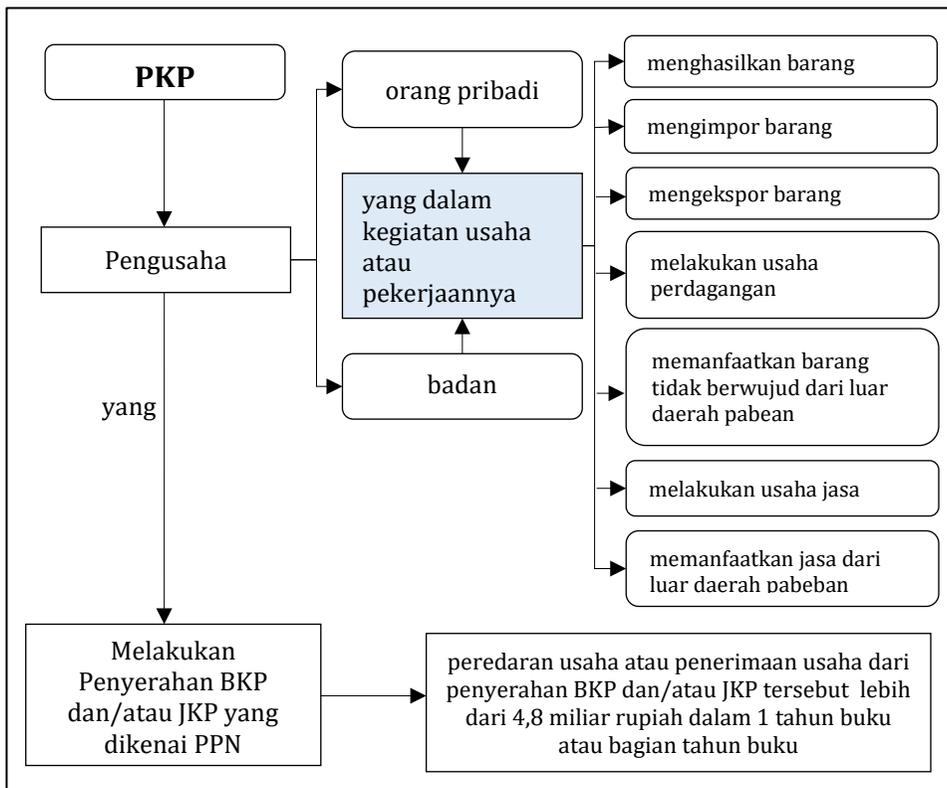
- (i) penyerahan BKP di dalam daerah pabean;
- (ii) penyerahan JKP di dalam daerah pabean;
- (iii) ekspor BKP berwujud;
- (iv) ekspor BKP tidak berwujud;
- (v) ekspor JKP

wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, **kecuali** pengusaha tersebut merupakan **pengusaha kecil** yang batasannya diatur Menteri Keuangan. Yaitu, melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan

Nilai (PMK 197/2013). Berdasarkan ketentuan ini, pengusaha dianggap sebagai pengusaha kecil apabila peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto atas penyerahan BKP dan/atau JKP selama 1 (satu) tahun buku tidak lebih dari 4,8 miliar rupiah. Penjelasan lebih lanjut mengenai pengusaha kecil dapat dilihat pada poin D dari bab ini.

Dari rangkaian pasal-pasal dalam UU PPN yang terkait dengan pengertian PKP sebagaimana dijelaskan di atas, definisi PKP dapat dirumuskan sebagai berikut: PKP adalah **orang pribadi** atau **badan dalam bentuk apa pun** yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya **menghasilkan barang dan melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dikenai PPN**, yang mana penyerahan tersebut dalam satu tahun buku atau bagian tahun buku menghasilkan peredaran bruto atau penerimaan bruto **melebihi 4,8 miliar rupiah**. Pengertian PKP ini dapat diilustrasikan melalui Gambar 4.1. Poin penting yang perlu digarisbawahi dari pengertian PKP di atas adalah status PKP timbul karena ketentuan UU PPN, bukan karena pengukuhan.

**Gambar 4.1: Pengertian PKP**



Sumber: diolah oleh Penulis.

#### **D. Pengusaha Kecil**

---

Pertanyaan krusial dalam merancang kebijakan PPN di banyak negara adalah mengenai penentuan perlakuan PPN atas pengusaha kecil. Yaitu, apakah pengusaha kecil perlu dibebaskan dari kewajiban PPN atau tidak. Bahkan menurut Bird, pertanyaan yang berhubungan dengan perlakuan PPN atas pengusaha kecil merupakan pertanyaan yang paling sulit dalam sistem PPN di seluruh dunia. Lebih lanjut, Bird menjelaskan bahwa setidaknya terdapat tiga pertanyaan bagi negara-negara di dunia dalam menentukan perlakuan PPN atas pengusaha kecil.

Pertama, apa yang menjadi batasan sehingga pengusaha dapat dikatakan sebagai pengusaha kecil. Kedua, apa yang harus dilakukan untuk menyederhanakan prosedur PPN untuk pengusaha kecil. Ketiga, bagaimana cara untuk memastikan bahwa pengusaha yang ditetapkan sebagai pengusaha kecil memang benar-benar telah memenuhi ambang batas pengusaha kecil untuk tujuan PPN.<sup>29</sup>

Munculnya pertanyaan ini dipicu dari adanya bukti bahwa biaya administrasi dan kepatuhan sehubungan dengan pemungutan PPN dari pengusaha kecil seringkali lebih besar dibandingkan penerimaan PPN yang dihasilkan.<sup>30</sup> Alasan inilah yang menyebabkan banyak negara menetapkan ketentuan PPN khusus mengenai pengusaha kecil.

Kebanyakan ketentuan PPN khusus ini membebaskan pengusaha kecil sehingga tidak perlu melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP serta menjalankan mekanisme PPN. Pemberlakuan pengecualian pengusaha kecil untuk dikukuhkan sebagai PKP atas dasar alasan administrasi ini sejalan dengan pendapat Cnossen berikut:<sup>31</sup>

*“For administrative reasons, a VAT should exclude small businesses, which tend to have less reliable books of accounts, from registration.*

Namun, ada pula ketentuan yang, meskipun tidak mengecualikan pengusaha kecil, menetapkan bahwa pengusaha kecil dapat memperoleh pengurangan pajak yang terutang atau berhak menggunakan prosedur yang sederhana dalam mengitung pajak yang terutang.<sup>32</sup> Bahkan, untuk mengurangi beban kepatuhan

---

<sup>29</sup> Richard M Bird, “Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions,” *ITP Paper 0505*, April 2005, 22.

<sup>30</sup> William G. Gale, Hilary Gelfond, dan Aaron Krupkin, “Value-Added Taxes and Small Business,” *Economics Studies at Brookings*, Maret 2016.

<sup>31</sup> Sijbren Cnossen, “African Countries without VAT,” *International VAT Monitor*, (Januari/Februari 2017): 10.

<sup>32</sup> Menurut Turnier, terdapat 5 (lima) cara yang dapat digunakan untuk mengakomodir perlakuan PPN atas pengusaha kecil. Pertama, pengusaha kecil dapat dibebaskan atau

bagi pengusaha kecil, beberapa negara memutuskan untuk memperbolehkan pengusaha kecil untuk melaporkan PPN secara *cash basis* atau berdasarkan pembayaran.<sup>33</sup>

Salah satu negara yang menetapkan prosedur PPN yang sederhana bagi pengusaha kecil adalah China. Di negara ini, pengusaha yang digolongkan sebagai pengusaha kecil tetap diwajibkan untuk mendaftarkan diri sebagai PKP melalui suatu prosedur sederhana yang berbeda dengan prosedur umum pendaftaran PKP. Selanjutnya, pengusaha kecil yang telah terdaftar sebagai PKP, dikenakan PPN dengan tarif 3% yang dihitung dari besarnya penerimaan bruto dari pengusaha tersebut. Tidak terdapat hak untuk mengkreditkan pajak masukan bagi pengusaha kecil.<sup>34</sup>

Lebih lanjut, sebagian besar negara yang menetapkan pengecualian bagi pengusaha kecil sebagai PKP tentunya memerlukan ketentuan yang mengatur tentang batas minimum (*minimum threshold*) dari kegiatan usaha pengusaha kecil. Berdasarkan ketentuan ini, hanya pengusaha yang berada di bawah batas minimum yang dapat dikategorikan sebagai pengusaha kecil sehingga tidak diwajibkan melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Sebaliknya, pengusaha yang berada di atas batas minimum kegiatan usaha pengusaha kecil, dikategorikan sebagai PKP sehingga wajib menjalankan kewajibannya. Penetapan batas minimum kegiatan usaha pengusaha kecil yang tidak diwajibkan untuk dikukuhkan sebagai PKP sejalan dengan pendapat William sebagai berikut:<sup>35</sup>

*“This is normally achieved by setting a minimum level or threshold of business activity and requiring only those persons with levels of activity above the minimum to be taxable persons.”*

Setiap negara mempunyai batasan yang berbeda untuk mengukur kegiatan usaha dari pengusaha kecil atau pengusaha yang tidak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Namun, terkait batasan untuk

---

meskipun dikenai PPN, pengenaannya berdasarkan skema khusus. Kedua, pemerintah dapat mengenakan PPN pada pengusaha kecil, tetapi dengan batasan persentase tertentu. Ketiga, memperbolehkan penerapan *cash basis* dalam menghitung PPN yang terutang. Keempat, menetapkan bahwa beban pembuatan faktur pajak oleh pengusaha kecil tidak sebesar beban pembuatan faktur pajak oleh pengusaha lainnya. Terakhir, alih-alih mensyaratkan pelaporan PPN secara berkala, pengusaha kecil diperbolehkan untuk melaporkan PPN setahun sekali dengan penyetoran PPN yang dilakukan secara berkala berdasarkan jumlah estimasi PPN yang terutang. Lihat Turnier, “Accommodating to the Small Business Under a VAT,” *47 Tax Law*, 963, 969.

<sup>33</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 78.

<sup>34</sup> Shirley (Yinghua) Shen dan Richard Krever, “China’s VAT Reform: Experiences and Lessons Learned,” *International VAT Monitor* (Maret/April 2017): 153.

<sup>35</sup> David William, *Op.Cit.*, 177-178.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

mengukur kegiatan usaha pengusaha kecil, ukuran yang biasa digunakan adalah jumlah nilai peredaran dari barang dan/atau jasa yang diserahkan dalam satu periode, tentunya tidak termasuk penyerahan yang dibebaskan dari PPN atau yang di luar cakupan PPN.

Dua hal yang mendasari dalam menentukan batasan minimal, yaitu:<sup>36</sup>

- (i) nilai peredaran yang sebenarnya dari penyerahan yang terutang PPN dalam satu periode; dan
- (ii) nilai peredaran estimasi dalam satu periode.

Sementara itu, nilai peredaran tersebut bisa didasarkan pada:<sup>37</sup>

- (i) *past periods*, yaitu nilai peredaran yang sesungguhnya pada periode yang lalu;
- (ii) *future periods*, yaitu estimasi nilai peredaran pada periode yang akan datang; atau
- (iii) *a period*, periode tahun buku berjalan, yang merupakan campuran periode yang lalu dan yang akan datang.

Negara-negara anggota Uni Eropa menggunakan jumlah nilai peredaran tahunan sebagai batasan untuk menentukan pengusaha kecil.<sup>38</sup> Pengusaha yang nilai peredarannya di bawah batasan minimum, digolongkan sebagai pengusaha kecil dan tidak diwajibkan untuk mendaftarkan diri sebagai PKP.

Nilai peredaran ini dihitung berdasarkan jumlah penghasilan, tidak termasuk PPN, yang berasal dari penyerahan barang dan jasa yang dikenakan PPN termasuk penghasilan dari:

- (i) transaksi dikenakan PPN dengan tarif 0%;
- (ii) transaksi properti; dan
- (iii) transaksi jasa keuangan dan asuransi, kecuali transaksi ini bersifat tambahan.

Namun, penghitungan besarnya nilai peredaran usaha tidak mencakup penghasilan yang berasal dari pengalihan aktiva atau aset perusahaan, kecuali pengalihan tersebut merupakan bagian utama dari kegiatan usaha pengusaha. Selain itu, sesuai dengan ketentuan dalam *VAT Directive*, nilai peredaran yang digunakan sebagai batasan minimum penentuan pengusaha kecil mengacu

---

<sup>36</sup> *Ibid*, 178.

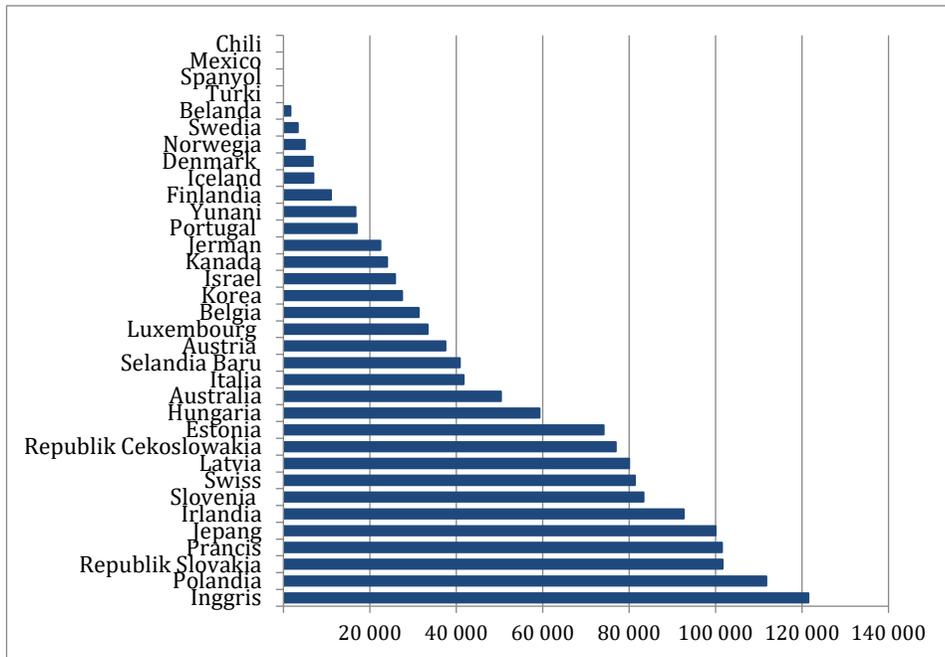
<sup>37</sup> *Ibid*, 178.

<sup>38</sup> Michael van de Leur, "EU Proposes New VAT Scheme for Small Businesses," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018): 97.

pada nilai peredaran tahunan (periode 12 bulan). Ketentuan ini berlaku bagi seluruh negara anggota Uni Eropa, kecuali Belanda.<sup>39</sup>

Sebagian besar negara OECD juga menggunakan nilai peredaran sebagai ukuran kegiatan pengusaha kecil yang dikecualian dari PPN. Oleh karena itu, bagi pengusaha dengan total nilai peredaran di bawah batasan minimum, tidak diwajibkan melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP.<sup>40</sup> Gambar 4.2 berikut mendeskripsikan batasan minimum nilai peredaran tahunan pengusaha kecil yang ditetapkan di negara-negara anggota OECD pada tahun 2016.

**Gambar 4.2: Batasan Minimum Kegiatan Usaha Pengusaha Kecil Negara-Negara OECD dengan Menggunakan Nilai Peredaran (dalam Dolar Amerika Serikat)**



Sumber: OECD, "Registration/Collection Threshold," *OECD Tax Database*, Internet, dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/ctp/consumption/Table-2.A2.3-VAT-GST%20Thresholds%202016.xls>.

Gambar 4.2 di atas menunjukkan bahwa batasan minimum jumlah nilai peredaran untuk pengusaha kecil antar negara sangat bervariasi. Selain itu, terdapat beberapa negara yang tidak menerapkan batasan peredaran usaha.

<sup>39</sup> Fabiola Annacondia, "VAT Registration Thresholds in Europe," *International VAT Monitor* (November/Desember 2017): 475.

<sup>40</sup> William G. Gale, Hilary Gelfond, dan Aaron Krupkin, *Op.Cit.*,

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Misalnya, Chili, Meksiko, Spanyol, dan Turki. Ada pula negara-negara yang menerapkannya dengan besaran yang relatif sama, yaitu sekitar 80,000 dolar Amerika Serikat (misalnya, Swiss dan Inggris).<sup>41</sup>

Batasan kegiatan usaha pengusaha kecil dengan menggunakan ukuran nilai peredaran juga diterapkan di negara-negara Asia Pasifik. Sama halnya dengan negara-negara OECD, nilai peredaran sebagai batasan minimum pengusaha kecil di negara-negara Asia Pasifik juga bervariasi. Batasan minimum pengusaha kecil di negara-negara Asia Pasifik tahun 2017 dapat dilihat melalui Tabel 4.1 berikut.

**Tabel 4.1: Batasan Minimum Kegiatan Usaha Pengusaha Kecil di Beberapa Negara Asia Pasifik dengan Menggunakan Nilai Peredaran**

Negara	Mata Uang Nasional	Mata Uang Dolar Amerika Serikat (Approx)
Australia	A\$ 75,000	USD60,450
Kamboja <sup>42</sup>	KRH 125,000,000	USD31,250
	KRH 60,000,000	USD15,000
	KRH 30,000,000	USD7,500
	Tidak ada	
China	Tidak ada	
Republik Kepulauan Fiji	FJD 100,000	USD49,700
India <sup>43</sup>	INR 2,000,000	USD31,400
Indonesia <sup>44</sup>	IDR 4.800.000.000	USD360,000
Jepang	Tidak ada	
Malaysia	MYR 500,000	USD129,000
Korea Selatan	Tidak ada	
Selandia Baru	NZ\$60,000	USD44,000
Filipina	PHP 1,919,500	USD37,000
Singapura	S\$1,000,000	USD760,000

<sup>41</sup> Jarkko Harju, Tuomas Matikka, dan Timo Rauhanen, "The Effect of VAT Threshold on the Behavior of Small Businesses: Evidence and Implications," *CESifo Area Conference on Public Sector Economics*, Maret 2015.

<sup>42</sup> Semua jenis badan usaha (*corporate business*), termasuk importir dan eksportir serta perusahaan investasi, merupakan PKP tanpa adanya batasan minimum. Selain badan usaha, terdapat batasan minimum yang dibedakan berdasarkan jenis penyerahan yang dilakukan, yaitu penyerahan barang (batasan minimum KRH 125,000), penyerahan jasa (KRH 60,000), serta kontrak dengan pemerintah (KRH 30,000,000).

<sup>43</sup> Batasan ini tidak berlaku bagi beberapa pihak. Misalnya, pihak yang melakukan penyerahan dari satu negara bagian India ke negara bagian India lainnya atau pihak yang melakukan ekspor barang ke luar India.

<sup>44</sup> Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai yang ditetapkan tanggal 20 Desember 2013 dan mulai berlaku efektif sejak 1 Januari 2014.

Taiwan	Tidak ada	
Thailand	THB 1,800,000	USD57,000
Vietnam	Tidak ada	

Sumber: diolah oleh Penulis dari KPMG, "2017 Asia Pacific Indirect Tax Guide: Global Indirect Tax Services," Internet, dapat diakses melalui <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/aspac-indirect-tax-country-guide-2017-v2.pdf>.

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa Kamboja merupakan salah satu negara dengan ketentuan batasan minimum kegiatan usaha pengusaha kecil yang unik. Terdapat lebih dari satu batasan minimum pengusaha kecil yang ditentukan secara terpisah berdasarkan jenis penyerahan yang dilakukan. Ini merupakan hal yang lazim dilakukan oleh negara sebagaimana dijelaskan oleh Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer: "*A number of countries specify different thresholds for different kinds of activity.*" Lebih lanjut, Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer menjelaskan bahwa bentuk yang paling umum adalah dengan menetapkan nilai peredaran yang lebih besar untuk penyerahan barang dibandingkan nilai peredaran untuk penyerahan jasa.<sup>45</sup>

Selain nilai peredaran, terdapat pula negara yang menggunakan *term of income or assets* sebagai ukuran yang digunakan dalam menentukan batasan minimum kegiatan usaha pengusaha kecil. Misalnya, Bolivia. Sementara di Australia, batasan yang digunakan untuk menentukan pengusaha yang tidak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP menggunakan ukuran berupa jenis kegiatan. Sebagai contoh, di Australia, pengusaha yang menjalankan kegiatan jual beli properti sebagai kegiatan usaha sampingan, tidak dikategorikan sebagai PKP.<sup>46</sup>

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pengusaha yang kegiatan usahanya berada di bawah batas minimum dari ukuran yang telah ditetapkan berdasarkan ketentuan PPN, tidak dikategorikan sebagai PKP sehingga tidak perlu melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP dan menjalani mekanisme PPN. Namun, kebanyakan negara, **memperbolehkan** pengusaha tersebut untuk melaporkan usahanya secara sukarela untuk dikukuhkan menjadi PKP (*voluntary registration*). Pelaporan usaha secara **sukarela** ini pada umumnya dipandang sebagai alat untuk membatasi distorsi dan menghindari ketidakadilan.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Liam Ebrill, *et al*, *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001), 115.

<sup>46</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 78.

<sup>47</sup> Liam Ebrill, *Op.Cit.*, 116.

### **D.1. Pengusaha Kecil dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Berdasarkan Pasal 3A ayat (1) UU PPN, pengusaha kecil dikecualikan dari kewajiban melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Pengecualian ini menunjukkan bahwa pengusaha kecil tidak memiliki status PKP. Konsekuensinya, pengusaha yang digolongkan sebagai pengusaha kecil tidak wajib memungut, menyetor, dan melaporkan PPN dan PPnBM yang terutang atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukannya. Penjelasan lebih rinci mengenai pengusaha kecil diatur melalui PMK 197/2013.

Berdasarkan rumusan Pasal 1 ayat (1) PMK 197/2013, pengusaha kecil adalah pengusaha yang selama 1 (satu) tahun buku melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari 4,8 miliar rupiah. Adapun yang dimaksud dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto adalah jumlah keseluruhan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukan oleh pengusaha dalam rangka kegiatan usahanya.

Pengertian pengusaha kecil di atas menunjukkan bahwa batasan minimum yang digunakan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di Indonesia adalah nilai peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto selama 1 (satu) tahun buku, yaitu sebesar 4,8 miliar rupiah. Artinya, apabila pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP jumlah peredaran brutonya dalam satu tahun buku kurang dari 4,8 miliar rupiah, pengusaha tersebut termasuk dalam pengertian pengusaha kecil yang tidak wajib dikukuhkan sebagai PKP.

Berdasarkan Pasal 3A ayat (2) UU PPN, pengusaha kecil **boleh memilih** untuk dikukuhkan sebagai PKP. Dengan kata lain, UU PPN Indonesia juga mengenal *voluntary registration* sebagaimana yang banyak diterapkan oleh negara-negara lain di dunia.<sup>48</sup>

Di sisi lain, apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto pengusaha melebihi 4,8 miliar rupiah, pengusaha tersebut bukan merupakan pengusaha kecil sehingga wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Kewajiban ini harus dilakukan paling lama akhir bulan berikutnya setelah bulan saat jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto dari pengusaha tersebut melebihi 4,8 miliar rupiah.

Penjelasan di atas dapat dipahami melalui contoh sebagai berikut. Bengkel Kendaraan Bermotor “Rembulan” milik Tuan Abdul, selama tahun 2016 jumlah peredaran bruto atas penyerahan BKP dan JKP, seperti menjual onderdil dan

---

<sup>48</sup> Penjelasan lebih lanjut mengenai *voluntary registration* dapat dilihat pada poin F.

aksesoris kendaraan bermotor dan merawat serta memperbaiki kendaraan bermotor pelanggan mencapai 4 miliar rupiah sehingga masih tergolong pengusaha kecil. Dengan adanya peningkatan pemasaran dan promosi serta semakin besarnya luas bengkel “Rembulan”, peredaran dan penerimaan bruto dari 1 Januari 2017 sampai dengan 21 September 2017 mencapai 5,2 miliar rupiah. Artinya, sejak tanggal 21 September 2017, Tuan Abdul bukan lagi pengusaha kecil, melainkan PKP yang wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Kewajiban ini harus dijalankan Tuan Abdul sebelum tanggal 31 Oktober 2017.

Apabila pengusaha yang sudah melewati batas minimum pengusaha kecil tidak atau belum melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, DJP dapat melakukan tindakan sebagai berikut:

- (i) mengukuhkan pengusaha tersebut secara jabatan;
- (ii) menerbitkan surat ketetapan pajak dan/atau surat tagihan pajak untuk masa pajak sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP, dihitung sejak saat jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi 4,8 miliar rupiah.

Penjelasan mengenai pengusaha kecil berdasarkan PMK 197/2013 di atas serta hubungannya dengan PKP, dapat dirangkum melalui Gambar 4.3 pada halaman berikut.

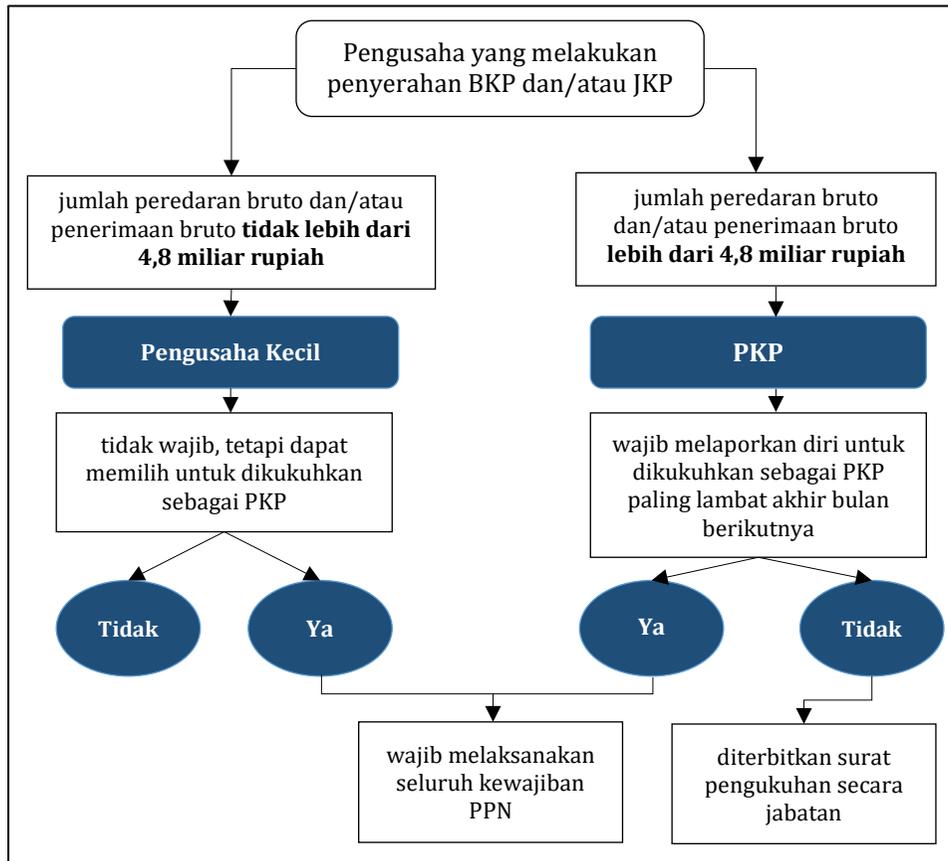
Lebih lanjut, dalam PMK 197/2013 juga diatur bahwa apabila pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP mengalami perubahan keadaan sehingga ternyata jumlah peredaran dan/atau penerimaan brutonya dalam satu tahun buku tidak lebih dari 4,8 miliar rupiah, pengusaha dimaksud dapat mengajukan permohonan pencabutan pengukuhan PKP. Berikut contoh atas penjelasan ini.

PT Margahayu merupakan perusahaan di bidang jual-beli material bangunan yang sudah dikukuhkan sebagai PKP. Berdasarkan SPT Masa PPN selama tahun 2016 diketahui ternyata jumlah peredaran bruto dalam tahun 2016 hanya mencapai 2 miliar rupiah. Oleh karenanya, PT Margahayu dapat mengajukan permohonan pencabutan pengukuhan PKP melalui permohonan tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat PT Margahayu terdaftar. Selanjutnya, KPP akan mencabut surat pengukuhan PKP dari PT Margahayu.

Apabila setelah pencabutan tersebut ternyata terjadi perubahan atas kegiatan usaha PT Margahayu yang menyebabkan jumlah peredaran brutonya mencapai lebih dari 4,8 miliar rupiah, PT Margahayu wajib melaporkan usahanya kembali untuk dikukuhkan sebagai PKP. Jatuh tempo pelaporan usaha dan sanksi

sebagaimana diatur dalam Pasal 5 PMK 197/2013 akan diberlakukan apabila PT Margahayu tidak melaksanakan kewajibannya.

**Gambar 4.3: Pengusaha Kecil dan Hubungannya dengan PKP Menurut PMK 197/2013**



Sumber: diolah oleh Penulis.

### **E. Kewajiban dan Hak PKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Berdasarkan Pasal 3A ayat (1) UU PPN, dapat diketahui bahwa PKP mempunyai kewajiban-kewajiban sebagai berikut:

- (i) melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP;
- (ii) memungut PPN yang terutang;
- (iii) menerbitkan faktur pajak;
- (iv) membuat pencatatan atau pembukuan atas kegiatan usahanya;

- (v) menyetorkan PPN yang masih harus dibayar dalam hal pajak keluaran lebih besar daripada pajak masukan yang dapat dikreditkan serta menyetorkan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang terutang; **dan**
- (vi) melaporkan penghitungan pajak melalui surat pemberitahuan pajak, yaitu SPT Masa PPN.

Kewajiban ini bersifat kumulatif. Tanpa melakukan kewajiban yang pertama, PKP tidak mungkin dapat melaksanakan kewajiban-kewajiban lainnya.

Kewajiban pengusaha kecil yang telah dikukuhkan sebagai PKP adalah sama dengan kewajiban PKP lainnya. Untuk memberikan kelonggaran waktu kepada PKP untuk menyetor kekurangan pembayaran pajak dan penyampaian SPT Masa PPN, Pasal 15A UU PPN telah mengatur secara khusus mengenai batas akhir penyetoran dan penyampaian SPT Masa PPN yang berbeda dengan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

Selain kewajiban, berikut hak-hak tertentu yang diberikan UU PPN kepada PKP.

- (i) Hak untuk mengkreditkan pajak masukan sebagaimana terlihat jelas dari rumusan Pasal 9 ayat (8) huruf 'a' UU PPN yang tidak memperbolehkan adanya pengkreditan pajak masukan sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Sebagai perbandingan, ECJ telah memutuskan bahwa hak mengkreditkan pajak masukan oleh PKP merupakan bagian utama dari sistem PPN dan pada prinsipnya tidak terbatas.<sup>49</sup> Penjelasan lebih lanjut mengenai pengkreditan pajak masukan terdapat dalam Bab 9 tentang Pengkreditan Pajak Masukan.
- (ii) Hak mengkompensasikan dan/atau merestitusi kelebihan pajak.
- (iii) Hak untuk mengajukan keberatan dan banding.

#### **F. Kewajiban Melaporkan Usaha untuk Dikukuhkan sebagai PKP**

---

Untuk keperluan administrasi PPN, pengusaha yang tergolong sebagai PKP diwajibkan untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Terdapat dua jenis pelaporan kegiatan usaha oleh PKP, berikut penjelasannya.

---

<sup>49</sup> Ad van Doesum dan Ger-Jan van Norden, "The Right to Deduct under EU VAT," *International VAT Monitor* (September/Oktober 2011).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (i) Pelaporan kegiatan usaha karena kewajiban (*mandatory registration*), yaitu pelaporan kegiatan usaha yang dilakukan oleh pengusaha yang peredaran usaha atau penerimaan usahanya melebihi batas minimum pengusaha kecil. Hampir semua negara menerapkan *mandatory registration* dalam sistem PPN-nya.<sup>50</sup>
- (ii) Pelaporan kegiatan usaha secara sukarela (*voluntary registration*), yaitu pelaporan kegiatan usaha oleh pengusaha kecil yang memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP. Dalam beberapa sistem PPN, pengusaha yang melaporkan usahanya secara sukarela wajib mempertahankan status PKP-nya tersebut dalam suatu periode minimum. Misalnya, selama dua tahun. Menurut William, pemberian hak kepada pengusaha kecil untuk memilih secara sukarela menjadi PKP, dinilai sangat tepat untuk memberikan ruang bagi pengusaha kecil yang mempunyai kondisi sebagai berikut:<sup>51</sup>
  - a. pengusaha yang berniat untuk memiliki peredaran usaha yang besar, tetapi belum mencapai nilai peredaran usaha yang diinginkan;
  - b. pengusaha yang memiliki pengeluaran yang besar;
  - c. pengusaha yang mengharapkan penghasilan di tahun berikutnya;
  - d. pengusaha yang belum mencapai batas minimum untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, tetapi tidak ingin informasi ini diketahui oleh pelanggan atau kliennya;
  - e. pengusaha yang bertujuan untuk menghindari kompetisi yang tidak menguntungkan dengan pengusaha yang telah diwajibkan untuk dikukuhkan sebagai PKP.

Selain kedua jenis pelaporan kegiatan usaha di atas, terdapat pula ketentuan PPN di beberapa negara yang mewajibkan semua pengusaha untuk melaporkan usahanya, terlepas apakah pengusaha tersebut benar-benar memiliki kewajiban PPN atau tidak. Belgia merupakan salah satu negara yang memiliki ketentuan ini.

Pelaporan kegiatan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP akan mengakibatkan pengusaha tercatat dalam administrasi pengawasan otoritas pajak. Ini berarti pengusaha tersebut diwajibkan untuk memungut PPN serta menjalankan mekanisme penyetoran dan pelaporan PPN. Pelaporan kegiatan usaha oleh PKP

---

<sup>50</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 74, 86.

<sup>51</sup> David William, *Op.Cit.*, 181.

memegang peranan penting dalam penerapan sistem PPN sebagaimana diungkapkan oleh Tait sebagai berikut:<sup>52</sup>

*“The compilation and maintenance of a comprehensive and accurate register are essential to the successful introduction and operation of a VAT.”*

### **F.1. Pencabutan Pengukuhan sebagai PKP<sup>53</sup>**

William berpendapat bahwa ketentuan PPN seharusnya menetapkan tiga kondisi di mana status PKP wajib dibatalkan. Kondisi pertama, yaitu ketika pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP, tidak lagi memenuhi persyaratan untuk mempertahankan statusnya sebagai PKP. Kondisi ini dapat terjadi pada pengusaha yang mengalami penurunan nilai peredaran usaha dari yang semula telah melewati batas minimum menjadi di bawah batas minimum. Apabila pengusaha tersebut tetap ingin berstatus PKP, pengusaha dapat memilih *voluntary registration*.

Kedua, ketika pengusaha telah berhenti menjalankan kegiatan usahanya atau ketika pengusaha, untuk beberapa alasan, tidak lagi memenuhi syarat untuk melakukan *voluntary registration*. Dalam kondisi ini, pengusaha tersebut harus dihapus dari daftar PKP, terlepas apakah pengusaha mengajukan pembatalan atau tidak.

Ketiga, ketika pengukuhan status PKP terjadi karena kesalahan atau kekeliruan. Dalam kondisi ini, otoritas pajak harus langsung mengambil tindakan pembatalan sehingga pengusaha tersebut dihapus dari daftar PKP.

Pengukuhan status PKP juga dapat dibatalkan atas inisiatif otoritas pajak. Misalnya, dalam kondisi pengusaha tersebut tidak lagi melakukan kegiatan usaha yang dikenai PPN.

Ketentuan PPN harus menetapkan apa saja kewajiban PPN yang timbul karena adanya pembatalan pengukuhan status PKP. Dalam beberapa kasus, saat pembatalan pengukuhan status PKP terjadi, PPN masukan yang dimiliki pada saat itu harus dibayarkan kembali.

### **F.2. Kewajiban Melaporkan Kegiatan Usaha untuk Dikukuhkan sebagai PKP dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Berdasarkan Pasal 44 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak serta Pengukuhan dan Pencabutan

---

<sup>52</sup> Alan Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 270.

<sup>53</sup> David William, *Op.Cit.*, 182-183.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, pelaporan kegiatan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP di Indonesia dapat dilakukan dengan menyampaikan permohonan pada:

- (i) KPP atau KP2KP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan, dan/atau tempat kegiatan usaha pengusaha; atau
- (ii) KPP tertentu yang ditetapkan oleh DJP.

Selain melaporkan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP pada KPP atau KP2KP, pengusaha dapat memilih untuk melaporkan pada tempat tertentu yang ditetapkan oleh DJP.

Terdapat dua cara yang dapat dilakukan pengusaha untuk menyampaikan permohonan pengukuhan PKP. Pertama, permohonan tersebut disampaikan secara elektronik melalui saluran tertentu yang ditetapkan oleh DJP. Cara ini disebut dengan *e-Registration*. Di Indonesia, sistem *e-Registration* mulai efektif digunakan sejak tahun 2005, yaitu sejak di terbitkannya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-173/PJ/2004 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengusaha Kena dengan Sistem *e-Registration*. Tujuan utama dari penerapan *e-Registration* ini adalah:

- (i) memberikan kemudahan bagi wajib pajak untuk mendaftar, *update*, hapus, dan informasi apapun, kapanpun serta di mana saja;
- (ii) meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dan juga mengefisienkan operasional dan administrasi DJP;
- (iii) memberikan fasilitas terkini bagi wajib pajak untuk mendaftarkan diri secara online dengan memanfaatkan teknologi internet; dan
- (iv) memudahkan petugas pajak dalam melayani dan memproses pendaftaran wajib pajak.

Kedua, permohonan untuk dikukuhkan sebagai PKP dapat disampaikan secara tertulis dengan dilampiri dengan dokumen yang disyaratkan. Penyampaian permohonan pun dapat dilakukan baik secara langsung, melalui pos dengan bukti pengiriman surat, maupun melalui perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.

Ketentuan mengenai jangka waktu pelaporan kegiatan usaha, tata cara pengukuhan, dan pencabutan pengukuhan PKP yang berlaku saat ini diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-02/PJ/2018 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor

Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, serta Perubahan Data dan Pindahan Wajib Pajak (PER-20/2013 s.t.d.t.d PER-20/2018).

### **F.2.1. Tata Cara Pelaporan dan Pengukuhan PKP**

(i) Jangka Waktu Pelaporan

Ketentuan jangka waktu pelaporan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP adalah sebagai berikut:

- a. pengusaha yang memenuhi ketentuan sebagai PKP wajib melaporkan usahanya sebelum melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP;
- b. pengusaha kecil yang memilih dikukuhkan sebagai PKP, wajib mengajukan pernyataan tertulis untuk dikukuhkan sebagai PKP;
- c. pengusaha kecil yang tidak memilih sebagai PKP, tetapi sampai dengan suatu masa pajak dalam satu tahun buku seluruh nilai peredaran bruto telah melampaui batasan yang ditentukan sebagai pengusaha kecil, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP paling lambat akhir masa pajak berikutnya. Dalam hal batas waktu yang ditetapkan tidak dipenuhi, saat pengukuhan adalah awal bulan berikutnya.

Pemohonan pengukuhan PKP dilakukan secara elektronik dengan mengisi Formulir Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak pada aplikasi *e-Registration* yang tersedia pada laman DJP di [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id). Permohonan yang telah disampaikan oleh wajib pajak melalui aplikasi *e-Registration* dianggap telah ditandatangani secara elektronik atau digital dan mempunyai kekuatan hukum.

Setelah mengisi formulir pengukuhan tersebut, wajib pajak harus mengirimkan dokumen yang disyaratkan ke KPP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan atau tempat kegiatan usaha wajib pajak. Pengiriman dokumen yang disyaratkan dapat dilakukan dengan cara mengunggah (*upload*) salinan digital (*softcopy*) dokumen melalui aplikasi *e-Registration* atau mengirimkannya dengan menggunakan Surat Pengiriman Dokumen yang telah ditandatangani.

Apabila wajib pajak tidak dapat mengajukan permohonan pengukuhan secara elektronik, permohonan pengukuhan dapat dilakukan dengan menyampaikan permohonan secara tertulis. Apabila permohonan, baik secara elektronik maupun tertulis, dinyatakan telah diterima secara lengkap, KPP atau Kantor Pelayanan, Penyuluhan, dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP) memberikan bukti penerimaan surat.

Terhadap permohonan pengukuhan PKP yang diajukan wajib pajak, KPP atau KP2KP harus memberikan keputusan dalam jangka waktu 5 (lima) hari kerja setelah bukti penerimaan surat diterbitkan. Apabila permohonan dikabulkan, KPP atau KP2KP menerbitkan Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak. Sebaliknya, apabila permohonan tersebut ditolak, KPP atau KP2KP menerbitkan Surat Penolakan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.

(ii) Perubahan Data PKP

PKP harus selalu memberikan informasi setiap perubahan data dan identitasnya kepada KPP. Sebaliknya, KPP juga harus selalu memeriksa dan memperbaharui informasi data PKP. Dengan demikian, perubahan data PKP dapat dilakukan atas permohonan PKP ataupun secara jabatan.

Permohonan perubahan data oleh PKP dapat diajukan dilakukan secara elektronik dengan mengisi Formulir Perubahan Data Wajib Pajak pada aplikasi *e-Registration* yang tersedia pada laman DJP di [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id) atau secara tertulis.

(iii) Pencabutan Pengukuhan sebagai PKP

Pencabutan pengukuhan PKP dilakukan oleh DJP terhadap:

- a. PKP dengan status wajib pajak tidak aktif (wajib pajak nonaktif);
- b. PKP yang tidak diketahui keberadaan dan/atau kegiatan usahanya;
- c. PKP menyalahgunakan pengukuhan PKP;
- d. PKP pindah alamat ke wilayah kerja KPP lain;
- e. PKP yang sudah tidak memenuhi persyaratan sebagai PKP;
- f. PKP telah dipusatkan tempat terutangnya PPN di tempat lain; atau
- g. PKP yang sudah tidak memenuhi persyaratan subjektif dan/atau objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pencabutan pengukuhan PKP sebagaimana dimaksud dapat dilakukan atas permohonan PKP atau secara jabatan berdasarkan hasil verifikasi atau hasil pemeriksaan. Pencabutan pengukuhan sebagai PKP dilakukan berdasarkan hasil verifikasi apabila pencabutan pengukuhan tersebut dilakukan terhadap:

- a. PKP orang pribadi yang telah meninggal dunia;
- b. PKP telah dipusatkan tempat terutangnya PPN di tempat lain;
- c. PKP yang pindah alamat tempat tinggal, tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha ke wilayah kerja KPP lainnya;
- d. PKP yang jumlah peredaran usaha dan/atau penerimaan brutonya untuk 1 (satu) tahun buku tidak melebihi batas jumlah peredaran

- usaha dan/atau penerimaan bruto untuk pengusaha kecil dan tidak memilih untuk menjadi PKP;
- e. PKP selain perseroan terbatas dengan status tidak aktif (nonefektif) dan secara nyata tidak menunjukkan adanya kegiatan usaha; atau
- f. PKP BUT yang telah menghentikan kegiatan usahanya di Indonesia.

Pencabutan pengukuhan PKP secara jabatan juga dapat dilakukan berdasarkan hasil verifikasi apabila pencabutan tersebut terkait dengan hasil sensus pajak nasional, hasil konfirmasi lapangan atau pengawasan setelah pengukuhan PKP, atau hasil kegiatan lain yang dilakukan oleh DJP.

PMK 147/2017 juga mengatur masalah pengukuhan PKP bagi kantor virtual. Dalam PMK 147/2017, kantor virtual didefinisikan sebagai suatu kantor yang memiliki ruangan fisik dan dilengkapi dengan layanan pendukung kantor yang disediakan oleh pengelola kantor virtual untuk dapat digunakan sebagai tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha, atau korespondensi secara bersama-sama oleh 2 (dua) atau lebih pengusaha yang atas pemanfaatan kantor dimaksud terdapat pembayaran dalam bentuk apapun, tidak termasuk jasa persewaan gedung dan jasa persewaan kantor (*serviced office*).

Sebelum terbitnya PMK 147/2017 ini, terdapat perbedaan pendapat tentang boleh tidaknya kantor virtual untuk dikukuhkan sebagai PKP. Untuk itu, PMK 147/2017 memberikan beberapa syarat agar kantor virtual diperbolehkan sebagai tempat permohonan PKP. Pasal 45 dan Pasal 46 PMK147/2017 mengatur bahwa pengusaha dapat menggunakan jasa kantor virtual sebagai tempat pelaporan usaha. Berikut merupakan syarat kantor virtual agar dapat digunakan sebagai tempat pengukuhan PKP.

- (i) terpenuhinya kondisi pengelola Kantor Virtual sebagai berikut:
  - a. telah dikukuhkan sebagai PKP;
  - b. menyediakan ruangan fisik untuk tempat kegiatan usaha bagi Pengusaha yang akan dikukuhkan sebagai PKP; dan
  - c. secara nyata melakukan kegiatan layanan pendukung kantor,  
dan
- (ii) pengusaha pengguna jasa kantor virtual dimaksud memiliki izin usaha atau dokumen sejenis lainnya yang diterbitkan oleh pejabat atau instansi yang berwenang.

### **F.2.2. Nomor Pengukuhan PKP/NPPKP (*VAT Numbers*)**

Nomor Pengukuhan PKP atau disebut pula dengan nomor identifikasi PKP (*taxable persons identification number*), sangat penting dalam administrasi

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

PPN.<sup>54</sup> Bahkan menurut William, pelaporan usaha oleh PKP harus mampu menghasilkan nomor identifikasi PKP yang unik. Kunci paling penting bagi sistem administrasi yang efektif adalah sistem identifikasi yang unik dan permanen yang dapat membedakan antara satu PKP dengan PKP lainnya. Beberapa negara menggunakan sistem identifikasi yang telah ada untuk digunakan sebagai nomor identifikasi bagi PPN.<sup>55</sup>

Kegunaan nomor identifikasi yang unik ini adalah dapat memudahkan otoritas pajak untuk melakukan pengawasan dan kemudahan dalam administrasi pajak. Oleh karena itu, ketentuan peraturan perundang-undangan hendaknya mengharuskan pengusaha untuk menggunakan nomor tersebut dalam korespondensi dan pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Di Indonesia, PKP yang telah terdaftar selanjutnya akan diberikan surat pengukuhan PKP yang didalamnya termasuk pemberian Nomor Pengukuhan PKP (NPPKP). NPPKP tersebut merupakan identitas dari PKP yang bersangkutan. Terhitung sejak tanggal 1 Juni 1998, Indonesia menggunakan NPPKP yang sama dengan Nomor Pendaftaran Wajib Pajak/NPWP (*tax identification number*) yang berlaku untuk semua jenis pajak dan untuk korespondensi dengan otoritas pajak. Ketentuan ini sebagaimana dijelaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ.9/1998 tentang Penggunaan Nomor Identitas Tunggal Wajib Pajak sebagai berikut:

**“NPWP ditetapkan sebagai identitas tunggal Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan di bidang PPh dan PPN/PPn BM. Untuk melaksanakan ketentuan tersebut, kepada setiap Pengusaha Kena Pajak (PKP), diberlakukan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP) baru yakni sama dengan NPWP dari Wajib Pajak yang bersangkutan.”**

(dengan penambahan penekanan)

Sistem identifikasi nomor bagi PKP di beberapa negara biasanya terdiri dari 8 sampai 10 digit angka. Namun, negara-negara di Amerika Latin umumnya menggunakan 11 digit angka. Indonesia saat ini menggunakan 15 digit angka sedangkan Jepang tidak menerapkan sistem identifikasi nomor dalam administrasi PPN.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Alan Tait, *Op.Cit.*, 275.

<sup>55</sup> David William, *Op.Cit.*, 180.

<sup>56</sup> Alan Tait, *Op.Cit.*, 275.

### **F.3. Pelaporan Kegiatan Usaha oleh Cabang**

Apabila PKP melakukan kegiatan usaha melalui dua atau lebih tempat usaha, PKP tersebut dapat memilih melaporkan usahanya secara terpisah untuk setiap unit usaha atau sebagai satu kesatuan. Terkait dengan pelaporan usaha secara terpisah, perlu mendapat perhatian agar dapat dicegah jangan sampai pengusaha dengan sengaja memecah (*splitting up*) kegiatan usaha ke beberapa unit sehingga peredaran atau penerimaan usahanya di bawah batas minimum untuk tidak melaporkan usahanya dan dikukuhkan sebagai PKP.

Sementara itu, alasan diperbolehkannya lebih dari satu unit usaha melaporkan diri sebagai satu kesatuan dan dikukuhkan sebagai satu PKP adalah demi kemudahan administrasi. Misalnya, di negara berkembang dengan keadaan jalan, layanan pos, dan telekomunikasi yang tidak memadai, perusahaan yang memiliki cabang di daerah terpencil sangat mungkin mengalami kesulitan dalam mengumpulkan data cabang dan menyampaikan SPT masa PPN sesuai dengan tanggal jatuh tempo yang ditetapkan. Ini tentunya dapat meningkatkan biaya kepatuhan PPN.<sup>57</sup> Namun, dengan pelaporan usaha secara terpusat, kesulitan ini dapat diatasi.

Selain itu, dengan dipusatkannya tempat PPN terutang dan dikukuhkannya lebih dari satu unit usaha menjadi sebagai satu PKP, penyerahan barang yang terjadi antar unit usaha (antar cabang dan antara pusat dengan cabang), tidak termasuk dalam pengertian penyerahan menurut PPN. Dengan pemusatan tempat terutangnya PPN, PKP terhindar dari kegiatan administrasi pajak yang rumit, seperti masalah penerbitan faktur pajak. Penyerahan akan terutang PPN dan faktur pajak hanya akan diterbitkan jika terjadi penyerahan barang dan/atau jasa dengan pihak lain.

Menurut sistem PPN di Indonesia yang telah diatur dalam Pasal 1A ayat (1) huruf 'f' UU PPN, pengusaha yang mempunyai lebih dari satu tempat PPN terutang, baik sebagai pusat maupun sebagai cabang perusahaan, atas setiap tempat PPN terutang tersebut harus dikukuhkan sebagai PKP, kecuali atas tempat PPN terutang tersebut dilakukan pemusatan tempat PPN terutang.

Selanjutnya, 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 dijelaskan bahwa tempat kegiatan yang semata-mata melakukan pembelian atau pengumpulan bahan baku tidak perlu dikukuhkan sebagai PKP apabila:

---

<sup>57</sup> *Ibid.*

**Konsep dan Studi Komparasi  
Pajak Pertambahan Nilai**

---

- (i) tempat tersebut digunakan oleh PKP untuk melakukan kegiatan pembelian atau pengumpulan BKP berupa bahan baku guna menjaga ketersediaan bahan baku yang diperlukan dalam kegiatan produksi PKP ditempat kegiatan usahanya (pabrik); dan
- (ii) semata-mata hanya melakukan penyerahan bahan baku yang dibeli atau dikumpulkannya tersebut ke tempat kegiatan usahanya (pabrik) dan tidak melakukan penyerahan kepada pihak lain; serta
- (iii) tidak melakukan kegiatan usaha untuk 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.

## Referensi

### **Buku:**

- Ebrill, Liam, *et al.* *The Modern VAT*. Washington: IMF, 2001.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- van Doesum, Ad, dan F. Nellen. *VAT in a Day*. The Netherlands: Kluwer, 2013.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherland: Kluwer Law International BV, 2016.
- Weidenbaum, Murray L. dan Ernest S. Christian, Jr. "Introduction: If, When You Say "Consumption Tax," You Mean...." Dalam *The Value Added Tax: Orthodoxy and New Thinking*, ed. Murray L. Weidanbaum, David G. Raboy, Ernest S. Christian, Jr. US: Kluwer Academic Publisher, 1989.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

### **Artikel:**

- Abdoelkariem, Rahiela dan Frank Prinsen. "The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015).
- Annacondia, Fabiola. "VAT Registration Thresholds in Europe." *International VAT Monitor* (November/Desember 2017).
- Bal, Aleksandra. "The Vague Concept of "Taxable Person" in EU VAT Law." *International VAT Monitor* (September/Oktober 2013).
- Bird, Richard M. "Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries: Lessons and Questions." *ITP Paper 0505*, April 2005.
- Calmac, Diana Maria. "The Mechanics and Effects of MTIC Fraud." *Msc. Economics and Business Administration, Concentration International Business, Copenhagen Business School*, (Oktober 2012).
- Cnossen, Sijbren. "African Countries without VAT." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017).
- Gale, William G., Hilary Gelfond, dan Aaron Krupkin. "Value-Added Taxes and Small Business." *Economics Studies at Brookings*, Maret 2016.
- Harju, Jarkko, Tuomas Matikka, dan Timo Rauhanen. "The Effect of VAT Threshold on the Behavior of Small Businesses: Evidence and Implications." *CESifo Area Conference on Public Sector Economics*, Maret 2015.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- Peacock, Christine. "Cross-Border Supplies and Australia's GST." *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016).
- Shen, Shirley (Yinghua) dan Richard Krever. "China's VAT Reform: Experiences and Lessons Learned." *International VAT Monitor* (Maret/April 2017).
- Turnier. "Accommodating to the Small Business Under a VAT." *47 Tax Law*, 963, 969.
- van de Leur, Michael. "Watch Out, You May Be a Taxable Person." *International VAT Monitor* (September/Oktober 2013).
- \_\_\_\_\_. "EU Proposes New VAT Scheme for Small Businesses." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2018).
- van Doesum, Ad dan Ger-Jan van Norden. "The Right to Deduct under EU VAT." *International VAT Monitor* (September/Oktober 2011).

### **Internet:**

- EUR-Lex. "Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services." Internet. Dapat diakses melalui <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=EN>.
- KPMG. "2017 Asia Pacific Indirect Tax Guide: Global Indirect Tax Services." Internet. Dapat diakses melalui <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/aspac-indirect-tax-country-guide-2017-v2.pdf>.
- OECD. "Registration/Collection Threshold." *OECD Tax Database*. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/ctp/consumption/Table-2.A2.3-VAT-GST%20Thresholds%202016.xls>.

### **Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Perusahaan Kecil Pajak Pertambahan Nilai.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Perusahaan Kena Pajak
- \_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-02/PJ/2018 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Direktur Jenderal

Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, serta Perubahan Data dan Pemindahan Wajib Pajak.

- \_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-02/PJ.9/1998 tentang Penggunaan Nomor Identitas Tunggal Wajib Pajak.
- \_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-09/PJ.51/2003 tentang Status Tempat Kegiatan yang Semata-Mata Melakukan Pembelian atau Pengumpulan Bahan Baku.
- \_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.3/1986 tentang PPN atas Perusahaan Vulkanisir Ban (Seri PPN - 67).
- \_\_\_\_. Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1293/PJ.51/1998.
- \_\_\_\_. Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-2022/PJ.51/1998 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Getah Karet Cair/Lateks yang Dicampur Amoniak.



## Saat Terutang Pajak Pertambahan Nilai

### A. Konsep Umum: Saat Penyerahan sebagai Dasar Penentu Saat Terutangnya PPN

---

Menurut William, saat penyerahan merupakan penentu saat terutangnya PPN.<sup>1</sup> Penggunaan konsep saat penyerahan sebagai dasar penentu saat terutangnya PPN dilatarbelakangi oleh salah satu konsep dasar PPN, yaitu **PPN sebagai pajak atas transaksi** (*tax on transaction*).<sup>2</sup>

Sebagai pajak atas transaksi, pengenaan PPN dari suatu transaksi hanya dapat ditentukan dengan menilai unsur-unsur<sup>3</sup> dari setiap transaksi di titik waktu tertentu, yaitu pada saat penyerahan.<sup>4</sup> Oleh karena itu, sebagian besar negara yang menerapkan PPN menggunakan saat penyerahan sebagai dasar untuk menentukan saat terutangnya PPN. Salah satunya Singapura yang secara eksplisit dalam *Section 8(3) Goods and Services Tax Act* menyatakan bahwa PPN

---

<sup>1</sup> David William, "Value-Added Tax," dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 191.

<sup>2</sup> PPN sebagai pajak transaksi mengandung makna bahwa PPN dikenakan atas transaksi penyerahan, baik penyerahan barang maupun jasa. Lihat Bab 1 tentang Konsep Pajak Pertambahan Nilai dari buku ini.

<sup>3</sup> Karakteristik penyerahan, status dari pihak yang menyerahkan, lokasi dan status dari pihak penerima, dan lokasi dari barang dan/atau jasa yang diserahkan hanya sebagian dari banyaknya unsur yang hanya bisa dinilai pada saat penyerahan. Unsur-unsur inilah yang akan membentuk status PPN dari suatu transaksi. Lihat Rebecca Millar, "Time is of The Essence: Supply, Grouping Scheme and Cancelled Transaction," *Journal of Australian Taxation* (Juli 2004).

<sup>4</sup> *Ibid.*

atas penyerahan barang dan/atau jasa **terutang** pada **saat terjadinya penyerahan** barang dan/atau jasa tersebut.<sup>5</sup>

Dalam literatur berbahasa Inggris, istilah “saat penyerahan” disebut dengan “*time of supply*.” Beberapa negara, misalnya India, menggunakan istilah “*tax point rules*” untuk merujuk ketentuan PPN yang mengatur mengenai saat penyerahan.<sup>6</sup> Sementara dalam *VAT Directive*, ketentuan mengenai saat terutangnya PPN tidak menggunakan istilah “*time of supply*” atau “*tax point rules*”, melainkan istilah “*chargeable event*”.<sup>7</sup> Namun, meskipun berbeda istilah, inti dari istilah ini tetap merujuk pada saat penyerahan seperti yang dinyatakan dalam Pasal 63 *VAT Directive* sebagai berikut:<sup>8</sup>

***“the chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable when the goods or the services are supplied.”***

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan studi komparasi yang dilakukan oleh Millar, diketahui bahwa istilah “saat penyerahan” dalam PPN memiliki makna yang berbeda dengan makna istilah “saat penyerahan” yang digunakan sehari-hari (*ordinary meaning*)<sup>9</sup> sehingga terdapat kemungkinan istilah ini diartikan berbeda di masing-masing negara yang menerapkan PPN. Akan tetapi, pada umumnya, saat penyerahan diartikan sebagai saat ketika penyerahan barang dan jasa **dianggap** sedang dilakukan.<sup>10</sup>

Dalam sistem PPN, mengetahui saat terjadinya penyerahan merupakan hal yang kritical dan mendasar. Khususnya bagi para pelaku usaha yang mempunyai tanggung jawab untuk memungut PPN.<sup>11</sup> Pentingnya penentuan saat penyerahan untuk tujuan PPN disebabkan oleh beberapa alasan berikut:

- (i) saat penyerahan akan menentukan kapan PPN harus dikenakan atas suatu transaksi, sebagaimana pendapat Lamberth yang menyatakan

---

<sup>5</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)* (Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016), 71.

<sup>6</sup> Andrew Needham, *Core Tax Annuals Value Added Tax 2012/2013* (London: Bloomsbury Professional Ltd, 2012), 7.1.

<sup>7</sup> Dalam Pasal 62(1) *VAT Directive*, istilah ini diartikan sebagai saat terpenuhinya syarat-syarat hukum yang diperlukan agar PPN dapat dibebankan atas suatu transaksi. Lihat Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016), 197.

<sup>8</sup> IBFD, “Directive 2006/112 - Text 1 January 201,” dalam *EU VAT Compass 2017/2018*, ed. Fabiola Annacondia (The Netherlands: IBFD, 2017), 56.

<sup>9</sup> Rebecca Millar, *Op.Cit.*

<sup>10</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition* (Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017), 74.

<sup>11</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 46.

bahwa: *"VAT must be charged on transaction in which goods or services are supplied, usually from person to another."*<sup>12</sup>

- (ii) saat penyerahan akan menentukan peraturan mana yang akan diterapkan dalam menjalankan kewajiban PPN. Misal, ketika terjadi perubahan peraturan mengenai tarif PPN. Penentuan saat penyerahan menjadi sangat penting karena akan menentukan tarif PPN mana yang diberlakukan. Penentuan saat penyerahan dalam kondisi ini sekaligus akan membuat perubahan yang signifikan terhadap kewajiban PPN yang harus ditanggung oleh PKP.<sup>13</sup>
- (iii) saat penyerahan akan menentukan kapan penjual harus memperhitungkan pajak keluaran dan kapan pembeli dapat mengklaim pajak masukan yang dimilikinya.<sup>14</sup> Alasan ini sejalan dengan pendapat Needham: *"They (time of supply or tax point rules) fix the time, and therefore, the VAT return on which a business must account for output tax, and on which it is entitled to recover input tax."*<sup>15</sup>
- (iv) saat penyerahan akan memastikan jumlah penyerahan yang harus disertakan dalam penghitungan PPN dalam suatu periode yang ditetapkan (misal, satu bulanan). Sejalan dengan alasan ini, Henkow berpendapat:<sup>16</sup> *"In addition, in order to assess the taxable amount, a specific time (or period) needs to be established and that time or period should be when the chargeable event occurs..."*. Aturan umumnya adalah nilai penyerahan (pajak keluaran) yang terjadi pada suatu masa pajak akan diperhitungkan dengan nilai perolehan (pajak masukan) yang terdapat pada masa yang sama.<sup>17</sup>
- (v) saat penyerahan akan menentukan kapan PKP harus melaksanakan kewajiban formalnya yang berkaitan dengan pemungutan pajak yang meliputi penerbitan faktur pajak, penyetoran pajak yang terutang, serta pelaporan SPT PPN kepada otoritas pajak.<sup>18</sup>

<sup>12</sup> Michael A. Lambarth, *A Really Basic Introduction to Value Added Tax* (USA: Lexington, KY, 2014), 10-11.

<sup>13</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 373.

<sup>14</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Op.Cit.*

<sup>15</sup> Andrew Needham, *Op.Cit.*

<sup>16</sup> Oskar Henkow, *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of The European VAT System and The Actual and Preferred Treatment of Financial Activities* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2008), 246.

<sup>17</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Op.Cit.*

<sup>18</sup> Kathryn James, *The Rise of Value-Added Tax* (Cambridge: Cambridge University Press, 2015), 136.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Ketentuan mengenai saat penyerahan juga menjadi elemen dalam menentukan tempat terutang nya PPN.<sup>19</sup> Karena dengan mengetahui saat penyerahan atas suatu barang atau jasa, akan dapat diidentifikasi lokasi dari terjadinya penyerahan tersebut. Sementara itu, dalam ketentuan PPN di India, saat penyerahan digunakan sebagai cara untuk menentukan saat penghitungan dan pelunasan utang pajak.<sup>20</sup>

Setiap negara menggunakan cara yang berbeda dalam menentukan saat penyerahan. Namun, menurut Tait, cara yang umum digunakan untuk menentukan saat terjadinya penyerahan adalah peristiwa yang terjadi lebih dulu dari peristiwa-peristiwa sebagai berikut:<sup>21</sup>

- (i) saat diterbitkannya faktur penjualan (tagihan). Ini merupakan cara yang terbaik dan jelas karena terdapat bukti berupa tanggal dokumentasi;
- (ii) saat barang tersedia bagi pembeli atau saat jasa diberikan; atau
- (iii) saat pembayaran dilakukan.

Artinya, apabila dalam suatu transaksi, peristiwa yang terjadi lebih dulu adalah diterbitkannya faktur penjualan maka meskipun barang belum diserahkan dan pembayaran belum dilakukan, transaksi dianggap telah dilakukan pada saat terbitnya faktur penjualan tersebut. Oleh karena itu, saat terutang nya PPN atas transaksi tersebut adalah saat diterbitkannya faktur penjualan.

Lebih lanjut, Tait juga menjelaskan bahwa cara menentukan saat penyerahan sebagaimana diuraikan di atas tidak dapat diterapkan untuk beberapa transaksi dengan karakteristik khusus. Misalnya, transaksi penyerahan produk yang bersifat terus menerus, seperti listrik. Dalam transaksi ini, produk tersebut akan digunakan terlebih dahulu oleh pembeli dan setelahnya barulah faktur penjualan diterbitkan. Namun, atas transaksi ini ditetapkan bahwa PPN hanya dapat dikenakan pada saat faktur penjualan diterbitkan. Atau dengan kata lain, saat terutang nya PPN atas transaksi ini adalah saat diterbitkannya faktur penjualan. Walaupun pada faktanya, saat yang terjadi lebih dulu adalah saat tersedianya barang untuk dimanfaatkan oleh pembeli.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Lihat OECD Centre for Co-operation with Non-Members, *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: Comparative Survey and Evaluation* (Paris: OECD, 1998), 36.

<sup>20</sup> Vivek KR Agrawal, *Goods and Services Tax Made Easy* (India: Independently Publish, 2017), 24. Lihat juga *Masters India*, "GST laws: Analysis of "Time of Supply of Goods and Services," Internet, dapat diakses melalui <https://www.mastersindia.co/gst/gst-laws-analysis-time-supply-goods-services/>.

<sup>21</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*,

<sup>22</sup> *Ibid.*

Dalam kasus lainnya, penentuan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang dan jasa yang dilakukan dengan metode angsuran atau pembayaran ditangguhkan juga diatur melalui aturan khusus. Pada umumnya, cara yang digunakan untuk menentukan saat terutangnya PPN atas kasus ini adalah pada saat barang atau jasa tersebut dijual kepada pembeli atau pada saat faktur penjualan diterbitkan. Adapun PPN dipungut atas keseluruhan harga jual atau penggantian, tanpa memperhatikan metode pembayaran yang diterapkan.<sup>23</sup>

Misalnya, diasumsikan harga jual suatu barang adalah sebesar Rp1.000. Barang tersebut dijual kepada pembeli dengan metode pembayaran secara angsuran selama 10 tahun dengan bunga sebesar jumlah yang belum dibayar. Dengan tarif PPN 10%, penjual harus menyetorkan dan melaporkan PPN keluaran sebesar Rp100 atas penjualan yang terjadi. Dalam kasus ini, PPN yang terutang akan ditanggung oleh penjual sebelum pembeli melunasi pembayaran atas barang tersebut. Cara ini yang diterapkan oleh banyak negara dalam menentukan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukan dengan metode pembayaran secara angsuran atau ditangguhkan.

Beberapa negara mempunyai ketentuan saat penyerahan yang berlaku khusus untuk transaksi tertentu, seperti taruhan, undian, perjudian, pemberian tunjangan karyawan, *door to door sales*, dan lainnya. Contohnya, ketentuan PPN di negara-negara Afrika yang memuat ketentuan khusus mengenai saat penyerahan atas transaksi perjudian dan undian.<sup>24</sup>

Malaysia juga merupakan salah satu negara yang ketentuan peraturan perundang-undangan PPN-nya sudah memiliki aturan khusus saat penyerahan untuk jenis transaksi tertentu. Penentuan saat penyerahan untuk transaksi tertentu tidak dapat menggunakan aturan yang berlaku secara umum. Tabel 5.1 berikut merinci daftar transaksi tertentu yang saat penyerahannya telah diatur secara khusus dalam ketentuan peraturan perundang-undangan PPN Malaysia.

**Tabel 5.1: Aturan Khusus untuk Saat Penyerahan di Malaysia**

Jenis Transaksi	Saat Penyerahan
Penjualan secara konsinyasi	(i) Saat barang yang dititipkan kepada <i>consignee</i> (si penerima barang) terjual; atau (ii) 12 (dua belas) bulan sejak barang dikirimkan kepada <i>consignee</i> <b>tergantung mana yang terjadi lebih dulu.</b>

<sup>23</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press: 2007), 240.

<sup>24</sup> Lihat Alan Schenk, "Gambling and Lotteries," dalam *VAT in Africa*, ed. Richard Krever (South Africa: Pretoria University Law Press (PULP), 2008), 56-57 & 70.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

	Dalam hal faktur pajak diterbitkan oleh <i>consigner</i> (si pengirim barang) tidak lebih dari 21 hari setelahnya maka penyerahan dianggap terjadi pada saat diterbitkannya faktur pajak.
Penjualan aset perusahaan	Saat aset dialihkan atau di dipindahtangankan.
Penggunaan aset perusahaan untuk kepentingan pribadi	Saat aset perusahaan disediakan untuk kepentingan pribadi.
Impor jasa	Saat jasa dibayarkan oleh si penerima jasa.
Mesin yang dioperasikan dengan koin	Saat koin dipindahkan dari mesin.
Barang di kawasan berikat	Saat pemindahan barang dari kawasan berikat.

Sumber: Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 49.

Min menegaskan bahwa PKP harus berhati-hati terkait dengan saat penentuan terjadinya penyerahan karena akan berpengaruh terhadap arus kas dari kegiatan usaha PKP.<sup>25</sup> Namun faktanya, menentukan saat terjadinya penyerahan tidaklah mudah. Bahkan, menimbulkan banyak ketidakpastian dalam PPN.<sup>26</sup> Perbedaan karakteristik setiap transaksi menjadi salah satu penyebab sulitnya menentukan saat penyerahan yang berlaku secara umum. Oleh karena itu, ketentuan peraturan perundang-undangan PPN sebagai sumber hukum penerapan PPN perlu mengatur secara jelas dan spesifik mengenai apa yang dimaksud dengan saat penyerahan dan bagaimana cara menentukan saat terjadinya penyerahan untuk setiap transaksi. Khususnya, transaksi dengan karakteristik tertentu.

Umumnya, ketentuan saat penyerahan untuk tujuan PPN paling sedikit memuat dua macam aturan, yaitu saat penyerahan atas barang dan saat penyerahan atas jasa. Namun, di beberapa negara, ketentuan ini juga mencakup saat terutang PPN untuk transaksi lintas batas (*cross border transaction*), yaitu saat penyerahan atas impor dan saat penyerahan atas ekspor.

---

<sup>25</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit.*, 49

<sup>26</sup> Michael A. Lambarth, *Op.Cit.*, 10.

## B. Saat Penyerahan atas Barang

Ketentuan mengenai saat penyerahan atas barang dapat berbeda antara satu negara dengan negara lainnya. Namun, pada umumnya, suatu barang dianggap diserahkan pada saat:<sup>27</sup>

- (i) diterbitkannya faktur penjualan atas penyerahan barang tersebut;
- (ii) tersedianya barang untuk pihak yang menerima penyerahan;
- (iii) dipindahkan atau dialihkannya barang tersebut kepada atau untuk *customer*; atau
- (iv) dilakukannya pembayaran atas barang tersebut, baik secara keseluruhan atau sebagian.

Untuk kepentingan penerimaan negara serta menjamin pemungutan PPN yang efektif, biasanya ditetapkan bahwa saat penyerahan atas barang adalah saat yang terjadi lebih dulu (dari keempat peristiwa di atas). Namun menurut William, cara yang paling efisien untuk menentukan saat penyerahan atas barang adalah dengan mengacu pada saat diterbitkannya faktur penjualan, dengan syarat faktur penjualan tersebut diterbitkan dengan segera.<sup>28</sup> Dengan menggunakan cara ini, kita tidak perlu lagi mempertimbangkan hal-hal lainnya, seperti kapan barang tersedia atau kapan pembayaran atas barang tersebut dilakukan. Namun, hanya fokus pada pertanyaan “kapan faktur penjualan diterbitkan.”

Berbeda dengan apa yang disarankan oleh William, ketentuan saat penyerahan barang menurut *VAT Directive* mengacu pada prinsip akuntansi, yaitu prinsip akrual. Berdasarkan prinsip ini, saat penyerahan atas barang adalah saat terjadinya penyerahan barang. Namun, apabila pembayaran diterima sebelum penyerahan, saat terutangnya pajak adalah saat pembayaran.<sup>29</sup> Artinya, penentuan saat penyerahan atas barang dalam *VAT Directive* tidak mengacu pada saat penerbitan faktur penjualan.

<sup>27</sup> Ketentuan ini berlaku apabila pengenaan PPN menggunakan pendekatan berbasis faktur penjualan atau berbasis transaksi. Apabila pengenaan PPN dilakukan atas dasar akuntansi (seperti di Jepang), ketentuan mengenai saat penyerahan untuk tujuan PPN sama dengan ketentuan saat penyerahan untuk tujuan penerapan Pajak Penghasilan Badan (PPH Badan). Dalam kasus ini, penentuan saat penyerahan seringkali didasarkan pada prinsip akuntansi yang berlaku secara umum, misal penentuan saat penyerahan berdasarkan *cash basis* atau *accrual basis*. Lihat David William, *Op.Cit.*,191.

<sup>28</sup> Ini dikarenakan pada praktiknya, untuk memenuhi kewajiban menerbitkan faktur penjualan secara tepat waktu, kebanyakan pihak yang menyerahkan barang akan menerbitkan faktur penjualan pada saat atau segera setelah terjadinya penyerahan. Akibatnya, saat yang terjadi lebih dulu adalah saat diterbitkannya faktur sehingga cara inilah yang dianggap paling efisien dibandingkan dengan cara lainnya.

<sup>29</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 124.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Sementara di India, ketentuan mengenai saat penyerahan atas barang sejalan dengan pendapat William, yaitu mengaitkannya dengan saat penerbitan faktur penjualan. Saat penyerahan atas barang menurut PPN di India adalah saat mana yang terjadi lebih dulu dari peristiwa-peristiwa berikut:<sup>30</sup>

- (i) tanggal diterbitkannya faktur penjualan oleh pihak yang menyerahkan barang. Namun, apabila pihak yang menyerahkan barang tidak menerbitkan faktur penjualan tersebut, maka penentuan saat penyerahan akan mengacu pada tanggal terakhir di mana pihak yang menyerahkan barang berkewajiban menerbitkan faktur penjualan atas penyerahan yang dilakukan.<sup>31</sup>
- (ii) tanggal diterimanya pembayaran oleh pihak yang menyerahkan barang.

Singapura memiliki ketentuan mengenai saat penyerahan atas barang yang sama dengan India, yaitu mengacu pada saat diterbitkannya faktur penjualan atau saat diterimanya pembayaran. Bahkan ketentuan ini menjadi aturan dasar dalam menentukan saat penyerahan untuk tujuan PPN di Singapura. Namun, untuk beberapa kasus, aturan dasar ini tidak dapat diterapkan sehingga penentuan saat penyerahan harus mengacu pada aturan khusus. Misalnya, dalam kasus penyerahan atas barang berupa perhiasan emas.<sup>32</sup>

Berdasarkan *e-Tax Guide* Singapura, saat penyerahan atas barang berupa perhiasan emas adalah 90 hari dari tanggal dikirimkannya perhiasan emas tersebut kepada pihak yang menerima barang. Aturan ini dikenal dengan istilah “90-day special time of supply rule”.<sup>33</sup> Pemberlakuan aturan khusus saat penyerahan ini dilatarbelakangi karena adanya fluktuasi harga emas yang terjadi dalam pasar internasional sehingga merupakan hal yang lumrah apabila penentuan harga jual atas perhiasan emas baru dapat dilakukan di masa yang akan datang setelah terjadinya penyerahan. Berdasarkan praktik yang umum terjadi dalam industri ini, harga jual atas perhiasan emas akan ditentukan oleh

---

<sup>30</sup> Lihat Vivek KR Agrawal, *Op.Cit.*, 24. Lihat juga Lalit JR Sharma, “Time of Supply –Point of Taxation of Goods or Service under GST,” *TaxGuru*, Internet, dapat diakses melalui <https://taxguru.in/goods-and-service-tax/time-supply-point-taxation-goods-service-gst.html>.

<sup>31</sup> Berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di India, apabila barang yang diserahkan adalah barang bergerak, faktur penjualan atas penyerahan barang tersebut wajib diterbitkan sebelum atau pada saat terjadinya pemindahan barang ke tangan penerima barang. Sementara itu, untuk kasus lainnya, faktur penjualan wajib diterbitkan sebelum atau pada saat barang tersedia bagi penerimanya.

<sup>32</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Op.Cit.*, 71.

<sup>33</sup> Inland Revenue Authority of Singapore, “GST: GST and the Gold Jewellery Industry,” Internet, dapat diakses melalui [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguides\\_GST\\_Gold%20Jewellery%20Industry%20\(English\)\\_2014-06-09.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguides_GST_Gold%20Jewellery%20Industry%20(English)_2014-06-09.pdf).

penjual dalam jangka waktu 90 hari setelah barang dikirimkan kepada pembeli tersebut. Dengan mengacu pada aturan ini, ditetapkanlah saat penyerahan atas perhiasan emas bersamaan dengan saat ditentukannya harga jual atas barang tersebut.<sup>34</sup>

Selain perhiasan emas, jenis penyerahan lainnya yang memberlakukan aturan khusus dalam penentuan saat penyerahan untuk menetapkan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang di Singapura, antara lain penyerahan atas listrik, gas, air, penerangan, dan sumber daya lainnya, penyerahan barang dengan angsuran, serta penyerahan barang dalam industri konstruksi.

Di Afrika Selatan, saat penyerahan barang sehubungan dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (*connected person*) diatur secara spesifik dalam Pasal 9 ayat (2)(a) *The Value Added Tax Act, 1991*. Berdasarkan pasal ini, apabila pihak yang menyerahkan dan pihak yang menerima penyerahan merupakan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, penyerahan barang dianggap terjadi pada:<sup>35</sup>

- (i) saat berpindahnya penguasaan fisik atas barang dari pihak yang menyerahkan kepada pihak yang menerima penyerahan apabila barang yang serahkan adalah barang bergerak; dan
- (ii) saat barang tersedia bagi pihak yang menerima penyerahan apabila barang yang diserahkan adalah barang tak bergerak.

Penjelasan di atas memperlihatkan bahwa setiap negara mempunyai cara tersendiri untuk menentukan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang. Ini bukanlah sesuatu yang salah karena kewenangan mengatur penerapan PPN memang berada di masing-masing negara. Menurut Henkow, terlepas dari bagaimana cara menentukan saat terutangnya PPN, hal penting yang harus diperhatikan ketika menentukan saat terutangnya PPN adalah mengenai netralitas dari sistem PPN bagi PKP. Maksudnya, dalam menentukan saat terutang, PKP bukanlah pihak yang menanggung beban PPN. PKP hanya berkewajiban untuk menyetorkan PPN yang terutang hanya ketika mereka benar-benar telah melakukan transaksi yang dikenai PPN dan menerima pembayaran atas transaksi tersebut.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> *Ibid*, 80-81.

<sup>35</sup> Victor Terblanche, "VAT Fundamentals," *South African Institute of Tax Professionals*, Internet, dapat diakses melalui [http://c.ymcdn.com/sites/www.thesait.org.za/resource/resmgr/2016\\_CPD\\_Notes/2016\\_VAT\\_Fundamentals\\_inner.pdf](http://c.ymcdn.com/sites/www.thesait.org.za/resource/resmgr/2016_CPD_Notes/2016_VAT_Fundamentals_inner.pdf).

<sup>36</sup> Oskar Henkow, *Op.Cit.*, 246.

### **C. Saat Penyerahan atas Jasa**

---

Pada dasarnya, sebagian besar cara menentukan saat penyerahan atas barang juga dapat diterapkan dalam menentukan saat penyerahan atas jasa. Namun, karena karakteristiknya yang tidak berwujud, jasa tidak dapat sepenuhnya diperlakukan sama seperti barang. Sebagai gantinya, cara yang umum digunakan untuk menentukan saat penyerahan atas jasa adalah dengan mengacu pada **saat jasa telah diberikan kepada pihak yang menerima**.<sup>37</sup> Oleh karenanya, William berkesimpulan bahwa penentuan saat penyerahan atas jasa merupakan masalah fakta yang harus diinterpretasikan berdasarkan kontrak atau perjanjian yang dijadikan dasar terjadinya penyerahan tersebut.<sup>38</sup>

Aturan saat penyerahan atas jasa sebagaimana dijelaskan di atas merupakan aturan umum. Namun, dalam beberapa kasus, aturan tersebut tidak dapat digunakan sehingga diperlukan aturan khusus untuk menentukan saat terjadinya penyerahan atas jasa. Misalnya, dalam kasus penyerahan atas suatu jasa yang sebenarnya merupakan satu rangkaian penyerahan, tetapi dilakukan secara terpisah-pisah. Sebagai contoh, Tuan A setuju untuk membeli hak guna tanah PT B. Tanah tersebut rencananya akan digunakan oleh Tuan A untuk berjualan dengan mendirikan sebuah kios. Namun, ternyata Tuan A hanya berjualan pada hari-hari tertentu, yaitu setiap hari Kamis selama satu tahun. Penyerahan atas hak menggunakan tanah dianggap merupakan penyerahan atas jasa. Pertanyaannya, apakah penyerahan dengan cara seperti ini merupakan satu kesatuan transaksi atau merupakan transaksi yang terpisah?

Secara teknis, untuk menjawab pertanyaan ini maka harus melihat pada kontrak yang mendasari terjadinya transaksi penyerahan, termasuk melihat bagaimana metode pembayaran yang diterapkan. Apabila pembayaran dilakukan setiap satu minggu sekali, yaitu setiap hari Kamis ketika Tuan A berjualan, transaksi ini dianggap sebagai transaksi yang terpisah. Oleh karenanya, saat penyerahan atas jasa dianggap terjadi setiap pembayaran dilakukan. Namun, apabila pembayaran dilakukan untuk satu tahun sebagai satu kesatuan, transaksi ini dianggap sebagai satu rangkaian transaksi sehingga saat penyerahan atas jasa ditentukan pada tanggal terjadinya pembayaran secara keseluruhan tersebut.

William berpendapat, untuk mencegah terjadinya masalah terkait saat penyerahan atas jasa serta untuk menyederhanakan pelaksanaan administrasi, perlu dibuat aturan yang secara khusus untuk penentuan saat penyerahan jasa atas kasus-kasus tertentu.

---

<sup>37</sup> Sijbern Cnossen, "Three VAT Studies," *CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis No, 90*, Desember 2010.

<sup>38</sup> David William, *Op.Cit.*, 194.

Penentuan saat penyerahan atas jasa di beberapa negara dapat berbeda-beda. Misalnya, di Malaysia, aturan umum yang digunakan untuk menentukan saat penyerahan atas jasa di negara ini adalah pada **saat jasa tersebut dilakukan**. Jasa dianggap dilakukan ketika jasa selesai atau telah diselesaikan oleh pihak yang menyerahkan jasa tersebut.<sup>39</sup>

Sementara itu, untuk transaksi penyerahan jasa dengan karakteristik tertentu, seperti penyerahan atas jasa secara berkelanjutan, penyerahan jasa yang dilakukan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa, serta penyerahan jasa telekomunikasi, penentuan saat penyerahannya tidak dapat menggunakan aturan umum, melainkan aturan khusus yang dibuat untuk tiap transaksi tersebut. Misal, atas penyerahan jasa yang dilakukan secara berkelanjutan, saat penyerahan atas jasa tersebut ditetapkan terjadi pada saat peristiwa yang terjadi lebih dulu dari peristiwa berikut:<sup>40</sup>

- (i) saat pembayaran diterima; atau
- (ii) saat pihak yang menyerahkan jasa menerbitkan faktur penjualan.

Dalam hal penyerahan jasa terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, saat penyerahan atas jasa dianggap terjadi pada akhir periode berikutnya dari saat dimulainya penyerahan. Aturan ini hanya berlaku ketika pihak yang menerima jasa tidak memiliki hak untuk mengkreditkan pajak masukan serta terbatas hanya atas transaksi berikut:<sup>41</sup>

- (i) penyerahan jasa di mana nilai penggantian atas jasa tersebut tidak dapat dipastikan;
- (ii) penyerahan jasa telekomunikasi; serta
- (iii) penyerahan jasa yang dilakukan secara berkelanjutan, misalnya penyerahan jasa berupa sewa bangunan untuk jangka waktu tertentu.

Sama halnya dengan Malaysia, di UK, aturan umum untuk menentukan saat penyerahan atas jasa adalah saat dilakukannya jasa tersebut. Sementara itu, untuk penyerahan atas jasa yang berkelanjutan, *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) sebagai otoritas pajak di UK menetapkan aturan khusus, yaitu saat penyerahan atas jasa ini adalah saat yang terjadi lebih dahulu dari peristiwa berikut:<sup>42</sup>

- (i) penerbitan faktur penjualan; atau
- (ii) pembayaran diterima oleh pihak yang menyerahkan jasa.

---

<sup>39</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Op.Cit.*, 72.

<sup>40</sup> *Ibid*, 78.

<sup>41</sup> *Ibid*, 79.

<sup>42</sup> Andrew Needham, *Op.Cit.*, 7.1.

**D. Saat Terutang PPN untuk Transaksi Lintas Batas (*Cross Border Transaction*)**

---

Transaksi lintas batas yang dimaksud di sini meliputi impor dan ekspor. Menurut *VAT Directive*, saat terutangnya PPN atas impor adalah saat impor dilakukan.<sup>43</sup> Pertanyaannya, bagaimana menentukan saat impor dilakukan? Caranya adalah dengan mengacu pada pengertian impor sebagai kegiatan memasukkan barang dari negara lainnya atau kegiatan memanfaatkan jasa dari negara lainnya. Apabila yang diimpor adalah barang, saat terutangnya PPN atas impor barang tersebut adalah pada saat barang dimasukkan dari suatu negara ke negara lainnya.

Ini merupakan aturan umum yang diterapkan oleh banyak negara dalam menentukan saat terutangnya PPN atas impor barang. Namun, pada praktiknya, beberapa negara Uni Eropa menunda penerapan aturan ini dalam menentukan saat terutangnya PPN atas impor barang. Adapun saat terutangnya PPN atas impor barang ditetapkan pada saat persiapan pelaporan SPT PPN.<sup>44</sup>

Lalu bagaimana dengan impor jasa atau pemanfaatan jasa di dalam negeri yang jasa tersebut berasal dari negara lainnya? Pada dasarnya, cara menentukan saat terutangnya PPN untuk impor jasa adalah sama dengan impor barang, yaitu saat jasa dimasukkan dari suatu negara ke negara lainnya. Namun, karena jasa merupakan sesuatu yang tidak berwujud, sangat sulit untuk mengetahui secara pasti kapan jasa dari suatu negara “dimasukkan” ke negara lainnya.

Mengatasi permasalahan tersebut di atas, setiap negara mempunyai aturan khusus mengenai saat terutangnya PPN atas impor jasa. Misalnya, di Selandia Baru, saat terutangnya PPN ditetapkan pada saat pihak yang menyerahkan jasa menerbitkan faktur penjualan atau saat importir melakukan pembayaran atas impor tersebut, tergantung mana yang terjadi lebih dulu.<sup>45</sup>

Dalam hal ekspor, saat terutangnya PPN atas ekspor mengacu pada pengertian dari ekspor sebagai kegiatan mengeluarkan barang dari suatu negara ke negara lainnya. Saat terutangnya PPN ditentukan pada saat barang atau jasa yang diekspor tersebut dikeluarkan dari suatu negara ke negara lainnya. Namun, pada praktiknya, ketentuan ini hanya berlaku untuk penentuan saat terutangnya PPN atas ekspor barang.

Di Malaysia, penentuan saat terutangnya PPN atas ekspor barang menggunakan aturan yang sama dengan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang dalam

---

<sup>43</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 124.

<sup>44</sup> *Ibid.*

<sup>45</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 227.

negeri, yaitu saat terjadinya penyerahan dari barang yang dimaksud. Penentuan saat penyerahan barang itu sendiri ditetapkan sebagai berikut:<sup>46</sup>

- (i) apabila barang dipindahkan atau dikirim, saat penyerahan atas barang terjadi pada saat barang tersebut dipindahkan;
- (ii) apabila barang tersebut tidak dipindahkan atau dikirim, saat penyerahan atas barang terjadi pada saat barang tersedia bagi pihak yang membeli atau menerima barang tersebut;
- (iii) untuk barang konsinyasi, saat penyerahan atas barang terjadi pada saat penyerahan kena pajak dapat dipastikan telah terjadi atau 12 (dua belas) bulan setelah pemindahan barang, tergantung peristiwa mana yang terjadi lebih dulu.

Apabila faktur pajak diterbitkan lebih dulu atau pembayaran atas barang diterima lebih dulu dibandingkan peristiwa-peristiwa di atas, tanggal penerbitan faktur pajak atau tanggal pembayaran ditetapkan sebagai saat terutangnya PPN atas penyerahan barang.

Untuk dapat memahami lebih lanjut mengenai saat terutang PPN atas ekspor barang menurut aturan di Malaysia, berikut contohnya. Pada bulan Januari, faktur pajak diterbitkan sehubungan dengan ekspor barang. Faktanya, ekspor barang akan dilakukan pada bulan Februari dan pembayaran diterima pada bulan April. Saat terutangnya PPN atas ekspor ini ditetapkan pada bulan Januari sehingga ekspor tersebut harus dilaporkan pada masa pajak Januari. Meskipun dokumen pendukung terjadinya ekspor tersebut tertanggal bulan Februari (saat ekspor benar-benar terjadi). Oleh karena itu, mekanisme untuk mencocokkan dan melacak dokumen pendukung ekspor sangat penting untuk dilakukan.<sup>47</sup>

Lebih lanjut, untuk ekspor jasa, terdapat dua cara untuk menentukan saat terutangnya PPN, yaitu pada saat jasa dikirimkan atau pada saat jasa dikerjakan.<sup>48</sup> Tentunya, kedua cara ini masing-masing memiliki konsekuensi yang berbeda dan berhubungan dengan penentuan tempat terutangnya PPN atas ekspor jasa yang akan dijelaskan lebih lanjut dalam Bab 6 tentang Tempat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai dari buku ini.

---

<sup>46</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Op.Cit.*, 74.

<sup>47</sup> *Ibid*, 199.

<sup>48</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 391.

**E. Saat Terutang dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

Berdasarkan Pasal 11 UU PPN, saat terutangnya PPN menurut UU PPN di Indonesia adalah sebagai berikut:

- “1. Terutangnya PPN terjadi pada saat:
  - a. penyerahan BKP;
  - b. impor BKP;
  - c. penyerahan JKP;
  - d. pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean;
  - e. pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean;
  - f. ekspor BKP Berwujud;
  - g. ekspor BKP tidak berwujud; atau
  - h. ekspor JKP.
2. Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP atau sebelum penyerahan JKP atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pabean, **saat terutangnya PPN adalah pada saat pembayaran.**
3. Dalam hal saat terutangnya pajak sukar ditetapkan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan, DJP dapat menetapkan **saat lain sebagai saat terutangnya PPN.**”

(dengan penambahan penekanan)

Penentuan saat pajak terutang sebagaimana tertuang dalam Pasal 11 ayat (1) UU PPN menganut basis akrual (*accrual basis*). Aturan ini sebagaimana dinyatakan secara eksplisit dalam Penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU PPN sebagai berikut:

”Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah **menganut prinsip akrual**, artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak meskipun pembayaran atas penyerahan tersebut belum diterima atau belum sepenuhnya diterima atau pada saat impor Barang Kena Pajak.”

(dengan penambahan penekanan)

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Nomor: SE-50/PJ/2011 tentang Penegasan Saat Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagai Dasar Saat Terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Saat Pembuatan Faktur Pajak (SE-50/2011) disebutkan bahwa prinsip akrual sebagaimana dimaksud dalam penjelasan di atas mencerminkan bahwa penentuan saat terutangnya PPN atas penyerahan barang dan penyerahan jasa sejalan dengan norma dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum, penyerahan barang dianggap telah terjadi apabila risiko dan manfaat kepemilikan barang telah berpindah kepada pembeli dan jumlah pendapatan dari transaksi tersebut dapat diukur dengan handal. Demikian pula dengan penyerahan jasa diakui pada saat pendapatan atas penyerahan jasa tersebut telah dapat diestimasi atau diukur dengan handal. Dalam sistem akrual, pendapatan atau piutang diakui pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa melihat apakah atas transaksi tersebut telah dibayar ataupun belum dibayar.

Faktor yang dominan dalam penentuan saat PPN terutang berdasarkan Pasal 11 ayat (1) UU PPN adalah dengan melihat sudah terjadinya penyerahan BKP atau JKP, baik di dalam daerah pabean, dari atau ke luar daerah pabean. Misalnya, atas impor BKP yang dilakukan oleh seseorang. Saat terutang PPN atas impor tersebut adalah pada saat BKP masuk ke dalam daerah pabean yang dilihat dengan BKP tersebut sudah masuk ke bandar udara atau pelabuhan atau melintasi perbatasan wilayah negara. Tidak dipersoalkan apakah transaksi ini diikuti atau tidak diikuti dengan pembayaran.

Dapat dikatakan bahwa penentuan saat terutang PPN menurut Pasal 11 ayat (1) UU PPN merupakan aturan yang berlaku secara umum. Akan tetapi, aturan umum ini tidak berlaku apabila pembayaran diterima sebelum terjadinya penyerahan. Atau dengan kata lain, saat yang terjadi lebih dulu adalah saat pembayaran sehingga penentuan saat terutang PPN mengacu pada Pasal 11 ayat (2) UU PPN, yaitu PPN terutang pada saat pembayaran. Penerapan dari pasal ini dapat dicontohkan sebagai berikut.

Pada tanggal 3 Januari 2018, PT A membeli bahan baku dari CV B. Bahan baku tersebut akan digunakan dalam kegiatan usaha dari PT A. Pada tanggal tersebut, status pembelian PT A baru sebatas pemesanan. Pembayaran baru dilakukan oleh PT A setelah pesanan telah diverifikasi oleh CV B. Atas kasus ini, untuk menentukan saat terutangnya PPN adalah dengan merujuk pada Pasal 11 UU PPN.

Berdasarkan Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) UU PPN, saat terutang PPN terjadi pada saat penyerahan BKP atau JKP. Namun, dalam hal pembayaran dilakukan sebelum penyerahan terjadi, saat terutang PPN adalah pada saat pembayaran BKP atau JKP tersebut. Atau dengan kata lain, CV B wajib memungut PPN pada saat PT A melakukan pembayaran. Merujuk pada uraian sebelumnya, berikut penentuan saat terutang PPN atas transaksi yang dilakukan antara PT A dengan CV B:

- (i) Dalam hal PT A telah melakukan pembayaran atas bahan baku tersebut, walaupun faktanya penyerahan barang dari CV B belum terjadi pada saat

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

pembayaran dilakukan, saat terutang PPN adalah saat pembayaran dilakukan oleh PT A sehingga CV B telah memiliki kewajiban untuk memungut PPN atas transaksi dimaksud.

- (ii) Dalam hal PT A telah melakukan transaksi dengan CV B, dalam kasus ini sebatas pemesanan dan tanpa melakukan pembayaran, saat terutangnya PPN belum dapat ditentukan sehingga CV B belum memiliki kewajiban untuk memungut PPN pada saat itu. Adapun kewajiban memungut PPN bagi CV B baru timbul ketika penyerahan barang atau pembayaran terjadi.

Apabila dianalisis lebih lanjut, materi Pasal 11 ayat (2) sebenarnya merupakan pengecualian atau perlakuan khusus yang diberikan kepada PKP yang sudah **menerima pembayaran** terlebih dahulu, misalnya uang muka. Contoh penentuan saat terutang PPN dalam hal uang muka dibayarkan terlebih dahulu sebelum dilakukannya penyerahan dapat dilihat sebagai berikut.

PT Makmur Abadi membeli 1 (satu) unit truk dari PT Trakita dengan harga jual sebesar Rp500.000.000,00. Berdasarkan perjanjian jual beli antara PT Makmur Abadi dan PT Trakita, PT Makmur Abadi wajib membayarkan uang muka sebelum terjadinya penyerahan sebesar 30% dari harga jual, yaitu sebesar Rp150.000.000,00. Dengan mengacu pada Pasal 11 ayat (2) UU PPN, saat terutangnya PPN atas transaksi ini adalah pada saat pembayaran uang muka sehingga PKP penjual wajib memungut PPN yang terutang. PPN yang terutang dihitung dengan cara sebagai berikut:

- (i) Pada saat pembayaran uang muka sebesar Rp150.000.000,00, terutang PPN sebesar  $10\% \times \text{Rp}150.000.000,00 = \text{Rp}15.000.000,00$ .
- (ii) Ketika truk diserahkan kepada PT Makmur Abadi, PPN yang terutang akan ditagih oleh pabrikan kendaraan bermotor sebesar  $10\% \times (\text{Rp}500.000.000,00 - \text{Rp}150.000.000,00) = \text{Rp}35.000.000,00$ .

Lebih lanjut, Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PP 1/2012) telah mengatur tentang saat penyerahan BKP dan saat penyerahan JKP sebagai penjabaran lebih lanjut dari Pasal 11 ayat (1) UU PPN yang mengatur tentang saat pajak terutang yang disandarkan pada:

- (i) saat penyerahan BKP atau penyerahan JKP;

- (ii) saat pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP;
- (iii) saat impor BKP;
- (iv) saat ekspor BKP.

Berikut adalah penjelasan lebih lanjut mengenai saat terutangnya PPN sebagaimana diatur dalam PP 1/2012.

### E.1. Saat Penyerahan BKP

Pasal 11 ayat (1) huruf 'a' UU PPN menentukan bahwa PPN terutang pada saat penyerahan BKP. Adapun yang dimaksud dengan istilah "saat penyerahan BKP" dijelaskan lebih lanjut dengan mengklasifikasikan pengertian dari istilah "saat penyerahan BKP" berdasarkan BKP yang diserahkan. Tabel 5.2 berikut menjelaskan secara rinci saat penyerahan BKP sesuai dengan BKP yang diserahkan.

**Tabel 5.2: Saat Penyerahan BKP**

No.	BKP yang diserahkan	Saat Penyerahan BKP
1.	BKP berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak	Saat penyerahan BKP terjadi pada saat: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) BKP berwujud tersebut <b>diserahkan secara langsung</b> kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli;</li> <li>(ii) BKP berwujud tersebut <b>diserahkan secara langsung</b> kepada penerima barang untuk pemberian cuma-cuma, pemakaian sendiri, dan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan antar cabang;</li> <li>(iii) BKP berwujud tersebut <b>diserahkan</b> kepada juru kirim atau pengusaha jasa angkutan; atau</li> <li>(iv) harga atas penyerahan BKP <b>diakui sebagai piutang atau penghasilan</b>, atau <b>pada saat diterbitkan faktur penjualan</b> oleh PKP, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten.</li> </ul>
2.	BKP berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang tidak bergerak	Saat penyerahan BKP terjadi pada <b>saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai</b> BKP berwujud tersebut, secara hukum atau secara nyata, kepada pihak pembeli.
3.	BKP tidak berwujud	Saat penyerahan BKP terjadi pada saat: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) harga atas penyerahan BKP tidak berwujud <b>diakui sebagai piutang atau penghasilan</b>, atau <b>pada saat diterbitkan</b></li> </ul>

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

		<p><b>faktur penjualan oleh PKP</b>, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan diterapkan secara konsisten; atau</p> <p>(ii) kontrak atau perjanjian <b>ditandatangani</b>, atau saat <b>mulai tersedianya fasilitas</b> atau <b>kemudahan untuk dipakai secara nyata</b>, sebagian atau seluruhnya. Hal ini berlaku apabila saat diakuinya harga atas penyerahan BKP sebagai piutang atau penghasilan, tidak diketahui.</p>
4.	BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan terjadi	<p>Saat penyerahan BKP adalah pada <b>saat yang terjadi lebih dahulu</b> di antara saat:</p> <p>(i) <b>ditandatanganinya</b> akta pembubaran oleh notaris;</p> <p>(ii) <b>berakhirnya jangka waktu berdirinya</b> perusahaan yang ditetapkan dalam Anggaran Dasar;</p> <p>(iii) <b>tanggal penetapan</b> pengadilan yang menyatakan perusahaan dibubarkan; atau</p> <p>(iv) <b>diketuinya</b> bahwa perusahaan tersebut nyata-nyata sudah <b>tidak melakukan kegiatan usaha</b> atau <b>sudah dibubarkan</b>, berdasarkan hasil pemeriksaan atau berdasarkan data atau dokumen yang ada.</p>
5.	Pengalihan BKP dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha yang tidak memenuhi persyaratan, yaitu pihak yang melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah PKP, serta perubahan bentuk usaha	<p>Saat penyerahan BKP terjadi pada saat:</p> <p>(i) <b>disepakati atau ditetapkannya</b> penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha sesuai hasil Rapat Umum Pemegang Saham yang tertuang dalam perjanjian penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha; atau</p> <p>(ii) <b>ditandatanganinya</b> akta mengenai penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha, atau perubahan bentuk usaha oleh notaris.</p>

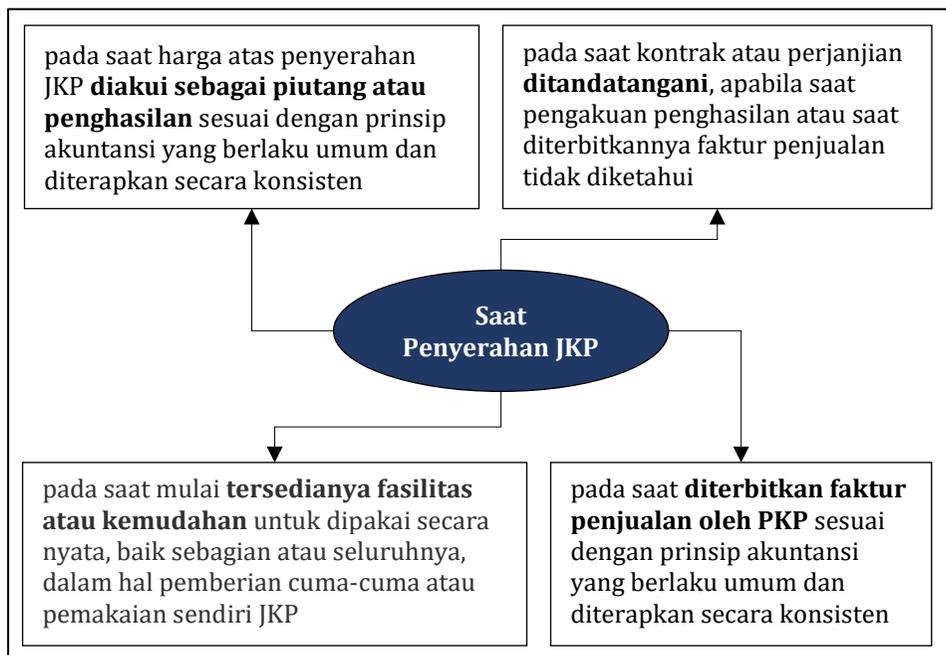
Sumber: diolah oleh Penulis dari Pasal 17 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Lebih lanjut, ketentuan mengenai saat penyerahan BKP di atas berhubungan erat dengan penentuan saat pembuatan faktur pajak atas penyerahan BKP. Karena, sebagaimana telah jelas diatur dalam Pasal 2 ayat (1) huruf 'a' Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak (PMK 151/2013) dan dalam SE-50/2011, saat pembuatan faktur pajak mengacu pada saat terjadinya penyerahan BKP.<sup>49</sup>

## E.2. Saat Penyerahan JKP

Pengertian jasa yang terdapat dalam Pasal 1 angka 5 UU PPN secara tidak langsung menunjukkan bahwa saat penyerahan JKP terjadi pada saat jasa atau pelayanan sudah tuntas dilakukan sehingga barang, fasilitas dan kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai oleh pemilik atau pemesannya. Penentuan saat penyerahan JKP dijelaskan lebih lanjut dalam Pasal 17 ayat (5) PP 1/2012. Berdasarkan ketentuan ini, saat penyerahan JKP dapat dilihat melalui Gambar 5.1 berikut.

**Gambar 5.1: Saat Penyerahan JKP**



Sumber: diolah oleh Penulis.

<sup>49</sup> Penjelasan lebih lanjut mengenai saat penyerahan sebagai penentu saat pembuatan faktur pajak akan dipaparkan secara lebih rinci dalam konteks penyerahan JKP sebagaimana terdapat dalam poin E.2 dalam bab ini.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Penentuan saat penyerahan JKP yang diatur dalam PP 1/2012 dikaitkan dengan penerbitan faktur penjualan atau adanya pengakuan penghasilan atau pengakuan piutang. Sama halnya dengan saat penyerahan BKP, penentuan saat penyerahan JKP sebagaimana diatur dalam PP 1/2012 ini berkaitan pula dengan penentuan saat pembuatan faktur pajak.

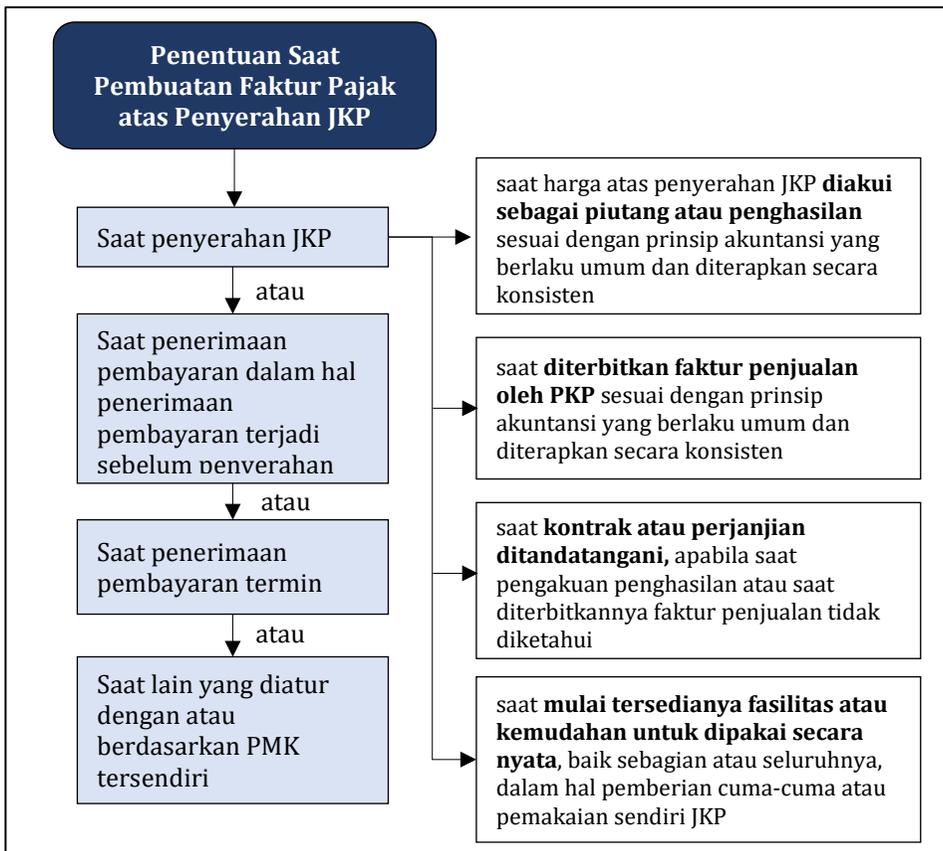
Keterkaitan antara penentuan saat penyerahan JKP dengan penentuan saat pembuatan faktur pajak dapat dilihat secara eksplisit dalam PMK 151/2013 serta dalam SE-50/2011. Secara substansi, isi dari SE-50/2011 dan PMK 151/2013 adalah sama.

Dalam Pasal 2 ayat (2) huruf 'b' PMK 151/2013 disebutkan bahwa **faktur pajak harus dibuat pada saat penyerahan JKP**. Atau dengan kata lain, saat penyerahan JKP merupakan penentu kapan faktur pajak harus dibuat. Selain itu, perlu diperhatikan pula bahwa selain pada saat penyerahan JKP, faktur pajak juga wajib dibuat pada:

- (i) saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan BKP dan/atau sebelum penyerahan JKP;
- (ii) saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan; atau
- (iii) saat lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan tersendiri.

Dengan menggabungkan penjelasan mengenai saat penyerahan JKP dan saat pembuatan faktur pajak di atas, penentuan saat pembuatan faktur pajak terkait penyerahan JKP sebagaimana diatur dalam PMK 151/2013 dan SE-50/2011 dapat diilustrasikan melalui Gambar 5.2 di halaman berikut.

Gambar 5.2: Saat Pembuatan Faktur Pajak atas Penyerahan JKP



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dalam penentuan saat pembuatan faktur pajak yang mengacu pada saat penyerahan JKP terdapat satu poin yang perlu digarisbawahi, yaitu **saat penerbitan faktur penjualan menentukan kapan paling lama faktur pajak diterbitkan**. Ketentuan ini dimuat dalam Penjelasan Pasal 19 ayat (1) PP 1/2012.

PT Setiyakom adalah suatu perusahaan jasa telekomunikasi. PT Setiyakom melakukan penagihan kepada pelanggan sesuai dengan periode pemakaian selama satu bulan. Pengumpulan data-data pemakaian dari pelanggan memerlukan waktu beberapa hari sehingga faktur penjualan baru dapat diterbitkan beberapa hari setelahnya. Untuk pemakaian oleh pelanggan pada tanggal 1 sampai 30 Juni 2011, PT Setiyakom menerbitkan faktur penjualan (melakukan penagihan) pada tanggal 5 Juli 2011. Untuk kasus ini, faktur pajak diterbitkan pada saat penyerahan jasa tersebut dinyatakan atau dicatat sebagai piutang atau penghasilan, yaitu pada akhir periode pemakaian (30 Juni 2011)

atau paling lama pada saat diterbitkannya faktur penjualan (5 Juli 2011). Tabel 5.3 berikut merinci saat penerbitan faktur pajak untuk beberapa contoh penyerahan di bidang jasa telekomunikasi yang dilakukan oleh PT Setiyakom:

**Tabel 5.3: Saat Penerbitan Faktur Pajak Berdasarkan Penjelasan Pasal 19 ayat (1) PP 1/2012**

No.	Periode Pemakaian/ penyerahan JKP	Periode pengakuan penghasilan	Saat diakui penghasil-an	Penerbitan faktur penjualan	Faktur pajak diterbitkan paling lama:
1a.	1 - 30 Juni 2011	1 - 30 Juni 2011	Juni 2011	30 Juni 2011	30 Juni 2011
1b.	1 - 30 Juni 2011	1 - 30 Juni 2011	Juni 2011	5 Juli 2011	5 Juli 2011
1c.	1 - 30 Juni 2011	1 - 30 Juni 2011	Juni 2011	31 Juli 2011	31 Juli 2011
2.	26 Mei - 25 Juni 2011	26 Mei- 25 Juni 2011	Juni 2011	6 Juli 2011	6 Juli 2011
3.	16 Mei - 15 Juni 2011	16 Mei - 15 Juni 2011	Mei 2011	20 Juni 2011	20 Juni 2011
4.	16 Mei - 15 Juni 2011	16 Mei - 15 Juni 2011	Juni 2011	20 Juni 2011	20 Juni 2011
5.	16 Mei - 15 Juni 2011	16 - 31 Mei 2011	Mei 2011	31 Mei 2011	31 Mei 2011
		1 - 15 Juni 2011	Juni 2011	15 Juni 2011	15 Juni 2011

Sumber: diolah oleh Penulis dari Penjelasan Pasal 19 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Dari matriks di atas dapat dilihat bahwa tanggal penerbitan faktur penjualan selalu sama dengan tanggal paling lama faktur pajak harus diterbitkan. Dalam hal PKP melakukan penyerahan JKP dengan keadaan saat diakuinya penghasilan berbeda dengan tanggal penerbitan faktur penjualan (sudah terjadi *accrued revenue*, tetapi belum diterbitkan faktur penjualan), PKP tersebut dapat menerbitkan faktur pajak paling lama di tanggal yang sama dengan tanggal diterbitkannya faktur penjualan.

### **E.3. Saat Terutang PPN atas Transaksi Lintas Batas (*Cross Border Transaction*)**

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang mengatur mengenai objek PPN, dapat disimpulkan bahwa transaksi lintas batas dari sudut pandang PPN di Indonesia terdiri dari:

- (i) impor BKP;
- (ii) pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- (iii) pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- (iv) ekspor BKP berwujud;
- (v) ekspor BKP tidak berwujud; dan
- (vi) ekspor JKP.

Berikut penjelasan mengenai saat terutang PPN untuk masing-masing kegiatan di atas.

### **E.3.1. Saat Terutang PPN atas Impor BKP**

Pasal 11 ayat (1) huruf 'b' UU PPN menyebutkan bahwa saat terutangnya PPN atas impor BKP terjadi **pada saat terjadinya impor BKP** tersebut. Pertanyaan selanjutnya, kapan terjadinya impor BKP?

Untuk menjawab pertanyaan ini, kita harus merujuk Pasal 1 angka 9 UU PPN yang merumuskan definisi impor. Dalam pasal tersebut dijelaskan bahwa impor adalah setiap kegiatan memasukkan barang dari luar daerah pabean ke dalam daerah pabean. Dengan kata lain, saat terjadinya impor BKP adalah saat memasukkan BKP dari luar daerah pabean ke dalam daerah pabean. Saat terjadinya impor BKP ini kemudian diperjelas dengan rumusan Pasal 17 ayat (4) PP 1/2012 yang menyatakan bahwa impor BKP terjadi pada saat BKP tersebut dimasukkan ke dalam daerah pabean.

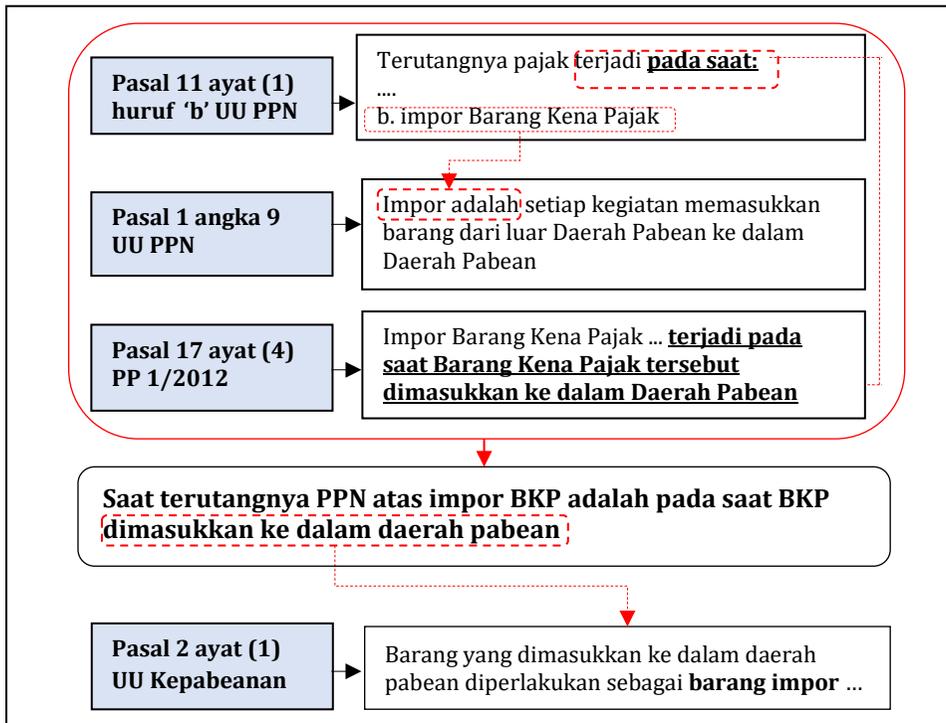
Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa saat terutangnya PPN atas impor BKP adalah pada saat BKP tersebut dimasukkan ke dalam daerah pabean. Ketentuan ini sejalan dengan rumusan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan bahwa:

**“Barang yang dimasukkan ke dalam daerah pabean diperlakukan sebagai barang impor dan terutang bea masuk.”**

(dengan penambahan penekanan)

Untuk lebih memahami penjelasan di atas, dapat diperhatikan Gambar 5.3 di halaman berikut mengenai saat terutang PPN atas impor BKP.

Gambar 5.3: Saat Terutang PPN atas Impor BKP



Sumber: diolah oleh Penulis.

### E.3.2. Saat Terutang PPN atas Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean

Dalam Pasal 11 ayat (1) huruf 'd' UU PPN disebutkan bahwa saat terutangnya PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean adalah pada saat terjadinya pemanfaatan BKP tersebut di dalam daerah pabean. Namun, UU PPN tidak menjelaskan lebih lanjut tentang penentuan saat pemanfaatan BKP tidak berwujud di dalam daerah pabean yang menimbulkan kewajiban untuk membayar PPN yang terutang. Penetapan lebih lanjut mengenai saat pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean yang dilakukan di dalam daerah pabean dirumuskan dalam PP 1/2012.

Berdasarkan Pasal 11 ayat (1) huruf 'd' UU PPN dan Pasal 17 ayat (6) PP 1/2012, dapat disimpulkan bahwa saat terutangnya PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam pabean adalah saat yang terjadi lebih dulu dari peristiwa-peristiwa sebagai berikut:

- (i) saat harga perolehan BKP tidak berwujud tersebut **dinyatakan sebagai utang** oleh pihak yang mememanfaatkannya, yang didukung dengan adanya surat pengakuan utang atau telah dicatat dalam pembukuan sebagai utang, maupun berdasarkan bukti-bukti lain;
- (ii) saat harga jual BKP tidak berwujud tersebut **ditagih** oleh pihak yang menyerahkannya, yang didukung dengan bukti penagihan, baik tertulis maupun tidak tertulis, dari pihak yang menyerahkan kepada pihak yang memanfaatkan; atau
- (iii) saat harga perolehan BKP tidak berwujud tersebut **dibayar** baik sebagian atau seluruhnya oleh pihak yang mememanfaatkannya.

Terdapat pengecualian atas penentuan saat terutangnya PPN sebagaimana dijelaskan di atas. Pengecualian tersebut adalah dalam hal saat-saat yang disebutkan pada poin (i) sampai (iii) tidak diketahui, saat terutangnya PPN ditentukan terjadi pada tanggal **ditandatangani kontrak atau perjanjian**.

Sementara itu, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 40/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Penghitungan, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean (PMK 40/2010) yang diterbitkan berdasarkan Pasal 3A ayat (3) UU PPN juga mengatur saat terutangnya PPN dengan menambah satu kriteria, yaitu saat BKP tidak berwujud tersebut secara nyata digunakan oleh pihak yang mememanfaatkannya.

### **E.3.3. Saat Terutang PPN atas Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean**

Saat terutangnya PPN untuk objek pajak ini sama dengan penentuan saat terutangnya PPN untuk pemanfaatan BKP tidak berwujud sebagaimana dijelaskan di atas, yaitu saat yang terjadi lebih dulu dari peristiwa-peristiwa sebagai berikut:

- (i) saat harga perolehan JKP tersebut **dinyatakan sebagai utang** oleh pihak yang mememanfaatkannya, yang didukung dengan adanya surat pengakuan utang atau telah dicatat dalam pembukuan sebagai utang, maupun berdasarkan bukti-bukti lain;
- (ii) saat harga jual JKP tersebut **ditagih** oleh pihak yang menyerahkannya, yang didukung dengan bukti penagihan, baik tertulis maupun tidak tertulis, dari pihak yang menyerahkan kepada pihak yang memanfaatkan; atau
- (iii) saat harga perolehan JKP tersebut **dibayar** baik sebagian atau seluruhnya oleh pihak yang mememanfaatkannya.

Apabila saat terjadinya peristiwa pada poin (i) sampai (iii) di atas tidak diketahui, saat terutangnya PPN atas pemanfaatan JKP di dalam daerah pabean mengacu pada tanggal **ditandatanganinya kontrak atau perjanjian**.

Sama halnya dengan penentuan saat terutangnya PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, PMK 40/2010 juga mengatur saat terutangnya PPN untuk pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean dengan menambah satu kriteria, yaitu saat JKP tersebut secara nyata digunakan oleh pihak yang memanfaatkannya.

#### **E.3.4. Saat Terutang PPN atas Ekspor BKP Berwujud**

Saat terutangnya ekspor BKP berwujud adalah pada saat terjadinya ekspor BKP tersebut. Atau dengan kata lain, penentuan saat terjadinya ekspor BKP berwujud sangat berhubungan dengan penentuan saat terutangnya PPN atas ekspor BKP tersebut. Namun, bagaimana menentukan saat terjadinya ekspor BKP berwujud? Untuk menjawab pertanyaan ini, harus dilihat terlebih dahulu pengertian dari ekspor BKP berwujud itu sendiri.

Dalam Pasal 1 angka 11 UU PPN disebutkan bahwa:

”Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud adalah setiap kegiatan mengeluarkan Barang Kena Pajak Berwujud dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean.”

Lebih lanjut, dalam Pasal 1 angka 14 UU Kepabeanan, ekspor didefinisikan sebagai berikut:

”Ekspor adalah kegiatan mengeluarkan barang dari daerah pabean.”

Berdasarkan ketentuan di atas, yang disebut dengan kegiatan ekspor BKP berwujud adalah kegiatan mengeluarkan BKP berwujud tersebut dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean. Artinya, **suatu BKP berwujud dapat dikatakan diekspor apabila BKP tersebut telah dikeluarkan dari daerah pabean**. Ketentuan ini sebagaimana disebutkan dalam Pasal 17 ayat (8) PP 1/2012 sebagai berikut:

”**Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud** sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf f terjadi pada saat **Barang Kena Pajak dikeluarkan dari Daerah Pabean.**”

(dengan penambahan penekanan)

Ini sejalan dengan rumusan Pasal 2 ayat (2) UU Kepabeanan yang berbunyi sebagai berikut:

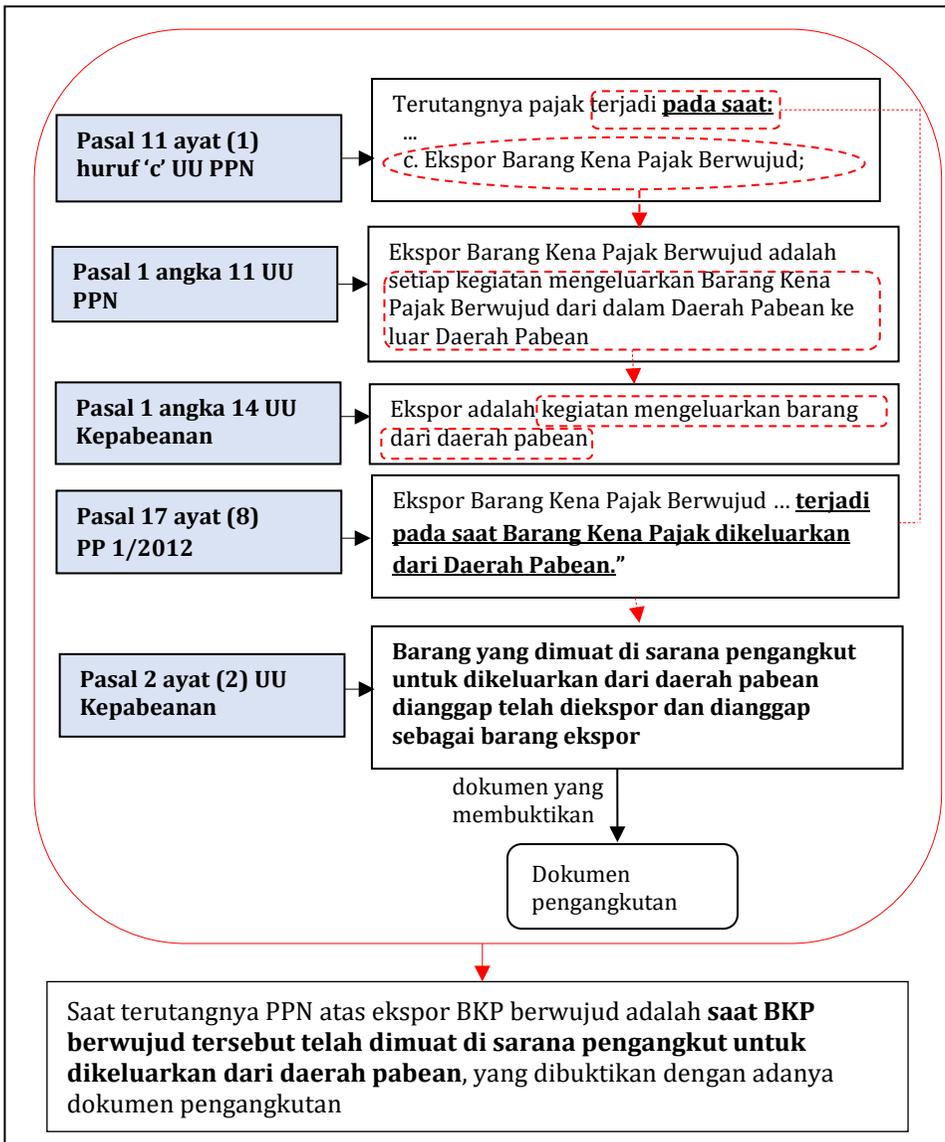
**"Barang yang dimuat di Sarana Pengangkut untuk dikeluarkan dari Daerah Pabean dianggap telah diekspor dan dianggap sebagai barang ekspor."**

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 2 ayat (2) di atas, ketika barang yang akan diekspor telah dimuat di sarana pengangkutan dan siap dikeluarkan dari daerah pabean, saat itulah barang dianggap telah diekspor dan atas barang tersebut disebut sebagai barang ekspor. Oleh karenanya, dapat disimpulkan bahwa saat terjadinya ekspor BKP berwujud adalah saat BKP yang akan diekspor tersebut dimuat di sarana pengangkut.

Dokumen yang menunjukkan BKP berwujud yang akan diekspor telah dimuat di sarana pengangkutan, antara lain berupa *Bill of Lading (B/L)*, *Airway Bill*, atau *Railway Consignment Note*. Dengan berdasarkan pada penjelasan di atas, saat terutangnya PPN atas ekspor BKP berwujud adalah **saat BKP berwujud tersebut telah dimuat di sarana pengangkut untuk dikeluarkan dari daerah pabean**, yang dibuktikan dengan adanya dokumen pengangkutan. Untuk lebih memahami penentuan saat terutangnya PPN atas ekspor BKP berwujud, dapat dilihat Gambar 5.4 di halaman berikut.

Gambar 5.4: Saat Terutang PPN atas Ekspor BKP Berwujud



Sumber: diolah oleh Penulis

### E.3.5. Saat Terutang PPN atas Ekspor BKP Tidak Berwujud

Pasal 11 ayat (1) huruf 'g' UU PPN menetapkan bahwa saat terutangnya PPN atas ekspor BKP tidak berwujud adalah saat terjadinya ekspor BKP tersebut. Namun, bagaimana cara menentukan saat terjadinya ekspor BKP tidak berwujud?

Penentuan saat terutang PPN atas ekspor BKP tidak berwujud berbeda dengan penentuan saat terutang PPN atas BKP berwujud. Alasannya, terdapat perbedaan yang mencolok antara ekspor BKP berwujud dan ekspor BKP tidak berwujud. Perbedaan tersebut adalah mengenai pergerakan dari BKP yang diekspor. Untuk BKP berwujud, pergerakan barang yang dikeluarkan dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean dengan mudah dapat dilihat dan dapat dibuktikan dengan adanya dokumen kepabeanan berupa Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB). Sebaliknya, untuk BKP tidak berwujud, sulit diketahui secara fisik pergerakan atas barang tersebut sehingga akan sulit untuk menentukan apakah BKP tidak berwujud tersebut sudah benar-benar "dikeluarkan" dari daerah pabean atau belum.

Mengatasi permasalahan ini, PP 1/2012 menetapkan saat terjadinya ekspor BKP tidak berwujud yang merupakan saat terutangnya PPN atas kegiatan tersebut. Berdasarkan Pasal 17 ayat (9) PP 1/2012, saat terutangnya PPN atas ekspor BKP tidak berwujud adalah pada saat penggantian atas BKP tidak berwujud yang diekspor tersebut **dicatat atau diakui sebagai piutang atau penghasilan**.

#### **E.3.6. Saat Terutang PPN atas Ekspor JKP**

Pasal 11 ayat (1) huruf 'h' menjelaskan bahwa saat terutangnya PPN atas ekspor JKP adalah pada saat terjadinya ekspor JKP. Artinya, saat JKP dikeluarkan dari daerah pabean ke luar daerah pabean. Namun, sama halnya dengan ekspor BKP tidak berwujud, karena karakteristiknya yang tidak berwujud, pergerakan jasa ke luar daerah pabean juga tidak mudah dilihat dan diidentifikasi.

Untuk itu, dalam PP 1/2012 ditetapkan bahwa saat terjadinya ekspor JKP untuk menentukan saat terutangnya PPN atas objek PPN ini adalah pada saat penggantian atas JKP yang diekspor tersebut **dicatat atau diakui sebagai piutang atau penghasilan**.

#### **E.4. Saat Lain sebagai Saat PPN Terutang**

Sebagai realisasi dari Pasal 11 ayat (4) UU PPN, DJP telah menetapkan saat lain sebagai saat PPN terutang melalui beberapa ketentuan peraturan perundang-undangan PPN. Saat lain ditetapkan sebagai solusi dalam hal saat terutangnya PPN dengan cara yang dijelaskan di atas sulit untuk ditentukan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan. Ketentuan tersebut meliputi:

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- (i) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Kegiatan Membangun Sendiri. Ketentuan ini menetapkan bahwa saat terutangnya PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya adalah pada saat kegiatan tersebut mulai dilaksanakan.
- (ii) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 8/PJ/2010 tentang Saat Terutangnya Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Penyerahan BKP yang Tergolong Mewah dari Pusat ke Cabang atau Sebaliknya dan Penyerahan Barang Kena Pajak yang Tergolong Mewah antar Cabang. Ketentuan ini menetapkan bahwa saat terutangnya PPN atas penyerahan BKP yang tergolong mewah dari pusat ke cabang dan sebaliknya serta antar cabang adalah pada saat terjadinya penyerahan BKP yang tergolong mewah dari pusat ke cabang.
- (iii) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-546/PJ/2000 tentang Saat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang Kena Pajak dalam Rangka Restrukturisasi Perusahaan dan Restrukturisasi Utang Usaha. Dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini yang dimaksud dengan penyerahan BKP dalam rangka restrukturisasi perusahaan dan restrukturisasi utang usaha adalah:
  - a. Penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dari debitur kepada kreditur (Bank Kreditur dan atau Badan Penyehatan Perbankan Nasional), dalam rangka program: (a) Indonesia Bank Restructuring Agency (IBRA)/ Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN); (b) Indonesia Debt Restructuring Agency (INDRA); atau (c) Jakarta Initiative (Prakarsa Jakarta); yang merupakan penyerahan yang bersifat sementara dan bukan untuk dimiliki.
  - b. Penyerahan aktiva yang menurut tujuan semua tidak untuk diperjualbelikan dari Bank Kreditur atau BPPN dan atau melalui juru lelang kepada pembeli sebenarnya.

Ketentuan ini menetapkan bahwa saat terutangnya PPN atas kegiatan penyerahan BKP dalam rangka restrukturisasi perusahaan dan restrukturisasi utang usaha adalah pada saat penyerahan BKP kepada pembeli sebenarnya.

## Referensi

### **Buku:**

- Agrawal, Vivek KR. *Goods and Services Tax Made Easy*. India: Independently Publish, 2017.
- Henkow, Oskar. *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of The European VAT System and The Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2008.
- IBFD. "Directive 2006/112 - Text 1 January 201." Dalam *EU VAT Compass 2017/2018*, ed. Fabiola Annacondia. The Netherlands: IBFD, 2017.
- James, Kathryn. *The Rise of Value-Added Tax*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.
- Kluwer, Wolters dan Deloitte. *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)*. Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016.
- Lambarth, Michael A. *A Really Basic Introduction to Value Added Tax*. USA: Lexington, KY, 2014.
- Needham, Andrew. *Core Tax Annuals Value Added Tax 2012/2013*. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2012.
- OECD Centre for Co-operation with Non-Members. *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: Comparative Survey and Evaluation*. Paris: OECD, 1998.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Schenk, Alan. "Gambling and Lotteries." Dalam *VAT in Africa*, ed. Richard Krever. South Africa: Pretoria University Law Press (PULP), 2008.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Thornton, Richard dan Thenesh Kanna. *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition*. Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherland: Kluwer Law International BV, 2016.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

### Artikel:

Cnossen, Sijbern. "Three VAT Studies." *CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis No, 90*, Desember 2010.

Millar, Rebecca. "Time is of The Essence: Supply, Grouping Scheme and Cancelled Transaction." *Journal of Australian Taxation*, Juli 2004.

### Internet:

"GST laws: Analysis of "Time of Supply of Goods and Services." *Masters India*.  
Internet. Dapat diakses melalui <https://www.mastersindia.co/gst/gst-laws-analysis-time-supply-goods-services/>.

Inland Revenue Authority of Singapore. "GST: GST and the Gold Jewellery Industry."  
Internet. Dapat diakses melalui [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax\\_Guides/etaxguides\\_GST\\_Gold%20Jewellery%20Industry%20\(English\)\\_2014-06-09.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguides_GST_Gold%20Jewellery%20Industry%20(English)_2014-06-09.pdf).

Sharma, Lalit JR. "Time of Supply –Point of Taxation of Goods or Service under GST." *TaxGuru*.  
Internet. Dapat diakses melalui <https://taxguru.in/goods-and-service-tax/time-supply-point-taxation-goods-service-gst.html>.

Terblanche, Victor. "VAT Fundamentals," *South African Institute of Tax Professionals*.  
Internet. Dapat diakses melalui [http://c.yimcdn.com/sites/www.thesait.org.za/resource/resmgr/2016\\_CPD\\_Notes/2016\\_VAT\\_Fundamentals\\_inner.pdf](http://c.yimcdn.com/sites/www.thesait.org.za/resource/resmgr/2016_CPD_Notes/2016_VAT_Fundamentals_inner.pdf).

### Peraturan:

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.

\_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

\_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Kegiatan Membangun Sendiri.

\_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak

\_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 8/PJ/2010 tentang Saat Terutangnya Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Penyerahan BKP yang Tergolong Mewah dari Pusat ke Cabang atau Sebaliknya dan Penyerahan Barang Kena Pajak yang Tergolong Mewah antar Cabang.

\_\_\_\_\_. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-546/PJ/2000 tentang Saat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang Kena Pajak dalam Rangka Restrukturisasi Perusahaan dan Restrukturisasi Utang Usaha.

- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Nomor: SE - 50/PJ/2011 tentang Penegasan Saat Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagai Dasar Saat Terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Saat Pembuatan Faktur Pajak.



## Tempat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai

### A. Konsep Umum: Tempat Penyerahan sebagai Dasar Penentu Tempat Terutangnya PPN

---

Hampir semua negara yang menerapkan sistem PPN (atau GST) sebagai bentuk pajak konsumsi, menggunakan prinsip destinasi (*destination principle*) sebagai prinsip pemungutan PPN.<sup>1</sup> Berdasarkan prinsip ini, pengenaan PPN atas barang dan/atau jasa hanya dilakukan di tempat barang dan/atau jasa tersebut benar-benar dikonsumsi, atau disebut juga **tempat konsumsi** (*place of consumption*).<sup>2</sup> Akan tetapi, dalam praktik, penentuan tempat konsumsi tidak selalu dapat dilakukan. Tidak mudah untuk menerapkan aturan mengenai alokasi pemajakan berdasarkan lokasi konsumsi aktual (*place of actual consumption*). Ecker berpendapat bahwa pengujian mengenai tempat konsumsi sebagai tempat terutangnya PPN dewasa ini menjadi sangat kompleks dan sulit, bahkan tidak mungkin dapat diawasi oleh otoritas pajak.<sup>3</sup>

Untuk memudahkan penentuan tempat konsumsi atas barang dan/atau jasa dilakukan, hampir semua literatur menggunakan **konsep tempat penyerahan** (*place of supply*) sebagai cara untuk menentukan di mana tempat terutangnya PPN atas konsumsi barang dan/atau jasa tersebut. Konsekuensinya, untuk

---

<sup>1</sup> David William, "Value-Added Tax" dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 194.

<sup>2</sup> Sejalan dengan pendapat Millar yang menyatakan "*place of taxation = place of consumption*." Lihat Rebecca Millar, "Sources of Conflict in Cross-Border Services Rules for VAT," *Social Science Research Network Electronic Library*, Legal Studies Research Paper No. 08/14, Januari 2008.

<sup>3</sup> Thomas Ecker, *A VAT/GST Model Convention: Tax Treaties as Solution for Value Added Tax and Goods Services Tax Double Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2013), 131.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

dapat menentukan tempat konsumsi barang dan/atau jasa sesuai dengan konteks PPN, dibutuhkan suatu aturan yang mengatur secara efektif cara menentukan tempat terjadinya penyerahan atas barang dan/atau jasa.<sup>4</sup> Dipilihnya konsep tempat penyerahan untuk menentukan tempat konsumsi atas barang dan/atau jasa dilatarbelakangi dengan adanya asumsi bahwa pihak yang menerima barang dan/atau jasa akan melakukan konsumsi di tempat terjadinya penyerahan barang dan/atau jasa. Oleh karenanya, menurut teori, tempat penyerahan sama dengan tempat konsumsi.<sup>5</sup>

Pada dasarnya, tempat penyerahan didefinisikan sebagai tempat terjadinya penyerahan atas barang dan/atau jasa. **Aturan umumnya, tempat penyerahan berhubungan dengan lokasi dari pihak yang menerima barang dan/atau jasa.** Dalam hal tertentu, aturan umum ini tidak dapat diterapkan sehingga yang berlaku adalah **aturan khusus** yang disusun sesuai dengan kondisi dan karakteristik dari transaksi yang terjadi.<sup>6</sup>

Identifikasi tempat penyerahan berguna dalam menentukan apakah suatu penyerahan dianggap memenuhi ruang lingkup PPN suatu negara atau tidak sehingga dapat ditentukan pula apakah penyerahan ini dapat dikenai PPN di negara tersebut atau tidak.<sup>7</sup> Sementara itu, dalam *VAT Directive*, aturan mengenai tempat penyerahan mempunyai beberapa fungsi, antara lain:<sup>8</sup>

- (i) mengidentifikasi apakah suatu penyerahan terjadi di dalam atau di luar negara anggota Uni Eropa;
- (ii) apabila penyerahan terjadi di dalam negara anggota Uni Eropa, aturan ini berfungsi untuk mengidentifikasi negara anggota Uni Eropa mana yang menjadi tempat penyerahan atas transaksi tersebut; dan
- (iii) menghindari terjadinya pajak berganda atau tidak ada pemajakan sama sekali.

Penjelasan di atas menunjukkan bahwa aturan tempat penyerahan sangat penting dalam penerapan PPN. Misalnya, dalam penerapan PPN di Singapura. Singapura merupakan salah satu negara yang menerapkan PPN sebagai bentuk pajak konsumsi. Di negara ini, PPN hanya dikenakan atas penyerahan barang dan jasa yang dilakukan di Singapura serta atas impor barang. Oleh karenanya,

---

<sup>4</sup> Kathryn James, *The Rise of Value-Added Tax* (New York: Cambridge University Press, 2015), 79.

<sup>5</sup> Rebecca Millar, *Op.Cit.*,

<sup>6</sup> CA Arpit Haldia, *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST* (India: TaxMann, 2017), 105-106.

<sup>7</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 45.

<sup>8</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 55.

dalam sistem PPN di Singapura, sangatlah penting untuk dapat mengetahui di mana penyerahan terjadi sehingga dapat diketahui pula tempat terutangnya PPN atas penyerahan tersebut.<sup>9</sup>

Sama halnya dengan Singapura, PPN di Malaysia merupakan pajak domestik.<sup>10</sup> Artinya, semua penyerahan yang terjadi di Malaysia dianggap sebagai penyerahan yang berada dalam ruang lingkup PPN Malaysia. Sementara itu, penyerahan yang sepenuhnya terjadi di luar Malaysia atau penyerahan yang terjadi di pulau bebas pajak (Labuan, Langkawi, dan Tioman) merupakan penyerahan yang berada di luar ruang lingkup PPN Malaysia sehingga tidak dapat dikenai PPN di Malaysia.<sup>11</sup>

Penentuan tempat penyerahan atas barang dan/atau jasa tidak hanya berpengaruh terhadap pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa, tetapi juga terhadap pihak yang memperoleh atau menerima barang dan/atau jasa tersebut. Oleh karena itu, keduanya harus mempertimbangkan di mana terjadinya tempat penyerahan secara seksama.

Lebih lanjut, **penentuan tempat penyerahan dalam PPN bergantung pada jenis penyerahan yang dilakukan**, apakah penyerahan barang atau penyerahan jasa. Kriteria penentuan yurisdiksi pemajakan ini tentunya berbeda dengan jenis pajak lainnya, misal Pajak Penghasilan (PPh) yang penentuan yurisdiksi pemajakannya bergantung pada *person* yang terlibat dalam transaksi. Oleh karena itu, pada umumnya, aturan untuk menentukan tempat penyerahan PPN terbagi menjadi dua:<sup>12</sup>

- (i) aturan untuk menentukan tempat penyerahan barang; dan
- (ii) aturan untuk menentukan tempat penyerahan jasa.

Selain dua jenis aturan di atas, beberapa negara, seperti negara-negara yang tergabung dalam Uni Eropa, juga memiliki aturan khusus untuk menentukan tempat terutangnya PPN atas transaksi lintas batas. Artinya, sebelum menentukan di mana tempat penyerahan atas suatu transaksi, langkah pertama yang penting untuk dilakukan adalah mengidentifikasi apakah transaksi tersebut merupakan penyerahan barang, jasa, atau bahkan transaksi lintas batas.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)* (Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016), 65.

<sup>10</sup> Seperti Singapura, PPN di Malaysia menggunakan istilah *Good and Service Tax* (GST).

<sup>11</sup> Arjunan Subramaniam, *Understanding GST* (Kuala Lumpur: LexisNexis, 2014), 24.

<sup>12</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Op.Cit.*, 66.

<sup>13</sup> Sejalan dengan pendapat Pato dan Marques yang menjelaskan bahwa aturan mengenai tempat penyerahan dapat berubah tergantung dari jenis transaksi yang dilakukan,

**B. Tempat Penyerahan Barang**

---

Menurut Tait, aturan umum untuk menentukan tempat penyerahan barang adalah dengan melihat di mana tempat keberadaan fisik dari barang tersebut ketika dialokasikan kepada pembeli atau pihak yang menerima barang. Namun, apabila barang yang diserahkan adalah barang yang perlu dipasang atau dirakit, tempat penyerahan barang tersebut ditetapkan di tempat di mana pemasangan atau perakitan itu terjadi.<sup>14</sup>

Sementara itu, Pato dan Marques menyatakan bahwa kriteria utama yang harus diperhatikan dalam menentukan tempat penyerahan barang adalah arus dari penyerahan barang secara fisik. Sebelum menentukan di mana tempat penyerahan barang, sangatlah penting untuk mengetahui hal-hal berikut:

- (i) di mana lokasi barang pada saat diserahkan?
- (ii) apakah barang tersebut akan diangkut? jika ya, dari mana dan ke mana barang tersebut akan diangkut?
- (iii) apakah penyerahan barang tersebut disertai dengan proses instalasi atau pemasangan?

Meskipun para ahli PPN telah merumuskan konsep dasar mengenai cara penentuan tempat penyerahan barang untuk tujuan PPN, tidak semua negara memiliki aturan yang sama dalam mengatur tempat penyerahan. Tiap negara berhak menentukan sendiri cara yang digunakan dalam menentukan tempat terjadinya penyerahan barang. Misalnya, aturan mengenai tempat penyerahan barang yang diterapkan oleh negara-negara yang tergabung dalam Uni Eropa sebagaimana termaktub dalam *VAT Directive*.

*VAT Directive* membedakan cara penentuan tempat penyerahan barang ke dalam empat aturan bergantung pada jenis penyerahan yang dilakukan. Empat aturan tersebut adalah sebagai berikut:

- (i) Tempat penyerahan untuk barang tanpa pengangkutan yang dirumuskan dalam Pasal 31 *VAT Directive*.
- (ii) Tempat penyerahan untuk barang dengan pengangkutan yang ditetapkan dalam Pasal 32 *VAT Directive*.
- (iii) Tempat penyerahan untuk barang yang terjadi di atas kapal, pesawat udara, atau kereta yang diatur dalam Pasal 37 *VAT Directive*.

---

apakah transaksi penyerahan barang atau jasa. Lihat Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 55.

<sup>14</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 371.

- (iv) Tempat penyerahan untuk barang yang diserahkan melalui sistem pendistribusian, seperti sistem gas, listrik, energi hangat dan panas, yang dirumuskan dalam Pasal 38 *VAT Directive*.<sup>15</sup>

Tabel berikut menjelaskan lebih lanjut tempat penyerahan atas barang untuk masing-masing jenis penyerahan menurut *VAT Directive*.

**Tabel 6.1: Tempat Penyerahan Barang Menurut *VAT Directive***

No.	Jenis Penyerahan	Tempat Penyerahan
1.	Penyerahan barang tanpa pengangkutan	Tempat barang berada (lokasi barang) ketika penyerahan sedang terjadi.
2.	Penyerahan barang dengan pengangkutan	Tempat penyerahan berbeda-beda tergantung dari sudut pandang pihak yang menyerahkan barang atau pihak yang menerima barang. Berikut penjelasannya: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. dari sudut pandang pihak yang menyerahkan barang, tempat penyerahan barang adalah tempat barang berada ketika barang tersebut mulai dikirim atau diangkut;</li> <li>b. dari sudut pandang pihak yang menerima barang, tempat penyerahan barang adalah tempat keberadaan barang ketika pengangkutan atau pengiriman selesai dilakukan. Atau dengan kata lain, tempat tujuan akhir dari pengiriman atau pengangkutan barang.</li> </ol> <p>Berbeda dengan aturan di atas, untuk penyerahan barang jarak jauh, tempat penyerahan akan ditetapkan terjadi di tempat tujuan akhir dari pengiriman atau pengangkutan barang sepanjang persyaratan berikut terpenuhi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. barang yang diserahkan bukan berupa alat transportasi dan/atau barang hasil pemasangan atau perakitan;</li> <li>b. barang dikirim atau diangkut oleh pihak yang menyerahkan barang secara langsung atau atas nama pihak yang menyerahkan barang; dan</li> <li>c. konsumen dari barang tersebut adalah pihak yang dikecualikan dari PPN</li> </ol>

<sup>15</sup> Sebastian Pfeiffer, *VAT Grouping from a European Perspective* (The Netherlands: IBFD, 2015), 202. Lihat juga Ben Terra dan Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives - Volume 1: Introduction to European VAT* (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2016), 557.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

		<p>(misal, badan pemerintahan) atau pihak yang bukan PKP.</p> <p>Akan tetapi, ketentuan di atas tidak berlaku apabila penjualan barang jarak jauh yang terjadi memenuhi kondisi berikut:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>barang yang diserahkan bukan barang yang dikenakan cukai;</li> <li>penyerahan terjadi pada tahun kalender berjalan atau sebelumnya; dan</li> <li>total jumlah bersih (tidak termasuk PPN) atas penyerahan yang dilakukan tidak melebihi €100,000.</li> </ol> <p>Dalam kasus ini, tempat penyerahan barang adalah tempat dimulainya proses pengangkutan atau pengiriman (lokasi awal pengangkutan dan pengiriman barang).</p>
3.	Penyerahan barang yang terjadi di atas kapal, pesawat udara, atau kereta yang mengangkut penumpang	Dianggap berada pada titik keberangkatan dari pengangkutan penumpang.
4.	Penyerahan gas, listrik, energi panas dan dingin	Tempat <i>taxable dealer</i> <sup>16</sup> mendirikan kegiatan usahanya atau memiliki tempat tetap. Atau, dalam hal <i>taxable dealer</i> tidak mempunyai tempat kegiatan usaha atau tempat tetap, tempat penyerahan barang ditetapkan pada tempat tinggal tetap dari <i>taxable dealer</i> atau tempat di mana biasanya <i>taxable dealer</i> berada. Aturan ini berlaku sepanjang: <ol style="list-style-type: none"> <li>gas diserahkan melalui sistem gas alami yang berada di dalam teritorial dari suatu negara;</li> <li>listrik;</li> <li>energi panas atau dingin yang dialiri melalui jaringan.</li> </ol>

Sumber: diolah oleh Penulis dari Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 56-64.

Kemudian, masih berdasarkan *VAT Directive*, terkait penyerahan barang hasil pemasangan atau perakitan, penyerahan barang dianggap bertempat **di mana**

<sup>16</sup> *Taxable dealer* didefinisikan sebagai PKP yang kegiatan utamanya adalah membeli gas, listrik, energi panas atau dingin dan menjual kembali produk tersebut kepada pihak lainnya. Lihat Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 64.

**barang tersebut dipasang atau dirakit.** Aturan ini sebagaimana diatur dalam Pasal 36 *VAT Directive*.

Di Malaysia, tempat penyerahan atas barang ditetapkan terjadi di tempat keberadaan fisik dari barang tersebut. Atau dengan kata lain, penentuan tempat penyerahan atas barang menurut ketentuan PPN di Malaysia merujuk pada lokasi dari barang yang diserahkan.<sup>17</sup>

Sama halnya dengan Malaysia. Menurut *Goods and Services Tax Act* yang diberlakukan di Singapura, tempat penyerahan barang adalah:<sup>18</sup>

- (i) tempat di mana barang berada ketika barang tersebut mulai dikirim atau diangkut ke tempat konsumen; atau
- (ii) tempat di mana barang berada saat penyerahan barang sedang berlangsung, dalam hal barang yang diserahkan tidak melalui proses pengiriman atau pengangkutan.

Aturan mengenai tempat penyerahan barang menurut *Goods and Services Tax Act* Singapura dapat dikatakan cukup unik karena aturan ini sama sekali mengabaikan lokasi dari pihak-pihak yang bertransaksi. Fokus dari aturan ini adalah **lokasi dari barang yang diserahkan**.<sup>19</sup>

### C. Tempat Penyerahan Jasa

Untuk jasa, yang dimaksud dengan tempat penyerahan adalah **tempat di mana jasa “diberikan”**. Istilah “diberikan” ini mengacu pada tempat jasa tersebut dilakukan. Selain istilah “diberikan”, cara kedua yang digunakan dalam menentukan di mana terjadinya penyerahan jasa adalah **tempat kedudukan dari pihak yang menyerahkan jasa** atau tempat di mana pihak yang menyerahkan jasa berada. Negara yang menerapkan cara kedua ini, antara lain adalah UK dan Selandia Baru.

Kedua alternatif penentuan tempat penyerahan jasa di atas tidak sama sehingga identifikasi tempat penyerahan jasa yang dihasilkan keduanya akan berbeda. Misal, A Corp, perusahaan di Negara A, menyerahkan jasa periklanan kepada B Ltd, perusahaan di Negara B. Untuk menyerahkan jasa tersebut, A Corp mengirimkan pegawainya ke Negara B. Dengan menggunakan aturan tempat penyerahan jasa yang mengacu pada lokasi dari pemberian jasa, tempat penyerahan jasa adalah di Negara B.

<sup>17</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition* (Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017), 198.

<sup>18</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Op.Cit.*, 66.

<sup>19</sup> *Ibid.*

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Sementara itu, apabila mengacu pada alternatif kedua yang menetapkan tempat penyerahan jasa adalah di lokasi pihak yang menyerahkan jasa, tempat penyerahan atas jasa tersebut adalah di Negara A. Adanya perbedaan tersebut ditanggapi oleh Tait dengan berpendapat bahwa penentuan tempat penyerahan jasa yang mengacu pada lokasi dari pihak yang menyerahkan jasa merupakan ketentuan yang tidak tepat dalam peraturan perundang-undangan PPN sehingga aturan ini banyak digantikan dengan aturan tempat penyerahan jasa yang mengacu pada tempat di mana jasa “diberikan” atau “dilakukan”.

Lebih lanjut, Tait menjelaskan bahwa terdapat tiga aturan yang bisa dijadikan cara untuk menentukan tempat penyerahan jasa sebagai berikut:<sup>20</sup>

- (i) Penyerahan jasa yang berhubungan dengan tanah (contohnya, jasa agen *real estate* dan arsitek) dianggap diberikan di tempat di mana tanah tersebut berada.
- (ii) Jasa pengangkutan internasional atas orang atau penumpang, dianggap diserahkan di luar wilayah teritorial negara.
- (iii) Jasa yang berhubungan dengan seni, olahraga, pendidikan, dan juga jasa perpindahan barang, dianggap diserahkan di tempat jasa tersebut dilakukan secara nyata.

Dari pendapat Tait di atas dapat disimpulkan bahwa aturan tempat penyerahan jasa tidak dapat dipersamakan untuk semua jenis jasa. Aturan tempat penyerahan jasa ini harus memperhatikan karakteristik dari tiap jenis jasa serta kondisi dari transaksi yang terjadi. Suatu negara bisa menciptakan suatu aturan umum mengenai tempat penyerahan jasa. Akan tetapi, aturan umum ini harus dilengkapi dengan aturan yang berlaku khusus untuk jenis jasa tertentu yang mempunyai karakteristik atau kondisi khusus. Dengan cara ini, akan dihasilkan aturan tempat penyerahan jasa yang komprehensif dan jelas yang pada akhirnya dapat menghilangkan ketidakpastian dan mencegah terjadinya sengketa.

*VAT Directive* mempunyai aturan yang cukup komprehensif mengenai penentuan tempat terutang nya PPN atas jasa. Sejak pertama kali diperkenalkan di Eropa pada tahun 1968 sampai 1973, *VAT Directive* yang berlaku saat itu<sup>21</sup> menetapkan bahwa tempat terutang nya PPN atas jasa adalah tempat di mana jasa diberikan atau digunakan. Meskipun demikian, masing-masing negara anggota tetap memiliki kebebasan untuk menentukan sendiri aturan mengenai tempat terutang nya PPN atas jasa. Oleh karena itu, aturan penentuan

---

<sup>20</sup> Alan A. Tait, 371-372.

<sup>21</sup> Council Directive EEC 67/228 atau dikenal dengan *Second VAT Directive*.

tempat terutangnya PPN atas jasa yang diadopsi oleh masing-masing negara anggota Uni Eropa bisa saja berbeda, misal:<sup>22</sup>

- (i) Di Prancis, tempat penyerahan jasa mengacu pada tempat di mana jasa digunakan secara efektif;
- (ii) Di Belgia, Luksemburg, dan Italia, tempat penyerahan jasa mengacu pada tempat di mana jasa digunakan secara efektif atau tempat pihak yang menyerahkan jasa mendirikan kegiatan usahanya;
- (iii) Di Irlandia dan Denmark, tempat penyerahan jasa mengacu pada tempat di mana jasa dilakukan;
- (iv) Di Jerman, tempat penyerahan jasa mengacu pada tempat di mana kegiatan usaha dari pihak yang menerima jasa didirikan;
- (v) Di Belanda, tempat penyerahan jasa mengacu pada tempat di mana kegiatan usaha dari pihak yang menyerahkan jasa didirikan.

Adanya penetapan tempat penyerahan jasa yang berbeda-beda, menyebabkan Dewan Menteri Uni Eropa mencoba merumuskan kembali aturan tempat penyerahan jasa dengan memprioritaskan hal-hal berikut:<sup>23</sup>

- (i) pemajakan atas **penyerahan jasa di negara tempat jasa di konsumsi**;
- (ii) **netralitas PPN dan tidak adanya pajak berganda**;
- (iii) menghindari terjadinya **situasi tidak adanya pemajakan sama sekali**, khususnya di negara ketiga.

Dalam *VAT Directive* yang berlaku saat ini, aturan umum mengenai tempat penyerahan jasa dirumuskan dalam Pasal 43 *VAT Directive*, yaitu tempat penyerahan jasa adalah tempat pihak yang menyerahkan jasa didirikan atau memiliki tempat tetap, di mana jasa yang diserahkan berasal dari tempat tersebut.<sup>24</sup> Namun, penentuan tempat penyerahan jasa dalam *VAT Directive* tetap harus memperhatikan status dari pihak yang menerima jasa, apakah PKP atau bukan PKP.<sup>25</sup> Atau dengan kata lain, penentuan tempat penyerahan bergantung pada pertanyaan apakah penyerahan tersebut adalah penyerahan antar kegiatan usaha (*Business-to Business* (B2B)) atau penyerahan antara

<sup>22</sup> Christian Amand, "VAT and The Place of Supply Services," *European Taxation*, IBFD, July/August 2003, 267.

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Oskar Henkow, *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of The European VAT System and The Actual and Preferred Treatment of Financial Activities* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2008), 230.

<sup>25</sup> Sebagai upaya menentukan apakah pihak yang menerima jasa merupakan PKP atau bukan, aturan penentuan status PKP sebagaimana dijelaskan dalam Bab 4 tentang Pengusaha Kena Pajak harus dianalisis secara seksama.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

kegiatan usaha dan konsumen secara pribadi (*Business-to-Customer (B2C)*).<sup>26</sup> Berdasarkan pada jenis jasa yang diserahkan, berikut aturan tempat penyerahan jasa yang diterapkan menurut *VAT Directive*:<sup>27</sup>

- (i) Aturan umum B2B yang mengatur bahwa tempat penyerahan jasa adalah tempat pihak yang menerima jasa (PKP) mendirikan kegiatannya. Namun, apabila suatu jasa ternyata diberikan kepada tempat lain selain tempat PKP mendirikan kegiatannya, tempat penyerahan atas jasa ditentukan di tempat lainnya tersebut.
- (ii) Aturan umum B2C yang mengatur bahwa tempat penyerahan jasa adalah tempat pihak yang menyerahkan jasa mendirikan kegiatannya. Ini berlaku sepanjang pihak yang menerima jasa bukan PKP. Apabila pihak yang menyerahkan jasa tidak mempunyai tempat kegiatan usaha atau tempat tetap lainnya, tempat penyerahan jasa ditetapkan di tempat tinggal permanen dari pihak yang menyerahkan jasa atau di tempat ia biasanya menetap.

Selain merumuskan aturan umum tentang tempat penyerahan atas jasa, *VAT Directive* juga mengatur secara khusus tempat penyerahan atas sejumlah jasa yang bersifat spesifik. Aturan khusus ini biasanya tidak mengikuti aturan umum yang berlaku. Atau, disebut sebagai pengecualian dari aturan umum tempat penyerahan jasa. Tabel 6.2 berikut berisi rangkuman pengecualian dari aturan umum tempat penyerahan jasa yang diatur secara khusus dalam *VAT Directive*:

**Tabel 6.2: Aturan Pengecualian dari Aturan Umum Tempat Penyerahan Jasa yang Diatur Secara Khusus dalam *VAT Directive***

No.	Jenis Penyerahan	Tempat Penyerahan
1.	Penyerahan jasa oleh perantara dalam konteks B2C	Tempat perantara bertindak atas nama pihak yang diwakilinya. Misal, sebuah agen perjalanan di UK, bertindak atas nama kliennya yang juga bertempat kedudukan di UK (bukan PKP). Agen ini kemudian mengatur akomodasi hotel kliennya pada sebuah hotel di Spanyol. Dalam kasus ini, tempat penyerahan jasa ditetapkan di Spanyol, yaitu tempat agen tersebut bertindak atas nama klien yang diwakilinya.

---

<sup>26</sup> Tax World, "VAT: How is the place of supply of services determined?," Internet, dapat diakses melalui <https://www.taxworld.ie/vat/vat-place-supply-services-determined/>.

<sup>27</sup> Christian Amand, "VAT and The Place of Supply Services," *European Taxation*, IBFD, July/August 2003, 267.

2.	Penyerahan jasa sehubungan dengan harta tidak bergerak	Tempat harta tidak bergerak berada.
3.	Penyerahan jasa transportasi	Tempat penyerahan jasa ini dibedakan berdasarkan tipe pengangkutan sebagai berikut: (i) apabila yang diangkut adalah penumpang, tempat penyerahan jasa adalah tempat keberangkatan; (ii) apabila yang diangkut adalah barang, pengecualian dari aturan umum hanya berlaku untuk penyerahan jasa pengangkutan dalam konteks B2C (untuk B2B tetap menggunakan aturan umum). Apabila penyerahan jasa transportasi terjadi antar negara anggota Uni Eropa, penyerahan dianggap terjadi di tempat keberangkatan. Sementara itu, apabila penyerahan jasa transportasi terjadi antara negara anggota Uni Eropa dengan negara lain selain negara anggota, tempat penyerahan jasa adalah tempat terjadinya pengangkutan.
4.	Penyewaan alat transportasi	Tempat penyerahan jasa penyewaan alat transportasi dibedakan berdasarkan lamanya masa sewa sebagai berikut: (i) dalam kasus sewa jangka pendek, tempat penyerahan jasa ini adalah tempat diberikannya alat transportasi kepada konsumen; (ii) sewa, selain sewa jangka pendek, tempat penyerahan jasa adalah tempat konsumen atau pihak yang menyewa alat transportasi tersebut didirikan.
5.	Kebudayaan, kesenian, olahraga, keilmuan, entertainmen dan jasa serupa lainnya (seperti pasar malam dan pameran)	Dalam konteks B2B, tempat penyerahan jasa adalah tempat acara berlangsung. <sup>28</sup> Sementara itu, dalam konteks B2C, tempat penyerahan jasa adalah tempat kegiatan secara aktual dilaksanakan.

<sup>28</sup> Aturan ini terbatas hanya untuk jasa izin penyelenggaraan acara kebudayaan, kesenian, olahraga, keilmuan, entertainmen, dan acara serupa lainnya. Lihat Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*,

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

6.	Penyerahan jasa restoran dan katering	Tempat di mana jasa secara fisik dilakukan. Aturan ini tidak berlaku restoran dan katering yang terdapat di atas kapal, pesawat, atau kereta.
7.	Restoran dan katering yang disediakan di atas kapal, pesawat, atau kereta yang membawa penumpang	Titik keberangkatan penumpang.
8.	Jasa telekomunikasi, penyiaran, dan jasa elektronik dalam konteks B2C	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan, bertempat tinggal tetap, atau biasanya berada.
9.	Jasa tidak berwujud <sup>29</sup> yang diserahkan kepada pihak di luar negara anggota Uni Eropa dalam konteks B2C	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan, bertempat tinggal tetap, atau biasanya berada.

Sumber: diolah oleh Penulis dari Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 65-94.

India juga merupakan salah satu negara yang sudah menetapkan secara jelas dan rinci tempat penyerahan jasa untuk tujuan PPN dalam suatu ketentuan khusus yang disebut *Place of Provision of Services Rules, 2012*.<sup>30</sup> Berdasarkan aturan ini, tempat penyerahan jasa pada umumnya ditetapkan di lokasi dari pihak penerima jasa.<sup>31</sup> Namun, apabila lokasi dari penerima jasa tidak dapat diketahui, tempat penyerahan jasa ditetapkan di lokasi pihak yang menyerahkan jasa tersebut.

### D. Tempat Terutangnya PPN dalam Transaksi Lintas Batas (*Cross Border Transaction*)

Tait menyebutkan bahwa untuk dapat dikenai PPN, penyerahan barang dan/atau jasa harus dilakukan di dalam suatu negara.<sup>32</sup> Pada dasarnya, dalam konteks penerapan PPN secara domestik, pertanyaan mengenai tempat terutangnya PPN tidak relevan karena transaksi domestik hanya melibatkan

<sup>29</sup> Jasa tidak berwujud yang terdapat dalam *VAT Directive* adalah seperti jasa periklanan, jasa konsultasi, teknik, hukum, akuntan, keuangan, perbankan, jasa *outsourcing*, dan jasa lainnya. Lihat Pasal 55 *VAT Directive*. European Union, "COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax," Internet, dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.

<sup>30</sup> CA Atul Kumar Gupta, *GST: Concept & Roadmap* (India: LexisNexis, 2015), 122.

<sup>31</sup> Aturan ini berlaku sepanjang jasa yang diserahkan adalah jasa selain informasi *online* atau akses database. Lihat "Place of Provision of Services Rules, 2012," Internet, dapat diakses melalui <http://www.cbec.gov.in/resources/htdocs-servicetax/strules-place-of-provsn.pdf>.

<sup>32</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 371.

satu negara atau satu yurisdiksi pajak.<sup>33</sup> Pernyataan ini sejalan dengan pendapat Terra sebagai berikut:<sup>34</sup>

*“The doctrine of the place of supply in the value added tax **does not play a role** in transactions which are restricted to **only one tax jurisdiction** and persons belonging to that jurisdiction.”*

(dengan penambahan penekanan)

Akan tetapi, dalam transaksi lintas batas yang melibatkan dua negara atau lebih, penentuan tempat terutangnya PPN atas penyerahan barang dan/atau jasa merupakan kriteria yang penting. Ini dikarenakan **tempat terutangnya PPN akan menentukan yurisdiksi mana yang berhak mengenakan PPN atas transaksi lintas batas yang terjadi**<sup>35</sup> sehingga diketahui pula sistem PPN negara manakah yang diterapkan atas penyerahan barang dan/atau jasa tersebut.<sup>36</sup> Dengan kata lain, penentuan tempat penyerahan dalam transaksi lintas batas memegang peranan penting dalam alokasi pajak untuk transaksi lintas batas.<sup>37</sup>

Penentuan tempat terutangnya PPN dalam transaksi lintas batas menjadi isu utama bagi sebagian besar negara yang menerapkan PPN. Di negara federal dan juga negara yang tergabung dalam Uni Eropa, isu ini mendorong negara-negara tersebut untuk saling berkoordinasi terkait penerapan PPN atas transaksi lintas batas. Contoh nyata bentuk koordinasi antar negara dalam penerapan PPN atas transaksi lintas batas<sup>38</sup> adalah sebagaimana yang dilakukan negara-negara Uni Eropa sehingga menghasilkan *VAT Directive*.

<sup>33</sup> Yurisdiksi pajak tidak selalu merupakan teritorial nasional dari sebuah negara. Beberapa wilayah dalam suatu teritorial negara dapat saja dikecualikan sebagai yurisdiksi pajak. Atau dalam kasus lain, dalam satu teritorial negara terdapat berbagai yurisdiksi pajak berbeda. Misal, yurisdiksi pajak tingkat negara bagian atau tingkat propinsi.

<sup>34</sup> Ben Terra, *The Place of Supply in European VAT* (United Kingdom: Kluwer Law International Ltd., 1998), 1.

<sup>35</sup> Ini merupakan pertanyaan dasar yang muncul dalam penerapan PPN atas transaksi lintas batas sebagaimana dinyatakan oleh Peffekoven: “...*the basic question is as follows: under whose jurisdiction should international trade be placed, i.e. who should exercise the right to tax exports and imports of goods, services and capital?*” Lihat Rolf Peffekoven, “The Destination Principle and Origin Principle and Taxation in International Trade,” *University of Bochum Journal*, Vol. III, 281.

<sup>36</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*, 55.

<sup>37</sup> Sebastian Pfeiffer, *Op.Cit.*, 201.

<sup>38</sup> Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2003), 327.

**D.1. Tempat Terutangnya PPN dalam Transaksi Lintas Batas berupa Barang Berwujud**

Secara umum, penentuan tempat terutangnya PPN dalam transaksi lintas batas berupa barang berwujud bukanlah sesuatu yang rumit. Karena, barang berwujud memiliki karakteristik yang keberadaannya dapat diidentifikasi dengan mudah. Meskipun demikian, masih terdapat masalah terkait penentuan tempat terutangnya PPN atas barang berwujud. Masalah yang dihadapi dalam penentuan tempat terutangnya PPN dalam transaksi lintas batas terkait dengan barang berwujud dapat diilustrasikan sebagai berikut:<sup>39</sup> Pengusaha di Milan (Italia) menyerahkan sebuah mobil yang dipesan oleh pembeli yang tinggal di Amsterdam (Belanda). Mobil tersebut diangkut dari Milan ke Amsterdam. Terkait penentuan tempat terutangnya PPN atas transaksi ini, terdapat dua alternatif yang dapat digunakan.

Pertama, tempat terutangnya PPN adalah di Belanda sebagai negara pengimpor. Ini sesuai dengan karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi karena di negara inilah barang tersebut dinikmati oleh si pembeli. Namun, penetapan Belanda sebagai tempat terutangnya PPN dapat menimbulkan masalah apabila ketentuan PPN di Belanda mewajibkan pihak penjual sebagai pihak yang memungut dan menyetorkan PPN atas impor. Sementara dalam kasus ini, penjual merupakan pihak yang berada di luar yurisdiksi pemajakan Belanda.

Kedua, tempat terutangnya PPN adalah di Italia sebagai negara pengekspor. Jadi, PPN dikenakan pajak di Italia. Namun, pengenaan PPN ini dapat menimbulkan masalah karena pengenaan PPN terjadi bukan di negara tempat barang dikonsumsi atau dimanfaatkan. Ditambah lagi, alternatif kedua ini akan semakin kompleks ketika Italia tidak menerapkan tarif 0% atas penyerahan mobil ke wilayah di luar negaranya, sedangkan Belanda tetap mengenakan PPN atas penyerahan mobil tersebut. Dalam kasus ini, isu pajak berganda sangat rentan terjadi.

Merespon adanya masalah penentuan tempat terutangnya PPN atas impor barang berwujud dan juga terkait dengan ekspor barang berwujud, terdapat dua aturan umum mengenai penentuan tempat terutangnya PPN dalam transaksi lintas batas berupa barang berwujud, yaitu aturan tempat terutangnya PPN atas impor dan ekspor.

---

<sup>39</sup> Ben Terra, "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community," dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988), 99.

## (i) Tempat Terutangnya PPN atas Impor Barang Berwujud

Berdasarkan prinsip destinasi, tempat terutangnya PPN atas impor barang berwujud adalah di **tempat di mana barang tersebut dikonsumsi**. Oleh karenanya, pengenaan PPN atas impor barang berwujud tidak memperhatikan apakah impor tersebut dilakukan oleh PKP atau bukan PKP.<sup>40</sup>

Atas impor barang berwujud, PPN terutang pada saat barang telah memasuki suatu negara yang penentuannya diatur oleh ketentuan peraturan perundang-undangan Kepabeanan dan Cukai. Aturan ini tetap berlaku meskipun tidak terdapat bea masuk yang terutang. Aturan ini penting untuk mengklarifikasi ke mana tujuan barang impor serta karakteristik dari barang impor tersebut.

Tempat tujuan impor barang juga menjadi acuan bagi *VAT Directive* dalam menentukan tempat terutangnya PPN atas impor barang berwujud. Pasal 7 ayat (2) *VAT Directive* menyebutkan bahwa: “*the place of import of goods is the place where the Member State within the territory of which the goods are when they enter the Community.*”<sup>41</sup>

Rumusan pasal ini menunjukkan bahwa kata kunci dalam menentukan tempat terutangnya PPN atas impor barang adalah ke mana tujuan impor barang. Atau pada prinsipnya, PPN atas impor barang dikenakan di negara tempat barang dimasukkan. Sebagai contoh, penyerahan minyak dari Rusia ke Belanda akan dikenai PPN menurut ketentuan PPN Belanda pada saat minyak tersebut melalui Kepabeanan dan Cukai Belanda.<sup>42</sup>

Pada praktiknya, PPN atas impor akan dipungut oleh otoritas kepabeanan dan cukai dan dihitung bersamaan dengan nilai kepabeanan atau cukai yang terutang.<sup>43</sup> Hampir semua negara menerapkan praktik ini dan PPN akan dibayar oleh importir yang tercatat, yaitu bisa penjual, pembeli, atau pihak ketiga. Kecuali, di Amerika Serikat, di negara ini, otoritas kepabeanan dan cukai tidak terlibat dalam pemungutan Pajak Penjualan dan Penggunaan<sup>44</sup> atas impor karena pihak yang menerima

<sup>40</sup> Robert F. van Brederode, *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2009), 224.

<sup>41</sup> Ben Terra, *Op.Cit.*, 275.

<sup>42</sup> European Commission, “Where to Tax?,” Internet, dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en).

<sup>43</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 202.

<sup>44</sup> Bentuk pajak atas konsumsi di Amerika Serikat.

barang yang bertanggung jawab membayar pajak yang terutang atas impor yang dilakukan.<sup>45</sup>

(ii) Tempat Terutangnya PPN atas Ekspor Barang Berwujud<sup>46</sup>

Konsisten dengan penerapan prinsip destinasi, barang berwujud yang diekspor harus “meninggalkan” negara asalnya tanpa PPN. Atau dengan kata lain, negara asal dari ekspor barang bukan merupakan tempat terutangnya PPN atas transaksi tersebut.

Untuk menghilangkan beban PPN atas ekspor barang berwujud di negara asal, terdapat dua ketentuan yang harus diterapkan. Pertama, ekspor barang berwujud tidak dikenai PPN di negara asalnya. Kedua, semua pajak masukan terkait dengan ekspor tersebut harus dapat dikreditkan. Di Eropa, sistem ini disebut dengan *exemption with credit*, sedangkan di negara-negara lainnya, seperti Singapura, Indonesia, dan Malaysia, sistem ini dikenal dengan istilah PPN dengan tarif 0%.

Perlu diperhatikan bahwa menurut Peacock, agar suatu ekspor barang dapat dikenai PPN dengan tarif 0%, pemanfaatan dan penggunaan secara efektif dari barang tersebut harus dilakukan di luar negara atau yurisdiksi tempat asal barang. Oleh karenanya, apabila atas suatu barang yang diekspor ternyata penggunaannya dilakukan di negara yang sama dengan negara asal barang, ekspor tersebut tidak dapat dikenai PPN dengan tarif 0%.<sup>47</sup> Ketentuan ini juga berlaku untuk ekspor jasa dan/atau barang tidak berwujud.

**D.2. Tempat Terutangnya PPN dalam Transaksi Lintas Batas Berupa Jasa dan/atau Barang Tidak Berwujud**

Negara mana yang berhak untuk memungut PPN ketika suatu perusahaan yang didirikan di Negara A, menyerahkan jasa kepada konsumennya di Negara B? Apakah negara di mana pihak yang menyerahkan jasa didirikan atau negara di mana konsumen berada? Kemudian, pertanyaan yang lebih penting untuk dijawab dari kasus ini adalah siapa yang bertanggung jawab membayarkan PPN yang terutang dan sistem PPN negara mana yang harus diterapkan?<sup>48</sup>

Semua pertanyaan di atas dapat dijawab apabila kita mengetahui di mana tempat terutangnya PPN atas penyerahan secara lintas batas. Namun faktanya,

---

<sup>45</sup> Robert F. van Brederode, 224.

<sup>46</sup> *Ibid*, 225.

<sup>47</sup> Christine Peacock, “Cross-Border Supplies and Australia’s GST,” *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016): 247.

<sup>48</sup> Christian Amand, “VAT and The Place of Supply Services,” *European Taxation*, IBFD, July/August 2003, 267.

penentuan tempat terutang PPN atas jasa dan/atau barang tidak berwujud tidaklah mudah. Berbeda dengan penentuan tempat terutang PPN untuk transaksi lintas batas berupa barang berwujud, pengidentifikasian tempat terutang PPN atas transaksi lintas batas berupa jasa dan/atau barang tidak berwujud jauh lebih kompleks.<sup>49</sup>

Terkait kompleksitas ini, Rendahl memberikan contoh yang menggambarkan betapa sulitnya penentuan tempat terutang PPN atas transaksi lintas berupa jasa dan/atau barang tidak berwujud sebagai berikut:<sup>50</sup> Konsumen X, subjek pajak dalam negeri Swedia, yang sedang berlibur di Kanada mengunduh sebuah artikel dari halaman web Kanada. Konsumen Y, subjek pajak dalam negeri Australia, mengunduh file musik dari halaman web Inggris. Konsumen Z, subjek pajak dalam negeri Kanada, menggunakan IP-telepon untuk menghubungi temannya yang berada di Australia. IP tersebut juga digunakannya untuk menonton pertandingan sepakbola melalui layanan *streaming*.

Untuk menetapkan tempat terutang PPN atas ketiga transaksi di atas, Rendahl menyatakan terdapat dua poin yang penting untuk diketahui, yaitu (i) di mana ketiga konsumen tersebut biasanya berada dan (ii) negara asal dari jasa dan/atau barang tidak berwujud yang diserahkan. Sementara itu, tempat di mana konsumen berstatus subjek pajak dalam negeri dan tempat di mana pihak yang menyerahkan mendirikan usahanya bukan merupakan kriteria yang penting untuk diperhatikan dalam penentuan tempat terutang PPN atas kasus di atas.

Sulitnya menentukan tempat terutang PPN atas transaksi lintas batas berupa jasa dan/atau barang tidak berwujud juga diperburuk dengan belum adanya konsensus internasional mengenai tempat terutang PPN untuk transaksi lintas batas. Padahal, adanya aturan mengenai tempat terutang PPN yang disepakati secara internasional akan membantu menghindari konflik yurisdiksi dan menyelesaikan masalah pajak berganda.<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Krever menjelaskan bahwa menentukan keluar masuknya barang berwujud dari suatu negara merupakan tugas yang relatif mudah. Namun, dalam banyak kasus, untuk mengetahui jasa atau barang tidak berwujud melintasi perbatasan merupakan suatu hal yang tidak mungkin. Lihat Richard Krever, "Designing and Drafting VAT Laws for Africa," dalam *VAT in Africa*, ed. Richard Krever (South Africa: Pretoria University Law Press (PULP), 2008), 27. Kompleksitas penentuan tempat terutang PPN untuk transaksi lintas batas berupa jasa dan barang tidak berwujud juga dijelaskan oleh Liam Ebril, *et al*, *The Modern VAT* (Washington DC: International Monetary Fund, 2001), 187.

<sup>50</sup> Pernilla Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies* (Amsterdam: IBFD, 2009), 1.1.

<sup>51</sup> Thomas Ecker, *Op.Cit.*, 131.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Merespon permasalahan ini, OECD berinisiatif menerbitkan *International VAT/GST Guidelines* yang bertujuan untuk memberikan panduan terkait penentuan lokasi pemajakan atas transaksi lintas batas yang sesuai dengan prinsip destinasi pada pemungutan PPN atas ekspor jasa dan/atau barang tidak berwujud. Dalam konteks ini, meskipun bersifat tidak mengikat, penerbitan *International VAT/GST Guidelines* dimaksudkan untuk menjadi standar global dalam merancang aturan PPN sehubungan dengan transaksi lintas batas. Khususnya transaksi lintas batas berupa jasa dan/atau barang tidak berwujud.<sup>52</sup>

Selain itu, pedoman ini juga dirancang untuk memastikan bahwa penyerahan dalam transaksi lintas batas hanya dikenakan pajak pada satu yurisdiksi, yaitu **yurisdiksi tempat konsumsi dilakukan**.<sup>53</sup> Tujuannya tidak lain untuk memastikan bahwa prinsip netralitas dalam pengenaan PPN tetap terjaga.

Dalam *International VAT/GST Guidelines*, OECD membagi aturan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas berupa jasa dan barang tidak berwujud ke dalam konteks B2B dan B2C. Pembagian tersebut bukan tanpa alasan. Sebagai pajak atas konsumsi, PPN dibebankan kepada konsumen akhir. Oleh karenanya, terdapat perbedaan pendekatan bagi B2B dan B2C karena **dalam B2B jasa belum diserahkan kepada konsumen akhir**.

### D.2.1. Tempat Terutangnya PPN dalam Konteks B2B

Aturan umum terkait tempat terutangnya PPN dalam konteks B2B tercantum dalam *Guideline 3.2 International VAT/GST Guidelines* sebagai berikut:

*“For the application of Guideline 3.1, for business-to-business supplies, the jurisdiction in which the customer is located has the taxing rights over internationally traded services or intangibles.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam *Guideline* tersebut disebutkan bahwa secara umum, dalam konteks B2B, penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud B2B secara lintas batas, tempat terutangnya PPN adalah **di lokasi kegiatan usaha dari konsumen (customer) berada**. Alasannya, pada umumnya, ketika suatu kegiatan usaha memperoleh jasa dan/atau barang tidak berwujud dari yurisdiksi lain, perolehan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut dilakukan dalam rangka pelaksanaan kegiatan usahanya. Oleh karena itu, **yurisdiksi konsumen**

---

<sup>52</sup> Laura Mattes, “VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era,” *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016): 181.

<sup>53</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (Paris: OECD Publishing, 2011), 9.

dapat digunakan sebagai dasar yang tepat untuk menentukan tempat terutangnya PPN untuk jasa dan/atau barang tidak berwujud dalam konteks B2B. Yurisdiksi konsumen mengacu pada **keberadaan kegiatan usaha konsumen secara permanen** (*permanent business presence*).<sup>54</sup>

Aturan umum terkait tempat terutangnya PPN dalam konteks B2B yang mengacu pada lokasi kegiatan usaha dari konsumen (*customer*) sebagaimana dirumuskan di atas juga menjadi aturan umum yang berlaku di negara Uni Eropa sejak tahun 2010. Aturan ini dirumuskan secara spesifik dalam Pasal 44 *VAT Directive*.<sup>55</sup>

Untuk menentukan di mana lokasi dari kegiatan usaha konsumen, umumnya mengacu pada kontrak atau perjanjian bisnis (*business agreement*) sesuai *Guideline 3.3 International VAT/GST Guidelines* sebagai berikut:

***“For the application of Guideline 3.2, the identity of the customer is normally determined by reference to the business agreement.”***

(dengan penambahan penekanan)

Digunakannya perjanjian bisnis sebagai cara untuk menentukan lokasi kegiatan usaha konsumen dikarenakan perjanjian bisnis biasanya memuat identitas konsumen, seperti halnya informasi mengenai transaksi penyerahan yang terjadi. Selain itu, perjanjian ini akan membantu pihak yang menyerahkan, konsumen, dan otoritas pajak dalam mengidentifikasi karakteristik transaksi dan identitas dari para pihak yang terlibat dengan penyerahan tersebut.<sup>56</sup>

Selain perjanjian bisnis, elemen lain yang dapat dijadikan petunjuk dalam menentukan lokasi kegiatan usaha dari konsumen, misalnya: korespondensi umum, pesanan pembelian, faktur, instrumen pembayaran, dan kuitansi.<sup>57</sup>

Lebih lanjut, *International VAT/GST Guidelines* juga menjelaskan bahwa dilihat dari jumlah lokasi kegiatan usaha konsumen, penerapan aturan umum mengenai tempat terutangnya PPN dalam konteks B2B dapat dibedakan ke dalam dua skema, yaitu (i) *single location entity* (SLE) apabila penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud dilakukan kepada badan hukum dengan satu lokasi kegiatan usaha dan (ii) *multiple location entity* (MLE) apabila penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud dilakukan kepada badan hukum dengan

---

<sup>54</sup> Paragraf 3.9 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>55</sup> Christian Amand, “Taxation of Cross-Border Services Connected with Immovable Property,” *International VAT Monitor* (November/Desember 2015): 367.

<sup>56</sup> Paragraf 3.12 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>57</sup> Paragraf 3.16 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

lebih dari satu lokasi kegiatan usaha. Berikut adalah penjelasan lebih lanjut mengenai dua skema di atas.

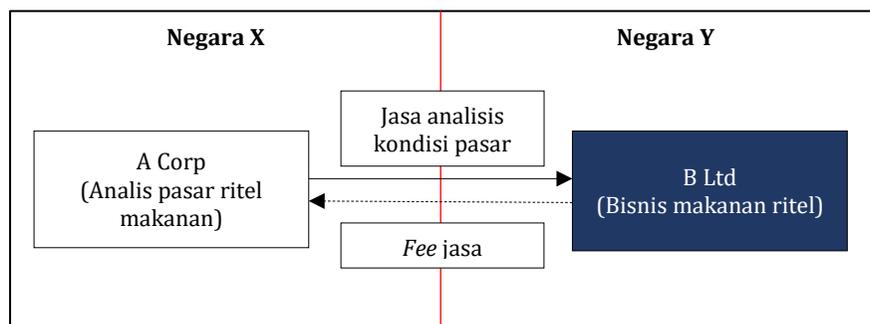
(i) Penerapan Aturan Umum Tempat Terutangnya PPN dalam Skema SLE

Dalam skema ini, badan usaha dianggap hanya berada pada satu yurisdiksi dan tidak memiliki kegiatan usaha di tempat lain. Penerapan aturan umum tempat terutangnya PPN dalam skema ini adalah **yurisdiksi di mana konsumen berada** berfungsi sebagai tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa atau barang tidak berwujud secara lintas batas. Atau dengan kata lain, pemajakan atas PPN untuk transaksi lintas batas ini dialokasikan kepada yurisdiksi di mana konsumen berada. Penerapan aturan umum tempat terutangnya PPN dalam skema SLE dapat dicontohkan sebagai berikut.

A Corp merupakan bisnis yang berlokasi di Negara X dengan spesialisasi sebagai analis pasar ritel makanan. Sementara itu, B Ltd merupakan perusahaan yang mempunyai kegiatan usaha ritel makanan yang berlokasi di Negara Y. Untuk tujuan PPN, baik A Corp maupun B Ltd, tidak memiliki kegiatan usaha lain.

Dalam rangka rencana mengembangkan usahanya ke Negara X, B Ltd memutuskan untuk menggunakan jasa riset pasar dari A Corp. Kedua perusahaan tersebut kemudian melakukan perjanjian usaha. Berdasarkan perjanjian tersebut, A Corp akan melakukan analisis kondisi pasar ritel makanan di Negara X untuk B Ltd. Sebagai gantinya, B Ltd akan membayar sejumlah uang atas jasa yang diberikan oleh A Corp tersebut.

**Gambar 6.1: Penerapan Aturan Umum Tempat Terutangnya PPN dalam Skema SLE**



Sumber: *Annex I to Chapter 3, OECD International VAT/GST Guidelines (2017)*.

Berdasarkan perjanjian usaha antara A Corp dan B Ltd, A Corp merupakan pihak yang menyerahkan jasa. Sementara itu, B Ltd merupakan konsumen. Berdasarkan aturan umum penentuan tempat terutangnya PPN untuk B2B yang diatur dalam *Guideline 3.2 International VAT/GST Guidelines*, tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa yang terjadi secara lintas batas dalam contoh di atas adalah Negara Y, yaitu negara yang menjadi lokasi keberadaan dari konsumen.

Penentuan tempat terutangnya PPN dalam skema SLE mempunyai pengaruh kepada pihak-pihak yang melakukan transaksi. Bagi pihak yang menyerahkan, identifikasi ini diperlukan agar pihak yang menyerahkan dapat membuktikan bahwa penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud bebas dari pengenaan PPN di negaranya karena penyerahan tersebut berada di luar yurisdiksinya.<sup>58</sup>

Pada sebagian besar kasus, pembuktian kasus ini dapat langsung dilakukan dengan mengacu pada perjanjian bisnis. Sifat jasa atau barang tidak berwujud yang diserahkan dan dokumentasi pendukung juga dapat berkontribusi pada verifikasi tempat terutangnya PPN.<sup>59</sup>

Bagi konsumen, penentuan tempat terutangnya PPN berfungsi sebagai dasar pengenaan PPN di lokasi di mana mereka berada. Sehubungan dengan administrasi PPN atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud secara lintas batas, *International VAT/GST Guidelines* merekomendasikan penerapan mekanisme *reverse charge* untuk diterapkan di yurisdiksi di mana konsumen berada. Dengan mekanisme ini, konsumen menjadi pihak yang bertanggung jawab untuk membayar kewajiban pajaknya sesuai dengan sistem PPN yang diterapkan di negaranya.<sup>60</sup>

Mekanisme *reverse charge* direkomendasikan oleh OECD karena memiliki beberapa keuntungan sebagai berikut:<sup>61</sup>

- a. otoritas pajak di yurisdiksi konsumen dapat memverifikasi dan memastikan kepatuhan karena otoritas tersebut memiliki identitas rinci mengenai konsumen;
- b. beban kepatuhan sebagian besar beralih dari pihak yang menyerahkan ke konsumen karena konsumen memiliki akses penuh terhadap rincian transaksi;

---

<sup>58</sup> Paragraf 3.45 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>59</sup> Paragraf 3.46 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

<sup>60</sup> Gorka Echevarría Zubeldia, "Turning VAT Inside Out," *International VAT Monitor*, Juli/Agustus 2015, 204.

<sup>61</sup> Paragraf 3.64 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- c. biaya administrasi untuk otoritas pajak juga lebih rendah karena pihak yang menyerahkan tidak diwajibkan untuk memenuhi kewajiban pajak di yurisdiksi konsumen; serta
- d. mengurangi risiko kebocoran penerimaan akibat pemungutan/pemotongan pajak oleh pihak penjual yang berada di luar yurisdiksi konsumen.

Meskipun demikian, otoritas pajak di yurisdiksi pihak yang menyerahkan jasa dan barang tidak berwujud akan meminta pihak yang menyerahkan untuk membuktikan bahwa konsumen adalah badan hukum yang berada di yurisdiksi lain. Untuk meminimalkan biaya kepatuhan tersebut, otoritas pajak harus memberikan petunjuk yang jelas tentang bukti apa saja yang diperlukan oleh pihak yang menyerahkan dalam menentukan lokasi dari konsumen.<sup>62</sup>

### (ii) Penerapan Aturan Umum Tempat Terutangnya PPN dalam Skema MLE

Berbeda dengan SLE, dalam skema MLE, penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud dilakukan kepada konsumen yang didirikan pada lebih dari satu yurisdiksi. Atau dalam konteks ini, konsumen merupakan perusahaan yang mempunyai tempat kegiatan usaha di lebih dari satu yurisdiksi. Oleh karena itu, diperlukan analisis untuk menentukan yurisdiksi mana yang memiliki hak pemajakan atas penyerahan jasa atau barang tak berwujud kepada MLE tersebut.

*Guideline 3.4 International VAT/GST Guidelines* mengatur bahwa dalam skema MLE, hak pemajakan atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud kepada MLE tersebut dianggap berada pada yurisdiksi di mana MLE yang menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut berada. Pengaturan dalam *Guideline* tersebut adalah:

***“For the application of Guideline 3.2, when the customer has establishments in more than one jurisdiction, the taxing rights accrue to the jurisdiction(s) where the establishment(s) using the service or intangible is (are) located.”***

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan pedoman di atas, tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud secara lintas batas dalam skema MLE adalah **yurisdiksi di mana konsumen yang (secara nyata) menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud itu berada**. Ini memperlihatkan bahwa *Guideline 3.4 International VAT/GST Guidelines*

---

<sup>62</sup> Paragraf 3.62 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

tetap berpegang pada prinsip destinasi ketika dihadapkan pada *multiple location*.

Dalam kasus suatu perusahaan, yang mempunyai lebih dari satu cabang yang terletak di beberapa negara, memanfaatkan jasa dan/atau barang tidak berwujud dari pihak lain, PPN atas konsumsi atau pemanfaatan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut harus dikenakan di negara atau yurisdiksi di mana perusahaan atau cabangnya secara nyata menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut.<sup>63</sup> Beberapa pendekatan berikut dapat digunakan untuk mengidentifikasi lokasi keberadaan konsumen yang menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud.<sup>64</sup>

a. *Direct Use Approach*

Menurut pendekatan ini, hak pemajakan untuk penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud ke MLE secara langsung dialokasikan kepada **yurisdiksi tempat konsumen yang dianggap menggunakan jasa dan/atau barang tak berwujud tersebut berada** sebagaimana berikut:<sup>65</sup>

*“Under this approach, taxing rights for the supply of a service or intangible to a MLE are directly allocated to the jurisdiction of the customer’s establishment that is regarded as using this service or intangible.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dengan menggunakan contoh pada Gambar 6.1. di depan, tetapi dengan asumsi B Ltd merupakan perusahaan induk yang bergerak di bidang ritel makanan. B Ltd bertanggung jawab terhadap pengembangan kegiatan usaha dari seluruh perusahaan anak. B Ltd berlokasi di Negara Y. B Ltd memiliki perusahaan anak, yaitu C Pte Ltd yang berlokasi di Negara Z. C Pte Ltd dimiliki sepenuhnya secara langsung (kepemilikan 100%) oleh B Ltd.

Dalam rangka ingin mengembangkan kegiatan usahanya yang baru, yaitu C Pte Ltd di Negara Z, B Ltd selaku perusahaan induk kemudian melakukan perjanjian usaha dengan A Corp. Dalam perjanjian tersebut, A Corp akan melakukan analisis kondisi pasar di Negara Z

<sup>63</sup> Rahiela Abdoelkariem dan Frank Prinsen, “The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union,” *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 206.

<sup>64</sup> Paragraf 3.25 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

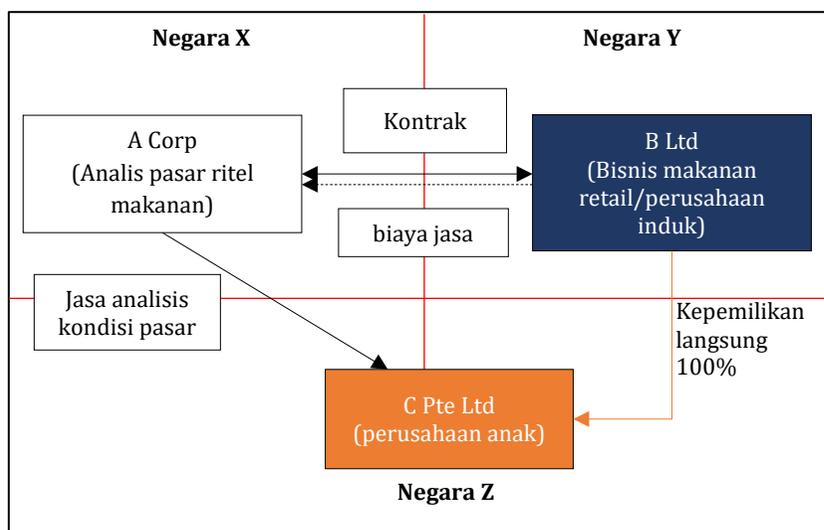
<sup>65</sup> Paragraf 3.27 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

untuk pengembangan usaha C Pte Ltd. Atas jasa yang diberikan, B Ltd akan membayar sejumlah uang kepada A Corp.

Berdasarkan perjanjian bisnis, A Corp menjadi pihak yang menyerahkan jasa dan C Pte Ltd menjadi konsumen, meskipun perjanjian usaha dilakukan oleh A Corp dan B Ltd. Berdasarkan metode *direct use approach* pada Paragraf 3.27 *International VAT/GST Guidelines*, tempat terutangnya PPN atas transaksi di atas adalah Negara Z, yaitu negara yang menjadi lokasi keberadaan konsumen yang dianggap menggunakan jasa dari A Corp.

**Gambar 6.2: Contoh Penyerahan Jasa Menggunakan Metode *Direct Use Approach***



Sumber: diolah oleh Penulis.

Pendekatan ini akan sangat efektif dalam kondisi terdapat informasi yang jelas mengenai lokasi penggunaan jasa dan/atau barang tidak berwujud dalam skema MLE. Baik pihak yang menyerahkan maupun konsumen memiliki informasi yang diperlukan untuk mendukung perlakuan pajak yang tepat pada saat penyerahan. Sementara itu, perjanjian usaha dapat digunakan membantu memastikan segala hal yang berkaitan dengan transaksi tersebut sehingga pembuktiannya menjadi relatif mudah.<sup>66</sup>

<sup>66</sup> Paragraf 3.28 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

b. *Direct Delivery Approach*

Menurut pendekatan ini, hak pemajakan atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud secara langsung dialokasikan kepada **yurisdiksi tempat kegiatan usaha konsumen yang menjadi tempat lokasi jasa diberikan dan dimanfaatkan**. Pedoman ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 3.30 *International VAT/GST Guidelines*:

*“Under this approach, **taxing rights for the supply of a service or intangible to a MLE are directly allocated to the jurisdiction of the customer’s establishment** to which the supplier delivers the service or intangible.”*

(dengan penambahan penekanan)

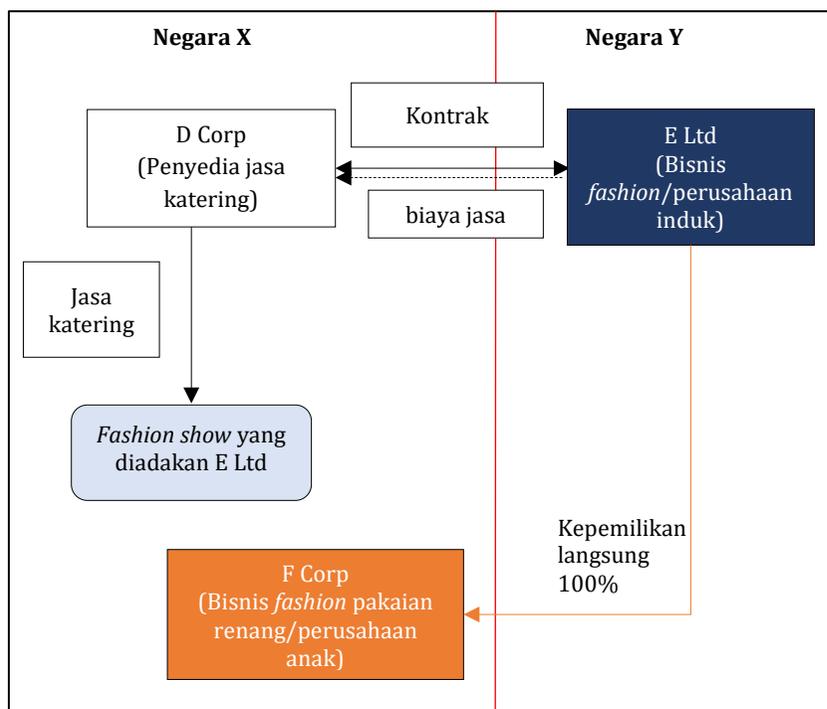
Sebagai contoh, D Corp merupakan perusahaan yang berlokasi di Negara X yang bergerak di bidang penyedia jasa catering. Sementara itu, E Ltd merupakan perusahaan induk yang bergerak di bidang *fashion* dan berlokasi di Negara Y.

E Ltd sedang mengembangkan bisnisnya di bidang *fashion* baju muslim ke Negara X. Di Negara X sendiri, E Ltd memiliki perusahaan anak yang dimiliki secara langsung dengan kepemilikan 100%, yaitu F Corp. Namun, F Corp bergerak di bidang *fashion* baju renang sehingga tidak berkaitan dengan pengembangan *fashion* baju muslim di negara tersebut.

E Ltd sebagai perusahaan induk kemudian mengadakan perjanjian usaha dengan D Corp. Dalam perjanjian tersebut diatur bahwa D Corp akan memberikan jasa catering selama *fashion show* baju muslim yang akan dilaksanakan di Negara X. Atas jasa yang diberikan, E Ltd akan membayar sejumlah uang kepada D Corp.

Berdasarkan perjanjian usaha antara D Corp dan E Ltd, D Corp menjadi pihak yang menyerahkan jasa dan E Ltd merupakan pihak yang memanfaatkan jasa (konsumen). Namun demikian, karena dalam perjanjian usaha tersebut jasa catering diberikan secara langsung untuk kepentingan *fashion show* yang dilaksanakan di Negara X, penentuan tempat terutangnya PPN bukan berdasarkan lokasi dari konsumen. Berdasarkan metode *direct delivery approach* pada Paragraf 3.30 *International VAT/GST Guidelines*, tempat terutangnya PPN atas transaksi di atas adalah Negara X, yaitu negara yang menjadi tempat lokasi jasa diberikan dan dimanfaatkan.

Gambar 6.3: Contoh Penyerahan Jasa Menggunakan Metode *Direct Delivery Approach*



Sumber: diolah oleh Penulis.

Pendekatan ini dapat memberikan solusi efektif dalam konteks penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud yang dimanfaatkan di lokasi yang sama dengan tempat jasa atau barang tersebut diberikan. Misalnya, jasa katering atau pelatihan *on-the-spot*.

c. *Recharge Method*

Dalam pendekatan ini, perusahaan yang menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud akan mengembalikan biaya (tidak termasuk PPN) yang telah dikeluarkan perusahaan induk sesuai dengan proporsi yang ditentukan oleh perusahaan induk.

Pendekatan ini tepat digunakan jika suatu jasa dan/atau barang tidak berwujud digunakan secara bersama-sama oleh beberapa entitas, baik oleh perusahaan induk maupun perusahaan anak yang lokasinya berada dalam yurisdiksi berbeda. Masing-masing entitas yang menggunakan jasa dan/atau barang tidak berwujud selanjutnya harus membuktikan di mana lokasi jasa atau barang tidak berwujud tersebut dikonsumsi atau digunakan.

Dalam konteks pajak, dengan asumsi menggunakan metode *reverse charge* untuk transaksi impor, masing-masing entitas yang ikut memanfaatkan jasa dan/atau barang tidak berwujud yang diimpor oleh perusahaan induk diharuskan pula membayar PPN atas impor tersebut. Beban pajak yang dibayarkan ditentukan berdasarkan persentase manfaat dari jasa atau barang tidak berwujud yang diperoleh dari perusahaan induk. PPN tersebut kemudian dibayarkan ke otoritas pajak di yuridiksi dari masing-masing entitas.

Kemudian, dalam konteks administrasi pajak, perusahaan induk diwajibkan untuk mengadministrasikan bukti pembayaran dan bukti terkait pemenuhan kewajiban perpajakan seluruh entitas yang menggunakan jasa dan/atau ekspor barang tidak berwujud dan melaporkannya kepada pihak yang menyerahkan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut. Selain itu, perusahaan induk akan membagi biaya yang harus diganti oleh tiap entitas yang memanfaatkan jasa atau barang tidak berwujud tersebut melalui *internal arrangement*.

Sebagai contoh, G Corp merupakan perusahaan yang bergerak di bidang konsultasi keuangan yang berlokasi di Negara X. Sementara itu, E Ltd merupakan perusahaan induk yang bergerak di bidang *fashion* yang berlokasi di Negara Y. E Ltd mempunyai perusahaan anak yang dimiliki secara langsung dengan kepemilikan sebesar 100%, yaitu F Pte Ltd yang berlokasi di Negara Z dan H Sdn Bhd yang berlokasi di Negara W.

Untuk mengembangkan model manajemen keuangan yang baik, E Ltd selaku perusahaan induk kemudian mengadakan perjanjian usaha dengan G Corp. Berdasarkan perjanjian tersebut, G Corp akan membuatkan model manajemen keuangan yang baik untuk E Ltd serta seluruh perusahaan anaknya. E Ltd selaku perusahaan induk, bertanggung jawab untuk membayar US\$20,000 atas jasa yang diberikan oleh G Corp tersebut.

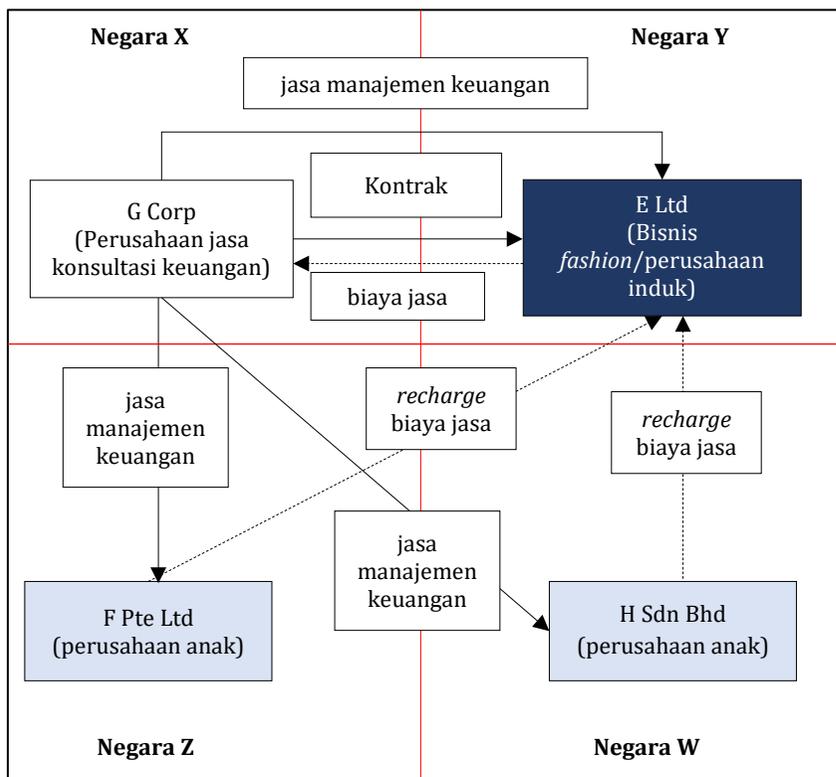
Terkait skema tersebut, E Ltd juga mengadakan perjanjian usaha dengan perusahaan anaknya. Dalam perjanjian tersebut, E Ltd sepakat untuk membagi biaya jasa tersebut menggunakan *recharge method* kepada seluruh perusahaan anaknya yang ikut memanfaatkan model manajemen keuangan yang dikembangkan oleh G Corp.

Selain itu, dalam perjanjian antara E Ltd dan perusahaan anaknya, pembagian biaya jasa didasarkan pada ukuran perusahaan yang

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

disesuaikan dengan total aset. E Ltd sepakat membayar 50% dari total biaya, sedangkan F Pte Ltd dan H Sdn Bhd membayar berturut-turut 30% dan 20% dari total biaya. E Ltd akan membayarkan terlebih dahulu semua tagihan kepada G Corp. Kemudian, F Pte Ltd dan H Sdn Bhd akan mengganti biaya tersebut kepada E Ltd dalam jangka waktu 1 bulan setelah pembayaran kepada G Corp.

**Gambar 6.4: Contoh Penyerahan Jasa Menggunakan  
*Recharge Method***



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berdasarkan ilustrasi dan penjelasan di atas, tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa manajemen keuangan oleh D Corp adalah di Negara Y, Z, dan W, yaitu negara tempat jasa yang diserahkan oleh G Corp dikonsumsi atau dimanfaatkan. OECD merekomendasikan negara-negara dalam konteks ini menggunakan *reverse charge method* agar masing-masing entitas dapat melaksanakan kewajiban PPN-nya sendiri. Selanjutnya, dalam konteks administrasi pajak, G Corp selaku pihak yang menyerahkan jasa bertanggung jawab untuk menyimpan segala bentuk informasi yang relevan untuk

menunjukkan bahwa G Corp telah menyerahkan jasa yang tidak dikenai PPN di Negara X.

Sementara itu, E Ltd harus memastikan bahwa perusahaan anaknya telah melunasi kewajiban PPN di masing-masing negara tempat jasa tersebut di konsumsi. Otoritas pajak di negara tempat jasa dimanfaatkan juga harus memastikan bahwa *reverse charge* telah diterapkan dengan tepat sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan PPN yang berlaku di masing-masing yurisdiksi.

Sayangnya, dalam praktiknya, pendekatan *recharge method* tidak selalu dapat diterapkan. Penyebabnya adalah biaya kepatuhan yang dikeluarkan dari penggunaan pendekatan ini sangat tinggi.

### D.2.2. Tempat Terutangnya PPN dalam Konteks B2C

Pada dasarnya, dalam konteks B2C, PPN hanya dipungut di yurisdiksi tempat konsumsi akhir terjadi. Atau dengan kata lain, **tempat terutangnya PPN dalam konteks B2C adalah di lokasi tempat konsumsi akhir dilakukan**. Oleh karena itu, dalam konteks B2C, tujuan utama penetapan aturan tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud secara lintas batas adalah untuk memprediksi dengan akurat lokasi tempat konsumsi akhir dari jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut dilakukan.

Beberapa yurisdiksi memilih cara menentukan tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud dengan mengacu pada lokasi dari pihak yang menyerahkan jasa dan/atau barang tidak berwujud tersebut. Alasannya, pada lokasi inilah biasanya pemberian jasa dan/atau barang tidak berwujud dilakukan serta pada lokasi ini pula konsumsi akhir dilakukan.

Seiring berjalannya waktu, jenis transaksi yang melibatkan jasa dan/atau barang tidak berwujud semakin berkembang. Konsekuensinya, penentuan tempat terutangnya PPN yang mengacu pada lokasi dari pihak yang menyerahkan jasa dan/atau barang tidak berwujud dan lokasi di mana jasa dilakukan jarang digunakan. Konsekuensinya, penerapan aturan lain dalam penentuan tempat terutangnya PPN semakin meningkat. Terutama aturan penentuan tempat terutangnya PPN yang mengacu pada lokasi dari konsumen.

Di sisi lain, masih terdapat beberapa yurisdiksi yang menggunakan aturan tempat terutang PPN lainnya yang lebih luas. Penggunaan aturan penentuan tempat terutangnya PPN yang berbeda-beda antara satu yurisdiksi dengan yurisdiksi lainnya ini pada akhirnya mengakibatkan terjadinya inkonsistensi serta ketidakjelasan dalam menentukan yurisdiksi mana yang berhak

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

mengenakan pajak atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud tertentu.

Mengatasi permasalahan tersebut di atas, *International VAT/GST Guidelines* merekomendasikan dua aturan umum yang dapat digunakan untuk menentukan tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud dalam konteks B2C sebagai berikut:<sup>67</sup>

- (i) untuk penyerahan yang dilakukan melalui kehadiran fisik di tempat yang mudah diidentifikasi serta penyerahan jasa dan/atau barang tidak berwujud yang lokasi konsumsi dan lokasi pemberiannya atau pengerjaannya adalah sama (*on the spot supplies*), tempat terutangnya PPN mengacu pada tempat jasa dan/atau barang tidak berwujud diberikan atau dikerjakan;
- (ii) untuk penyerahan lainnya, tempat terutangnya PPN ditentukan dengan mengacu pada lokasi di mana konsumen biasanya bertempat tinggal.

Berikut penjelasan lebih lanjut dari poin (i) dan (ii) di atas.

### (i) *On the Spot Supplies*

*On the Spot Supplies* merupakan penyerahan atas jasa dan/atau barang tidak berwujud yang biasanya dilakukan melalui kehadiran fisik di lokasi yang mudah diidentifikasi. Penyerahan ini biasanya memerlukan kehadiran fisik, baik dari pihak yang melakukan penyerahan maupun dari pihak yang melakukan konsumsi. *On the spot supplies* juga dicirikan sebagai penyerahan yang memberikan indikasi lokasi konsumsi yang cukup akurat. Faktor keakuratan ini menyebabkan administrasi pajak bagi pihak yang menyerahkan jasa dan/atau barang tidak berwujud dalam konteks ini biasanya sederhana dan praktis.

Beberapa karakteristik penyerahan *on the spot supplies* terangkum dalam *Guideline 3.5 International VAT Guidelines* sebagai berikut:

*“For the application of Guideline 3.1, the jurisdiction in which the supply is physically performed has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles that*

- *are physically performed at a readily identifiable place, and*
- *are ordinarily consumed at the same time as and at the same place where they are physically performed, and*
- *ordinarily require the physical presence of the person performing the supply and the person consuming the service or intangible at*

---

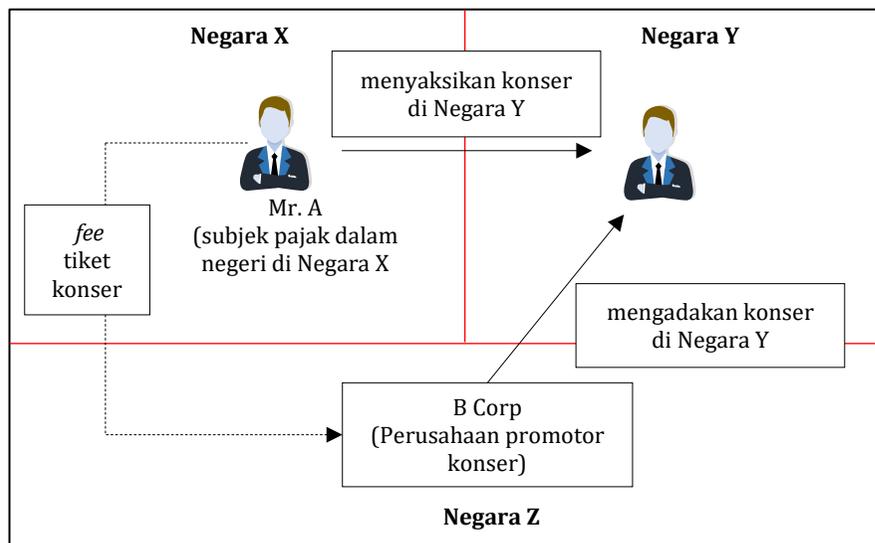
<sup>67</sup> Paragraf 3.114 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

*the same time and place where the supply of such a service or intangible is physically performed."*

Berdasarkan *Guideline 3.5* di atas, **tempat jasa atau barang tidak berwujud diberikan atau dikerjakan** merupakan dasar yang tepat untuk menentukan lokasi konsumsi akhir dari jasa dan barang tak berwujud tersebut. Untuk lebih jelasnya, dapat dilihat contoh sebagai berikut:

Mr. A yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara X membeli tiket konser secara *online*. Konser ini diselenggarakan oleh B Corp di Negara Y. B Corp merupakan PKP di Negara Z.

**Gambar 6.5: Contoh *On the Spot Supplies* dalam Konteks B2C**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa penyerahan jasa berupa konser musik oleh B Corp merupakan *on the spot supplies*. Ini dicirikan dengan adanya kehadiran fisik Mr. A selaku penerima manfaat jasa maupun artis-artis di bawah naungan B Corp sebagai pihak yang menyediakan jasa. Selain itu, konsumsi dilakukan di lokasi dan pada saat yang sama dengan kehadiran fisik tersebut. Contoh ini membuktikan bahwa lokasi konsumsi akhir dari transaksi di atas dalam konteks B2C terjadi di Negara Y, yaitu lokasi penyelenggaraan konser sesuai dengan *Guideline 3.5*.

Perlu diperhatikan bahwa *Guideline 3.5 International VAT Guidelines* tidak berlaku atas penyerahan yang bisa diberikan dari jarak jauh atau yang

dapat dikonsumsi sekaligus di lokasi selain di tempat jasa diberikan atau dilakukan.

(ii) Penyerahan Lainnya

Penyerahan lainnya merupakan penyerahan selain yang disebutkan pada *Guideline 3.5 International VAT Guidelines*. Penyerahan ini memiliki karakteristik, yaitu lokasi pemberian atau pengerjaan dari jasa atau barang tidak berwujud sulit diidentifikasi. Misalnya, jasa konsultasi, jasa akuntansi dan hukum, telekomunikasi dan *broadcasting*, *online supplies of software and software maintenance*, dan lainnya.

Dalam konteks ini, tempat terutangnya PPN ditetapkan pada tempat yang biasanya ditinggali oleh konsumen (*usual residence*). Ketentuan ini sebagaimana tercantum dalam *Guideline 3.6 International VAT Guidelines* berikut:

***“For the application of Guideline 3.1, the jurisdiction in which the customer has its usual residence has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles other than those covered by Guideline 3.5.”***

(dengan penambahan penekanan)

Adapun yang dimaksud dengan “*usual residence*” adalah tempat konsumen secara teratur bertempat tinggal atau mendirikan sebuah rumah. Ini tentunya berbeda dengan tempat tinggal yang bersifat sementara.<sup>68</sup> Untuk lebih jelas mengenai penentuan tempat terutang dari penyerahan lainnya dalam konteks B2C, dapat disimak contoh berikut.

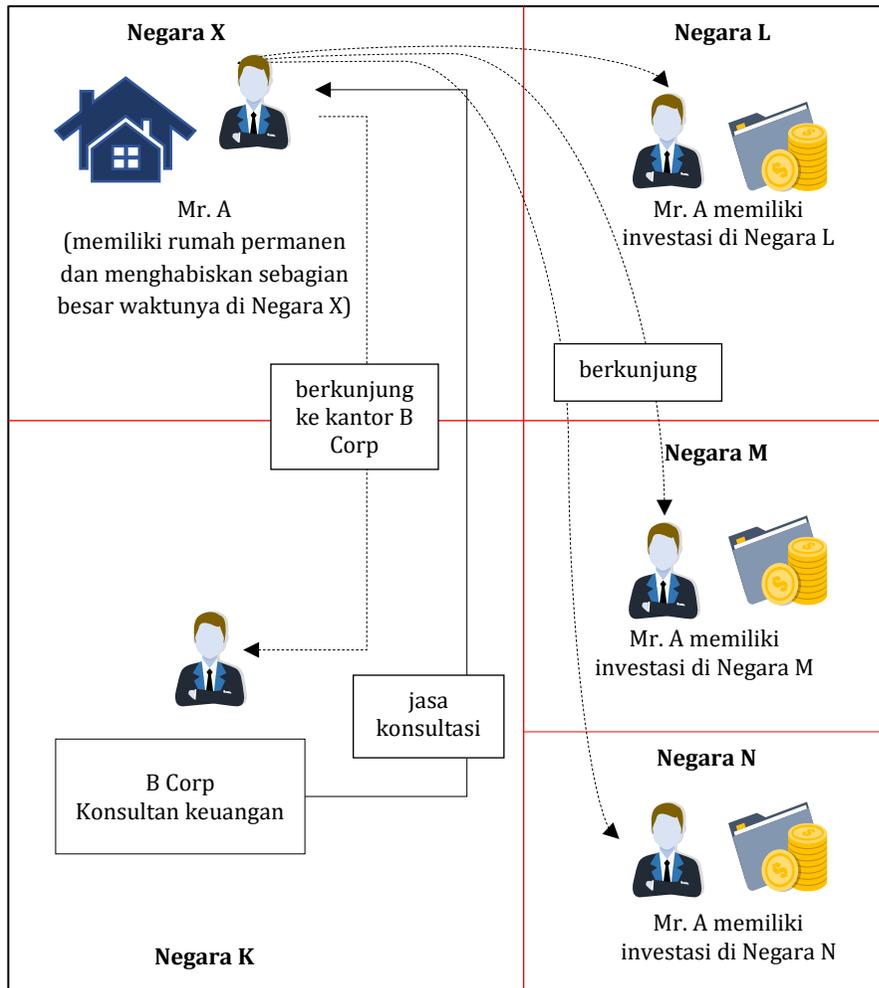
Mr. A merupakan seorang investor muda dan memiliki konsultan keuangan pribadi, yaitu B Corp yang berkedudukan di Negara K. Sebagai seorang investor muda, Mr. A sering berkunjung ke beberapa negara tempat Mr. A menanamkan investasinya, seperti Negara L, Negara M, dan Negara N. Sementara itu, Mr. A hanya memiliki satu tempat tinggal tetap di Negara X. Oleh karena keluarga Mr. A berada di Negara X, dalam satu tahun Mr. A lebih banyak menghabiskan waktu di Negara X.

Mr. A rutin melakukan konsultasi keuangan dengan B Corp dan kegiatan ini tidak terhambat pada jarak. Dalam suatu kesempatan, Mr. A juga terkadang berkunjung ke kantor B Corp di Negara K untuk berdiskusi.

---

<sup>68</sup> Paragraf 3.123 *OECD International VAT/GST Guidelines* (2017).

Gambar 6.6: Contoh Penyerahan Lainnya dalam Konteks B2C



Sumber: diolah oleh Penulis.

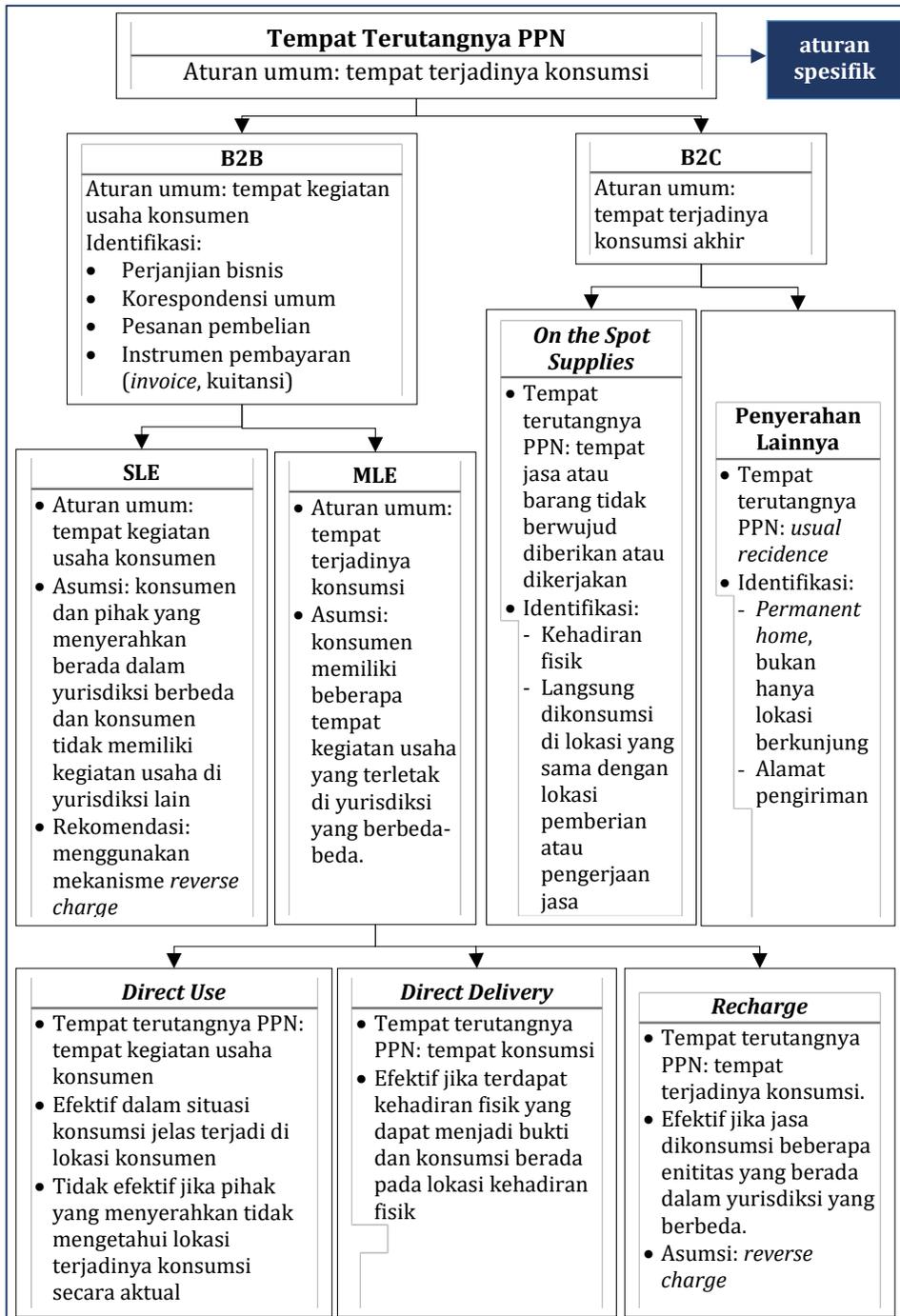
Mengacu pada penjelasan di atas, keberadaan Mr. A sering berpindah-pindah, bahkan kadang mengunjungi lokasi B Corp. Meski demikian, Mr. A banyak menghabiskan waktu di Negara X. Mr. A juga memiliki rumah permanen di Negara X. Berdasarkan *Guideline 3.6*, lokasi konsumsi akhir dari jasa konsultasi keuangan oleh Mr. A, yaitu di Negara X sebagai tempat di mana Mr. A sering menghabiskan waktu (*usual residence*). Apalagi ditambah fakta bahwa Mr. A memiliki rumah permanen di Negara X. Atas kasus di atas, tempat terutangnya PPN adalah di Negara X.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Berdasarkan penjelasan di atas, ringkasan aturan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas berupa jasa dan barang tidak berwujud sebagaimana dijelaskan dalam *International VAT/GST Guidelines* dapat dilihat pada Gambar 6.7 di halaman berikut.

**Gambar 6.7: Ringkasan Aturan Tempat Terutangnya PPN untuk Transaksi Lintas Batas Berupa Jasa dan Barang Tidak Berwujud**



Sumber: diolah oleh Penulis.

**E. Tempat Terutangnya PPN untuk Jasa Elektronik**

---

Dalam beberapa dekade terakhir, volume penyerahan jasa elektronik<sup>69</sup>, atau sering disebut juga “transaksi digital” meningkat secara dramatis.<sup>70</sup> Peningkatan ini tentunya tidak dapat diabaikan, terutama dari sisi penerapan sistem PPN di banyak negara yang tentunya harus dapat menyesuaikan dengan segala perubahan yang terjadi dalam dunia ekonomi. Dengan demikian, prinsip PPN yang mencakup semua kegiatan ekonomi dapat terlaksana. Selain itu, prinsip ini juga bertujuan untuk mencegah terjadi kompetisi dan distorsi perdagangan yang dapat mengganggu perekonomian global.<sup>71</sup>

Penyerahan jasa elektronik merupakan transaksi yang memiliki karakteristik khusus dan berbeda dengan transaksi konvensional sehingga aturan PPN yang berlaku pada transaksi konvensional kemungkinan besar tidak dapat diterapkan pada transaksi jasa elektronik. Untuk itu, sangat penting untuk mengadopsi aturan PPN yang secara khusus berlaku untuk penyerahan jasa elektronik. Khususnya, mengenai penentuan tempat penyerahan atas jasa elektronik.

Di negara Uni Eropa, penyerahan jasa elektronik telah berkembang sangat pesat. Tidak mengherankan jika *European Commission* menaruh perhatian

---

<sup>69</sup> Jasa elektronik mencakup semua produk tidak berwujud berupa informasi dan komunikasi yang diserahkan secara lintas batas, seperti musik dan film, perangkat lunak, *web hosting*, *daring* perjudian, serta *database*. Jasa ini berbeda dengan penyerahan barang berwujud yang dipesan dan dibayar secara *online* serta dikirimkan dengan cara konvensional (penjualan jarak jauh). Menurut laporan tahunan dari *Commission of the European Communities* yang dituangkan dalam *Europe's Digital Competitiveness Report, Annual Information Society Report 2009*, pada tahun 2008, 12% dari total omset perusahaan dihasilkan secara *online*. Persentase ini meningkat sebesar 2% dibandingkan pada tahun 2005. Peningkatan ini cukup mengejutkan karena meskipun krisis ekonomi yang dimulai pada tahun 2007 telah mempengaruhi hampir semua negara dan sektor, *e-commerce* tampaknya dapat menghindari “badai” dari krisis ini serta telah menjadi benteng pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan. Collins Stewart memperkirakan total belanja *online* secara global telah mencapai angka sebesar USD 438 miliar di tahun 2009. Untuk tahun 2010, diperkirakan terjadi pertumbuhan 14%, yang akan membawa angka tersebut menjadi USD 509 miliar, sebuah peningkatan global yang spektakuler di tengah lambatnya laju ekonomi dunia. Pendapatan di tahun 2012 diperkirakan akan mencapai USD 694 miliar. Berdasarkan International Data Corporation, jumlah pengguna internet yang melakukan pembelian *online* di tahun 2009 adalah sebanyak 624 juta di seluruh dunia, yaitu sekitar 32,8% dari total perkiraan jumlah pengguna internet. Informasi ini sekaligus mengkonfirmasi adanya pengembangan *e-commerce* internasional secara berkelanjutan. Lihat Inés Ramírez Nicolás, “Electronic commerce in Spain 2010,” *eMarket Services Spain ICEX report*, Juli 2013.

<sup>70</sup> Maria Lamensch, “Unsuitable EU VAT Place of Supply Rules for Electronic Services – Proposal for an Alternative Approach,” *Worlds Tax Journal* (Februari, 2012): 77.

<sup>71</sup> Maria Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform* (The Netherlands: IBFD, 2015), 86.

terhadap jasa elektronik sehingga mengusulkan sebuah agenda mengenai transaksi digital di mana salah satu isi dari agenda tersebut berhubungan dengan aspek-aspek PPN atas transaksi jasa elektronik.<sup>72</sup>

Sebelumnya, *VAT Directive* telah memiliki aturan yang secara khusus ditujukan untuk menentukan tempat penyerahan jasa elektronik, yaitu *EU VAT Directive and Implementing Regulation 282/2011* yang telah diamandemen melalui *Regulation 1042/2013*. *Council Regulation 282/2011* berisi penjelasan detail mengenai identifikasi status serta lokasi dari pihak penerima jasa. Berikut adalah ringkasan dari aturan tersebut.

**Tabel 6.3: Tempat Penyerahan Jasa Elektronik Menurut *VAT Directive***

No.	Jenis Penyerahan	Konteks Penyerahan	Tempat Penyerahan
1.	Penyerahan antar negara anggota Uni Eropa ( <i>intra-EU supplies</i> )	Penyerahan jasa elektronik secara B2C ( <i>intra-EU B2C supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan atau mempunyai tempat tetap. <sup>73</sup>
		Penyerahan jasa elektronik secara B2B ( <i>intra-EU B2B supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan atau mempunyai tempat tetap. Apabila tempat usaha atau tempat tetap dari pihak yang menerima jasa tidak dapat diketahui, tempat penyerahan jasa elektronik mengacu pada tempat tinggal tetap dari penerima jasa atau tempat pihak penerima jasa biasanya berada.
2.	Penyerahan jasa elektronik dari luar negara Uni Eropa	Penyerahan jasa elektronik secara B2C ( <i>inbound B2C supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan, tempat tinggal tetap, atau

<sup>72</sup> Sebastian Pfeiffer, "VAT on "Free" Electronic Services?," *International VAT Monitor*, Mei-Juni 2016, 158. Untuk mengetahui lebih lanjut agenda *European Commission* sehubungan dengan aspek PPN atas transaksi digital dapat melihat H. Kogels, "Making VAT Fit for the Digital World", *International VAT Monitor* 6, Vol. 26, (2015).

<sup>73</sup> Penyerahan jasa elektronik dari perusahaan kepada konsumen pribadi (B2C), dikenakan pajak sesuai dengan prinsip destinasi. Artinya, tempat PPN terutang atas transaksi ini adalah tempat di mana jasa tersebut di konsumsi. Aturan yang mengacu pada prinsip destinasi ini mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 2015. Sebelumnya, tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa elektronik dalam konteks B2C ini mengacu pada tempat di mana pihak yang menyerahkan jasa didirikan atau mempunyai tempat tetap (pendekatan prinsip asal). Lihat Maria Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform* (The Netherlands: IBFD, 2015), 88.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

	ke dalam negara Uni Eropa ( <i>inbound supplies</i> )		tempat pihak yang menerima jasa biasanya berada.
		Penyerahan jasa elektronik secara B2B ( <i>inbound B2B supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan atau mempunyai tempat tetap. Apabila tempat usaha atau tempat tetap dari pihak yang menerima jasa tidak dapat diketahui, tempat penyerahan jasa elektronik mengacu pada tempat tinggal tetap dari penerima jasa atau tempat pihak penerima jasa biasanya berada.
3.	Penyerahan jasa elektronik dari dalam negara Uni Eropa ke luar negara Uni Eropa ( <i>outbound supplies</i> )	Penyerahan jasa elektronik secara B2C ( <i>outbound B2C supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan, tempat tinggal tetap, atau tempat pihak yang menerima jasa biasanya berada. <sup>74</sup>
		Penyerahan jasa elektronik secara B2B ( <i>outbound B2B supplies</i> )	Tempat pihak yang menerima jasa didirikan atau mempunyai tempat tetap. Dalam hal tempat usaha atau tempat tetap dari pihak yang menerima jasa tidak dapat diketahui, tempat penyerahan jasa elektronik mengacu pada tempat tinggal tetap dari penerima jasa atau tempat pihak penerima jasa biasanya berada. <sup>75</sup>
4.	Penyerahan jasa elektronik dari pengusaha di dalam negara Uni Eropa kepada	-	Tempat lokasi terjadinya konsumsi atau tempat lokasi jasa dimanfaatkan atau dinikmati. <sup>76</sup>

<sup>74</sup> Aturan tempat penyerahan jasa elektronik yang mengacu pada prinsip destinasi ini mulai diberlakukan sejak tahun 2003.

<sup>75</sup> Penerapan aturan ini ditujukan untuk mengeliminasi hambatan untuk berkompetisi bagi pengusaha atau *supplier* di negara Uni Eropa karena mereka tidak lagi mengenakan PPN atas penyerahan jasa ke luar negara mereka sendiri.

<sup>76</sup> Penerapan aturan ini ditujukan untuk mencegah terjadinya pajak berganda, tidak ada pengenaan pajak sama sekali, atau distorsi terhadap kompetisi sekaligus sebagai upaya untuk mengenakan pajak di tempat terjadinya konsumsi secara aktual.

	konsumen pribadi atau konsumen berbentuk badan usaha		
--	--	--	--

Sumber: diolah oleh Penulis dari Maria Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform* (The Netherlands: IBFD, 2015), 88-89.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa saat ini, semua penyerahan jasa elektronik, baik dalam konteks B2C maupun B2B, dikenakan pajak di tempat jasa tersebut dikonsumsi atau dimanfaatkan. Selain itu, penting untuk diperhatikan bahwa **aturan penentuan tempat penyerahan jasa elektronik ini membutuhkan pula aturan untuk mengidentifikasi status dari pihak yang menerima jasa (PKP atau bukan) serta aturan mengenai penentuan lokasi keberadaan dari pihak yang menerima jasa.**

Tanpa adanya aturan yang jelas dan komprehensif mengenai dua hal di atas, akan sangat sulit menentukan tempat penyerahan jasa elektronik secara tepat. Oleh karenanya, *European Commission* terus melakukan pengembangan terkait kebijakan PPN atas transaksi jasa elektronik. Salah satu bentuk pengembangan ini adalah dengan memperluas cakupan penerapan PPN atas penyerahan jasa elektronik.<sup>77</sup>

Sebelum tanggal 1 Januari 2015, penerapan PPN atas penyerahan jasa elektronik di Uni Eropa hanya berlaku apabila pihak yang menyerahkan jasa elektronik tersebut adalah pihak yang didirikan atau berkedudukan di luar Uni Eropa. Namun, sejak tanggal 1 Januari 2015, semua penyerahan jasa elektronik dikenakan PPN di negara Uni Eropa sepanjang konsumen dari jasa elektronik adalah pihak yang berada atau berkedudukan di negara Uni Eropa. Tanpa memperhatikan siapa pihak yang menyerahkan jasa elektronik tersebut.

Selain negara Uni Eropa, Jepang merupakan salah satu negara yang sudah memiliki aturan khusus mengenai tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa elektronik yang terjadi secara lintas batas. Berdasarkan ketentuan PPN di Jepang yang berlaku sejak tahun 2015, diatur bahwa tempat terutangnya PPN atas penyerahan jasa yang dianggap sebagai jasa elektronik adalah tempat domisili, tempat tinggal, atau tempat kedudukan dari pihak yang menerima jasa elektronik tersebut.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> Madeleine Merx, "VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2018): 17.

<sup>78</sup> Yuki Nishida, "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 221-222.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Selain mengatur mengenai tempat terutangnya PPN atas jasa elektronik, ketentuan PPN di Jepang juga telah mendefinisikan istilah jasa elektronik serta merinci apa saja yang termasuk dan tidak termasuk dalam pengertian jasa elektronik. Dalam *Japan Consumption Tax Law*, jasa elektronik didefinisikan sebagai jasa yang diserahkan melalui jaringan elektronik atau telekomunikasi. *Japan Consumption Tax Law* juga secara jelas mengatur bahwa yang tidak termasuk sebagai jasa elektronik adalah jasa yang menggunakan fasilitas komunikasi seperti telepon dan telegraph. Ketentuan ini menunjukkan bahwa jasa yang semata-mata hanya menyediakan peralatan komunikasi, seperti telepon, faksmili, telegraph, perangkat transmisi data, tidak termasuk dalam pengertian jasa elektronik.<sup>79</sup>

Sebagai contoh, jasa konsultasi yang diberikan melalui surat elektronik tidak termasuk dalam pengertian jasa elektronik meskipun jasa tersebut diserahkan melalui jaringan elektronik atau telekomunikasi. Alasannya, penggunaan fasilitas komunikasi hanya merupakan tambahan dari jasa yang sebenarnya diberikan, yaitu jasa konsultasi.

Tabel 6.4 berikut merinci apa saja yang termasuk dan tidak termasuk dalam pengertian jasa elektronik menurut *Japan Consumption Tax Law*.

**Tabel 6.4: Jasa yang Termasuk dan Tidak Termasuk dalam Pengertian Jasa Elektronik Berdasarkan *Japan Consumption Tax Law***

No.	Jasa yang Termasuk dalam Pengertian Jasa Elektronik		Jasa yang Tidak Termasuk dalam Pengertian Jasa Elektronik
1.	penyerahan <i>e-book</i> , musik, film, <i>software games</i> , aplikasi, dan sebagainya	1.	telekomunikasi elektronik
2.	jasa penyimpanan data melalui <i>clouds</i>	2.	pengembangan <i>software</i>
3.	distribusi iklan melalui internet	3.	jasa kustodian dan manajemen aset, <i>internet banking</i> atas aset yang berada di luar negeri
4.	belanja atau lelang melalui internet	4.	jasa penelitian dan analisis yang dilakukan di luar negeri
5.	perantara penjualan game dan aplikasi <i>online</i>	5.	jasa hukum yang dilakukan di luar negeri
6.	pemesanan hotel dan restoran secara <i>online</i>		
7.	Kursus bahasa secara <i>online</i>		

Sumber: diolah oleh Penulis dari Yuki Nishida, "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015): 222.

<sup>79</sup> *Ibid*, 222

---

**F. Tempat Terutang dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

Dalam UU PPN di Indonesia, ketentuan dasar mengenai tempat terutangnya PPN diatur dalam Pasal 12 yang terdiri dari 4 (empat) ayat. Berikut penjelasannya:

- (i) Dalam hal transaksi yang dilakukan oleh PKP adalah penyerahan BKP, penyerahan JKP, ekspor BKP berwujud dan/atau tidak berwujud, serta ekspor JKP, tempat terutangnya PPN atas transaksi tersebut ditetapkan sebagai berikut:
  - a. bagi PKP orang pribadi, di tempat tinggal dari PKP yang melakukan penyerahan. Apabila PKP orang pribadi yang melakukan penyerahan mempunyai tempat tinggal tidak sama dengan tempat kegiatan usahanya, tempat terutangnya PPN ditetapkan hanya di tempat kegiatan usaha dari PKP, sepanjang PKP tersebut tidak melakukan kegiatan usaha apapun di tempat tinggalnya;
  - b. bagi PKP badan, di tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha dari PKP yang melakukan penyerahan. Apabila PKP badan yang melakukan penyerahan mempunyai tempat kedudukan tidak sama dengan tempat kegiatan usahanya, PKP badan wajib mendaftarkan diri baik di tempat kedudukan maupun di tempat kegiatan usahanya tersebut karena bagi PKP badan, kedua tempat tersebut dianggap melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP;
  - c. di tempat lain selain tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha yang diatur melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak, yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-4/PJ/2010 tentang Tempat Lain selain Tempat Tinggal atau Tempat Kedudukan dan/atau Tempat Kegiatan Usaha Dilakukan sebagai Tempat Terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- (ii) Dalam hal impor, terutangnya PPN terjadi di tempat BKP dimasukkan dan dipungut melalui Direktorat Jenderal Bea dan Cukai.
- (iii) Dalam hal pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan, baik PKP maupun bukan PKP, tempat terutangnya PPN adalah di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha dari orang pribadi atau badan tersebut.

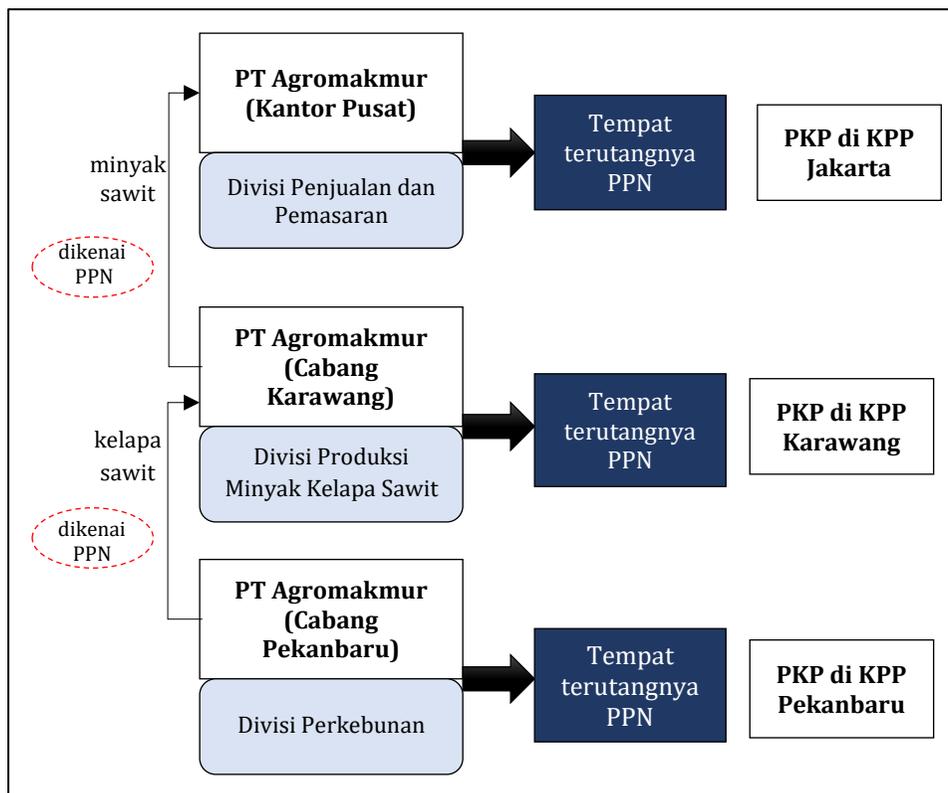
Sehubungan dengan penentuan tempat terutang PPN untuk transaksi penyerahan BKP, penyerahan JKP, ekspor BKP berwujud dan/atau tidak berwujud, serta ekspor JKP yang dijelaskan dalam poin (i) di atas, PKP yang

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

mempunyai satu atau lebih tempat kegiatan usaha di luar tempat tinggal atau tempat kedudukannya, **setiap tempat tersebut merupakan tempat terutangnya PPN**. Oleh karena itu, PKP dimaksud wajib melaporkan usahanya di tempat tersebut untuk dikukuhkan sebagai PKP. Ketentuan ini sebagaimana dirumuskan dalam Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN.

Untuk lebih jelas memahami penentuan tempat terutangnya PPN berdasarkan Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN, dapat dilihat contoh sebagai berikut.

**Gambar 6.8: Penentuan Tempat Terutangnya PPN berdasarkan Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berikut penjelasan dari Gambar 6.8 di atas. PT Agromakmur adalah sebuah perusahaan agraria-industri kelapa sawit terpadu (*integrated company*). Perusahaan ini memiliki beberapa divisi, yaitu divisi pemasaran dan penjualan yang berlokasi di kantor pusat di Jakarta, divisi produksi minyak kelapa sawit yang berlokasi di Karawang, dan divisi perkebunan yang berlokasi di Pekanbaru.

Dengan mengacu pada penentuan tempat terutang PPN yang diatur dalam Pasal 12 ayat (1) UU PPN, Jakarta, Karawang, dan Pekanbaru merupakan lokasi tempat kegiatan usaha dari PT Agromakmur dilakukan sehingga setiap lokasi tersebut merupakan tempat terutang PPN bagi PT Agromakmur. Oleh karena itu, DJP melakukan pengukuhan PKP di tiap-tiap lokasi dan kantor pusat sebagai berikut:

- (i) PT Agromakmur kantor pusat dikukuhkan sebagai PKP di KPP Jakarta;
- (ii) PT Agromakmur divisi produksi minyak kelapa sawit dikukuhkan sebagai PKP di KPP Karawang dengan nama PT Agromakmur cabang Karawang;
- (iii) PT Agromakmur divisi perkebunan dikukuhkan sebagai PKP di KPP Pekanbaru dengan nama PT Agromakmur cabang Pekanbaru.

Atas penyerahan kelapa sawit oleh divisi perkebunan di Pekanbaru kepada divisi produksi minyak kelapa sawit di Karawang dikenai PPN, penyerahan produk minyak kelapa sawit kepada divisi pemasaran dan penjualan yang berlokasi di kantor pusat juga dikenai PPN. Ketentuan ini juga berlaku dalam hal penyerahan tersebut dilakukan kepada pihak ketiga.

Rumusan Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN dapat menyebabkan satu orang pribadi atau badan bisa saja terdaftar sebagai PKP pada lebih dari satu tempat, tergantung seberapa banyak lokasi usaha mereka. Selain itu, inilah yang **melatarbelakangi** penyerahan BKP dari pusat ke cabang dan sebaliknya dan penyerahan antarcabang dikenai PPN karena pusat dan cabang dianggap sebagai tempat terutang PPN yang berbeda dan terpisah.

Penetapan cabang sebagai tempat terutang PPN yang berbeda dan terpisah dengan pusat menimbulkan pertanyaan, apa alasan cabang dijadikan tempat terutang PPN berdasarkan UU PPN? Secara teori, penetapan cabang sebagai tempat terutang PPN dilatarbelakangi oleh salah satu konsep dasar PPN, yaitu PPN sebagai pajak atas transaksi penyerahan. Berdasarkan konsep dasar ini, PPN dikenakan atas transaksi penyerahan, baik penyerahan barang maupun jasa.<sup>80</sup> Konsekuensinya, **setiap tempat terjadinya transaksi, akan menjadi tempat terutang PPN**. Begitu pula untuk cabang yang memang melakukan penyerahan barang maupun jasa.

Sementara itu, dari sisi UU PPN, penetapan cabang sebagai tempat terutang PPN disebabkan karena menurut UU PPN, cabang merupakan salah satu bentuk tempat kegiatan usaha sebagaimana yang dirumuskan dalam Penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf 'f' sebagai berikut:

---

<sup>80</sup> Victor Thuronyi, *Op.Cit.*, 307.

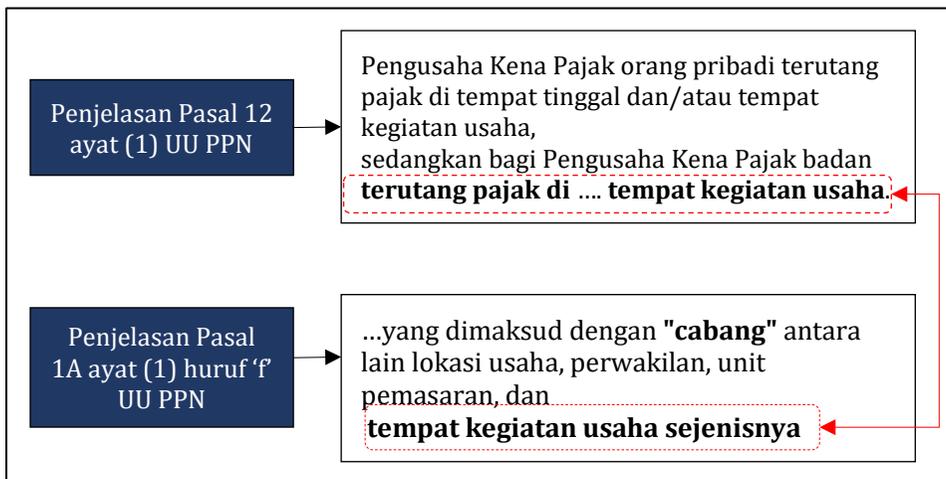
## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

“...yang dimaksud dengan "cabang" antara lain lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran, **dan tempat kegiatan usaha sejenisnya.**”

(dengan penambahan penekanan)

Kalimat “tempat kegiatan usaha sejenisnya” dalam rumusan di atas merupakan kata kunci dari pengertian cabang. Adapun dalam Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN disebutkan bahwa setiap tempat kegiatan usaha merupakan tempat terutangnya PPN sehingga dapat disimpulkan bahwa cabang merupakan tempat terutangnya PPN. Untuk memahami penjelasan ini, dapat dilihat melalui Gambar 6.9 berikut.

**Gambar 6.9: Cabang sebagai Tempat Terutangnya PPN berdasarkan UU PPN**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Lalu, bagaimana dengan cabang yang tidak melakukan penyerahan barang maupun jasa atau tidak melakukan kegiatan usaha? Cabang atau tempat usaha lainnya yang tidak melakukan transaksi penyerahan, tidak dapat ditetapkan sebagai tempat terutangnya PPN karena kata kunci tempat terutangnya PPN adalah tempat terjadinya penyerahan barang maupun jasa.

Inilah yang melatarbelakangi tidak semua tempat kegiatan usaha dapat menjadi tempat terutangnya PPN sehingga pihak yang melakukan kegiatan usaha di tempat tersebut tidak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Contohnya dapat dilihat 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 (SE-09/2003) yang menegaskan bahwa tempat kegiatan yang semata-mata melakukan pembelian

atau pengumpulan bahan baku tidak perlu dikukuhkan sebagai PKP sepanjang:

- (i) tempat tersebut digunakan oleh PKP untuk melakukan kegiatan pembelian atau pengumpulan BKP berupa bahan baku guna menjaga ketersediaan bahan baku yang diperlukan dalam kegiatan produksi PKP di tempat kegiatan usahanya (pabrik); dan
- (ii) semata-mata hanya melakukan penyerahan bahan baku yang dibeli atau dikumpulkannya tersebut ke tempat kegiatan usahanya (pabrik) dan tidak melakukan penyerahan kepada pihak lain; dan
- (iii) tidak melakukan kegiatan usaha.

Ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di Indonesia juga mengatur secara khusus tempat terutang PPN atas kegiatan membangun sendiri. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri ditetapkan bahwa tempat terutang PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain adalah di tempat bangunan tersebut didirikan.

Selain itu, UU PPN juga mengatur apabila PKP mempunyai **lebih dari satu tempat terutang PPN yang berada di wilayah kerja 1 (satu) Kantor DJP**, untuk seluruh tempat terutang tersebut, **PKP wajib memilih salah satu tempat kegiatan usaha sebagai tempat pajak terutang yang bertanggung jawab untuk seluruh tempat kegiatan usahanya**. Namun, apabila PKP tersebut menghendaki lebih dari 1 (satu) tempat terutang PPN, PKP wajib memberitahukan kepada DJP.

### **F.1. Pemusatan Tempat PPN Terutang dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

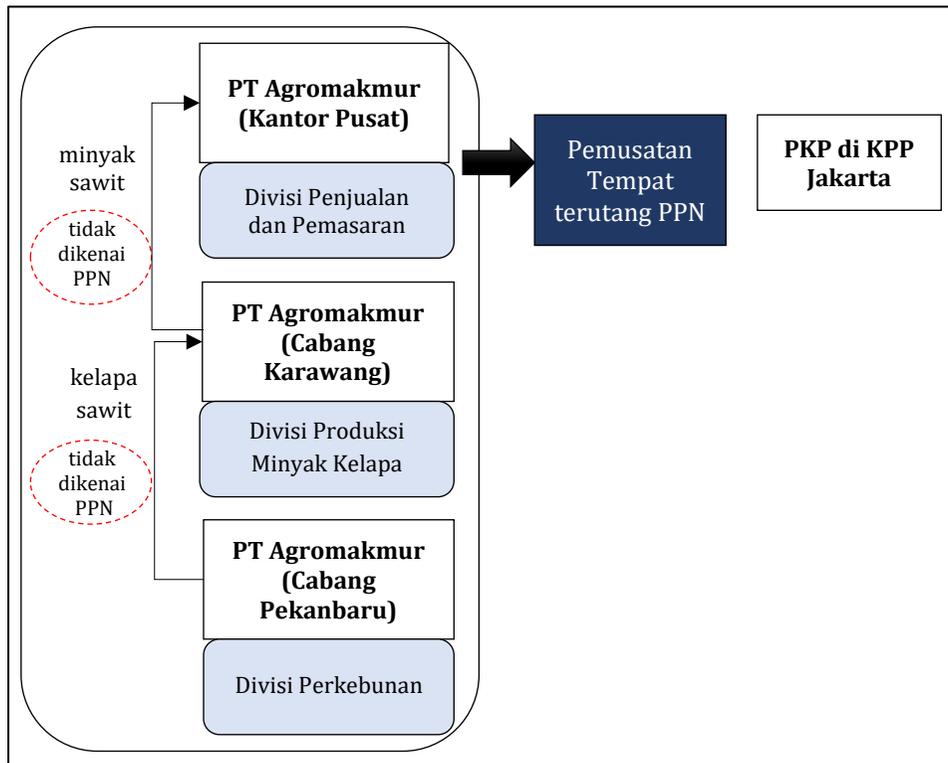
Untuk memberi kemudahan kepada PKP yang mempunyai tempat terutang PPN lebih dari satu sebagaimana contoh pada Gambar 6.8 di depan, dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya PKP tersebut dapat menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada DJP untuk memilih 1 (satu) tempat atau lebih sebagai tempat terutangnya PPN. Kemudahan ini dikenal dengan istilah pemusatan tempat PPN terutang. Istilah ini juga dikenal luas sebagai **sentralisasi PPN** yang artinya melakukan pemusatan tempat penerbitan dan pengkreditan faktur pajak juga sebagai tempat penyampaian pelaporan SPT Masa PPN.

Dengan menerapkan pemusatan tempat PPN terutang, penyerahan dalam satu perusahaan seperti penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

penyerahan antar cabang **tidak dikenai** PPN karena dianggap sebagai satu kesatuan. Untuk lebih jelasnya, dapat dilihat contoh yang diilustrasikan melalui Gambar 6.10 di halaman berikut.

**Gambar 6.10: Pemusatan Tempat PPN Terutang dan Hubungannya dengan Mekanisme Pengenaan PPN dalam Perusahaan Terpadu**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dengan menggunakan contoh pada Gambar 6.8 di depan, tetapi diasumsikan PT Agromakmur menyampaikan pemberitahuan tertulis kepada DJP untuk melakukan pemusatan tempat PPN terutang di tempat kedudukan kantor pusat di Jakarta. Setelah memperoleh persetujuan dari DJP, pengukuhan sebagai PKP hanya dilakukan oleh KPP Jakarta yang di wilayahnya terdapat tempat kedudukan kantor pusat PT Agromakmur. Sementara itu, PT Agromakmur Cabang Pekanbaru yang di dalamnya terdapat divisi perkebunan dan PT Agromakmur Cabang Karawang yang didalamnya terdapat divisi produksi minyak kelapa sawit, tidak dikukuhkan sebagai PKP oleh KPP setempat.

Sehubungan dengan kasus ini, berdasarkan Pasal 1A ayat (2) huruf 'c' UU PPN, penyerahan BKP antardivisi, dari cabang ke pusat dan sebaliknya tidak

termasuk dalam pengertian penyerahan BKP sehingga tidak terutang PPN. Penyerahan BKP dianggap hanya dilakukan oleh kantor pusatnya. Divisi-divisi yang ada di lokasi berbeda hanya berfungsi sebagai terminal barang dan tidak melakukan penyerahan BKP.

Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-19/PJ/2010 tentang Penetapan Satu Tempat atau Lebih sebagai Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang, bagi PKP yang memilih 1 (satu) tempat atau lebih sebagai tempat pemusatan PPN terutang, PKP tersebut harus menyampaikan **pemberitahuan** secara tertulis kepada Kepala Kantor Wilayah dengan tembusan kepada Kepala KPP yang wilayah kerjanya meliputi tempat-tempat PPN terutang yang akan dipusatkan. Pemberitahuan secara tertulis tersebut harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- (i) memuat nama, alamat, dan NPWP tempat PPN terutang yang dipilih sebagai tempat pemusatan PPN Terutang;
- (ii) memuat nama, alamat, dan NPWP tempat PPN terutang yang akan dipusatkan; dan
- (iii) dilampiri surat pernyataan bahwa administrasi penjualan diselenggarakan secara terpusat pada tempat PPN terutang yang dipilih sebagai tempat pemusatan PPN terutang.

Kemudian, dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari kerja sejak diterimanya pemberitahuan, Kepala Kantor Wilayah atas nama DJP wajib menerbitkan:

- (i) Surat Keputusan DJP tentang Persetujuan Pemusatan Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang, dalam hal pemberitahuan memenuhi persyaratan; atau
- (ii) Surat Pemberitahuan Penolakan Pemusatan Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang, dalam hal pemberitahuan tidak memenuhi persyaratan.

Apabila dalam jangka waktu yang ditentukan tersebut Kepala Kantor Wilayah tidak menerbitkan surat keputusan apapun, pemberitahuan yang disampaikan PKP dianggap disetujui dan Surat Keputusan DJP tentang Persetujuan Pemusatan Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang harus ditetapkan paling lama 5 (lima) hari setelah batas waktu tersebut. Adapun Surat Keputusan DJP tentang Persetujuan Pemusatan Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang mulai berlaku untuk masa pajak berikutnya setelah tanggal surat keputusan, untuk jangka waktu 5 (lima) tahun.

Atas penolakan dari DJP, PKP yang terkait dapat menyampaikan kembali pemberitahuan tertulis dengan melengkapi persyaratan yang ditentukan. Selain

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

itu, apabila PKP yang telah mendapatkan persetujuan pemusatan tempat PPN terutang ingin memilih tempat PPN terutang yang lain sebagai Tempat Pemusatan PPN Terutang yang baru, PKP tersebut wajib menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Kepala Kantor Wilayah. Namun, pemberitahuan ini hanya dapat dilakukan setelah jangka waktu 2 (dua) tahun sejak masa pajak dimulainya pemusatan Pajak Pertambahan Nilai terutang, kecuali apabila tempat pemusatan PPN terutang secara permanen tidak lagi melakukan aktivitas usaha.

PKP yang telah mendapatkan surat keputusan persetujuan pemusatan tempat PPN terutang juga dapat memperpanjang masa berlaku surat keputusan tersebut dengan memberitahukan secara tertulis. Pemberitahuan ini wajib disampaikan paling lambat 2 (dua) bulan sebelum berakhir masa berlaku surat tersebut. Di lain sisi, PKP juga dapat memberitahukan tentang pencabutan pemusatan tempat PPN terutang kepada Kepala Kantor Wilayah selambat-lambatnya 2 (dua) bulan sebelum saat pencabutan secara efektif mulai dilaksanakan.

Tidak semua tempat usaha dapat dipilih sebagai tempat pemusatan PPN terutang. Berdasarkan Pasal 3 PER 19/PJ/2010, terdapat tempat-tempat tertentu yang tidak dapat dipilih sebagai tempat pemusatan PPN, yaitu tempat tinggal, tempat kedudukan, atau tempat kegiatan usaha PKP yang:

- (i) berada di Kawasan Berikat;
- (ii) berada di Kawasan Ekonomi Khusus;
- (iii) mendapat fasilitas Kemudahan Impor Tujuan Ekspor.

Lebih lanjut, terdapat pula jenis usaha yang tidak diperkenankan melakukan tempat pemusatan PPN terutang sebagaimana dapat dilihat pada Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2013 tentang Tempat Pendaftaran dan/atau Tempat Pelaporan Usaha bagi Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang Dikenai Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan Perubahannya yang Melakukan Usaha di Bidang Pengalihan Tanah dan/atau Bangunan (PER-25/2013).

Dalam Pasal 2 PER-25/2013, bagi wajib pajak yang melakukan usaha di bidang pengalihan tanah dan/atau bangunan yang terdaftar pada KPP Madya di Jakarta dan KPP di lingkungan Kantor Wilayah DJP Wajib Pajak Besar dan Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus, kewajiban pendaftaran dan/atau pelaporan PPN ditetapkan pada:

- (i) Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya di Jakarta dan KPP di lingkungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Wajib Pajak Besar dan Kantor

Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Khusus **bagi wajib pajak yang mempunyai tempat kegiatan usaha di wilayah DKI Jakarta.**

- (ii) KPP tempat kegiatan usaha tersebut berada **bagi wajib pajak yang mempunyai tempat kegiatan usaha di luar wilayah DKI Jakarta.** PKP akan dikukuhkan secara jabatan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat kegiatan usaha tersebut berada.

Kesimpulan dari PER-25/2013 ini adalah setiap pengusaha jenis *real estate* atau pengembang **tidak diperkenankan** melakukan tempat pemusatan PPN terutang.

## **F.2. Tempat Terutangnya PPN untuk Transaksi Lintas Batas dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Pada dasarnya, UU PPN di Indonesia mempunyai ketentuan mengenai tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas, meskipun tidak dirumuskan secara khusus dan rinci seperti halnya yang terdapat dalam *International VAT/GST Guidelines* atau dalam *VAT Directive*. Ketentuan ini dapat dilihat pada Pasal 12 UU PPN yang menetapkan tempat terutangnya PPN untuk ekspor BKP dan/atau JKP, impor BKP, serta pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean Indonesia. Namun, apabila dicermati lebih jauh, penetapan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas menurut UU PPN di Indonesia dapat dikatakan belum sepenuhnya sejalan dengan prinsip destinasi PPN yang diterapkan sebagai prinsip pemungutan PPN di Indonesia.

Sebagaimana diketahui, menurut prinsip destinasi, PPN terutang di tempat barang dan/atau jasa dikonsumsi. Atau dengan kata lain, tempat terutangnya PPN adalah tempat di mana barang dan/atau jasa dimanfaatkan. Namun, penentuan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas berupa ekspor BKP atau JKP yang diatur dalam Pasal 12 ayat (1) menyiratkan bahwa aturan ini tidak mengacu pada lokasi di mana BKP atau JKP dimanfaatkan, melainkan pada tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha dari pihak yang melakukan ekspor BKP atau JKP tersebut.

Penentuan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas yang belum sepenuhnya sejalan dengan prinsip destinasi semakin terlihat dengan bunyi Penjelasan Pasal 6 PP 1/2012 sebagai berikut:

”Sesuai dengan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang menyatakan bahwa penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- 1) jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak;

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- 2) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
- 3) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya,

maka terutangnya Pajak Pertambahan Nilai **tidak mensyaratkan apakah jasa harus dikonsumsi atau dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean atau tidak.**"

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan Pasal 6 PP 1/2012 di atas, dapat disimpulkan bahwa penentuan suatu penyerahan jasa terutang PPN atau tidak di Indonesia, **tidak memperhatikan lokasi di mana jasa dimanfaatkan.** Atau dengan kata lain, walaupun suatu jasa pada faktanya tidak dikonsumsi atau dimanfaatkan di dalam daerah pabean Indonesia, sepanjang penyerahan atas jasa tersebut dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia, transaksi tersebut terutang PPN di Indonesia.

Rumusan Penjelasan Pasal 6 PP 1/2012 di atas sekaligus menyiratkan bahwa penentuan tempat terutangnya PPN di Indonesia tidak lagi memperhatikan "lokasi di mana barang dan/atau jasa dikonsumsi atau dimanfaatkan" melainkan semata-mata mengacu pada "lokasi di mana dilakukannya penyerahan barang dan/atau jasa" tersebut. Ketentuan ini tentunya bertentangan dengan rumusan Penjelasan Umum UU PPN yang menyebutkan bahwa PPN adalah **pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam daerah pabean.**

Aturan tempat terutangnya PPN dengan cara di atas tidak menjadi masalah apabila transaksi yang dilakukan adalah transaksi dalam negeri. Karena, lokasi BKP atau JKP dikonsumsi atau dimanfaatkan berada dalam satu yurisdiksi dengan lokasi dilakukannya penyerahan atau lokasi dari pihak yang menyerahkan BKP atau JKP tersebut. Namun, dalam konteks transaksi lintas batas, lokasi di mana BKP atau JKP dimanfaatkan dengan lokasi dilakukannya penyerahan atau lokasi dari pihak yang menyerahkan BKP atau JKP sangat mungkin berbeda yurisdiksi.

Selain itu, dalam konteks transaksi dalam negeri, fokus penentuan tempat terutangnya PPN lebih menitikberatkan kepada kepentingan administrasi pemungutan PPN. Konteks ini tentunya berbeda dalam konteks transaksi lintas batas. Dalam konteks transaksi lintas batas, penentuan tempat terutangnya PPN berimplikasi besar untuk menentukan alokasi pemajakan serta sistem PPN negara mana yang akan berlaku atas suatu transaksi.

Adanya kriteria serta implikasi yang berbeda inilah yang menyebabkan aturan mengenai tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas harus

ditetapkan secara khusus dan berbeda dari aturan tempat terutangnya PPN untuk transaksi dalam negeri. Apalagi, menilik praktik di beberapa negara, penentuan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas berupa ekspor JKP atau BKP tidak berwujud merupakan hal yang sangat kompleks. Sayangnya, aturan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas di Indonesia belum diatur secara rinci dan khusus. Sampai saat ini, baru impor BKP dan pemanfaatan JKP atau BKP tidak berwujud saja yang tempat terutangnya PPN sudah diatur lebih khusus dan jelas. Sementara untuk ekspor, aturannya masih dipersamakan dengan aturan tempat terutangnya PPN untuk transaksi penyerahan dalam negeri.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa UU PPN di Indonesia perlu mengatur secara khusus, rinci, dan jelas mengenai tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas. Khususnya, transaksi lintas batas yang melibatkan jasa dan barang tidak berwujud. Selain itu, aturan tersebut juga harus mampu menangkap berbagai kompleksitas yang terdapat dalam transaksi lintas batas sehingga isu-isu terkait dengan perlakuan PPN atas ekspor JKP dan BKP tidak berwujud dapat diatasi. Aturan penentuan tempat terutangnya PPN untuk transaksi lintas batas yang ditetapkan secara rinci dan jelas juga dapat mempermudah serta memecahkan berbagai permasalahan administrasi PPN atas transaksi lintas batas.

**Referensi**

**Buku:**

- Ebrill, Liam *et al.* *The Modern VAT*. Washington DC: International Monetary Fund, 2001.
- Ecker, Thomas. *A VAT/GST Model Convention: Tax Treaties as Solution for Value Added Tax and Goods Services Tax Double Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2013.
- Gupta, CA Atul Kumar. *GST: Concept & Roadmap*. India: LexisNexis, 2015.
- Haldia, CA Arpit. *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST*. India: TaxMann, 2017.
- Henkow, Oskar. *Financial Activities in European VAT: A Theoretical and Legal Research of The European VAT System and The Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2008.
- James, Kathryn. *The Rise of Value-Added Tax*. New York: Cambridge University Press, 2015.
- Kluwer, Wolters dan Deloitte. *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)*. Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016.
- Krever, Richard. "Designing and Drafting VAT Laws for Africa." Dalam *VAT in Africa*, ed. Richard Krever. South Africa: Pretoria University Law Press (PULP), 2008.
- Lamensch, Maria. *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. The Netherlands: IBFD, 2015.
- OECD. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. Paris: OECD Publishing, 2011.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Pfeiffer, Sebastian. *VAT Grouping from a European Perspective*. The Netherlands: IBFD, 2015.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Rendahl, Pernilla. *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*. Amsterdam: IBFD, 2009.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Subramaniam, Arjunan. *Understanding GST*. Kuala Lumpur: LexisNexis, 2014.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- \_\_\_\_\_. *The Place of Supply in European VAT*. United Kingdom: Kluwer Law International Ltd., 1998.
- Terra, Ben dan Julie Kajus. *A Guide to the European VAT Directives - Volume 1: Introduction to European VAT*. The Netherlands: IBFD Publications BV.

- Thornton, Richard dan Thenesh Kanna. *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition*. Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2003.
- van Brederode, Robert F. *Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

**Artikel:**

- Abdoelkariem, Rahiela dan Frank Prinsen. "The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015).
- Amand, Christian. "VAT and The Place of Supply Services." *European Taxation*, IBFD, July/August 2003.
- \_\_\_\_\_. "Taxation of Cross-Border Services Connected with Immovable Property." *International VAT Monitor* (November/Desember 2015).
- Kogels, H. "Making VAT Fit for the Digital World", *International VAT Monitor* 6, Vol. 26, (2015).
- Lamensch, Maria. "Unsuitable EU VAT Place of Supply Rules for Electronic Services – Proposal for an Alternative Approach." *Worlds Tax Journal*, (Februari, 2012).
- Merkx, Madeleine. "VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2018).
- Mattes, Laura. "VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016).
- Millar, Rebecca. "Sources of Conflict in Cross-Border Services Rules for VAT." *Social Science Research Network Electronic Library*, Legal Studies Research Paper No. 08/14, Januari 2008.
- Nicolás, Inés Ramírez. "Electronic commerce in Spain 2010," *eMarket Services Spain ICEX report*, Juli 2013.
- Nishida, Yuki. "Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2015).
- Peacock, Christine. "Cross-Border Supplies and Australia's GST," *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016).
- Peffekoven, Rolf. "The Destination Principle and Origin Principle and Taxation in International Trade." *University of Bochum Journal*, Vol. III, 281.
- Pfeiffer, Sebastian. "VAT on "Free" Electronic Services?." *International VAT Monitor*, Mei-Juni 2016.
- Zubeldia, Gorka Echevarría. "Turning VAT Inside Out." *International VAT Monitor*, Juli/Agustus 2015.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

### **Internet:**

- “Place of Provision of Services Rules, 2012.” Internet. Dapat diakses melalui <http://www.cbec.gov.in/resources//htdocs-servicetax/strules-place-of-provsn.pdf>.
- European Commission. “Where to Tax?.” Internet. Dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/where-tax_en).
- European Union. “COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.” Internet. Dapat diakses melalui <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>.
- OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.
- Tax World. “VAT: How is the place of supply of services determined?.” Internet. Dapat diakses melalui <https://www.taxworld.ie/vat/vat-place-supply-services-determined/>.

### **Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 4/PJ/2010 tentang Tempat Lain selain Tempat Tinggal atau Tempat Kedudukan dan/atau Tempat Kegiatan Usaha Dilakukan sebagai Tempat Terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-19/PJ/2010 tentang Penetapan Satu Tempat atau Lebih sebagai Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang
- \_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2013 tentang Tempat Pendaftaran dan/atau Tempat Pelaporan Usaha bagi Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang Dikenai Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan Perubahannya yang Melakukan Usaha di Bidang Pengalihan Tanah dan/atau Bangunan.

- \_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-09/PJ.51/2003 tentang Status Tempat Kegiatan yang semata-mata Melakukan Pembelian atau Pengumpulan Bahan Baku.



## Dasar Pengenaan Pajak

### A. Definisi DPP PPN

PPN merupakan jenis pajak yang dirancang dengan baik.<sup>1</sup> Oleh karena itu, penghitungan besarnya PPN terutang sudah memiliki cara yang sistematis. PPN terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif PPN dengan DPP PPN yang ditetapkan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan PPN yang berlaku di negara tersebut. Terdapat dua komponen yang penting untuk dipahami dalam menentukan besarnya PPN terutang atas suatu transaksi, yaitu tarif PPN dan DPP PPN sebagaimana dijelaskan oleh Doesum, Kesteren, dan Norden:<sup>2</sup>

*“With a consumption tax, such as EU VAT, the **taxable amount** is a key element, because in the end it is decisive – together with the applicable **VAT rate** – in determining the tax burden on private consumption.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam literatur berbahasa Inggris, terdapat beberapa istilah yang digunakan untuk merujuk pada istilah DPP PPN, antara lain *value*, *value of supply*, *value of a taxable supply*, *taxable basis*, atau *taxable amount*.<sup>3</sup> Meskipun berbeda-beda, pengertian dari istilah ini tetaplah sama, yaitu dasar pengenaan PPN yang terutang.

<sup>1</sup> Stuart Adam, et al, “Broadening the VAT Base,” dalam *Tax by Design*, ed. Sir James Mirreless (United States: Oxford University Press Inc, 2011), 216.

<sup>2</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2016), 213.

<sup>3</sup> Dalam literatur berbahasa Inggris, istilah “*value*” dianggap sebagai istilah untuk DPP PPN yang paling sederhana. Meskipun dalam *Basic Tax World Code*, istilah yang digunakan adalah “*taxable amount*”. Istilah “*value*” digunakan, antara lain di Selandia Baru dan di United Kingdom (UK). Lihat Ward M. Hussey dan Donald C. Lubick, *Basic World Tax Code and Commentary* (Tax Analyst, 1992), 221.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Oleh karena perannya yang signifikan dalam menentukan besarnya PPN terutang, sangat penting untuk mengetahui apa saja yang menjadi komponen penentu DPP PPN sehingga besarnya PPN terutang atas suatu transaksi dapat dipastikan secara benar. Ini sebagaimana dinyatakan oleh CA Arpit Haldia:<sup>4</sup>

*“Value of supply is the figure upon which tax is levied and collected. What forms part of the value and what does not form part of the value of supply is required to be ascertained for correct levy of tax.”*

Umumnya, DPP PPN diartikan sebagai harga yang dibebankan oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa atas penyerahan yang dilakukannya. Atau dengan kata lain, DPP PPN adalah harga barang dan/atau jasa yang diserahkan. Contoh sederhananya, apabila A menjual barang kepada B seharga 50, DPP PPN atas transaksi ini adalah sebesar 50 sehingga PPN terutang dapat diketahui dengan mengalikan DPP PPN sebesar 50 tersebut dengan tarif PPN yang berlaku.<sup>5</sup>

Sementara itu, menurut Schenk dan Oldman, DPP PPN adalah jumlah uang dan nilai pasar wajar sebagai nilai (*consideration*) yang diterima atas suatu transaksi. Pada umumnya, ketentuan PPN di setiap negara mempunyai aturan khusus yang digunakan untuk menentukan DPP PPN atas transaksi tertentu.<sup>6</sup> Aturan umum dalam menentukan besarnya DPP PPN adalah dengan menghitung secara keseluruhan pembayaran atau nilai yang diterima oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa atau pihak yang berhak menerimanya sebagai hasil dari penyerahan yang terjadi. Atau dengan kata lain, DPP PPN ditentukan berdasarkan nilai realisasi yang sebenarnya.<sup>7</sup>

Dalam beberapa kasus, penentuan besarnya DPP PPN dikaitkan dengan jenis pajak lainnya, misalnya pajak penghasilan (PPh) atau cukai. Sebagai contoh, di Selandia Baru, penentuan besarnya DPP PPN atas kompensasi dalam bentuk natura (*fringe benefits*) yang diberikan kepada karyawan (seperti tunjangan

---

<sup>4</sup> CA Arpit Haldia, *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST* (India: Taxmann's, 2017), 93.

<sup>5</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 246.

<sup>6</sup> European Commission, “Taxable Amount,” Internet, dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-amount\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-amount_en).

<sup>7</sup> Konsekuensinya, segala bentuk pembayaran atau nilai, terlepas apakah pembayaran atau nilai tersebut diberikan oleh pihak yang menerima barang dan/atau jasa ataupun pihak lainnya, merupakan hal yang relevan dalam menentukan besarnya DPP PPN atas suatu transaksi. Lihat David William, “Value-Added Tax” dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996), 209.

atau fasilitas yang disediakan oleh perusahaan) dihitung berdasarkan ketentuan perundang-undangan PPh yang berlaku di negara tersebut.<sup>8</sup>

Ketentuan PPN untuk negara anggota Uni Eropa, yaitu *VAT Directive* mengatur secara khusus mengenai pengertian DPP PPN. Dalam *VAT Directive*, DPP PPN meliputi segala komponen yang merupakan nilai yang diperoleh atau seharusnya diperoleh oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa, yang berasal dari konsumen atau pihak ketiga, sebagai imbalan atas penyerahan yang terjadi. Termasuk juga dalam DPP adalah subsidi yang terkait langsung dengan harga dari barang dan/atau jasa yang diserahkan.<sup>9</sup>

Dalam nilai tersebut, harus pula dimasukkan beberapa komponen berikut:

- (i) pajak, bea masuk, retribusi dan biaya, tidak termasuk PPN terutang itu sendiri;
- (ii) biaya komisi, biaya pengepakan, biaya transportasi dan asuransi, yang dikenakan kepada konsumen oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa.

Atau dengan kata lain, besarnya DPP PPN menurut *VAT Directive* adalah jumlah total dari nilai yang diperoleh atau seharusnya diperoleh oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa beserta komponen-komponen lainnya seperti tersebut di atas. Namun, perlu diperhatikan bahwa PPN itu sendiri tidak pernah menjadi bagian dari DPP PPN.

Di sisi lain, penentuan besarnya DPP PPN dalam *VAT Directive* harus “bersih” dari komponen-komponen berikut:

- (i) pengurangan harga dengan cara memberikan potongan harga (diskon) atas pelunasan pembayaran yang dilakukan lebih awal;<sup>10</sup>
- (ii) potongan harga dan rabat yang diberikan kepada konsumen dan diterima oleh konsumen pada saat terjadinya penyerahan;

---

<sup>8</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 246.

<sup>9</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 125.

<sup>10</sup> Terdapat tiga bentuk diskon, yaitu (i) diskon tak bersyarat, (ii) diskon atas pembayaran yang dilakukan lebih awal, dan (iii) diskon tambahan. Akan tetapi, pada praktiknya, bentuk yang paling umum adalah diskon atas pembayaran yang dilakukan lebih awal. Hampir semua pedagang atau penjual akan berusaha untuk mendorong konsumennya agar melakukan pembayaran lebih awal, misalnya dalam waktu 28 hari, dengan menawarkan diskon. Faktur penjualan yang diterbitkan pada saat terjadinya pembelian akan menunjukkan PPN terutang atas harga setelah diskon. Lihat Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 374.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

(iii) jumlah yang diterima oleh PKP dari konsumen sebagai pembayaran kembali atas pengeluaran yang terjadi atas nama konsumen dan pengeluaran tersebut masuk dalam pembukuan dari konsumen tersebut (*disbursements*).<sup>11</sup>

Umumnya, harga jual suatu barang atau jasa merupakan DPP PPN. Apabila harga jual tidak disebut secara spesifik sehingga pembayaran atas suatu penyerahan dilakukan dalam nilai tertentu maka besarnya DPP PPN seharusnya mengacu pada nilai yang sebenarnya diterima oleh pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa tersebut.

Selanjutnya, *VAT Directive* juga mengatur bahwa DPP PPN harus dinyatakan dalam bentuk uang. Oleh karena itu, apabila pembayaran atas suatu barang dan/atau jasa secara keseluruhan atau sebagian dilakukan dalam bentuk natura, nilai atas natura tersebut tetap harus dinyatakan dalam bentuk uang. Adanya situasi seperti ini menyebabkan sistem PPN harus dapat menyediakan sarana atau panduan yang jelas untuk menentukan besarnya DPP untuk transaksi yang memiliki kondisi tertentu. Misalnya dalam transaksi barter yang dilakukan tanpa melibatkan uang. Mengacu pada keputusan ECJ dalam kasus *Empire Store*, DPP PPN atas transaksi barter harus dinyatakan dalam bentuk uang dan dihitung berdasarkan harga dari barang yang dibarter apabila barang tersebut diperjualbelikan.<sup>12</sup>

Dalam menentukan besarnya DPP PPN, *VAT Directive* memperbolehkan negara anggota Uni Eropa untuk menetapkan DPP PPN yang lebih rendah atas penyerahan barang bekas, karya seni, dan barang-barang antik atau koleksi. Aturan ini berlaku sampai dewan Uni Eropa telah menerapkan sistem PPN yang berlaku secara umum untuk jenis-jenis barang di atas.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Untuk tujuan penerapan PPN, istilah *disbursement* merujuk pada pemulihan dari pembayaran yang dilakukan atas nama pihak lain karena kapasitasnya sebagai agen. Atau disebut juga "pencairan". *Disbursement* bukan merupakan penyerahan BKP dan/atau JKP dan oleh karenanya tidak dikenai PPN. Berbeda dengan *disbursement*, istilah *reimbursement* mengacu pada pemulihan dari biaya yang dikeluarkan sebagai *principal* dari pihak lain. *Reimbursement* dapat dikenai PPN jika itu merupakan nilai untuk penyerahan barang dan/atau jasa. Lihat Inland Revenue Authority of Singapore, "Recovering Expenses (Re-billing)," Internet, dapat diakses melalui <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Working-out-your-taxes/Common-scenarios/Customer/Recovering-Expenses--Re-billing/>.

<sup>12</sup> Sebastian Pfeiffer, "VAT on "Free" Electronic Services?," *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016): 162.

<sup>13</sup> Ben Terra, "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community," dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988), 79.

Sama halnya dengan *VAT Directive*, ketentuan PPN di Malaysia juga telah memiliki aturan tersendiri mengenai DPP PPN. Di Malaysia, istilah yang digunakan untuk merujuk pada DPP PPN adalah *value of supply*. Istilah ini didefinisikan sebagai nilai yang menjadi DPP PPN. Besarnya DPP PPN ditentukan berdasarkan besarnya nilai atas penyerahan barang atau jasa dikurangi dengan pajak yang dikenakan atas penyerahan tersebut. Selain itu, perlu diperhatikan bahwa apabila atas suatu penyerahan terutang cukai, besarnya DPP PPN juga harus ditambah dengan cukai yang dibayar atau yang akan dibayar atas penyerahan tersebut.<sup>14</sup>

Lebih lanjut, ketentuan PPN Malaysia juga mengatur bahwa besarnya nilai atas penyerahan suatu barang atau jasa bergantung pada pertukaran yang diberikan atas penyerahan tersebut. Nilai tersebut dapat berbentuk uang, barang, atau kenikmatan. Atau, dapat pula kombinasi dari ketiganya.<sup>15</sup>

Apabila nilai atas suatu barang atau jasa dibayar dalam bentuk lainnya selain uang, misal dalam transaksi barter, DPP PPN hanya dapat ditentukan dengan mengkonversi nilai tersebut ke dalam bentuk uang. Atau dengan kata lain, sama halnya dengan *VAT Directive*, DPP PPN menurut ketentuan PPN di Malaysia harus dinyatakan dalam bentuk uang.<sup>16</sup> Umumnya, besarnya DPP PPN ditentukan sebesar 100/106<sup>17</sup> dari harga barang atau jasa. Namun, apabila PKP penjual mencantumkan atau menyatakan secara jelas harga atas penyerahan suatu barang atau jasa, harga ini harus sudah termasuk PPN yang dipungut atas penyerahan yang terjadi, kecuali otoritas pajak Malaysia menentukan lain. Dalam kondisi ini, PPN yang terutang dihitung sebesar 6/106 dari harga atau nilai dari barang atau jasa yang diserahkan.<sup>18</sup>

Untuk lebih memahami penjelasan di atas, dapat disimak contoh berikut. Enrico membeli mobil dari sebuah *dealer* yang sudah dikukuhkan sebagai PKP dengan harga RM 80,000. Harga tersebut sudah termasuk PPN. Besarnya PPN terutang atas transaksi ini adalah sebesar 6/106 dari harga mobil, yaitu sebesar RM 4,528.30.

---

<sup>14</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 49.

<sup>15</sup> Royal Malaysian Customs, "Guide on Supply," Internet, dapat diakses melalui [http://www.customs.gov.my/en/pg/pg\\_sg/Guide%20on%20Supply%20\(revised%20as%20at%2014%20July%202015\).pdf](http://www.customs.gov.my/en/pg/pg_sg/Guide%20on%20Supply%20(revised%20as%20at%2014%20July%202015).pdf).

<sup>16</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit.*, 49.

<sup>17</sup> Nilai 106 ini merupakan hasil penjumlahan 100% dengan tarif PPN yang berlaku di Malaysia, yaitu sebesar 6%.

<sup>18</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition* (Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017), 81.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Ketentuan PPN Malaysia juga mengatur penentuan DPP PPN dalam kondisi khusus, yaitu kondisi di mana terdapat nilai pasar.<sup>19</sup> Nilai pasar merupakan nilai dari setiap penyerahan barang atau jasa yang diberikan atau dilakukan secara bebas di antara pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Nilai pasar digunakan sebagai DPP PPN dalam keadaan sebagai berikut:<sup>20</sup>

- (i) ketika nilai atas suatu penyerahan barang atau jasa, baik secara keseluruhan maupun sebagian, bukan dalam bentuk uang;
- (ii) ketika suatu penyerahan dilakukan tanpa adanya nilai;
- (iii) penyerahan barang atau jasa terjadi diantara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan kondisi nilai atas penyerahan tersebut berada di bawah nilai pasar serta pihak yang menerima barang atau jasa tidak berhak mengkreditkan pajak masukan secara penuh.

Otoritas kepabeanan dan cukai di Malaysia telah menetapkan tiga aturan utama sebagai panduan ketika menentukan nilai pasar untuk tujuan penghitungan PPN terutang. Tiga aturan umum tersebut adalah sebagai berikut:<sup>21</sup>

- (i) nilai pasar sama dengan nilai dalam bentuk uang atas suatu penyerahan barang dan/atau jasa yang umumnya akan diperoleh ketika penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang diberikan secara bebas dan dilakukan di antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa serta terjadi dalam situasi dan waktu yang sama di Malaysia;
- (ii) apabila nilai pasar tidak dapat ditentukan dengan cara pada poin (i) di atas, nilai pasar dapat mengacu pada nilai dari penyerahan yang memiliki karakteristik yang serupa<sup>22</sup> dengan penyerahan yang dijelaskan pada poin (i);
- (iii) apabila nilai pasar tidak dapat ditentukan dengan cara pada poin (i) dan (ii), nilai pasar dapat mengacu pada perkiraan yang ditentukan melalui cara yang wajar dengan menggunakan biaya penjualan, data pasar seperti harga transaksi atau harga yang ditentukan oleh pemerintah.

Sementara itu, dalam ketentuan PPN di Singapura, DPP PPN merupakan nilai (biasanya disebut harga) yang dibayar oleh konsumen, dikurangi dengan PPN terutang. Sebagaimana halnya penentuan DPP PPN di Malaysia, ketentuan PPN

---

<sup>19</sup> Arjunan Subramaniam, *Understanding GST* (Malaysia: LexisNexis, 2014), 32.

<sup>20</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Op.Cit.*, 82.

<sup>21</sup> Chan Quan Min, *Op.Cit.*, 49.

<sup>22</sup> Kalimat "karakteristik yang serupa" pada poin (ii) ini didefinisikan sebagai setiap penyerahan barang dan/atau jasa yang dianggap sangat mirip dengan penyerahan yang sedang dinilai. Kemiripan ini dapat dilihat berdasarkan material, komponen, dan bagian yang secara fungsional dan komersial dapat saling dipertukarkan. Lihat Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Op.Cit.*, 83.

di Singapura juga mengatur bahwa apabila nilai suatu penyerahan barang atau jasa tidak berbentuk uang atau tidak seluruhnya berbentuk uang, DPP PPN ditentukan dari nilai pasar.<sup>23</sup>

Tidak berbeda dengan Malaysia dan Singapura. Ketentuan PPN di Meksiko juga menyebutkan secara jelas bahwa yang menjadi DPP PPN adalah nilai yang sebenarnya dibayar oleh konsumen atas transaksi yang dikenakan PPN. Nilai yang dibayar tersebut dapat berbentuk uang tunai, barang, atau jasa, termasuk pembayaran di muka, deposito, atau bentuk kewajiban pembayaran lainnya yang disepakati antara pihak-pihak yang bertransaksi.<sup>24</sup>

## **B. DPP PPN atas Penyerahan Barang dan Jasa**

---

Setiap negara diberi kewenangan untuk mengatur sistem PPN yang diterapkan. Termasuk bagaimana cara menentukan DPP PPN atas suatu penyerahan. Misalnya, cara menentukan DPP PPN di negara Uni Eropa yang diatur melalui *VAT Directive*. Untuk mencakup transaksi dengan karakteristik yang lebih rumit, *VAT Directive* telah menetapkan seperangkat aturan yang mendefinisikan dan menjelaskan mengenai DPP PPN. Aturan ini dibedakan berdasarkan tiga jenis transaksi, yaitu DPP PPN atas penyerahan barang atau jasa, DPP PPN atas impor barang, dan DPP PPN atas penyerahan antar sesama negara Uni Eropa.<sup>25</sup>

Penentuan DPP PPN atas penyerahan barang atau jasa diatur dalam Pasal 73 *VAT Directive*. Selain itu, perlu digaris bawahi bahwa istilah dan pengertian DPP PPN untuk barang atau jasa adalah sama, yaitu seluruh nilai yang diperoleh atau akan diperoleh pihak yang menyerahkan barang atau jasa, baik dari pelanggan atau pihak ketiga, termasuk di dalamnya subsidi yang terkait dengan penyerahan tersebut.

Lebih lanjut, *VAT Directive* juga mengatur bahwa besarnya DPP PPN atas penyerahan barang atau jasa juga memasukkan beberapa komponen, antara lain pajak, pungutan pabean, retribusi dan biaya, serta biaya tak terduga yang dikenakan oleh pihak yang menyerahkan kepada konsumen atau pembeli. Namun, perlu diperhatikan bahwa dalam menentukan DPP PPN, tidak boleh memasukkan PPN yang terutang sebagai komponen penghitungan.

---

<sup>23</sup> Wolters Kluwer dan Deloitte, *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)* (Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016), 10.

<sup>24</sup> Juan de la Cruz Higuera Ornelas, "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017): 293.

<sup>25</sup> Ben Terra dan Julie Kajus, *A Guide to European VAT Directives: Introduction to European VAT 2012* (The Netherlands: IBFD, 2012), 694.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Aturan di atas adalah aturan penentuan DPP PPN atas penyerahan barang atau jasa yang bersifat umum. Aturan ini tidak dapat diterapkan untuk kasus-kasus tertentu, seperti penyerahan barang tertentu dan penyerahan jasa tertentu. Oleh karena itu, dalam *VAT Directive* ditetapkan bagaimana cara menentukan DPP PPN apabila penyerahan yang terjadi adalah penyerahan barang tertentu atau penyerahan jasa tertentu.

Suatu penyerahan barang disebut dengan penyerahan barang tertentu ketika PKP menerima atau menyerahkan barang yang menjadi bagian aset dari usahanya atau ketika barang dikuasai oleh PKP atau oleh penerusnya saat kegiatan ekonominya telah berhenti. Dalam kasus ini, DPP PPN adalah:<sup>26</sup>

- (i) harga beli barang atau harga dari barang yang serupa; atau
- (ii) apabila harga barang tidak diketahui, DPP PPN ditentukan dari biaya yang terjadi ketika penerimaan, penyerahan, atau penyimpanan barang terjadi.

Sementara itu, penyerahan jasa dianggap sebagai penyerahan jasa tertentu ketika penyerahan jasa dilakukan untuk tujuan kegiatan usaha dari PKP. Untuk penyerahan jasa tertentu ini, DPP PPN adalah nilai pasar dari jasa yang diserahkan. Lebih lanjut, apabila transaksi yang terjadi adalah penyerahan jasa yang diserahkan secara cuma-cuma, DPP PPN atas transaksi ini ditentukan berdasarkan biaya keseluruhan yang terjadi dalam pemberian jasa tersebut.<sup>27</sup>

Di India, aturan khusus diberlakukan ketika menentukan DPP PPN atas penyerahan barang dari *principal* kepada agen. Atas penyerahan ini, DPP PPN ditentukan berdasarkan:<sup>28</sup>

- (i) nilai pasar dari barang yang diserahkan; atau
- (ii) dari sisi pihak yang menyerahkan, DPP PPN dapat ditentukan sebesar 90% (sembilan puluh persen) dari harga yang dikenakan atas penyerahan barang dengan jenis dan kualitas yang serupa oleh penerima barang (agen) kepada konsumennya.

### C. DPP PPN atas Impor Barang

---

Pajak atas impor umumnya dikenakan atas nilai pabean ditambah dengan bea masuk, pungutan pabean lainnya, serta pajak, selain PPN yang terutang atas impor barang tersebut. Biasanya, dalam nilai pabean terdapat biaya asuransi dan biaya pengangkutan. Apabila kedua biaya ini belum dimasukkan ke dalam

---

<sup>26</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 127.

<sup>27</sup> *Ibid.*

<sup>28</sup> CA Arpit Haldia, *Op.Cit.*, 98-99.

nilai pabean maka ketika menghitung DPP PPN atas impor barang, biaya asuransi dan biaya pengangkutan harus ditambahkan ke dalamnya. Kasus ini dapat terjadi ketika nilai pabean menggunakan harga yang tercantum dalam faktur penjualan dan impor barang berasal dari penjual yang memiliki hubungan istimewa.<sup>29</sup>

Menurut William, terdapat dua penyesuaian yang dibutuhkan dalam mengubah nilai pabean menjadi DPP PPN sebagai basis penghitungan PPN terutang atas impor barang. Pertama, konsisten dengan kebijakan mengenai DPP PPN yang berlaku secara umum, DPP PPN atas impor barang harus mencakup bea masuk yang dikenakan atas impor barang tersebut. Cukai yang dikenakan atas impor juga harus dimasukkan ketika menghitung besarnya DPP PPN.<sup>30</sup>

Kedua, bea masuk biasanya akan memasukkan pula semua biaya pengangkutan dan perawatan serta biaya serupa yang dikenakan ketika barang melewati proses kepabeanan. Lebih lanjut, kewajiban pihak yang menyerahkan barang ke suatu negara dapat juga mencakup biaya tambahan lainnya, seperti biaya pengiriman menuju ke tempat pihak yang menerima barang.<sup>31</sup>

Aturan umum penentuan besarnya DPP PPN sebagaimana dijelaskan di atas telah diterapkan di beberapa negara di dunia, misalnya negara-negara di Uni Eropa. Di negara-negara Uni Eropa, DPP PPN atas impor barang yang berasal dari negara non-Uni Eropa, ditentukan dengan menjumlahkan nilai pabean, pajak, bea masuk, pungutan pabean lainnya, pajak lainnya selain PPN, serta biaya tambahan lainnya yang berkaitan dengan impor tersebut, seperti komisi, biaya pengepakan, biaya pengangkutan, dan asuransi.

### **C.1. DPP PPN atas Impor Barang yang Ditujukan ke Gudang Berikat<sup>32</sup>**

Impor barang umumnya dikenakan pajak ketika barang memasuki negara pengimpor. Apabila impor atas suatu barang ditempatkan di gudang berikat di negara pengimpor, impor tersebut biasanya belum dianggap sebagai impor barang menurut tujuan PPN sampai barang dipindahkan dari gudang berikat untuk digunakan atau dikonsumsi di wilayah lainnya dari negara pengimpor. Oleh karena itu, DPP PPN atas impor harus didasarkan pada nilai ketika barang dipindahkan dari gudang berikat, bukan ketika memasuki wilayah dari negara pengimpor. Nilai ini dapat berupa harga dari barang impor atau jumlah lainnya.

---

<sup>29</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 260.

<sup>30</sup> David William, *Op.Cit.*, 212-213.

<sup>31</sup> *Ibid*, 213.

<sup>32</sup> *Ibid*, 261.

### **C.2. DPP PPN atas Impor Barang yang Sebelumnya Diekspor<sup>33</sup>**

Untuk menjelaskan DPP PPN atas impor barang yang sebelumnya dieskpor, dapat diberikan contoh sebagai berikut. Pada tahun 2016, Perusahaan A yang merupakan PKP di Negara A, melakukan kontrak pembelian mesin dengan Perusahaan B, yang merupakan PKP di Negara B. Berdasarkan kontrak tersebut, Perusahaan A akan membeli mesin secara impor dari Perusahaan B dengan harga sebesar 10.000.000. Selain itu, di dalam kontrak juga disebutkan bahwa setiap kerusakan yang terjadi atas mesin tersebut, hanya dapat diperbaiki oleh Perusahaan B di Negara B.

Pada awal tahun 2018, mesin mengalami kerusakan. Oleh karena itu, Perusahaan A mengirim mesin tersebut ke Negara B untuk diperbaiki oleh Perusahaan B. Berdasarkan ketentuan PPN di Negara A, atas pengiriman barang ke Negara B, Perusahaan A dikenai PPN atas ekspor barang dengan tarif 0%.

Setelah mesin selesai diperbaiki oleh Perusahaan B, mesin tersebut kemudian diimpor kembali ke Negara A oleh Perusahaan A. Mengacu pada ketentuan PPN di Negara A, atas impor mesin yang sebelumnya diekspor oleh Perusahaan A, dikenai PPN atas impor. Namun, DPP PPN atas impor mesin ini hanya dihitung berdasarkan nilai jasa perbaikan atas mesin yang dilakukan oleh Perusahaan B di Negara B, bukan dari keseluruhan nilai mesin tersebut. Misal, apabila dalam kasus ini nilai jasa perbaikan yang dilakukan Perusahaan B di Negara B adalah 1000 maka DPP PPN atas impor kembali mesin ini hanya sebesar 1000.

### **C.3. DPP PPN atas Impor dari Pihak yang Bukan PKP<sup>34</sup>**

Ketika mengimpor barang dari PKP di luar negeri, pihak yang mengimpor (importir) akan dikenai PPN atas impor barang. Sementara PKP di luar negeri yang menyerahkan barang impor tersebut (eksportir) melakukan ekspor dan umumnya dikenai PPN dengan tarif 0% di negara eksportir. Namun, aturan ini tidak berlaku bagi importir yang mengimpor barang dari pihak yang tidak berstatus sebagai PKP.

Meskipun pihak yang menyerahkan barang impor tersebut tetap dianggap melakukan ekspor (eksportir), tetapi ia tidak dapat menerapkan tarif 0% atas ekspor yang dilakukannya. Akibatnya, PPN yang dibayarkan oleh eksportir di negaranya akan menjadi salah satu komponen harga penyerahan barang atau jasa kepada importir.

---

<sup>33</sup> *Ibid*, 261.

<sup>34</sup> *Ibid*, 261-262.

Sementara itu, dari sisi importir, PPN yang dikenakan di negara eksportir dapat mempengaruhi besarnya DPP PPN yang digunakan untuk menghitung jumlah PPN terutang atas impor. Apabila negara importir menerapkan pengenaan PPN berdasarkan nilai keseluruhan transaksi atau harga impor, terdapat kemungkinan terjadinya kelebihan pengenaan PPN yang harus ditanggung oleh importir. Dalam sengketa *Staatssecretaris van Financiën vs Gaston Schul Doubane Expeditie BV*, ECJ mempertimbangkan kebijakan yang bertujuan untuk menghindari terjadinya pengenaan PPN atas keseluruhan nilai atau harga impor apabila impor berasal dari pihak di luar negara anggota Uni Eropa yang tidak berstatus sebagai PKP.

#### **D. Ketentuan Khusus mengenai DPP PPN**

---

##### **D.1. Nilai Pasar Wajar dari suatu Penyerahan<sup>35</sup>**

DPP PPN akan didasarkan pada penilaian independen berupa nilai pasar wajar atau harga *arm's length* dalam kondisi berikut:

- (i) Ketika pihak yang menerima barang dan/atau jasa bukan merupakan PKP, sedangkan pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa tersebut merupakan pihak yang berstatus PKP. Terdapat kemungkinan terjadinya penghindaran pajak dengan cara mengecilkan harga;
- (ii) Penyerahan yang seolah-olah dilakukan atas dasar suatu nilai atau pembayaran. Padahal, kenyataannya tidak terdapat pembayaran apa pun.

Pada intinya, nilai pasar wajar sangat dibutuhkan ketika menentukan DPP PPN atas transaksi penyerahan yang tidak mempunyai nilai. Selain itu, nilai pasar juga dibutuhkan dalam kasus lainnya, misalnya ketika otoritas pajak diberi kewenangan untuk menentukan nilai pasar wajar atas transaksi tertentu, misalnya transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.

##### **D.2. Penyesuaian Harga dan Potongan Harga<sup>36</sup>**

Pada dasarnya, aturan untuk menentukan DPP PPN harus sederhana dan mudah untuk diterapkan pada saat terjadinya penyerahan, tanpa adanya kesulitan ataupun penundaan penerapan. Oleh karena itu, aturan ini pun harus mengatur secara jelas penentuan DPP PPN apabila terjadi penyesuaian terhadap harga, misal potongan harga.

---

<sup>35</sup> David William, *Op.Cit.*, 210-211.

<sup>36</sup> *Ibid*, 211-212.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Sebagai contoh, apabila suatu barang dijual dengan harga normal 100, tetapi pada hari berikutnya barang tersebut dijual dengan harga 90 dan harga tersebut hanya berlaku untuk hari itu. Pertanyaannya, berapa harga dari barang yang dijual tersebut?

Lebih jauh lagi, apabila harga jual atas suatu barang adalah 100. Namun, apabila pembeli dapat membayar barang tersebut dalam waktu 7 hari, akan terdapat potongan harga sehingga harga barang menjadi 95. Dalam kasus ini, pembeli dapat memilih untuk membeli barang dengan harga 95 atau harga 100. Namun, yang menjadi pertanyaan berapa harga sebenarnya dari barang tersebut? Jawabannya, sebagaimana praktik yang berlaku secara umum, harga barang adalah harga yang lebih rendah, yaitu sebesar 95. Sementara itu, perbedaan sebesar 5 tersebut dianggap sebagai denda atas keterlambatan pembayaran. DPP PPN atas transaksi ini sebesar harga setelah diskon.

Kesulitan lebih lanjut juga dapat timbul terkait dengan adanya potongan harga atau perjanjian pembelian yang menyebabkan terjadinya penyesuaian harga. Dalam kasus ini, tidak terdapat langkah yang dapat dilakukan atas terjadinya perubahan yang dikarenakan adanya penyesuaian harga terhadap transaksi. Adapun yang harus dilakukan adalah dengan memisahkan transaksi antara penyerahan dengan penyesuaian yang terjadi. Atau dengan kata lain, ketika terjadi penyesuaian harga, DPP PPN pun akan mengalami penyesuaian harga.

Dari sisi administrasi, penting untuk diperhatikan bahwa tidak ada alasan pun yang dapat digunakan untuk melakukan perubahan terhadap faktur pajak. Ketika faktur pajak diterbitkan, tidak ada ketentuan yang dapat memperbolehkan terjadinya penyesuaian harga terhadap faktur pajak, kecuali terjadi kesalahan.

### D.3. Kartu Debit dan Kartu Kredit

Kartu debit dan kartu kredit telah menjadi alat pembayaran penting di banyak negara. Terutama dengan meningkatnya *e-commerce*, penggunaan kartu debit dan kartu kredit semakin memainkan peranan yang signifikan sebagai alat pembayaran di masa yang akan datang.<sup>37</sup>

Dalam kasus suatu penyerahan barang dan/atau jasa pembayarannya dilakukan dengan menggunakan kartu debit atau kartu kredit, DPP PPN atas transaksi tersebut tetap merupakan **harga keseluruhan** dari barang dan/atau jasa yang

---

<sup>37</sup> Aleksandra Bal, "Credit Card Transactions – The German VAT Treatment," *International VAT Monitor* (November/Desember 2015): 377.

dimaksud. Ketentuan ini sebagaimana mengacu pada keputusan ECJ atas kasus *Chaussures Bally* di mana ECJ berpendapat sebagai berikut:<sup>38</sup>

*“Thus, when the customer pays for the goods or services by credit card, two transactions take place: **the sale of the goods by the merchant** and the service performed for the merchant by the acquirer. Following the ECJ decision in *Chaussures Bally* (Case C-18/92), **the taxable amount of the first transaction is the full price paid by the customer and not the net sum received by the retailer (merchant) after deducting the merchant service fee.** The ECJ ruled that the method of payment used in the relations between the purchaser and the supplier cannot alter the taxable amount.”*

(dengan penambahan penekanan)

Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dicontohkan sebagai berikut. Perusahaan perhiasan emas menawarkan penjualan suatu kalung dengan harga 100. Apabila konsumen membayar kalung tersebut sebesar 100 dengan menggunakan kartu kredit, DPP PPN tetap ditentukan sesuai dengan harga kalung tersebut, yaitu sebesar 100. Meskipun perusahaan perhiasan emas tersebut hanya menagihkan harga kalung sebesar 98 kepada konsumen, sedangkan sisanya sebesar 2 merupakan biaya kartu kredit.<sup>39</sup>

#### **E. DPP dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

Pasal 8A ayat (1) UU PPN menyatakan bahwa PPN yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif PPN dengan DPP PPN. Adapun berdasarkan Pasal 1 angka 15 UU PPN diketahui bahwa DPP PPN meliputi:

- (i) harga jual;
- (ii) penggantian;
- (iii) nilai impor;
- (iv) nilai ekspor; atau
- (v) nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.

Masing-masing jenis DPP PPN di atas mempunyai pengertian serta peruntukkan yang berbeda. Oleh karena itu, sangat penting untuk mencermati pengertian dari masing-masing jenis DPP PPN sebagaimana yang telah dirumuskan dalam UU PPN. Berikut adalah penjelasannya.

---

<sup>38</sup> Aleksandra Bal, *Op.Cit.*,

<sup>39</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Op.Cit.*, 126.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

### E.1. Harga Jual

Dalam Pasal 1 angka 18 UU PPN disebutkan bahwa harga jual adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP, tidak termasuk PPN yang dipungut menurut UU PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Berdasarkan pengertian ini, dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

- (i) harga jual merupakan istilah DPP PPN yang digunakan dalam transaksi berupa penyerahan BKP;
- (ii) nilai berupa uang karena penyerahan BKP oleh PKP;
- (iii) termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual; dan
- (iv) tidak termasuk PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak.

Dalam Pasal 1 angka 18 UU PPN disebutkan bahwa “semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan BKP” termasuk dalam pengertian harga jual. Biaya ini disebut juga dengan biaya yang tidak dapat dihindari. Atau dengan kata lain, tanpa pembayaran biaya ini, penyerahan BKP tidak pernah terjadi. Biaya tersebut misalnya biaya angkut, biaya pemasangan, premi asuransi, biaya garansi, biaya pemeliharaan, dan lain-lain.

Penjelasan di atas dapat dicontohkan sebagai berikut. PT Pemuda menyerahkan 10 unit komputer kepada PT Pramuka. Berdasarkan perjanjian tertulis antara PT Pemuda dan PT Pramuka, PT Pemuda akan mengirimkan komputer yang dibeli tersebut ke kantor PT Pramuka. PT Pemuda juga akan memasang semua komputer tersebut. Selain itu, selama 1 (satu) tahun pemeliharaan komputer akan dilakukan oleh PT Pemuda. Berikut rincian tagihan atas penyerahan komputer dari PT Pemuda kepada PT Pramuka.

**Tabel 7.1: Penghitungan Harga Jual atas Penyerahan BKP**

<b>Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	
Harga 10 unit komputer	= Rp100.000.000,00
Biaya pengiriman	= Rp2.000.000,00
Biaya pemasangan	= Rp10.000.000,00
Biaya pemeliharaan	= Rp20.000.000,00
DPP PPN	= harga jual
DPP PPN	= harga barang + semua biaya
<b>DPP PPN</b>	<b>= Rp100.000.000,00 + Rp2.000.000,00 + Rp10.000.000,00 + Rp 20.000.000,00</b>
<b>DPP PPN</b>	<b>= Rp132.000.000,00</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Lebih lanjut, dalam Pasal 1 angka 18 UU juga disebutkan bahwa harga jual tidak termasuk PPN yang dipungut menurut UU PPN. Pengertian harga jual ini dapat digambarkan dalam contoh sebagai berikut.

PT A, yang merupakan perusahaan tekstil, menyerahkan 12 kodi pakaian seragam hasil produksinya kepada PT B, sebuah perusahaan tambang lokal, dengan harga jual seluruhnya sebesar Rp100.000.000,00. Atas penyerahan ini, terutang PPN sebesar 10% dari harga jual sebagai DPP PPN. Oleh karena PPN tidak termasuk dalam pengertian harga jual, PPN yang terutang atas transaksi ini dapat dihitung sebagai berikut.

**Tabel 7.2: Ilustrasi Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP**

<b>Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	
Harga Jual	= Rp100.000.000,00
Tarif PPN	= 10%
<b>Rumus PPN Terutang</b>	<b>= Tarif x DPP PPN</b>
	<b>= Tarif x Harga Jual</b>
<b>PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	<b>= 10% x Rp100.000.000,00</b>
PPN Terutang	= Rp10.000.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Perlu digarisbawahi bahwa pengertian harga jual yang dirumuskan dalam Pasal 1 angka 18 **hanya** mengecualikan PPN yang dipungut menurut UU PPN. Bukan jenis pajak lainnya. Artinya, apabila dalam suatu penyerahan BKP terutang PPN dan PPnBM, hanya nilai PPN terutang saja yang tidak disertakan dalam penghitungan harga jual, sedangkan nilai PPnBM terutang akan diikutsertakan sebagai biaya tambahan untuk menentukan besarnya harga jual dari penyerahan BKP tersebut.

Praktik ini juga sebagaimana terdapat dalam Pasal 9 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PP 1/2012) yang menentukan bahwa atas penyerahan BKP tergolong mewah oleh PKP **selain:**

- (i) PKP yang menghasilkan BKP yang tergolong mewah; atau
- (ii) PKP yang melakukan impor BKP yang tergolong mewah,

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

adalah termasuk PPnBM yang dikenakan atas perolehan atau impor BKP yang tergolong mewah tersebut.

Penjelasan di atas dapat dicontohkan sebagai berikut. Pabrikan barang elektronik menyerahkan 100 unit pesawat LED-TV dengan harga jual keseluruhan sebesar Rp300.000.000,00 kepada pedagang besar barang elektronik yang terutang PPN sebesar 10% dan PPnBM sebesar 20%. Pajak yang terutang dihitung sebagai berikut.

**Tabel 7.3: Ilustrasi Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP**

<b>Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	
Harga Jual	= Rp300.000.000,00
Tarif PPN	= 10%
<b>Rumus PPN Terutang</b>	<b>= Tarif x DPP PPN</b>
	<b>= Tarif x Harga Jual</b>
<b>PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	<b>= 10% x Rp300.000.000,00</b>
PPN Terutang	= Rp30.000.000,00
<b>Penghitungan PPnBM Terutang atas Penyerahan BKP</b>	
Harga Jual	= Rp300.000.000,00
Tarif PPnBM	= 20%
<b>Rumus PPnBM Terutang</b>	<b>= Tarif x DPP PPnBM</b>
	<b>= Tarif x Harga Jual</b>
<b>PPnBM Terutang atas Penyerahan BKP</b>	<b>= 20% x Rp300.000.000,00</b>
PPnBM Terutang	= Rp60.000.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Lebih lanjut, pedagang besar menyerahkan pesawat LCD-TV tersebut kepada toko elektronik dengan memperhitungkan laba yang diharapkan sebesar 25% dari harga beli. PPN yang terutang dihitung sebagaimana dapat dilihat pada Tabel 7.4 di halaman berikut.

Pertanyaannya, apa pengaruh adanya PPnBM dalam harga jual atas penyerahan BKP yang tergolong mewah? Pengenaan PPN atas PPnBM ini jelas menyebabkan adanya pengaruh antara pengenaan PPnBM dengan pengenaan PPN atas penyerahan suatu BKP yang tergolong mewah, yaitu beban PPN akan meningkat apabila beban pengenaan PPnBM atas penyerahan BKP tersebut juga meningkat. Dengan demikian, besarnya jumlah PPnBM yang terutang, akan menentukan besarnya jumlah PPN yang terutang atas penyerahan BKP yang tergolong mewah. Konsekuensinya, timbul kesan terjadi pengenaan PPN atas PPnBM dalam penghitungan PPN terutang atas penyerahan BKP yang tergolong mewah.

**Tabel 7.4: Ilustrasi Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP**

<b>Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	
Harga Beli	= Rp300.000.000,00
Laba yang diharapkan (25% x Rp 300.000.000)	= Rp75.000.000,00
Biaya berupa PPnBM Terutang	= Rp60.000.000,00
<b>Harga Jual</b>	<b>= Rp435.000.000,00</b>
Tarif PPN	= 10%
<b>Rumus PPN Terutang</b>	<b>= Tarif x DPP PPN</b>
	<b>= Tarif x Harga Jual</b>
<b>PPN Terutang atas Penyerahan BKP</b>	<b>= 10% x Rp435.000.000,00</b>
PPN Terutang	= Rp43.500.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Adanya kondisi besarnya PPnBM yang terutang berpengaruh pada besarnya PPN yang terutang, yang disebabkan karena PPnBM tersebut menjadi salah satu komponen dalam menentukan besarnya harga jual. Pertanyaannya, apakah pengenaan PPN atas PPnBM ini merupakan bentuk pengenaan pajak atas pajak yang dapat mengakibatkan munculnya *cascading effect* seperti halnya yang terjadi pada sistem pengenaan Pajak Penjualan (*sales tax/PPn*).

Sebelumnya, harus diketahui terlebih dahulu apa yang dimaksud dengan pengenaan pajak atas pajak dalam konsep PPN. Berikut adalah penjelasannya:

- (i) Robert F. van Brederode dalam *Systems of General Taxation: Theory, Policy, and Practice*:<sup>40</sup>

*“Tax cascading occurs when taxes, as part of the cost price for goods and services supplied to a business, are absorbed in the selling prices of the business and, thus, shifted to its customers. It has the effect that an amount of tax paid at previous stage is again subject to the tax at a later stage and, as a result, the same amount of tax may be taxed multiple times in the process of production and distribution, creating a “tax-on-tax” effect...”*

- (ii) Victor Thuronyi dalam *Comparative Tax Law*:<sup>41</sup>

*“tax included in the price of inputs to business was again subject to tax (often more than once) when the outputs produced with those inputs were sold..”*

Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa pengenaan pajak atas pajak merupakan suatu kondisi di mana pajak menjadi bagian dari harga barang atau jasa yang diserahkan sehingga pajak tersebut terkandung dalam

<sup>40</sup> Robert F. van Brederode, *Systems of General Taxation: Theory, Policy, and Practice* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2009), 76-77.

<sup>41</sup> Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law* (The Hague: Kluwer Law International, 2003), 306

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

harga jual yang digunakan sebagai basis untuk menghitung besarnya pajak pada tingkat berikutnya dan menyebabkan terjadinya efek yang disebut *cascading effect*.<sup>42</sup>

Mengacu pada penjelasan mengenai pajak atas pajak di atas, secara konsep adanya PPnBM sebagai komponen dalam menentukan besarnya harga jual sebagai DPP PPN atas penyerahan BKP yang tergolong mewah menunjukkan bahwa DPP PPN atas penyerahan tersebut mengandung beban pajak lain berupa PPnBM. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa **secara konsep**, dimasukkannya PPnBM sebagai komponen harga jual merupakan bentuk pengenaan pajak atas pajak yang menimbulkan *cascade effect*.

Namun, dalam konteks **ketentuan atau peraturan yang berlaku di Indonesia**, dimasukkannya PPnBM atau jenis pajak lainnya, selain PPN itu sendiri, sebagai komponen dalam menghitung DPP PPN diperbolehkan secara jelas dalam Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan PPN yang berlaku di Indonesia. Dalam ketentuan yang mengatur pengertian dari jenis-jenis DPP PPN, **hanya PPN itu sendiri yang dikecualikan sebagai komponen DPP PPN**. Sementara itu, untuk beban pajak lainnya di luar PPN, diperbolehkan untuk dimasukkan sebagai komponen dari DPP PPN. Contohnya dalam penentuan nilai impor. Nilai impor ditentukan tidak hanya dari nilai uang yang menjadi dasar penghitungan bea masuk, tetapi juga ditambah dengan pungutan lainnya seperti cukai apabila BKP yang diimpor merupakan BKP kena cukai.<sup>43</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa pajak atas pajak yang bertentangan dan tidak diperbolehkan dalam ketentuan dan filosofi pengenaan PPN di Indonesia, lebih mengarah pada **pengenaan PPN atas PPN**. Inilah yang menyebabkan hanya PPN yang harus dikecualikan dalam penentuan besarnya DPP PPN, sedangkan beban pajak lainnya, seperti PPnBM, cukai, atau bea masuk, tetap dapat menjadi komponen penghitungan DPP PPN. Dengan kata lain, meskipun beban pajak lainnya tersebut nyatanya dapat menyebabkan terjadinya *cascade effect* karena beban pengenaan PPN semakin meningkat, tetapi kondisi ini bukan merupakan pengenaan pajak atas pajak yang bertentangan dengan Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan PPN yang berlaku di Indonesia.

Selanjutnya, pengertian yang dirumuskan dalam Pasal 1 angka 18 UU PPN juga menyebutkan bahwa dalam harga jual **tidak termasuk potongan harga** yang dicantumkan dalam faktur pajak. Berikut adalah contoh atas penjelasan ini.

---

<sup>42</sup> Penjelasan ini sebagaimana telah dibahas dalam poin D Bab 1 tentang Konsep Pajak Pertambahan Nilai dari buku ini.

<sup>43</sup> DPP PPN berupa nilai impor akan dijelaskan lebih lanjut dalam poin C dari bab ini.

PT Mustika merupakan PKP yang bergerak di bidang kecantikan. Pada tanggal 1 Maret 2018 menyerahkan sejumlah alat kecantikan dan kosmetik kepada toko kosmetik “Cantika” dengan harga jual sebesar Rp50.000.000,00. Oleh karena toko kosmetik “Cantika” melakukan pembayaran secara *cash*, PT Mustika memberikan *cash discount* sebesar 20%. Dengan adanya *cash discount*, dalam faktur pajak yang diterbitkan oleh PT Mustika akan tertulis sebagaimana dalam Tabel 7.5.

**Tabel 7.5: Faktur Pajak dengan Potongan Harga**

Faktur Pajak	
Harga Jual	= Rp50.000.000,00
<i>Cash discount</i> (20% $\times$ Rp50.000.000,00)	= Rp10.000.000,00
DPP PPN	= Rp40.000.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Di negara Uni Eropa, Pasal 79 *VAT Directive* menyebutkan bahwa potongan harga tidak termasuk dalam DPP PPN. Namun, *VAT Directive* tidak mengkaitkan persyaratan pencantuman potongan harga dalam faktur pajak dengan penentuan DPP PPN. Dalam Pasal 226 *VAT Directive* yang membahas mengenai konten dari faktur pajak, disebutkan bahwa DPP PPN berupa harga jual, tetapi tidak termasuk potongan harga jika potongan harga tersebut tidak diperhitungkan dalam harga jual. Berikut adalah rumusan dari Pasal 226 *VAT Directive*.

*“Without prejudice to the particular provisions laid down in this Directive, only the following details are required for VAT purposes on invoices issued pursuant to Articles 220 and 221:*

....

**(8) *the taxable amount per rate or exemption, the unit price exclusive of VAT and any discounts or rebates if they are not included in the unit price;***

(dengan penambahan penekanan)

## **E.2. Penggantian**

Berdasarkan Pasal 1 angka 19 UU PPN, yang dimaksud dengan penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha karena penyerahan JKP, ekspor JKP, atau ekspor BKP tidak berwujud, tetapi tidak termasuk PPN yang dipungut menurut UU PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak atau nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar oleh penerima jasa karena pemanfaatan JKP dan/atau oleh penerima manfaat BKP tidak berwujud karena pemanfaatan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Dari pengertian tersebut dapat diambil kesimpulan mengenai penggantian sebagai berikut:

- (i) penggantian merupakan istilah DPP PPN yang digunakan dalam transaksi berupa penyerahan JKP, ekspor JKP, dan/atau ekspor BKP tidak berwujud;
- (ii) nilai berupa uang;
- (iii) termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta pengusaha karena penyerahan JKP, ekspor JKP, dan/atau ekspor BKP tidak berwujud; dan
- (iv) tidak termasuk PPN dan potongan harga yang tercantum dalam faktur pajak.

Definisi antara harga jual dan penggantian yang terdapat dalam UU PPN memiliki rumusan yang kurang lebih sama. Perbedaannya hanya terletak pada peruntukannya saja. Kesamaan tersebut dapat dilihat dari beberapa hal berikut. Pertama, sama seperti harga jual, dalam definisi penggantian juga ditentukan termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta adalah biaya yang harus ada. Tanpa pemenuhan pembayaran biaya ini, penyerahan JKP tidak pernah dapat dilaksanakan atau pemanfaatan JKP/BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean atau ekspor JKP dan/atau ekspor BKP tidak berwujud tidak pernah dapat terlaksana.

Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut. PT Cakrawala memberikan jasa perbaikan kendaraan roda empat kepada PT Indah Makmur. Dalam pemberian jasa tersebut, PT Cakrawala memerlukan beberapa onderdil dan peralatan yang dibutuhkan serta perlu memberi *fee* kepada para montirnya. Rincian biaya yang harus dibayar oleh PT Indah Makmur kepada PT Cakrawala berikut besarnya penggantian atas penyerahan JKP tersebut dapat dilihat pada Tabel 7.6 sebagai berikut.

**Tabel 7.6: Rincian Biaya atas Pemberian Jasa Perbaikan Kendaraan**

Biaya	
Jasa perbaikan	= Rp20.000.000,00
Biaya onderdil dan peralatan	= Rp5.000.000,00
<i>Fee</i> montir	= Rp1.000.000,00
DPP PPN	= penggantian
DPP PPN	= nilai jasa + semua biaya
DPP PPN	= Rp20.000.000,00 + Rp5.000.000,00 + Rp1.000.000,00
DPP PPN	= Rp26.000.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Terkait biaya yang harus disertakan dalam penentuan besarnya DPP PPN, khusus untuk jasa penyediaan tenaga kerja, misal jasa penyediaan tenaga kerja di bidang kebersihan atau keamanan, terdapat aturan khusus dalam penentuan DPP PPN-nya. Yaitu, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.03/2012 tentang Kriteria dan/atau Rincian Jasa Tenaga Kerja yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PMK 83/2012).

Jasa penyediaan tenaga kerja adalah jasa untuk menyediakan tenaga kerja oleh pengusaha penyedia tenaga kerja kepada pengguna jasa tenaga kerja. Menurut PMK 83/2012, pada dasarnya jasa ini merupakan jasa yang tidak dikenai PPN (JTKP) sepanjang pengusaha penyedia tenaga kerja tidak bertanggung jawab atas hasil kerja dari tenaga kerja tersebut. Selain itu, untuk digolongkan sebagai JTKP, berikut adalah kriteria yang harus dipenuhi:

- (i) pengusaha penyedia jasa tenaga kerja tersebut semata-mata hanya menyerahkan jasa penyediaan tenaga kerja, yang tidak terkait dengan pemberian JKP lainnya, seperti jasa teknik, jasa manajemen, jasa konsultasi, jasa pengurusan perusahaan, jasa bongkar muat, dan/atau jasa lainnya;
- (ii) pengusaha penyedia jasa tenaga kerja tidak melakukan pembayaran gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan/atau sejenisnya kepada tenaga kerja yang disediakan;
- (iii) pengusaha penyedia jasa tenaga kerja tidak bertanggung jawab atas hasil kerja tenaga kerja yang disediakan setelah diserahkan kepada pengguna jasa tenaga kerja; **dan**
- (iv) tenaga kerja yang disediakan masuk dalam struktur kepegawaian pengguna jasa tenaga kerja.

Apabila jasa penyediaan tenaga kerja yang diserahkan tidak memenuhi kriteria kumulatif di atas, penyerahan atas jasa penyediaan tenaga kerja tersebut merupakan jasa yang dikenai PPN dengan tarif sebesar 10% dari DPP PPN. Sehubungan dengan penentuan DPP PPN atas jasa penyediaan tenaga kerja, terdapat dua aturan sebagai berikut:

- (i) DPP PPN atas jasa ini adalah penggantian, yang meliputi seluruh tagihan yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha jasa atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja kepada pengguna jasa, **termasuk** imbalan yang diterima tenaga kerja berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan sejenisnya.
- (ii) Apabila tagihan atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja dirinci dalam faktur pajak dengan memisahkan antara tagihan atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja yang diterima oleh pengusaha jasa dan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

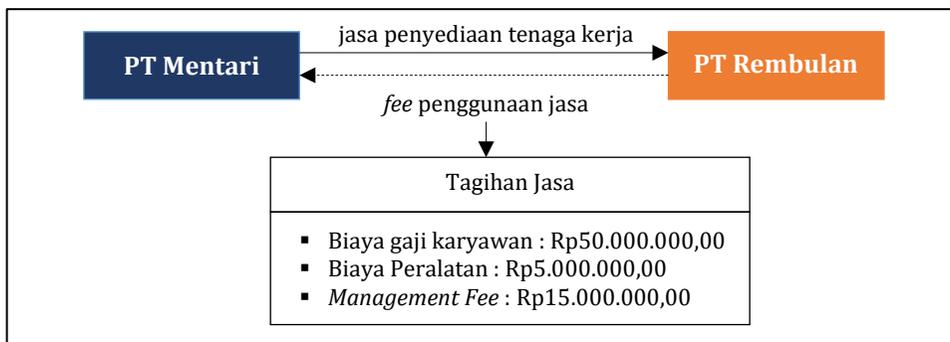
imbalan yang diterima oleh tenaga kerja, DPP PPN-nya adalah nilai lain. Adapun yang dimaksud nilai lain adalah seluruh tagihan yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha jasa atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja kepada pengguna jasa, **tidak termasuk** imbalan yang diterima tenaga kerja berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan sejenisnya.

Untuk lebih jelas memahami penentuan DPP PPN atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja, dapat dilihat contoh sebagai berikut. PT Rembulan, pengusaha yang sudah dikukuhkan sebagai PKP, menggunakan jasa penyediaan tenaga kerja dari PT Mentari. Atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja tersebut, PT Mentari menagih pembayaran melalui *invoice* kepada PT Rembulan dengan rincian sebagai berikut:

- (i) Biaya gaji karyawan: Rp50.000.000,00
- (ii) Biaya peralatan: Rp5.000.000,00
- (iii) *Management fee*: Rp15.000.000,00

Dalam penyerahan jasa tersebut, peralatan, perlengkapan, metode kerja berasal dari PT Mentari sebagai perusahaan penyedia tenaga kerja. Selain itu, diketahui pula bahwa tenaga kerja yang disediakan oleh PT Mentari tidak termasuk dalam struktur kepegawaian PT Rembulan. Penjelasan di atas dapat diilustrasikan melalui Gambar 7.1 berikut.

**Gambar 7.1: Ilustrasi Penentuan DPP PPN berupa Harga Jual dan Penggantian**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Berdasarkan fakta dari contoh di atas, dapat disimpulkan bahwa penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja dari PT Mentari kepada PT Rembulan merupakan jasa yang dikenai PPN karena jasa tersebut tidak memenuhi kriteria sebagai jasa penyediaan tenaga kerja yang tidak dikenai PPN sebagaimana diatur dalam

PMK 83/2012. Salah satunya, tenaga kerja yang disediakan tidak masuk dalam struktur kepegawaian PT Rembulan sebagai pengguna jasa tenaga kerja.

Atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja di atas, dikenai PPN sebesar 10% (sepuluh persen) dikalikan DPP PPN. Oleh karena pada saat penyampaian tagihan PT Mentari sudah memisahkan antara tagihan atas penyerahan jasa penyediaan tenaga kerja yang diterima oleh pengusaha jasa (*management fee*) dan imbalan yang diterima oleh tenaga kerja (biaya gaji karyawan), DPP PPN atas jasa penyediaan tenaga kerja tersebut adalah nilai lain. Oleh karena itu, pada saat penagihan, PPN akan dikenakan terhadap *management fee* ditambah tagihan berupa material seperti biaya peralatan (peralatan merupakan BKP).

Dengan menggunakan informasi di atas, perhitungan PPN terutang atas transaksi ini dapat dilihat pada Tabel 7.7 berikut.

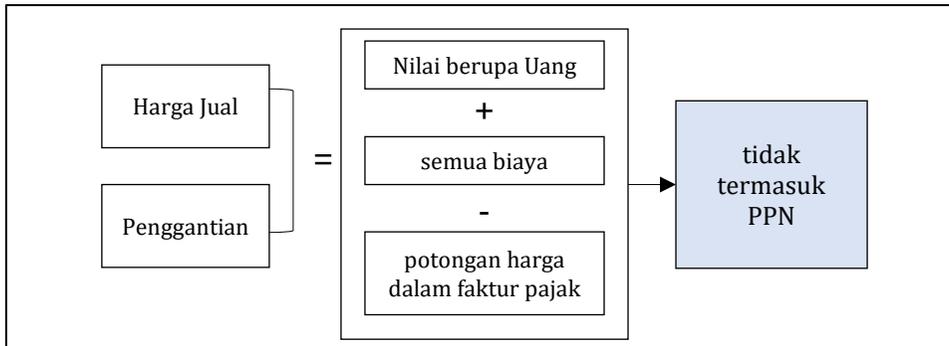
**Tabel 7.7: Ilustrasi Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan Jasa Penyediaan Tenaga Kerja**

<b>Penghitungan PPN Terutang atas Penyerahan Jasa Penyediaan Tenaga Kerja</b>	
Biaya gaji karyawan	= Rp50.000.000,00
Biaya peralatan	= Rp5.000.000,00
<i>Management fee</i>	= Rp15.000.000,00
<b>Rumus PPN Terutang</b>	<b>= Tarif x DPP PPN</b>
	<b>= Tarif x Nilai lain</b>
	<b>= Tarif x (biaya peralatan + <i>management fee</i>)</b>
<b>PPN Terutang atas Penyerahan JKP</b>	<b>= 10% x (Rp5.000.000,00 + Rp15.000.000,00)</b>
	<b>= 10% x Rp20.000.000,00</b>
PPN Terutang	= Rp2.000.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Kedua, sama halnya dengan harga jual. Dalam penggantian juga tidak termasuk PPN dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Berdasarkan definisi harga jual dan penggantian dapat disimpulkan bahwa penentuan kedua jenis DPP PPN ini dapat diilustrasikan melalui Gambar 7.2 di halaman berikut.

**Gambar 7.2: Ilustrasi Penentuan DPP PPN berupa  
Harga Jual dan Penggantian**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Lebih lanjut, kontrak atau perjanjian tertulis merupakan salah satu dokumen yang penting dalam menentukan besarnya DPP PPN atas suatu transaksi karena dari kontrak atau perjanjian tertulis dapat diketahui informasi rinci mengenai transaksi tersebut. Akan tetapi, terdapat dua poin penting yang harus diperhatikan ketika menentukan DPP PPN berdasarkan kontrak atau perjanjian tertulis sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (2) dan ayat (3) PP 1/2012, antara lain:

- (i) Apabila nilai kontrak atau perjanjian tertulis sudah termasuk PPN atau PPnBM, dalam kontrak atau perjanjian tertulis **wajib disebutkan** nilai kontrak atau perjanjian tertulis tersebut termasuk PPN atau PPnBM.
- (ii) Apabila kontrak atau perjanjian tertulis tidak menyebutkan nilai kontrak atau perjanjian tertulis tersebut termasuk PPN dan PPnBM, nilai kontrak yang tercantum dalam kontrak atau perjanjian tertulis tersebut dianggap sebagai DPP PPN.

Apabila nilai kontrak atau perjanjian tertulis atas suatu penyerahan BKP dan/atau JKP sudah termasuk PPN, untuk mengetahui besarnya DPP PPN atas transaksi tersebut harus diketahui terlebih dahulu berapa PPN terutang dengan menggunakan rumus berikut: 10/110 (sepuluh per seratus sepuluh) dari harga atau pembayaran atas penyerahan BKP dan/atau JKP. Dengan demikian, besarnya DPP PPN dapat diketahui dengan menggunakan rumus berikut:

$$\text{DPP PPN} = \text{Nilai kontrak} - \text{PPN Terutang}$$

Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, diberikan contoh sebagai berikut. Nilai kontrak atas suatu penyerahan JKP adalah sebesar

Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). Dalam kontrak sudah disebutkan bahwa nilai tersebut sudah termasuk PPN. Pertanyaannya, berapa DPP PPN atas penyerahan JKP tersebut? Berikut adalah perhitungannya.

**Tabel 7.8: Ilustrasi Penghitungan Besarnya DPP PPN**

Penghitungan Besarnya DPP PPN	
Nilai kontrak	= Rp1.000.000.000,00
PPN terutang	= $10/110 \times \text{Rp}1.000.000.000,00$ = Rp90.909.090,00
<b>DPP PPN</b>	<b>= Nilai kontrak - PPN terutang</b>
	<b>= Rp1.000.000.000,00 - Rp90.909.090,00</b>
	<b>= Rp909.090.090,00</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Selain cara di atas, rumus singkat yang dapat digunakan dalam menghitung besarnya DPP PPN atas suatu penyerahan BKP dan/atau JKP yang nilai kontraknya sudah termasuk PPN adalah sebagai berikut:

$$\text{DPP PPN} = (100/110) \times \text{Nilai Kontrak}$$

Lalu, bagaimana apabila atas suatu penyerahan JKP yang tidak hanya dikenai PPN, tetapi juga dikenakan PPh Pasal 23 dan nilai kontrak atas penyerahan JKP tersebut sudah dipotong PPh Pasal 23 sebesar 2% (dua persen)? Berapa besarnya DPP PPN dan PPN yang terutang? Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan ini, dapat diilustrasikan contoh sebagai berikut.

Nilai kontrak atas suatu penyerahan JKP adalah sebesar Rp1.000.000,00 dan jumlah tersebut sudah dipotong PPh Pasal 23 sebesar 2% dan belum termasuk PPN. Langkah pertama yang dilakukan untuk mengetahui berapa besarnya DPP PPN dan PPN terutang atas transaksi ini adalah dengan meng-*gross up* terlebih dahulu nilai kontrak tersebut sehingga dapat diketahui besarnya nilai kontrak sebelum terjadinya pemotongan PPh Pasal 23. Nilai kontrak sebelum terjadinya pemotongan PPh Pasal 23 inilah yang akan menjadi DPP PPN. Berikut perhitungannya.

**Tabel 7.9: Ilustrasi Penghitungan Besarnya DPP PPN dengan Nilai Kontrak Sudah dipotong PPh Pasal 23**

Penghitungan Besarnya DPP PPN	
Nilai kontrak sesudah dipotong PPh Pasal 23	= Rp1.000.000,00
Nilai kontrak di <i>gross up</i>	= $100/(100 - 2) \times \text{Rp}1.000.000,00$ = $100/98 \times \text{Rp}1.000.000,00$

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

	= Rp1.020.408,00
<b>DPP PPN</b>	= nilai kontrak di <i>gross up</i>
	= Rp1.020.408,00
<b>PPN terutang</b>	= 10% x DPP PPN
	= 10% x Rp1.020.408,00
	= Rp102.041,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

### E.3. Nilai Impor

Dalam Pasal 1 angka 20 UU PPN dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan nilai impor adalah nilai berupa uang yang menjadi dasar penghitungan bea masuk ditambah pungutan berdasarkan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai kepabeanan dan cukai untuk impor BKP, tidak termasuk PPN dan PPnBM yang dipungut menurut UU PPN. Dari pengertian ini, dapat disimpulkan 4 (empat) poin mengenai nilai impor:

- (i) nilai impor merupakan istilah DPP PPN yang digunakan dalam transaksi berupa impor BKP.
- (ii) berupa uang yang menjadi dasar perhitungan bea masuk.
- (iii) termasuk pungutan lain berdasarkan peraturan undang-undang mengenai kepabeanan dan cukai atas impor BKP.
- (iv) tidak termasuk PPN dan PPn BM.

Dalam definisi nilai impor ditentukan bahwa dalam nilai impor sudah termasuk pungutan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai kepabeanan dan cukai. Berarti nilai impor sudah termasuk bea masuk dan cukai, apabila barang yang diimpor terutang cukai (BKP kena cukai). Dari definisi ini diperoleh rumus nilai impor sebagai berikut:

$$\text{Nilai Impor} = \text{CIF} + \text{Bea Masuk} + \text{Cukai}$$

CIF adalah singkatan dari *Cost, Insurance, dan Freight* yang diterjemahkan menjadi harga patokan impor. CIF didefinisikan sebagai syarat penyerahan barang di mana penjual (*seller*) menyerahkan barang ke pembeli hingga barang telah ditempatkan di atas kapal (*on board*) di pelabuhan pemuatan yang ditunjuk oleh pembeli. Dalam CIF, penjual bertanggung jawab untuk mengurus pengangkutan dari pelabuhan pemuatan ke pelabuhan tujuan dan menangani asuransi barang. Risiko penjual atas barang tersebut akan berakhir ketika barang telah berada di atas kapal. Istilah CIF hanya berlaku untuk pengangkutan barang dengan menggunakan moda transportasi pengangkutan

laut dan perairan sungai dan danau saja.<sup>44</sup>

Untuk lebih jelas memahami penentuan DPP PPN berupa nilai impor sebagaimana dijelaskan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut. PT Tembakau Bagus mengimpor barang dari Singapura dengan nilai *cost* sebesar Rp200.000.000,00, asuransi Rp20.000.000,00 dan ongkos angkut Rp30.000.000,00. Bea masuk ditetapkan sebesar 10% dari CIF. Terdapat pungutan cukai tembakau sebesar Rp5.000.000,00. Besarnya DPP yang digunakan untuk menghitung PPN terutang dapat dilihat pada Tabel 7.10 berikut.

**Tabel 7.10: Ilustrasi Penghitungan Besarnya DPP PPN**

Penghitungan Besarnya DPP PPN	
CIF	= <i>Cost + Insurance + Freight</i>
	= Rp200.000.000,00 + Rp20.000.000,00 + Rp30.000.000,00
	= Rp250.000.000,00
Bea Masuk	= 10% x CIF
	= 10% x Rp250.000.000,00
	= Rp25.000.000,00
<b>DPP PPN</b>	<b>= CIF + Bea Masuk + Cukai</b>
	<b>= Rp250.000.000,00 + Rp25.000.000,00 +</b>
	<b>Rp5.000.000,00</b>
	<b>= Rp280.000.000,00</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Dimasukkannya cukai sebagai komponen penghitungan besarnya nilai impor yang menjadi DPP PPN atas impor BKP kena cukai menimbulkan pertanyaan apakah telah terjadi pajak berganda dalam pengenaan PPN atas impor BKP kena cukai yang berlaku di Indonesia?

Pada dasarnya, sama halnya dengan PPN, cukai juga merupakan salah satu bentuk pajak yang dikenakan atas konsumsi (*taxes on consumption*). Oleh karenanya, secara umum PPN dan cukai mempunyai karakteristik yang sama karena keduanya sama-sama merupakan pajak atas konsumsi.

Perbedaannya adalah apabila PPN dikenakan atas seluruh jenis barang dan jasa (*taxes on general consumption*), cukai hanya dikenakan atas barang dan jasa tertentu yang bersifat spesifik (*taxes on specific consumption*).<sup>45</sup> Alasannya, pengenaan cukai hanya dilakukan atas konsumsi barang-barang yang sifatnya menimbulkan efek negatif atau eksternalitas negatif sehingga selain bertujuan

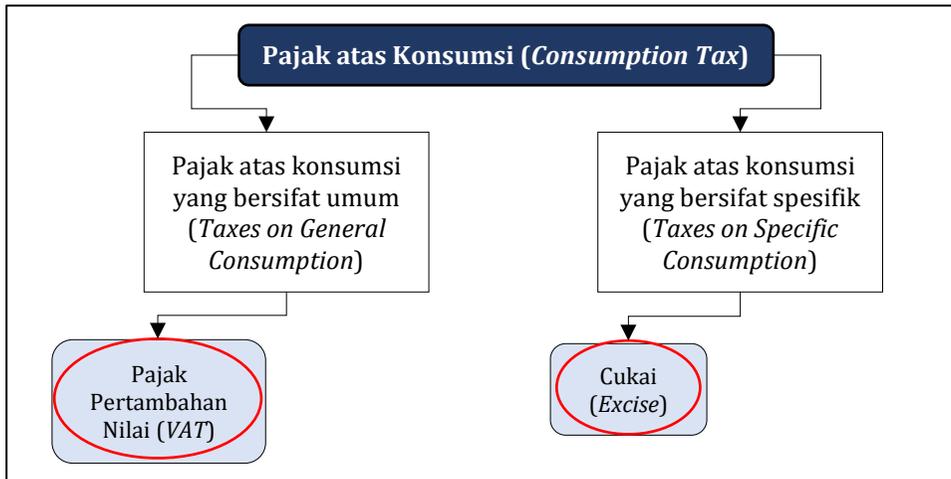
<sup>44</sup> Finish Good Asia, "International Trade Logistic: Yang Sebaiknya Anda Ketahui Tentang FOB, CNF, Dan CIF," Internet, dapat diakses melalui <http://finishgoodasia.com/fob-cnf-dan-cif/>.

<sup>45</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 45

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

untuk menambah penerimaan negara, cukai juga memiliki tujuan khusus, yaitu untuk mengendalikan konsumsi atas barang-barang tertentu yang bersifat membahayakan kesehatan.<sup>46</sup>

**Gambar 7.3: PPN dan Cukai sebagai Pajak atas Konsumsi**



Sumber: diolah dari *Consumption tax Trends 2014* (Paris, OECD Publishing, 2014, 15).

Dengan adanya fakta PPN dan cukai merupakan jenis pajak yang sama, yaitu pajak atas konsumsi, dapat disimpulkan bahwa dalam pengenaan PPN atas impor BKP kena cukai, telah terjadi kondisi di mana satu objek pajak dikenakan dua kali atas jenis pajak yang sama. Adanya kondisi ini jelas menimbulkan isu adanya pajak berganda dalam pengenaan PPN atas impor BKP kena cukai.

Untuk mengetahui apakah memang telah terjadi pengenaan pajak berganda dalam pengenaan PPN atas impor BKP kena cukai, perlu diketahui terlebih dahulu pengertian dari pajak berganda itu sendiri. Secara sederhana, pajak berganda dapat diartikan sebagai pengenaan pajak atas objek yang sama lebih dari satu kali. Lawan dari pajak berganda ini adalah objek pajak yang tidak dikenakan pajak. Berikut adalah beberapa pendapat ahli mengenai apa yang dimaksud dengan pajak berganda.

(i) Menurut David L. Scott, pengertian pajak berganda adalah:<sup>47</sup>

*"Taxation of the same income twice by the same taxing authority. It is generally used to refer to the taxation of dividends that are taxed once at the corporate level (as income before dividends are*

<sup>46</sup> *Ibid*, 46

<sup>47</sup> David L. Scott, *Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor* (Houghton Mifflin Company, 2003), 114.

*declared) and again at the personal level (when the dividends are received)."*

(ii) Menurut Black Law Dictionary, pajak berganda adalah:<sup>48</sup>

*"The imposition of two taxes on the same property during the same period and for the same taxing purpose."*

Lebih lanjut, Knechtle dalam bukunya yang berjudul *Basic Problem in International Fiscal Law*, membedakan pengertian pajak berganda secara luas (*wider sense*) dan secara sempit (*narrower sense*).<sup>49</sup> Secara luas pengertian pajak berganda dapat diartikan sebagai setiap bentuk pembebanan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali, dapat dalam bentuk berganda (*double taxation*) atau lebih (*multiple taxation*). Sementara itu, secara sempit, pajak berganda dapat diartikan sebagai semua kasus pemajakan di mana atas suatu objek pajak dikenakan pajak lebih dari satu kali dalam satu administrasi perpajakan yang sama atau berbeda. Pajak berganda seperti ini sering disebut dengan pajak berganda ekonomis (*economic double taxation*).<sup>50</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, pajak berganda dapat diartikan sebagai adanya pengenaan pajak lebih dari satu kali atas satu objek yang sama. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa pengenaan PPN dan cukai atas impor BKP kena cukai merupakan bentuk pajak berganda ekonomis karena terjadi pengenaan satu jenis pajak lebih dari satu kali atas satu objek pajak yang sama.

Adanya pajak berganda ekonomis dalam pengenaan PPN atas impor BKP kena cukai menjadi isu penting yang perlu dibahas karena sebagaimana diketahui ketentuan PPN yang berlaku saat ini telah disusun sedemikian rupa untuk mencapai salah satu tujuan, yaitu menghindari terjadinya pajak berganda dalam sistem pengenaan PPN yang berlaku di Indonesia.

Salah satu yang dapat dijadikan contoh dari adanya penghindaran pajak berganda dalam sistem PPN yang berlaku di Indonesia adalah pengecualian makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering, sebagai barang yang dikenai PPN menurut UU PPN. Dalam Penjelasan Pasal 4A ayat (2) huruf 'c' UU PPN disebutkan dengan jelas bahwa ketentuan untuk mengecualikan makan dan minuman

---

<sup>48</sup> *Black Law Dictionary: Eight Edition* (Thomson Business, 2004), 1500.

<sup>49</sup> Arnold Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law* (HLF, 1979), 34.

<sup>50</sup> Nicoleta Barbuta-Misu dan Florin Tudor, "The International Double Taxation - causes and avoidance", *Economica Journals*, 2000, 150-151.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

tersebut sebagai BKP dimaksudkan untuk menghindari pengenaan pajak berganda karena sudah merupakan objek pengenaan Pajak Daerah.

Namun, masalah yang berbeda terjadi pada pengenaan PPN dan cukai atas impor BKP kena cukai. Memang, keduanya merupakan pengenaan pajak atas konsumsi. Akan tetapi, antara pengenaan PPN dan cukai atas impor BKP kena cukai, masing-masing memiliki tujuan yang berbeda. Apabila PPN atas impor BKP dikenakan dengan tujuan untuk memajaki konsumsi yang dilakukan masyarakat dengan orientasi pada sisi penerimaan pajak maka cukai atas BKP dikenakan untuk tujuan khusus, yaitu untuk mengendalikan konsumsi masyarakat atas BKP tersebut sebagai barang yang dianggap memiliki eksternalitas negatif terhadap masyarakat.

Atau dengan kata lain, dalam kebijakan perpajakan atas impor BKP kena cukai, telah terjadi pengenaan pajak lebih dari satu kali atas objek yang sama, tetapi dengan tujuan pemajakan yang berbeda satu sama lain. Oleh karena tujuan pengenaan yang berbeda inilah yang membedakan pajak berganda pada impor BKP kena cukai dengan pajak berganda pada makan dan/minuman yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2a) UU PPN. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa pajak berganda yang terjadi pada pengenaan pajak atas impor BKP kena cukai bukan merupakan pajak berganda yang bertentangan dengan ketentuan dan filosofi PPN di Indonesia.

Contoh lain pajak berganda yang terjadi dalam penerapan PPN di Indonesia adalah pemajakan atas barang mewah yang selain dikenai PPN, juga dikenai PPnBM. Namun, sama halnya dengan pajak berganda dalam penyerahan hasil tembakau, pajak berganda dalam penyerahan barang mewah juga merupakan pemajakan atas konsumsi, tetapi dengan tujuan yang berbeda antara pemungutan pajak yang satu dengan pajak lainnya.

### **E.4. Nilai Ekspor**

Pengertian nilai ekspor dalam Pasal 1 angka 26 UU PPN adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh eksportir. Nilai ekspor tercantum pada dokumen ekspor yang disebut Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB).

### **E.5. Nilai Lain**

Dalam Pasal 8 ayat (1) UU PPN diketahui bahwa selain harga jual, penggantian, nilai impor, dan nilai ekspor, terdapat DPP PPN lainnya yang disebut dengan nilai lain. Tujuan pemerintah mengeluarkan kebijakan DPP nilai lain adalah untuk memberikan kepastian hukum serta kemudahan bagi PKP yang

melakukan kegiatan usaha tertentu, seperti pengusaha di bidang jasa pengiriman paket, biro perjalanan wisata, dan jasa *freight forwarding*. Lebih lanjut, Pasal 8A ayat (2) UU PPN memberikan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk mengatur tentang Nilai Lain ini dengan menyatakan bahwa:

“Ketentuan mengenai nilai lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan atau berdasarkan **Peraturan Menteri Keuangan.**”

(dengan penambahan penekanan)

Adapun Peraturan Menteri Keuangan sebagai delegasi dari Pasal 8A ayat (2) UU PPN yang mengatur lebih lanjut mengenai nilai lain sebagai DPP PPN adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 121/PMK.03/2015 (PMK 75/2010 s.d.d.t.d PMK 121/2015). Berdasarkan PMK 75/2010 s.d.d.t.d PMK 121/2015, nilai lain tersebut ditetapkan sebagaimana terdapat dalam Tabel 7.11 di bawah ini.

**Tabel 7.11: Nilai Lain sebagai DPP PPN**

No.	Jenis Transaksi	Jenis Nilai Lain
1.	Pemakaian sendiri BKP dan/atau JKP	Harga Jual atau Penggantian setelah dikurangi laba kotor
2.	Pemberian cuma-cuma BKP dan/atau JKP	Harga Jual atau Penggantian setelah dikurangi laba kotor
3.	Penyerahan film cerita	Perkiraan hasil rata-rata per judul film
4.	Penyerahan produk hasil tembakau	Sebesar harga jual eceran
5.	Penyerahan BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan	Harga pasar wajar
6.	Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang	Harga pokok penjualan atau harga perolehan
7.	Penyerahan BKP melalui pedagang perantara	Harga yang disepakati antara pedagang perantara dengan pembeli
8.	Penyerahan BKP melalui juru lelang	Harga lelang
9.	Penyerahan jasa pengiriman paket	10% (sepuluh persen) dari jumlah yang ditagih atau jumlah yang seharusnya ditagih
10.	Penyerahan jasa biro perjalanan wisata dan/atau jasa agen perjalanan wisata berupa paket wisata, pemesanan sarana	10% (sepuluh persen) dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

	angkutan, dan pemesanan sarana akomodasi, yang penyerahannya tidak didasari pada pemberian komisi/imbalan atas penyerahan jasa perantara penjualan	
11.	Penyerahan jasa pengurusan transportasi ( <i>freight forwarding</i> ) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi ( <i>freight charges</i> )	10% (sepuluh persen) dari jumlah yang ditagih atau seharusnya ditagih

Sumber: diolah oleh Penulis dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 121/PMK.03/2015 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak.

Khusus untuk penyerahan jasa biro perjalanan wisata dan/atau jasa agen perjalanan wisata dan penyerahan jasa transportasi (*freight forwarding*), untuk dapat menggunakan DPP nilai lain sebesar 10%, harus memenuhi persyaratan utama sebagai berikut:

- (i) untuk penyerahan jasa biro perjalanan wisata dan/atau jasa agen perjalanan wisata, persyaratan utamanya adalah penyerahannya tidak boleh didasari pada pemberian komisi/imbalan atas penyerahan jasa perantara penjualan;
- (ii) untuk penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*), adanya biaya transportasi (*freight charges*) dalam tagihan jasa pengurusan transportasi.

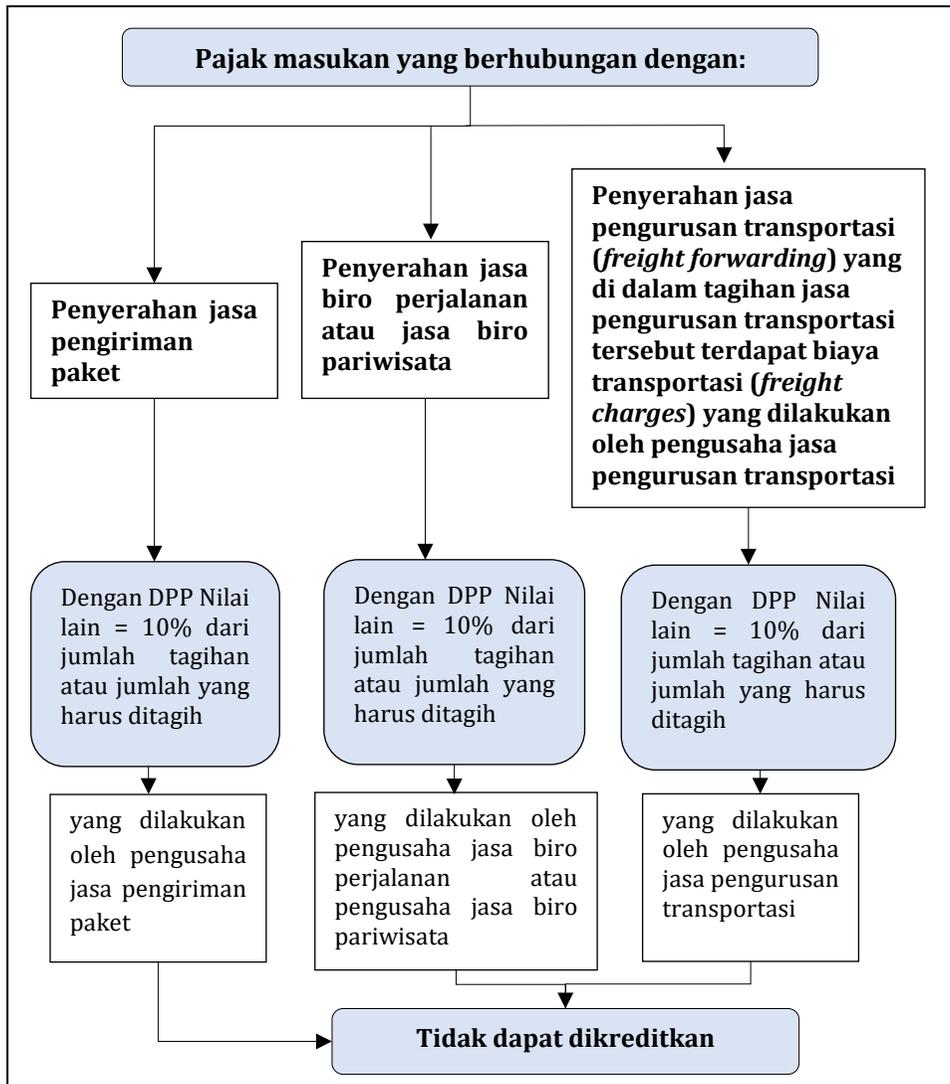
Dapat disimpulkan bahwa secara *argumentatum a contrario*, apabila persyaratan utama tersebut tidak terpenuhi, DPP nilai lain sebesar 10% (sepuluh persen) ini tidak dapat digunakan.

Lebih lanjut, salah satu ketentuan dalam PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015 juga menjelaskan mengenai pengkreditan pajak masukan atas penyerahan jasa yang menggunakan nilai lain sebagai DPP PPN. Dalam Pasal 3 PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015 disebutkan bahwa **pajak masukan yang berhubungan dengan:** (i) penyerahan jasa pengiriman paket yang dilakukan oleh pengusaha jasa pengiriman paket; (ii) penyerahan jasa biro perjalanan atau jasa biro pariwisata yang dilakukan oleh pengusaha jasa biro perjalanan atau pengusaha jasa biro pariwisata; dan (iii) penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi (*freight charges*) yang dilakukan oleh pengusaha jasa pengurusan transportasi, **tidak dapat dikreditkan.**

Penyebab tidak dapat dikreditkan karena dalam nilai lain telah diperhitungkan pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP dalam rangka usaha tersebut. Dapat disimpulkan, bagi ketiga jenis penyerahan tersebut, nilai lain yang ditetapkan dianggap sudah memperhitungkan pajak masukan sehingga PPN yang dipungut sama dengan PPN yang harus disetor ke kas negara.

Adapun yang dimaksud pajak masukan sehubungan dengan penyerahan yang diatur dalam Pasal 3 PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015 tidak dapat dikreditkan itu adalah pajak masukan atas pembelian BKP dan/atau JKP yang terkait dengan penyerahan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 3 PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015. Atau dengan kata lain, pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan hanya pajak masukan yang terkait dengan penyerahan sebagaimana disebutkan oleh Pasal 3 PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015. Yaitu, penyerahan jasa pengiriman paket oleh pengusaha jasa pengiriman paket, penyerahan jasa biro perjalanan atau jasa biro pariwisata yang dilakukan oleh pengusaha jasa biro perjalanan atau pengusaha jasa biro pariwisata, dan penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi (*freight charges*) yang dilakukan oleh pengusaha jasa pengurusan transportasi.

Gambar 7.4: Pengkreditan Pajak Masukan atas DPP PPN berupa Nilai Lain



Sumber: diolah oleh Penulis.

Untuk lebih jelasnya diberikan contoh sebagai berikut. PT A adalah sebuah perusahaan yang bergerak bidang pengiriman paket. Sebagaimana diatur dalam PMK 75/2010 s.t.d.t.d PMK 121/2015, atas penyerahan jasa pengiriman paket tersebut, PT A menggunakan nilai lain sebagai DPP PPN. Selanjutnya, PT A mendapat order pengiriman barang dari Jakarta menuju ke Bandar Lampung dengan biaya pengiriman Rp2.500.000,00 kepada PT B. PPN yang terutang atas transaksi ini adalah:

**Tabel 7.12: Ilustrasi Penghitungan PPN Terutang**

<b>Penghitungan PPN Terutang</b>	
PPN terutang	= Tarif x DPP
	= 10% x (10% x dari jumlah tagihan atau jumlah yang harus ditagih)
	= 10% x (10% x Rp2.500.000,00)
	= 10% x Rp250.000,00
	= Rp25.000,00

Sumber: diolah oleh Penulis.

Mengingat PPN yang terutang adalah Rp25.000,00, jumlah uang yang harus dibayar PT B kepada PT A atas penyerahan jasa pengiriman barang tersebut adalah: Rp2.500.000,00 + Rp25.000,00 = Rp2.525.000,00.

Lebih lanjut, untuk mengirimkan barang dari Jakarta ke Bandar Lampung, ternyata PT A menyewa truk dari PT C sebagai alat untuk mengirimkan barang tersebut dengan harga sewa truk dari PT C adalah Rp1.000.000,00. Atas sewa truk tersebut, PT A dipungut PPN oleh PT C sebesar 10% dari harga sewa truk (10% x Rp1.000.000,00 = Rp100.000,00). Oleh PT A, PPN sebesar Rp100.000,00 yang telah dibayarkannya melalui mekanisme pemungutan oleh PT C tersebut merupakan pajak masukan. Namun, mengacu pada ketentuan dalam Pasal 3 PMK 75/2010 s.d.t.d PMK 121/2015, atas pajak masukan yang telah dibayarkan oleh PT A tersebut tidak dapat dikreditkan karena PT A bergerak di bidang jasa yang DPP PPN-nya menggunakan nilai lain.

Berbeda halnya apabila sebuah perusahaan manufaktur (misal, PT X) menggunakan jasa perusahaan pengiriman paket (misal, PT A) untuk mengirim paket perusahaan tersebut. Saat PT X membayar jasa pengiriman paket tersebut, PT A sebagai pemberi jasa wajib memungut PPN sebesar 10% atas jumlah yang dibayarkan oleh PT X. Lebih lanjut, bagi PT X, pajak yang telah dipungut oleh PT A merupakan pajak masukan. Atas pajak masukan tersebut, PT X dapat mengkreditkannya dengan pajak keluaran PT X sepanjang berkaitan dengan kegiatan usaha.

Selain PMK 75/2010 s.d.t.d PMK 121/2015, masih terdapat beberapa nilai lain yang digunakan untuk menghitung pajak yang terutang. Masing-masing nilai lain tersebut juga diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan sebagai delegasi dari Pasal 8A ayat (2) UU PPN sebagai berikut:

- (i) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membangun Sendiri yang mengatur mengenai nilai lain sebagai DPP PPN untuk menghitung pajak yang terutang atas kegiatan membangun sendiri

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan, yaitu 20% (dua puluh persen) dari jumlah biaya yang dikeluarkan dan/atau yang dibayarkan untuk membangun bangunan, tidak termasuk harga perolehan tanah.

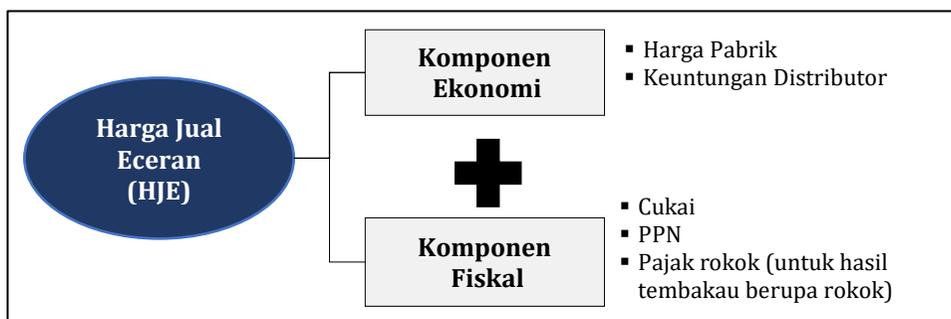
- (ii) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2014 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Emas Perhiasan yang mengatur mengenai nilai sebagai DPP atas penyerahan emas perhiasan oleh pengusaha emas perhiasan, yaitu sebesar 20% (dua puluh persen) dari harga jual emas perhiasan atau nilai penggantian. Namun, apabila penyerahan emas perhiasan oleh pengusaha emas perhiasan dilakukan dengan cara mengganti atau menukar emas perhiasan dengan emas batangan kadar 24 (dua puluh empat) karat sebagai pengganti seluruh bahan baku pembuatan emas perhiasan, DPP PPN-nya adalah sebesar 20% (dua puluh persen) dari selisih antara harga jual emas perhiasan dikurangi dengan harga emas batangan kadar 24 (dua puluh empat) karat yang terkandung dalam emas perhiasan tersebut.
- (iii) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.011/2011 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean berupa Film Cerita Impor dan Penyerahan Film Cerita Impor, serta Dasar Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 atas Kegiatan Impor Film Cerita Impor yang mengatur nilai lain sebagai DPP PPN atas penyerahan film cerita impor kepada pengusaha bioskop, yaitu berupa uang yang ditetapkan sebesar Rp12.000.000,00 (dua belas juta rupiah) per copy film cerita impor.
- (iv) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.03/2015 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak dan Saat Lain Pembuatan Faktur Pajak atas Penyerahan Pupuk Tertentu untuk Sektor Pertanian yang mengatur nilai lain sebagai DPP PPN atas penyerahan pupuk tertentu untuk sektor pertanian. Terdapat dua aturan mengenai penyerahan pupuk tertentu ini, yaitu:
  - a. apabila pupuk yang diserahkan adalah pupuk tertentu yang bagian harganya disubsidi termasuk PPN, nilai lainnya adalah nilai berupa uang yang dihitung dengan formula  $100/110$  (seratus per seratus sepuluh) dari jumlah pembayaran subsidi.
  - b. apabila pupuk yang diserahkan adalah pupuk tertentu pupuk tertentu yang bagian harganya tidak disubsidi, nilai lainnya adalah nilai berupa uang yang dihitung dengan formula  $100/110$  (seratus per seratus sepuluh) dari harga eceran tertinggi (HET).

### E.5. Harga Jual Eceran sebagai DPP PPN atas Penyerahan Hasil Tembakau

Pengenaan PPN atas penyerahan hasil tembakau juga menggunakan DPP PPN yang bersifat khusus. Dalam menghitung besarnya PPN atas penyerahan hasil tembakau, DPP PPN yang digunakan adalah nilai lain berupa harga jual eceran.<sup>51</sup> Dalam menentukan besarnya harga jual eceran maksimum, terdapat dua komponen yang menjadi penentu, yaitu: komponen ekonomi dan komponen fiskal. Komponen ekonomi terdiri dari harga pabrik, keuntungan distributor, sedangkan komponen fiskal terdiri dari **cukai, pajak rokok, dan PPN**.<sup>52</sup>

Dengan kata lain, harga jual eceran (HJE) menunjukkan harga pabrik yang di dalamnya memasukkan komponen biaya produksi, keuntungan distributor, cukai, pajak rokok, dan PPN. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat melalui Gambar 7.5 berikut.

**Gambar 7.5: Komponen Harga Jual Eceran (HJE)**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Penetapan besarnya HJE atas hasil tembakau di Indonesia, baik untuk tujuan pemasaran di dalam negeri maupun ekspor, merupakan kewenangan Kepala Kantor Pelayanan Utama Bea dan Cukai atau Kepala Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea Cukai. Penetapan tersebut mencakup penetapan harga jual eceran hasil tembakau merek baru dan penetapan kenaikan harga jual eceran hasil tembakau atas merek yang telah ada.

<sup>51</sup> Lihat Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK 174/PMK.03/2015 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.03/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Hasil Tembakau.

<sup>52</sup> Barbara Rapp-Jung, Rechtsanwältin, Kemmler Rapp Böhlke & Crosby, "The Cascade Effect of VAT and Excise on Tobacco Products in the Light of General Principles of Community Law," *Intertax*, (1996): 187-193.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Dengan demikian, sebelum memproduksi atau mengimpor hasil tembakau dengan merek baru atau mengubah desain atau tampilan kemasan penjualan eceran atas merk yang sudah ada penetapan HJE-nya, pengusaha pabrik atau importir hasil tembakau wajib mengajukan permohonan penetapan HJE kepada Kepala Kantor Pelayanan Utama Bea dan Cukai atau Kepala Kantor Pengawasan dan Pelayanan Bea dan Cukai dengan menggunakan formulir yang telah ditetapkan. Dalam permohonan penetapan HJE, setiap pengusaha pabrikan hasil tembakau melaporkan biaya seluruh bahan baku dan biaya produksi (tembakau, cengkeh, kertas, transportasi, bungkus, dan lain-lain) untuk setiap jenis hasil tembakau yang diproduksi agar dapat diketahui harga dasarnya.

Selain itu, dalam permohonan tersebut, juga dicantumkan perhitungan cukai atas hasil tembakau yang akan ditentukan Harga Jual Ecerannya. Adapun tata cara penetapan HJE hasil tembakau ini diatur khusus dalam Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor P-07/BC/2005 sebagaimana telah diubah terakhir melalui Peraturan Direktur Jenderal Bea dan Cukai Nomor P-30/BC/2007.

### **F. Isu: PPN atas *Reimbursement***

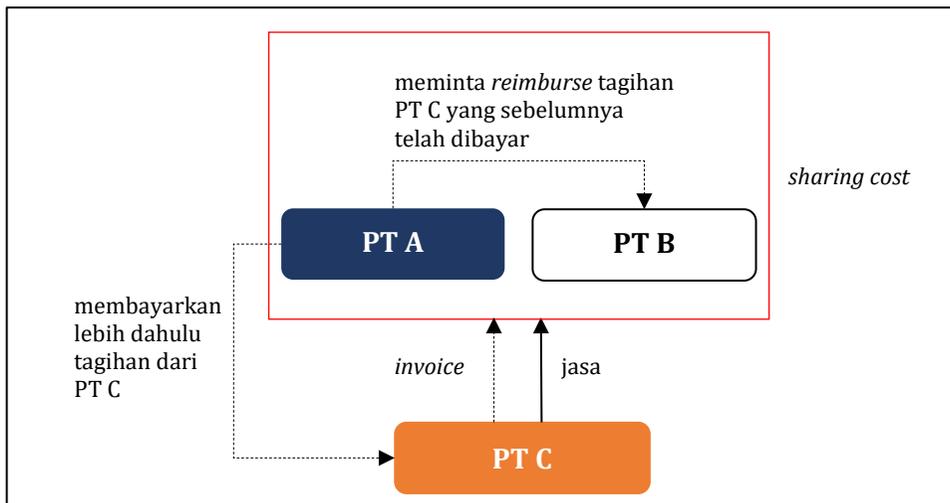
---

*Reimbursement* merupakan suatu keadaan di mana suatu perusahaan terlebih dahulu membayarkan atau menalangi tagihan dari penyedia jasa dan kemudian dana talangan tersebut ditagih oleh perusahaan kepada pihak ketiga sesuai kesepakatan di antara perusahaan dan pihak ketiga. Atas tagihan perusahaan kepada pihak ketiga tersebut seringkali menjadi isu dalam praktik PPN karena *reimbursement* dianggap sebagai penggantian yang merupakan salah satu jenis DPP PPN. Adapun pengertian penggantian terdapat dalam Pasal 1 UU PPN.

Penerapan dari praktik *reimbursement* sebagaimana dijelaskan di atas dapat dicontohkan sebagai berikut. Sebuah perusahaan (PT A) melakukan kerjasama dengan PT B berdasarkan model *sharing cost*. Selanjutnya, dalam melaksanakan kegiatannya, PT A dan PT B menggunakan jasa PT C. PT C kemudian menagihkan *fee* jasa yang diberikan sebesar 100 dan PPN sebesar 10 sehingga total yang harus dibayarkan kepada PT C sebesar 110. Atas *invoice* yang ditagihkan oleh PT C, telah dibayarkan lebih dahulu oleh PT A. Berdasarkan kontrak *sharing cost*, selanjutnya PT A meminta *reimburse* tagihan PT C kepada PT B sebesar 55 (50% dari 110).

Dari ilustrasi ini, permasalahan yang timbul adalah bagaimana perlakuan PPN atas tagihan *reimbursement* oleh PT A kepada PT B. Untuk lebih jelas memahami ilustrasi di atas, dapat dilihat pada Gambar 7.6 di halaman berikut.

Gambar 7.6: Ilustrasi *Reimbursement*



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dalam praktik, pihak yang menyatakan praktik *reimbursement* sebagaimana contoh di atas terutang PPN mendasarkan alasannya bahwa *reimburse* yang diminta oleh PT A kepada PT B termasuk dalam pengertian penggantian, yaitu termasuk dalam frasa “semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta”, **tanpa memperhatikan apakah PT A yang menagih *reimbursement* kepada PT B tersebut melakukan suatu penyerahan jasa yang terutang PPN kepada PT B atau tidak.** Padahal frasa “**semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta**” semestinya **dikaitkan** dengan penyebab biaya tersebut diminta, yaitu “**karena penyerahan jasa kena pajak, ekspor jasa kena pajak, atau ekspor barang tidak berwujud**”.

Akan tetapi, dalam beberapa Putusan Lembaga Yudisial terkait permasalahan pengenaan PPN atas *reimbursement* menunjukkan adanya praktik dalam mengartikan tagihan *reimbursement* terutang PPN tanpa **mengkaitkannya** dengan **penyerahan BKP dan/atau JKP** oleh perusahaan kepada pihak ketiga. Misalnya, dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 233/B/PK/PJK/2011 dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 630/B/PK/PJK/2016, istilah *reimbursement* diartikan sebagai penggantian. Ini tentunya memperlihatkan adanya ketidaksesuaian antara praktik perlakuan PPN atas *reimbursement* dengan konsep PPN sebagai **pajak atas penyerahan atau transaksi**. Padahal, sesuai konsep dan hukum positif yang berlaku di Indonesia, pengenaan PPN didasarkan pada fakta **adanya transaksi penyerahan, baik berupa barang maupun jasa**. Tidak semata-mata didasarkan pada adanya pembayaran atau aliran uang dari satu pihak ke pihak lainnya.

## Referensi

### Buku:

- Adam, Stuart, et al. "Broadening the VAT Base." Dalam *Tax by Design*, ed. Sir James Mirreless. United States: Oxford University Press Inc, 2011.
- Black Law Dictionary: Eight Edition*. Thomson Business, 2004.
- Haldia, CA Arpit. *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST*. India: Taxmann's, 2017.
- Hussey Ward M. dan Donald C. Lubick. *Basic World Tax Code and Commentary*. Tax Analyst, 1992.
- Kluwer, Wolters dan Deloitte. *Singapore GST Compliance Handbook (5<sup>th</sup> Edition)*. Singapura: CCH Asia Pte Limited, 2016.
- Knechtle, Arnold. *Basic Problems in International Fiscal Law*. HLF, 1979.
- OECD. *Consumption tax Trends 2014*. Paris, OECD Publishing, 2014.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Scot, David L. *Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor*. Houghton Mifflin Company, 2003.
- Subramaniam, Arjunan. *Understanding GST*. Malaysia: LexisNexis, 2014.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Terra, Ben dan Julie Kajus. *A Guide to European VAT Directives: Introduction to European VAT 2012*. The Netherlands: IBFD, 2012.
- Thornton, Richard dan Thenesh Kannaa. *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition*. Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003.
- van Brederode, Robert F. *Systems of General Taxation: Theory, Policy, and Practice*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2009), 76-77.
- van Doesum, A.J. "Taxable Amount." Dalam *Recent Developments in Value Added Tax, the Evolution of European VAT Jurisprudence and Its Role in the EU Common VAT System*, ed. M. Lang, et al. Wien: Linde, 2014.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherland: Kluwer Law International BV, 2016.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

**Artikel:**

- Bal, Aleksandra. "Credit Card Transactions - The German VAT Treatment." *International VAT Monitor* (November/Desember 2015).
- Barbuta-Misu, Nicoleta dan Florin Tudor. "The International Double Taxation - causes and avoidance". *Economica Journals*, 2000.
- Ornelas, Juan de la Cruz Higuera. "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017).
- Pfeiffer, Sebastian. "VAT on "Free" Electronic Services?." *International VAT Monitor* (Mei/Juni 2016).
- Rapp-Jung, Barbara, Rechtsanwältin, Kemmler Rapp Böhlke & Crosby. "The Cascade Effect of VAT and Excise on Tobacco Products in the Light of General Principles of Community Law." *Intertax*, (1996).

**Internet:**

- European Commission. "Taxable Amount." Internet. Dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-amount\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/taxable-amount_en).
- Finish Good Asia. "International Trade Logistic: Yang Sebaiknya Anda Ketahui Tentang FOB, CNF, Dan CIF." Internet. Dapat diakses melalui <http://finishgoodasia.com/fob-cnf-dan-cif/>.
- Inland Revenue Authority of Singapore. "Recovering Expenses (Re-billing)." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Working-out-your-taxes/Common-scenarios/Customs/Recovering-Expenses--Re-billing-/>.
- Royal Malaysian Customs, "Guide on Supply," Internet. Dapat diakses melalui [http://www.customs.gov.my/en/pg/pg\\_sg/Guide%20on%20Supply%20\(revised%20as%20at%2014%20July%202015\).pdf](http://www.customs.gov.my/en/pg/pg_sg/Guide%20on%20Supply%20(revised%20as%20at%2014%20July%202015).pdf).

**Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 121/PMK.03/2015.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.011/2011 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean berupa Film

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Cerita Impor dan Penyerahan Film Cerita Impor, serta Dasar Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 atas Kegiatan Impor Film Cerita Impor.

- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.03/2012 tentang Kriteria dan/atau Rincian Jasa Tenaga Kerja yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tentang Batasan dan Tata cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Kegiatan Membangun Sendiri.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 62/PMK.03/2015 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak dan Saat Lain Pembuatan Faktur Pajak atas Penyerahan Pupuk Tertentu untuk Sektor Pertanian.

## Tarif Pajak Pertambahan Nilai

### A. Tarif dalam PPN

---

Chaloupka menyebutkan bahwa prinsip mendasar dalam efisiensi perpajakan adalah dengan menentukan pilihan jenis, **tarif**, sistem, maupun struktur pajak yang dapat menghasilkan penerimaan secara nyata dengan biaya yang paling rendah.<sup>1</sup> Oleh karena itu, tarif menjadi salah satu fitur penting dalam penerapan PPN. Dengan adanya tarif dan juga Dasar Pengenaan Pajak (DPP), PPN yang terutang dapat dihitung.<sup>2</sup> Pentingnya tarif dalam penerapan PPN juga dinyatakan oleh Tait sebagai berikut:<sup>3</sup> “*The rate or rates at which VAT is levied is an important consideration in the operation of VAT.*”

Saran dari para ahli tentang tarif PPN sangat sederhana, yaitu PPN seharusnya menggunakan **tarif tunggal** (*single rate*). Artinya, hanya ada satu tarif yang berlaku dalam sistem PPN.<sup>4</sup> Bahkan Cnossen berpendapat bahwa sistem PPN yang terbaik adalah sistem PPN yang memberlakukan satu tarif seragam atas penyerahan barang dan jasa di dalam negeri.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Frank J. Chaloupka, Teh-wei Hu, Kenneth E. Warner, Rowena Jacobs, dan Ayda Yurekli. n.d. *The Taxation of Tobacco Products*.

<sup>2</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2016), 249.

<sup>3</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 39.

<sup>4</sup> Tarif tunggal disini sebenarnya berarti dua tarif karena terdapat tarif 0% yang harus diterapkan dalam pengenaan PPN atas ekspor. Dengan demikian, tarif tunggal terdiri dari tarif standar yang berlaku secara umum dan tarif 0% khusus untuk PPN atas ekspor. Lihat Richard M. Bird dan Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (New York: Cambridge University Press, 2007), 108.

<sup>5</sup> Sijbren Cnossen, “African Countries without VAT,” *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017): 9.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Saran ahli untuk menggunakan tarif tunggal dalam PPN dilatarbelakangi dengan asumsi bahwa biaya administrasi dan kepatuhan dari penggunaan lebih dari satu tarif (*multiple rates*)<sup>6</sup> akan jauh lebih besar.

Adanya penerapan tarif yang berbeda antara satu transaksi dengan transaksi lainnya, akan berisiko terhadap kesalahan penerapan tarif. Selain itu, pengadministrasian atas setiap transaksi pun menjadi lebih sulit.<sup>7</sup> Ini tentunya dapat berimplikasi pada berkurangnya efisiensi PPN.

Terlepas dari biaya administrasi dan biaya kepatuhan yang tinggi, terdapat beberapa alasan yang menyebabkan adanya keraguan untuk menerapkan lebih dari satu tarif dalam sistem PPN:

- (i) Dari perspektif ekonomi, penerapan lebih dari satu tarif PPN seringkali menyebabkan terjadinya distorsi terhadap pilihan produsen dan konsumen, yang mendistorsi kegiatan ekonomi menjadi tidak menguntungkan.<sup>8</sup>
- (ii) Tarif PPN yang rendah tidak selalu menguntungkan konsumen akhir. Sebagai contoh, ketika suatu barang dikenai PPN dengan tarif lebih rendah, penjual cenderung akan menaikkan harga barang tersebut sehingga dapat mensubsidi harga barang yang dikenai PPN dengan tarif yang lebih tinggi. Artinya, tidak ada keuntungan apa pun yang akan diterima konsumen akhir dari penerapan tarif PPN yang rendah.<sup>9</sup>
- (iii) Adanya perbedaan tarif PPN atas satu objek dengan objek lainnya akan menimbulkan ketidakpuasan dari sisi produsen dan konsumen yang berkeinginan untuk memperoleh keuntungan dari adanya perbedaan tarif ini. Produsen dan konsumen cenderung berpendapat bahwa atas barang dan jasa yang berada dalam cakupan yang sama seharusnya diperlakukan sama. Misalnya, apabila sayuran mentah dikenai PPN dengan tarif rendah maka seharusnya sayuran yang dibekukan juga dikenai PPN dengan tarif rendah. Apabila sayuran yang dibekukan dikenai PPN dengan tarif rendah maka sudah seharusnya sayuran dalam kaleng juga dikenai PPN dengan tarif yang sama rendahnya, dan seterusnya.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Oleh Ebril, et al tarif PPN yang lebih dari satu disebut dengan *rate differentiation*. Lihat Liam Ebrill, et al, *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001), 68-82.

<sup>7</sup> Sijbren Cnossen, "VAT in South Africa: What Kind of Rate Structure?," *International VAT Monitor*, 2004, 15 (1): 19-24.

<sup>8</sup> Agha A dan J. Haughton, "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations," *Review of Economics and Statistics*, 1996, 78(2): 303-308.

<sup>9</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 42.

<sup>10</sup> *Ibid.*

- (iv) Berapapun jenis tarif yang diterapkan dan apapun perubahan yang dihasilkan dari penerapan ini, penerapan lebih dari satu tarif PPN jarang mencerminkan terjadinya perubahan terhadap pilihan konsumen atau pemerintah secara nyata.<sup>11</sup>
- (v) Penerapan lebih dari satu tarif PPN dapat berarti rata-rata tarif yang lebih tinggi dibutuhkan untuk mencapai jumlah penerimaan yang ditargetkan sehingga mengakibatkan tingginya biaya ekonomi yang digunakan untuk mengenakan PPN.
- (vi) Tarif PPN yang lebih tinggi atas barang mewah merupakan sarana yang tidak efektif untuk meningkatkan progresivitas. Alasannya, pungutan PPN dengan cara seperti ini biasanya tidak ditargetkan dengan baik. Selain itu, setiap perolehan ekuitas yang dicapai dengan cara ini tidak dapat mengimbangi biaya yang dikeluarkan sehingga berujung pada berkurangnya efektifitas dan efisiensi PPN.<sup>12</sup>
- (vii) Penerapan tarif PPN yang lebih rendah atas barang atau jasa yang merupakan kebutuhan pokok umumnya tidak ditargetkan dengan baik dan tidak efektif. Akibatnya, terjadi regresivitas yang disebabkan masyarakat kalangan atas dapat melakukan konsumsi kebutuhan pokok dengan hanya mengeluarkan sedikit penghasilannya. Masyarakat kalangan inilah yang menerima keuntungan lebih banyak atas penerapan lebih dari satu tarif PPN dibandingkan masyarakat kalangan bawah.<sup>13</sup>

Penelitian yang dilakukan oleh *Copenhagen Economics* mengenai fungsi dari sistem PPN di negara-negara anggota Uni Eropa pada tahun 2007 menunjukkan bahwa penerapan lebih dari satu tarif PPN telah menyebabkan negara-negara anggota menderita kerugian fiskal dan ekonomi yang besar. Oleh karena itu, penelitian ini merekomendasikan penerapan tarif tunggal sebagai opsi kebijakan PPN yang terbaik dari sudut pandang ekonomi. Tarif tunggal dinilai dapat menciptakan kepatuhan yang signifikan terhadap administrasi pajak, mengurangi penyimpangan dalam pasar internal, serta meningkatkan kesejahteraan konsumen.<sup>14</sup>

Sementara itu, Roger Douglas, mantan menteri keuangan Selandia Baru, menyatakan bahwa pada faktanya, kunci utama untuk menciptakan kemudahan dalam penerapan PPN adalah melalui penerapan PPN dengan tarif tunggal dan

---

<sup>11</sup> *Ibid.*

<sup>12</sup> Sijbren Cnossen, "Is the VAT Directive Becoming an Anachronism" *European Taxation*, 2003, 43 (12): 434.

<sup>13</sup> Liam Ebrill, *et al*, *Op.Cit.*, 68-82.

<sup>14</sup> Dinka Antic, "Efficiency of Single-Rate and Broad-Based VAT System: The Case of Bosnia and Herzegovina," Internet, dapat diakses melalui <https://hrcak.srce.hr/file/187138>.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

tanpa adanya pembebasan PPN. Argumen yang diungkapkan Douglas ini sangat mendukung penggunaan tarif tunggal dalam PPN dan tarif 0% khusus untuk ekspor serta membatasi pembebasan PPN. Semakin sedikit penerapan PPN dengan lebih dari satu tarif maka akan semakin baik sistem PPN yang diimplementasikan.<sup>15</sup>

Meskipun demikian, tidak semua negara setuju untuk menerapkan PPN dengan tarif tunggal. Bahkan negara yang tampaknya menerapkan sistem PPN dengan tarif tunggal sekalipun, dalam praktiknya tidak sepenuhnya benar-benar menerapkan tarif tunggal. Sebagai contoh, Jamaika. Jamaika sering disebut sebagai negara yang menerapkan PPN dengan tarif tunggal, yaitu sebesar 15% pada tahun 2004. Namun, kenyataannya pada tahun tersebut, Jamaika juga mengenakan PPN dengan tarif lainnya sebagai berikut:<sup>16</sup>

- (i) tarif sebesar 12,5% atas pembelian beberapa jenis barang-barang konstruksi, seperti semen, besi, jeruji besi, dan sebagainya;
- (ii) tarif bervariasi antara 0% sampai 157% atas kendaraan bermotor;
- (iii) tarif sebesar 20% atas jasa telekomunikasi; serta
- (iv) tarif lebih rendah atas kegiatan turis dan pariwisata.

Dalam suatu penelitian, penerapan tarif PPN di Jamaika dengan cara seperti ini disebut dengan istilah "*Anarchy in Tax Rate*".<sup>17</sup>

Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer berpandangan bahwa penerapan *multiple rates* juga dapat memberikan beberapa manfaat. Beberapa manfaat tersebut antara lain:<sup>18</sup>

- (i) Efisiensi. Penerapan tarif PPN yang berbeda-beda atas objek yang berbeda dinilai dapat menciptakan efisiensi. Gagasan inilah yang mendasari terciptanya kebijakan yang dikenal dengan istilah "aturan elastisitas terbalik". Yaitu, kebijakan yang menetapkan penerapan tarif PPN lebih rendah atas komoditas dengan tingkat permintaan elastis dan penerapan tarif PPN lebih tinggi atas komoditas dengan tingkat permintaan yang tidak elastis. Kebijakan ini bertujuan untuk meminimalisir dampak pengenaan pajak terhadap pola konsumsi sehingga dapat menciptakan efisiensi dalam pengenaan PPN. Selain itu, adanya rentang yang luas

---

<sup>15</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 42.

<sup>16</sup> Richard M. Bird dan Pierre-Pascal Gendron, *Op.Cit.*, 109.

<sup>17</sup> D. Artana dan F. Naranjo, *Fiscal Policy Issues in Jamaica: Budgetary Institutions, the Tax System, and Public Debt Management, Economic and Sector Study Series, Region 3* (Washington, DC: Inter-American Development Bank, 2003).

<sup>18</sup> Liam Ebrill, *et al*, *Op.Cit.*, 68-82.

antara tarif PPN tertinggi dan tarif PPN terendah dianggap mampu menghasilkan penerimaan yang lebih tinggi.

- (ii) Keadilan. Merupakan alasan yang dianggap paling penting mengapa seharusnya terdapat lebih dari satu tarif yang diterapkan dalam PPN. Contohnya, dengan menerapkan tarif PPN yang berbeda atas barang yang hanya dapat dikonsumsi oleh pihak-pihak yang mempunyai penghasilan tinggi. Dengan demikian, penerapan tarif PPN yang berbeda-beda dapat menjamin terciptanya distribusi penghasilan yang adil.

Dengan adanya manfaat di atas, tidak mengherankan di awal penerapannya, banyak negara menerapkan PPN dengan lebih dari satu tarif. Berdasarkan survei yang dilakukan IMF, diketahui bahwa dari 48 (empat puluh delapan) negara yang menerapkan PPN sebelum tahun 1990, 36 (tiga puluh enam) di antaranya menerapkan PPN dengan lebih dari satu tarif. Sementara itu, sisanya sebanyak 12 (dua belas) negara menerapkan PPN dengan tarif tunggal. Akan tetapi, seiring dengan bertambahnya jumlah negara yang menerapkan PPN, terjadi perubahan penerapan tarif, yaitu semakin banyak negara yang menerapkan PPN dengan tarif tunggal.<sup>19</sup>

Tercatat, hingga April 2001, jumlah negara yang menerapkan PPN adalah sebanyak 124 (seratus dua puluh empat) negara. Dari jumlah ini, sebanyak 68 (enam puluh delapan) negara menerapkan tarif tunggal, sedangkan sisanya sebanyak 56 (lima puluh enam) negara menerapkan PPN dengan lebih dari satu tarif.<sup>20</sup>

Perlu diketahui bahwa tidak terdapat konsensus khusus dalam mengatur kebijakan tarif mana yang harus diterapkan sehingga tiap negara berwenang menentukan sendiri struktur tarif seperti apa yang digunakan. Oleh karena itu, kebijakan penerapan tarif PPN antar negara dapat berbeda. Tabel 8.1 berikut menunjukkan tarif PPN dari 114 negara di dunia yang menerapkan PPN sebagai pajak atas konsumsi.

---

<sup>19</sup> Kondisi ini sebagaimana dinyatakan dalam *International Tax Dialogue* bahwa negara yang baru menerapkan PPN cenderung memilih menerapkan PPN dengan tarif tunggal. Lihat *International Tax Dialogue (ITD) (2005), "The Value Added Tax: Experiences and Issues," Prepared for the ITD Conference on the VAT, Rome, March 15-16, Internet, dapat diakses melalui <http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/VAT%20-%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf>*

<sup>20</sup> Liam Ebrill, *et al, Op.Cit.*, 69.

**Tabel 8.1: Tarif PPN Negara-Negara di Dunia**

No.	Nama Negara	Tarif Standar PPN <sup>21</sup>	Tarif Lainnya <sup>22</sup>
1.	Afrika Selatan	14%	0%
2.	Albania	20%	6%, 0%
3.	Argentina	21%	27%, 10,5%, 0%
4.	Armenia	20%	0%
5.	Aruba	RT: 1,5% <sup>23</sup> HT: 2%	NA
6.	Australia	10%	0%
7.	Austria	19%, 20%	13%, 10%
8.	Azerbaijan	18%	0%
9.	Bahama	7,5%	0%
10.	Barbados	17,5%	22%, 7,5%, 0%
11.	Belanda	21%	6%, 0%
12.	Belarus	20%	25%, 10%, 0%
13.	Belgia	21%	12%, 6%, 0%
14.	Bolivia	Nominal: 13% Efektif: 14,94% <sup>24</sup>	0%
15.	Bonaire, Sint Eustatius and Saba	Barang: 6%–8% Jasa: 4%–6%	30%, 25%, 22%, 18%, 10%, 7%, 5%, 0%
16.	Botswana	12%	0%
17.	Brazil	IPI: 0%–365% <sup>25</sup> ICMS: 0%–35% <sup>26</sup> ISS: 0%–5% <sup>27</sup> PIS-PASEP: 0.65%, 1.65% <sup>28</sup> COFINS: 3%, 7.6% <sup>29</sup>	NA
18.	Bulgaria	20%	9%, 0%
19.	China <sup>30</sup>	17%	13%, 11%, 6%, 5%,

<sup>21</sup> Tarif PPN yang ditampilkan di sini adalah tarif standar yang berlaku umum.

<sup>22</sup> Tarif PPN untuk usaha kecil dan transaksi yang bersifat khusus.

<sup>23</sup> Pajak atas konsumsi di negara ini disebut dengan istilah *Revenue Tax* (RT) dan *Health Tax* (HT). Pada dasarnya, pihak yang menjadi subjek RT dan HT adalah pengusaha yang dalam kegiatan usahanya melakukan penyerahan barang atau jasa di Aruba.

<sup>24</sup> Tarif efektif PPN adalah 14,94% karena PPN harus disertakan dalam harga jual.

<sup>25</sup> PPN di tingkat negara bagian.

<sup>26</sup> PPN federal.

<sup>27</sup> PPN di tingkat kota.

<sup>28</sup> Kontribusi atas penerimaan bruto tingkat federal yang diperuntukkan bagi program integrasi sosial dan pelatihan umum.

<sup>29</sup> Kontribusi atas penerimaan bruto tingkat federal yang diperuntukkan bagi pembiayaan jaminan sosial.

<sup>30</sup> China merupakan salah satu negara yang menerapkan *multiple rates*. Penerapan *multiple rates* ini merupakan hasil reformasi PPN yang terjadi pada tahun 2016 di negara ini. Sebelum reformasi PPN, China menerapkan sistem tarif tunggal dengan tarif standar PPN sebesar 17%. Lihat Shirley (Yinghua) Shen dan Richard Krever, "China's VAT Reform: Experiences and Lessons Learned," *International VAT Monitor* (Maret/April 2017): 151.

**BAB 8:**  
Tarif Pajak Pertambahan Nilai

			3%, 2%, 1,5%
20.	Curaçao	6%	9%, 7%
21.	Denmark	25%	0%
22.	Ekuador	12%	0%
23.	El Salvador	13%	0%
24.	Estonia	20%	9%, 0%
25.	Filipina	12%	0%
26.	Finlandia	24%	14%, 10%, 0%
27.	Georgia	18%	0,54%
28.	Ghana	15%	17,5%, 3%, 2,5%, 0%
29.	Guatemala	12%	5%, 0%
30.	Honduras	15%	18%
31.	Hongaria	27%	18%, 5%
32.	India	5%, 12%, 18%, 28%	3%, 0,25%
33.	Indonesia	10%	0%
34.	Irlandia	23%	13,5%, 9%, 0%
35.	Islandia	24%	11%, 0%
36.	Israel	17%	0%
37.	Italia	22%	10%, 5%, 4%
38.	Jepang	8%	NA
39.	Jerman	19%	7%
40.	Jersey	5%	0%
41.	Kanada	GST: 5% HST: 13%-15% <sup>31</sup> QST: 9,975% <sup>32</sup>	0%
42.	Kazakhstan	12%	0%
43.	Kenya	16%	0%
44.	Kolombia	19%	5%, 0%
45.	Korea	10%	0%
46.	Kosovo	18%	8%
47.	Kosta Rika	13%	10%, 5%, 0%
48.	Kroasia	25%	13%, 5%
49.	Latvia	21%	12%, 0%
50.	Lebanon	11% <sup>33</sup>	0%
51.	Lituania	21%	9%, 5%, 0%
52.	Luksemburg	17%	14%, 8%, 3%
53.	Madagaskar	20%	0%

<sup>31</sup> Pemerintah federal Kanada mengenakan PPN 5% yang dikenal dengan istilah *Goods and Services Tax (GST)*. Ketika suatu penyerahan dilakukan di tingkat propinsi tertentu yang disebut dengan "*participating province*", tarif PPN mencakup tambahan pajak yang menjadi bagian dari propinsi sebesar 8% atau 10%, tergantung tarif yang ditetapkan masing-masing propinsi. Gabungan PPN dan pajak bagian propinsi sebesar 13% atau 15% pajak dikenal sebagai *Harmonized Sales Tax (HST)*.

<sup>32</sup> QST atau *Quebec Sales Tax* merupakan pajak atas konsumsi yang berlaku khusus di Québec, disamping GST.

<sup>33</sup> Tarif ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2018.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

54.	Maladewa	GST: 6% <sup>34</sup> TGST: 12% <sup>35</sup>	0%
55.	Malaysia	6%	0%
56.	Malta	18%	7%, 5%
57.	Maroko	20%	14%, 10%, 7%
58.	Mauritius	15%	0%
59.	Meksiko	16%	0% <sup>36</sup>
60.	Mesir	14%	5%, 0%
61.	Mongolia	10%	0%
62.	Myanmar	5%	3%, 1%
63.	Namibia	15%	0%
65.	Nigeria	5%	0%
66.	Nikaragua	15%	0%
67.	Norwegia	25%	15%, 12%, 0%
68.	Pakistan	Barang: 17% Jasa: 13%–16%	19,5%, 10%, 8%, 6%, 5%, 4%, 3%, 2%, 1%, 0%
69.	Panama	7%	15%, 10%
70.	Papua New Guinea	10%	0%
71.	Paraguay	10%	5%
72.	Peru	18%	0%
73.	Polandia	23%	8%, 5%, 0%
74.	Portugal	Daratan Portugal <sup>37</sup> : 23% Daerah Otonomi Madeira: 22% Daerah Otonomi Azores: 18%	Daratan Portugal: 13%, 6% Daerah Otonomi Madeira: 12%, 5% Daerah Otonomi Azores: 9%, 4%
75.	Prancis	20%	10%, 5,5%, 2,1%
76.	Puerto Rico	10,5%	4%, 1%
77.	Pulau Man	20%	5%, 0%

<sup>34</sup> PPN yang berlaku atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukan di Maladewa oleh PKP.

<sup>35</sup> PPN yang berlaku atas jasa yang diberikan kepada resor wisata, hotel turis, penginapan, pulau tujuan wisata, kapal wisata dan kapal layar, serta jasa tertentu lainnya yang diberikan kepada turis di Maladewa.

<sup>36</sup> Berdasarkan Pasal 2-A *Value Added Tax Act*, tarif PPN 0% diterapkan atas ekspor barang dan jasa serta penyerahan barang dan jasa tertentu, seperti: beberapa peralatan dan produk pertanian, emas, perhiasan, buku, koran, dan majalah, gandum, susu pasteurisasi, produk reasuransi, dan pasokan air bersih untuk kebutuhan dalam negeri. Tarif PPN 0% di Meksiko juga diberlakukan untuk penyerahan obat yang telah dipatenkan dan produk-produk makanan sepanjang penyerahan tersebut memenuhi persyaratan yang ditetapkan *Value Added Tax Act*. Lihat Juan de la Cruz Higuera Ornelas, "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017): 293.

<sup>37</sup> Istilah daratan Portugal digunakan untuk membedakan wilayah benua Portugal dari wilayah kepulauannya yang terdiri dari Kepulauan Madeira dan Azores di Samudra Atlantik.

**BAB 8:**  
Tarif Pajak Pertambahan Nilai

78.	Republik Ceko	21%	15%, 10%, 0%
79.	Republik Chili	19%	15%–50%
80.	Republik Dominika	18%	16%, 0%
81.	Republik Makedonia	18%	5%, 0%
82.	Republik Moldova	20%	8%
83.	Republik Slovakia	20%	10%, 0%
84.	Rumania	19%	9%, 5%
85.	Rusia	18%	10%, 0%
86.	Rwanda	18%	0%
87.	Saint Lucia	12,5%	10%, 0%
88.	Selandia Baru	15%	0%
89.	Serbia	20%	10%, 0%
90.	Seychelles	15%	0%
91.	Singapore	7%	0%
92.	Sint Maarten	5%	NA
93.	Siprus	19%	9%, 5%, 0%
94.	Slovenia	22%	9,5%, 0%
95.	Spanyol	21%	10%, 4%
96.	Suriname	Barang: 10% Jasa: 8%	25%, 0%
97.	Swedia	25%	12%, 6%
98.	Swiss	7,7%	3,7%, 2,5%, 0%
99.	Taiwan	PPN: 5% GBRT: 0,1%–25% <sup>38</sup>	0%
100.	Tanzania	18%	0%
101.	Thailand	7%	0%
102.	Trinidad and Tobago	12,5%	0%
103.	Tunisia	19%	13%, 7%
104.	Turki	18%	8%, 1%
105.	Uganda	18%	0%
106.	Ukraina	20%	7%, 0%
107.	United Kingdom	20%	5%, 0%
108.	Uruguay	22%	10%, 0%
109.	Venezuela	12%	8%–20%, 0%
110.	Vietnam	10%	5%, 0%
111.	Yordania	16%	10%, 5%, 4%, 0%
112.	Yunani	24%	13%, 6%
113.	Zambia	16%	0%
114.	Zimbabwe	15%	0%

Sumber: diolah oleh Penulis dari EY Global, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2018,” Internet, dapat diakses melalui <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/global-tax-guide-archive>.

<sup>38</sup> Taiwan menerapkan *Business Tax* sebagai pajak atas konsumsi di negaranya. *Business Tax* terdiri dari PPN dan GBRT. *Business Tax* dikenakan atas penjualan barang, penjualan jasa, dan impor barang ke dalam Taiwan yang dilakukan oleh orang pribadi maupun badan.

### **A.1. Tarif 0% (Zero Rate)**

Dalam literatur berbahasa Inggris, tarif 0% disebut dengan *zero rate*. Berdasarkan pendapat Schenk dan Oldman, tarif 0% adalah suatu mekanisme di mana unsur PPN yang terdapat dalam harga perolehan barang, jasa, atau transaksi tertentu dapat dihilangkan.<sup>39</sup> Dengan tarif 0%, pihak penjual yang memungut PPN atas transaksi penyerahan barang atau jasa yang merupakan objek PPN, tetap dapat mengkreditkan pajak masukannya. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Tait:<sup>40</sup>

*"...such a zero rate trader is wholly a part of the VAT system and makes a full return for VAT in the normal way. However, when his trader applies the tax rate to his sales, it ends up as a zero VAT liability but from this he can deduct the entire VAT liability on his inputs..."*

Seperti yang dikatakan William bahwa tarif 0% dapat dideskripsikan sebagai *exemption with credit*. Istilah ini banyak digunakan oleh negara-negara Uni Eropa dan berbagai negara Afrika untuk merujuk tarif 0%.

Pada dasarnya, terdapat pertimbangan yang mempengaruhi justifikasi suatu negara dalam menerapkan tarif 0%. Menurut Tait, justifikasi tersebut antara lain:<sup>41</sup>

- (i) Ada beberapa jenis barang dan jasa yang menurut Musgrave bersifat "*meritorius*" sehingga layak untuk tidak dikenai PPN atau kalau pun dikenai PPN, tarif yang berlaku adalah 0%.
- (ii) Beberapa jenis barang/jasa secara administrasi termasuk ke dalam "*difficult to tax*". Akan lebih baik jika kelompok ini tidak dikenai PPN atau dikenai PPN, tetapi dengan tarif 0%.

Negara yang menerapkan prinsip destinasi, umumnya menerapkan PPN dengan tarif 0% atas ekspor barang tanpa memperhatikan sifat dan jenis dari barang yang diekspor serta ekspor jasa yang dimanfaatkan di luar daerah pabean dari suatu negara. Penerapan tarif 0% ini bukanlah pilihan, tetapi suatu keharusan bagi negara yang mengadopsi prinsip destinasi.

Salah satu negara yang menerapkan PPN dengan tarif 0% atas ekspor barang adalah Australia. Ketentuan umum penerapan PPN dengan tarif 0% atas ekspor barang di Australia terbilang cukup unik. Karena di negara ini, ekspor barang dikenakan PPN dengan tarif 0% sepanjang eksportir melakukan ekspor barang dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari setelah eksportir menerima

---

<sup>39</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 50.

<sup>40</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 49.

<sup>41</sup> Alan A. Tait, *Op.Cit.*, 56.

pembayaran atas ekspor barang tersebut atau (enam puluh) hari setelah eksportir menerbitkan faktur pajak atas ekspor barang tersebut. Artinya, apabila jangka waktu 60 (enam puluh) hari tersebut lewat, tarif 0% tidak lagi dapat diterapkan atas ekspor barang.<sup>42</sup>

Beberapa negara menerapkan PPN dengan tarif 0% atas barang atau jasa tertentu yang digunakan untuk alasan sosial atau politik. Selain itu, banyak pula sistem PPN yang menerapkan PPN dengan tarif 0% atas transaksi domestik yang dilakukan oleh PKP. Adapun tujuannya adalah untuk menciptakan kemudahan administrasi dan mencegah timbulnya beban arus keuangan antar pihak yang bertransaksi. Contoh paling umum dari transaksi domestik yang dikenakan tarif 0% adalah transaksi pengalihan kegiatan usaha yang sedang berjalan.<sup>43</sup>

## **A.2. Tarif Efektif**

Selain istilah tarif standar dan tarif 0%, seringkali ditemukan istilah tarif efektif dalam PPN. Pada dasarnya, tarif efektif adalah tarif standar atas suatu harga yang didalamnya sudah termasuk PPN. Jadi, jika penghitungan PPN dengan tarif standar langsung dikalikan dengan DPP PPN, maka untuk tarif efektif penghitungan PPN dilakukan dengan rumus tertentu. Sebagai contoh salah satu penerapan tarif efektif di Indonesia adalah tarif PPN atas penyerahan hasil tembakau.

Penerapan tarif dalam penghitungan PPN atas penyerahan hasil tembakau di Indonesia tidak menggunakan tarif tunggal sebagaimana yang diatur dalam UU PPN, melainkan menggunakan tarif efektif. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.03/2015 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.010/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Hasil Tembakau (PMK 174/2015 s.t.d.d PMK 207/2016). Pasal ini menetapkan bahwa tarif yang diterapkan dalam pengenaan PPN atas penyerahan hasil tembakau adalah **tarif efektif sebesar 9,1%** (sembilan koma satu persen).

Penerapan tarif efektif dalam pengenaan PPN atas penyerahan hasil tembakau ini dilakukan mengingat harga jual kepada konsumen terakhir **sudah termasuk PPN** dan sebagian besar dari pedagang eceran yang mendistribusikan hasil tembakau tergolong sebagai bukan PKP. Dengan mengacu pada Pasal 11

---

<sup>42</sup> Christine Peacock. "Cross-Border Supplies and Australia's GST." *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016): 247.

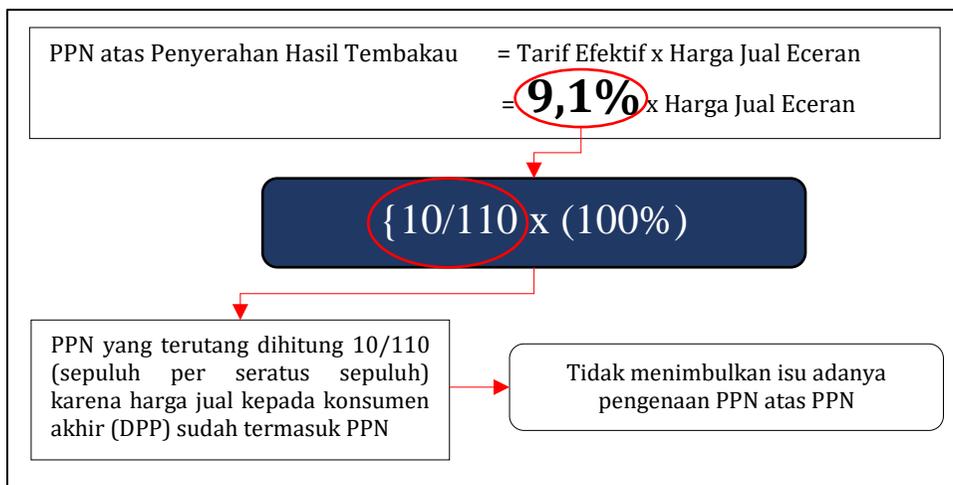
<sup>43</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 50.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PP 1/2012), PPN yang terutang dihitung 10/110 (sepuluh per seratus sepuluh) dari harga atau pembayaran atas penyerahan BKP.

Dapat disimpulkan, tarif efektif sebesar 9,1% tersebut diperoleh dari hasil dari perhitungan  $\{10/110 \times (100\%)\}$ . Atau dengan kata lain, tarif efektif sebesar 9,1% tersebut sudah memperhitungkan adanya unsur PPN yang telah dimasukkan sebagai DPP PPN dalam memperhitungkan besarnya PPN yang terutang atas penyerahan hasil tembakau. Oleh karena **telah diperhitungkan dalam tarif efektif**, maka dijadikannya **PPN sebagai komponen dalam penentuan besarnya Harga Jual Eceran (HJE) sebagai Dasar Pengenaan Pajak PPN (DPP PPN) atas penyerahan hasil tembakau<sup>44</sup>**, **tidak menimbulkan isu adanya pengenaan PPN atas PPN**. Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat di lustrasi Gambar 8.1.

**Gambar 8.1: Penerapan Tarif Efektif dalam PPN atas Penyerahan Hasil Tembakau**



Sumber: diolah oleh Penulis.

<sup>44</sup> Penjelasan lebih rinci mengenai HJE sebagai DPP PPN atas penyerahan hasil tembakau, termasuk komponen pembentuk HJE, dapat dilihat pada Bab 7 tentang Dasar Pengenaan Pajak.

Dengan adanya penggunaan tarif efektif dalam pengenaan PPN atas penyerahan hasil tembakau inilah yang menyebabkan pengenaan PPN atas penyerahan hasil tembakau memiliki karakteristik yang berbeda dengan pengenaan PPN secara umum.

### **A.3. Tarif PPN dalam VAT Directive**

Berdasarkan *VAT Directive*, terdapat empat jenis tarif PPN:<sup>45</sup>

- (i) Tarif standar. Tarif ini adalah tarif yang berlaku secara umum untuk seluruh penyerahan barang atau jasa, kecuali diatur lain. *VAT Directive* juga telah menetapkan bahwa minimum tarif PPN standar adalah sebesar 15%. Namun, pada praktiknya, 28 negara anggota Uni Eropa bebas untuk menetapkan tarif PPN standar mereka.
- (ii) Pengurangan tarif (*reduced rate*). Tarif ini berlaku untuk barang atau jasa tertentu. Namun, negara anggota hanya dapat menggunakan pengurangan tarif untuk barang dan jasa yang terdapat dalam Lampiran III dari *VAT Directive*. Selain itu, *VAT Directive* juga telah mengatur bahwa pengurangan tarif ini tidak boleh lebih rendah dari 5%. Pengurangan tarif terutama berlaku untuk kebutuhan dasar (makanan, pemanas, transportasi penumpang, dan lain-lain) dan pembebasan PPN terutama berlaku untuk *merit goods*, seperti perawatan kesehatan dan pendidikan.<sup>46</sup> Perlu diperhatikan, pengurangan tarif ini tidak dapat diterapkan atas jasa yang diserahkan secara elektronik.<sup>47</sup>
- (iii) Pengurangan tarif yang super rendah (*super-reduced rate*). Selain *reduced rate*, *VAT Directive* juga memperbolehkan negara anggota menerapkan *super-reduced rate*. Atau dengan kata lain, satu negara dapat menerapkan dua pengurangan tarif sekaligus. Pada dasarnya, *super-reduced rate* sama dengan *reduced rate*, tetapi besarnya tarif tersebut lebih rendah dari tarif minimum (5%) yang sudah ditetapkan oleh *VAT Directive*. Seperti halnya *reduced rate*, *super-reduced rate* juga hanya berlaku atas barang atau jasa tertentu. Namun, *super-reduced rate* hanya bersifat sementara dan ruang lingkup penerapan tarif ini tidak dapat diperluas.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 133.

<sup>46</sup> Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri, dan Ettore Romagnano, "Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2012): 13.

<sup>47</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*,

<sup>48</sup> European Commission, "VAT : super-reduced rate for the first performances of a work: the European Commission launches the second stage of infringement proceedings against France," Internet, dapat diakses melalui [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-1495\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1495_en.htm?locale=en).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (iv) Tarif 0%. Dalam terminologi *VAT Directive*, tarif 0% merupakan pembebasan pajak yang disertai dengan pemberian hak bagi pihak yang menyerahkan barang atau jasa untuk mengkreditkan pajak masukan yang terkait dengan penyerahan (*exemption with credit*).
- (v) *Parking rate*. *Parking rate* merupakan pengurangan tarif yang berlaku untuk barang dan jasa yang tidak termasuk dalam Lampiran III dari *VAT Directive*. Besarnya *parking rate* bisa lebih rendah daripada besarnya pengurangan tarif yang diatur dalam *VAT Directive*.<sup>49</sup>

### B. Tarif dalam Ketentuan PPN di Indonesia

---

UU PPN di Indonesia menganut tarif tunggal, yaitu sebesar 10%. Tarif PPN sebesar 10% tersebut diterapkan atas penyerahan-penyerahan sebagai berikut:

- (i) penyerahan BKP di dalam daerah pabean;
- (ii) impor BKP;
- (iii) penyerahan JKP di dalam daerah pabean;
- (iv) pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean; dan
- (v) pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

Namun demikian, mengingat UU PPN menganut prinsip destinasi sebagai prinsip pemungutan PPN maka untuk kegiatan ekspor BKP dan/atau JKP dikenakan tarif 0%. Pengenaan tarif 0% atas ekspor BKP dan/atau JKP ini dimaksudkan agar dalam harga barang dan/atau jasa yang diekspor tidak terkandung PPN. Tarif PPN sebesar 0% ini diterapkan atas penyerahan sebagai berikut:

- (i) ekspor BKP berwujud;
- (ii) ekspor BKP tidak berwujud; dan
- (iii) ekspor JKP.

Pengenaan tarif 0% tersebut mengandung arti bahwa pajak masukan yang telah dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang berkaitan dengan kegiatan tersebut dapat dikreditkan.

Selain itu, UU PPN juga mengatur bahwa tarif normal PPN sebesar 10% dapat diubah menjadi paling rendah 5% dan paling tinggi 15% yang perubahan tarifnya diatur dengan Peraturan Pemerintah. Kewenangan ini diberikan berdasarkan pertimbangan ekonomi dan/atau peningkatan kebutuhan dana untuk pembangunan dengan tetap memakai prinsip tarif tunggal. Perubahan ini

---

<sup>49</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Op.Cit.*

dapat disampaikan oleh pemerintah kepada DPR dalam rangka pembahasan dan penyusunan RAPBN.

Perlu diperhatikan bahwa penyebutan tarif tunggal sebenarnya tanpa mempertimbangkan tarif 0% yang dikenakan atas ekspor BKP atau JKP dan pengecualian terhadap beberapa objek yang dipandang sangat esensial untuk memenuhi kebutuhan hidup sehari-hari termasuk kebutuhan akan perawatan kesehatan. Pada dasarnya, penerapan tarif tunggal dalam sistem PPN di Indonesia mempunyai sisi positif dan sisi negatif. Sisi positif menerapkan tarif tunggal adalah sederhana, baik dalam pelaksanaan maupun pengawasan. Namun, sisi negatif tarif tunggal adalah mempertajam regresivitas PPN. Untuk memperkecil sisi negatif ini, UU PPN Indonesia mengenakan PPnBM sebagai **pajak tambahan** atas penyerahan BKP yang tergolong mewah.

### **C. Isu: Penerapan PPN Tarif 0% atas Ekspor Jasa**

---

#### **C.1. Kebijakan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia**

Salah satu poin perubahan dalam UU PPN adalah dimasukkannya ekspor JKP sebagai kegiatan penyerahan yang dikenai PPN. Penetapan ekspor JKP sebagai salah satu objek PPN diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN yang berbunyi sebagai berikut:

- “(1) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
- a. ...;
  - h. **ekspor Jasa Kena Pajak** oleh Pengusaha Kena Pajak.”

(dengan penambahan penekanan)

Lebih lanjut, dalam memori Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN dijelaskan bahwa yang termasuk dalam pengertian ekspor JKP adalah penyerahan JKP dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean oleh PKP yang menghasilkan dan melakukan ekspor BKP berwujud atas dasar pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan di luar daerah pabean.

Adapun yang dimaksud dengan ekspor JKP mengacu pada ketentuan dalam Pasal 1 angka 29 UU PPN, yaitu setiap kegiatan penyerahan JKP ke luar daerah pabean. Berdasarkan pengertian ini, dapat dilihat bahwa Pasal 1 angka 29 UU PPN telah secara jelas mendefinisikan ekspor JKP sebagai kegiatan penyerahan jasa ke luar daerah pabean. Jasa yang dimaksud adalah aktivitas jasa secara umum yang kegiatan penyerahannya dilakukan dari dalam negeri ke luar negeri.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Selain mengatur bahwa ekspor JKP merupakan objek PPN, UU PPN juga mengatur tarif PPN yang dikenakan atas transaksi tersebut, yaitu dalam Pasal 7 ayat (2) yang berbunyi sebagai berikut:

- “(2) **Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen)** diterapkan atas:
- a. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
  - b. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud;
  - c. **ekspor Jasa Kena Pajak.”**

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan yang terdapat dalam pasal-pasal di atas, dapat disimpulkan bahwa objek PPN sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN, yaitu berupa kegiatan penyerahan JKP dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean yang dilakukan oleh PKP, dikenai PPN dengan tarif 0%.

Lebih lanjut, dalam Penjelasan Pasal 7 ayat (2) UU PPN disebutkan bahwa tarif PPN sebesar 0% atas ekspor JKP berlaku untuk semua JKP yang diekspor, termasuk JKP yang diserahkan oleh PKP yang menghasilkan dan melakukan ekspor BKP atas dasar pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan di luar daerah pabean. Akan tetapi, terdapat pembatasan kegiatan dan jenis JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU yang menyatakan sebagai berikut:

“Ketentuan mengenai **batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya** dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.”

(dengan penambahan penekanan)

Dari ketentuan yang termaktub dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPN di atas, terlihat jelas bahwa ekspor JKP yang dikenai PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN memiliki batasan kegiatan dan jenis JKP yang diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan. Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai ketentuan tersebut adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Eksportnya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PMK 70/2010 s.t.d.d PMK 30/2011).

Dalam Pasal 3 dan Pasal 4 PMK 70/2010 s.t.d.d PMK 30/2011 disebutkan bahwa batasan kegiatan JKP yang atas eksportnya dikenai PPN dengan tarif 0% adalah:

- (i) jasa maklon;
- (ii) jasa perbaikan dan perawatan barang bergerak; dan
- (iii) jasa konstruksi.

Berdasarkan beberapa ketentuan di atas, dapat disimpulkan bahwa kegiatan penyerahan jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan barang bergerak, dan jasa konstruksi dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean dikenai PPN dengan tarif 0%. Pembatasan ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% ini kemudian ditegaskan kembali melalui Surat Edaran Nomor: SE-49/PJ/2011 tentang Penyampaian Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai (SE 49/2011). Pembatasan ini sebagaimana terlihat dari bunyi Butir 3 SE-49/2011 sebagai berikut:

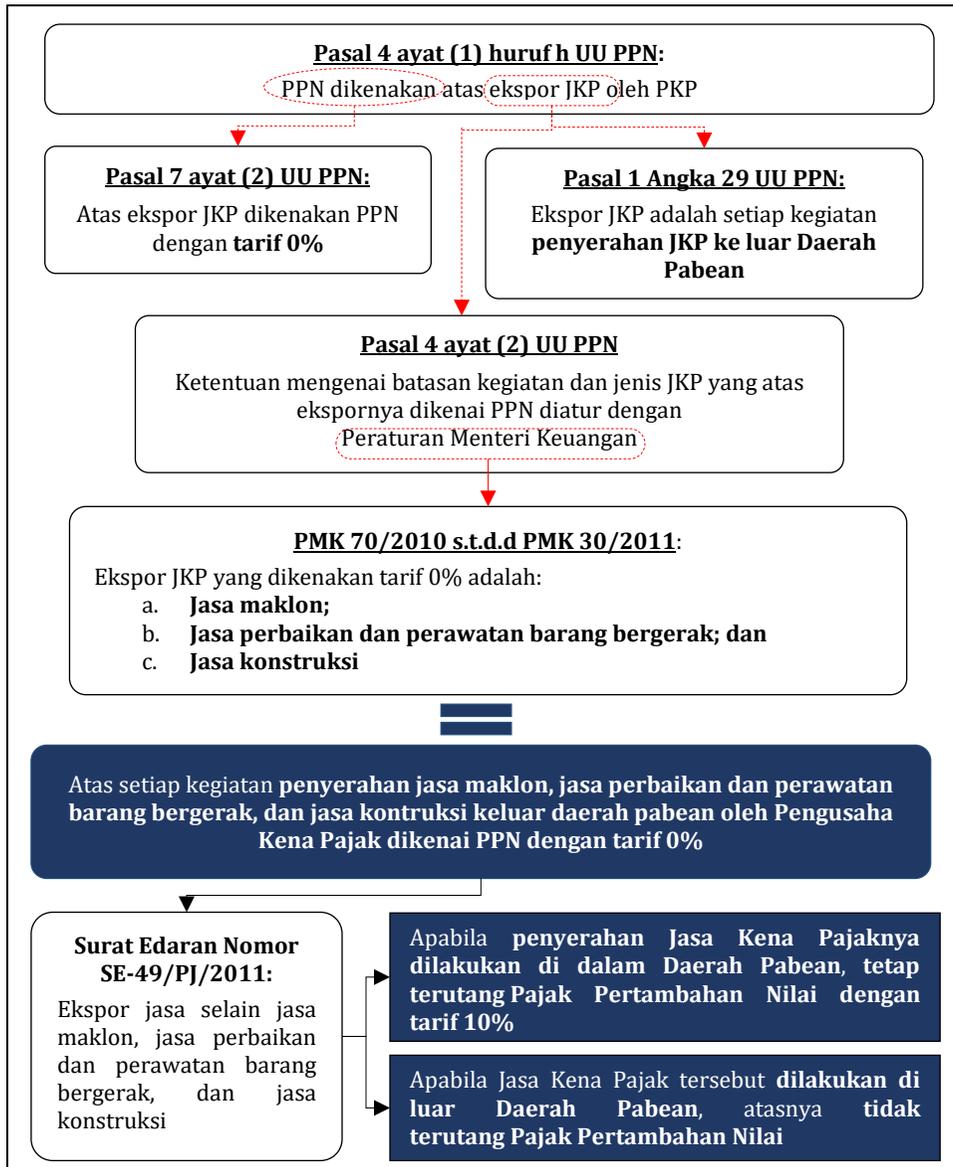
“Disamping hal tersebut, perlu ditegaskan bahwa mengingat ekspor Jasa Kena Pajak yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen) hanya berlaku untuk 3 (tiga) jenis Jasa Kena Pajak, atas penyerahan Jasa Kena Pajak selain ketiga jenis Jasa Kena Pajak tersebut ke luar Daerah Pabean :

- a. Apabila **penyerahan Jasa Kena Pajaknya dilakukan di dalam Daerah Pabean, tetap terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 10%** (sepuluh persen) sebagai penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang syarat pengenaan Pajak Pertambahan Nilainya diatur dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.
- b. Apabila Jasa Kena Pajak tersebut dilakukan di luar Daerah Pabean, atasnya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai karena di luar cakupan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.”

(dengan penambahan penekanan)

Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat Gambar 8.2 di halaman berikut.

Gambar 8.2: Ketentuan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia



Sumber: Darussalam, "Menyoal Kebijakan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia," *DDTC News*, Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/menyoal-kebijakan-ppn-atas-ekspor-jasa-di-indonesia-12964>.

Berdasarkan penjelasan mengenai ketentuan-ketentuan yang mengatur perlakuan PPN atas ekspor JKP di Indonesia yang berlaku saat ini maka dapat disimpulkan bahwa:

- (i) Ekspor JKP merupakan salah satu objek PPN yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf 'h' UU PPN.
- (ii) Ekspor JKP sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (2) huruf 'c' UU PPN dikenai PPN dengan tarif 0%.
- (iii) Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU PPN, terdapat batasan kegiatan dan jenis JKP dan yang dikenai PPN dengan tarif 0% sebagaimana yang diatur lebih lanjut melalui Peraturan Menteri Keuangan.
- (iv) Pengenaan PPN atas ekspor JKP dengan tarif 0% dibatasi hanya atas jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan barang bergerak, serta jasa konstruksi melalui ketentuan dalam PMK 70/2010 s.t.d.d PMK 30/2011;
- (v) SE-49/2011 mengatur bahwa atas ekspor JKP selain ketiga jenis JKP tersebut, mendapat perlakuan sebagai berikut:
  - a. apabila penyerahan JKP dilakukan di dalam daerah pabean, tetap terutang PPN dengan tarif 10% sebagai penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean;
  - b. apabila JKP tersebut dilakukan di luar daerah pabean, atasnya tidak terutang PPN karena di luar cakupan UU PPN.

## **C.2. Kontroversi Kebijakan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia<sup>50</sup>**

Pembatasan kegiatan ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% menimbulkan permasalahan berupa tidak semua kegiatan ekspor JKP dikenai PPN dengan tarif 0%. Padahal, berdasarkan penjelasan umum UU PPN dan konsep PPN dalam perdagangan internasional yang mengacu pada prinsip netralitas dan prinsip destinasi, PPN atas ekspor JKP dikenakan tarif 0%.

Dengan adanya fakta bahwa ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% di Indonesia hanya meliputi tiga jenis JKP, dapat dikatakan perlakuan PPN atas ekspor JKP di Indonesia **belum sepenuhnya sesuai** dengan kedua prinsip tersebut. Padahal, ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di Indonesia telah sangat jelas menyatakan menganut prinsip netralitas dan prinsip destinasi.

Pengenaan PPN dengan tarif standar (normal) atas ekspor JKP dikhawatirkan dapat menimbulkan pajak berganda. Apalagi, prinsip destinasi telah diterapkan oleh sebagian besar negara. Jadi, apabila Indonesia tidak menerapkan prinsip destinasi sesuai dengan konsep maka bukan tidak mungkin akan menyebabkan adanya pajak berganda.

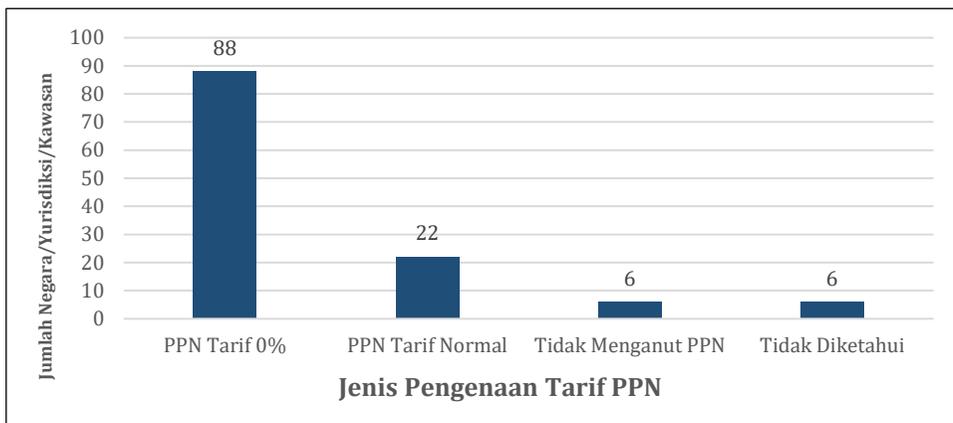
---

<sup>50</sup> Darussalam, "Menyoal Kebijakan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia," *DDTC News*, Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/menyoal-kebijakan-ppn-atas-ekspor-jasa-di-indonesia-12964>.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Pajak berganda tersebut dapat menyebabkan daya saing ekspor JKP menjadi **tidak kompetitif karena** justru akan menciptakan halangan (*barrier*) dalam melakukan kegiatan ekspor JKP. Selain itu, pengenaan PPN dengan tarif normal atas ekspor JKP juga membuat harga jasa yang berasal dari Indonesia lebih mahal sehingga akan mendistorsi pilihan konsumen di pasar global. Karena, penerapan PPN atas ekspor JKP dengan tarif 0% telah diimplementasikan oleh negara-negara di dunia dan merupakan suatu praktik internasional yang lazim diterapkan. Berdasarkan survei yang dilakukan terhadap 116 negara pada tahun 2017, sebanyak 88 dari 116 negara/yurisdiksi/kawasan (75,86%), menerapkan tarif PPN 0% atas ekspor jasa. Rekapitulasi data pengenaan tarif PPN atas ekspor jasa yang diterapkan oleh 116 negara/yurisdiksi/kawasan ini dapat dilihat melalui Gambar 8.3 berikut.

**Gambar 8.3: Rekapitulasi Data Pengenaan Tarif PPN Ekspor Jasa**



Sumber: diolah oleh Penulis dari EY Global, “Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide 2017,” Internet, dapat diakses melalui <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2017>.

Tabel 8.2 berikut juga mengonfirmasi pernyataan bahwa sebagian besar negara mengimplementasikan tarif PPN 0% atas ekspor jasa.

**Tabel 8.2: Perbandingan Kebijakan PPN atas Ekspor JKP di Indonesia dengan Negara Lainnya**

Negara	PPN/GST atas Ekspor Jasa	Keterangan
Indonesia	10%	<b>Tarif 0% hanya berlaku untuk ekspor atas tiga jenis jasa, yaitu jasa maklon, jasa perawatan dan perbaikan barang bergerak, dan jasa konstruksi.</b>

Singapura	0%	Pembedaan perlakuan PPN atas <b>jasa domestik dan jasa internasional.</b>
Malaysia	0%	Pembedaan perlakuan PPN atas <b>jasa domestik dan jasa internasional.</b>
Filipina	0%	Pengenaan tarif PPN 0% <b>ditentukan dengan melihat keberadaan atau lokasi dari pihak yang memanfaatkan jasa.</b>
Thailand	0%	Untuk dapat dikualifikasikan sebagai ekspor jasa, jasa yang dilakukan di Thailand <b>harus dimanfaatkan di negara lainnya.</b>
Vietnam	0%	Perlakuan PPN atas ekspor jasa di Vietnam mengacu pada tempat <b>di mana dilakukannya konsumsi atau pemanfaatan jasa tersebut.</b>
China	0%	Perlakuan PPN atas ekspor jasa terdiri dari 2 perlakuan, yaitu dibebaskan dari pengenaan PPN atau dikenai PPN dengan tarif 0%. Syarat utama yang harus dipenuhi, yaitu ekspor jasa <b>tidak boleh berhubungan dengan barang atau properti yang terdapat di China.</b>
Australia	0%	Penerapan tarif GST 0% atas ekspor jasa di Australia ditentukan dengan melihat di mana <b>lokasi atau tempat pemanfaatan atas jasa tersebut.</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Sebagai ilustrasi, apabila atas transaksi ekspor JKP di Indonesia dikenai PPN dengan tarif 10% maka pihak lawan transaksi yang berada di luar negeri akan menanggung biaya tambahan 10% akibat pengenaan PPN atas ekspor di Indonesia. Pengenaan PPN dengan tarif 10% tersebut jelas mempengaruhi keputusan ekonomi konsumen serta berpotensi akan timbulnya pengenaan pajak berganda atas satu objek yang sama sehingga pengenaan PPN tidak lagi bersifat netral.

Tidak mengherankan, apabila dibandingkan dengan negara-negara ASEAN, sampai akhir tahun 2014 Indonesia menduduki peringkat ketujuh dari sembilan negara ASEAN terkait pertumbuhan ekspor jasa, hanya di atas Singapura dan Malaysia.<sup>51</sup> Namun demikian, berdasarkan data Bank Dunia, walaupun pertumbuhan ekspor jasa Indonesia lebih tinggi dari Malaysia dan Singapura,

<sup>51</sup> ASEANstats, "ASEAN Trade in Services," Internet, dapat diakses melalui <https://data.aseanstats.org/sits.php>.

ekspor jasa kedua negara tersebut secara nominal lebih tinggi 20 kali lipat dan 60 kali lipat apabila dibandingkan dengan Indonesia.<sup>52</sup>

### **C.3. Solusi bagi Penerapan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia<sup>53</sup>**

Di balik pembatasan ketiga jenis ekspor JKP yang dikenakan tarif PPN 0%, terdapat kekhawatiran pemerintah akan adanya kebocoran penerimaan PPN akibat lemahnya pengawasan atas ekspor JKP tersebut. Bukan tanpa alasan, jasa cenderung memiliki perbedaan karakteristik dengan barang berwujud yang memiliki fisik yang dapat dipantau secara langsung sehingga penentuan proksi dan verifikasi atas tempat konsumsi atas jasa menjadi lebih sulit. Oleh karena itu, tidak seperti ekspor BKP, ekspor JKP sulit untuk dibuktikan kebenarannya.

Akan tetapi, kesulitan dalam mendesain proksi dan kesulitan verifikasi dalam proses administrasi seharusnya bukan menjadi alasan untuk mendistorsi penerapan prinsip destinasi yang telah tercantum secara jelas dalam sistem PPN di Indonesia. Kepastian bagi wajib pajak merupakan hal yang perlu diusahakan melalui suatu proksi dan metode verifikasi yang jelas. Oleh karena itu, demi menjamin adanya kepastian hukum dalam pengenaan PPN atas ekspor JKP diperlukan ketentuan yang secara tegas mengatur hal tersebut. Berikut beberapa rekomendasi dalam mengatur perlakuan PPN atas ekspor JKP.

- (i) Ekspor JKP ditetapkan sebagai objek yang dikenai PPN dengan tarif 0%.
- (ii) Mengubah ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPN yang semula berisi **pembatasan** kegiatan dan jenis JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% diubah menjadi ketentuan yang mengatur **persyaratan dan kualifikasi** ekspor JKP yang dapat dikenai PPN dengan tarif 0%. Persyaratan dan kualifikasi tersebut dapat berupa ketentuan yang mengatur bahwa syarat ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% hanya atas **JKP yang dimanfaatkan di luar daerah pabean** sesuai dengan prinsip destinasi (*destination principle*) yang dijelaskan dalam OECD VAT/GST Guidelines.
- (iii) Menambahkan satu pasal yang mengatur pengertian dari JKP yang dimanfaatkan di luar daerah pabean. Pasal tersebut dapat berbunyi sebagai berikut:

**“suatu JKP dianggap dimanfaatkan di luar Daerah Pabean apabila:**

  - a. Kontrak atas penyerahan JKP dilakukan dengan pihak yang berada di luar daerah pabean; dan

---

<sup>52</sup> World Bank, 2016.

<sup>53</sup> Darussalam, *Op.Cit.*,

- b. JKP yang diserahkan tidak berhubungan dengan tanah dan/atau bangunan serta barang yang berada di dalam daerah pabean.
- (iv) Menerbitkan ketentuan yang menjelaskan mengenai aturan umum dan aturan khusus proksi jasa dalam konteks PPN sehingga tempat jasa dimanfaatkan dapat ditentukan dengan jelas.
- (v) Menerbitkan ketentuan yang mengatur tentang metode verifikasi untuk memastikan bahwa jasa benar-benar di konsumsi di luar daerah pabean Indonesia.

## **Referensi**

### **Buku:**

- Artana, D. dan F. Naranjo. Fiscal Policy Issues in Jamaica: Budgetary Institutions, the Tax System, and Public Debt Management, Economic and Sector Study Series, Region 3 (Washington, DC: Inter-American Development Bank, 2003).
- Bird, Richard M. dan Pierre-Pascal Gendron. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- Chaloupka, Frank J. Teh-wei Hu, Kenneth E. Warner, Rowena Jacobs, dan Ayda Yurekli. n.d. The Taxation of Tobacco Products.
- Ebrill, Liam, *et al.* *The Modern VAT*. Washington: IMF, 2001.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016.
- William, David. "Value-Added Tax." Dalam *Tax Law Design and Drafting Chapter 6, Value-Added Tax*, ed. Victor Thuronyi. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.

### **Artikel:**

- A, Agha dan J. Haughton, "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations," *Review of Economic and Statistics*, 1996, 78(2).
- Borselli, Fabrizio, Salvatore Chiri, dan Ettore Romagnano. "Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2012).
- Cnossen, Sijbren. "Is the VAT Directive Becoming an Anachronism." *European Taxation*, 2003, 43 (12).
- \_\_\_\_\_. "VAT in South Africa: What Kind of Rate Structure?" *International VAT Monitor* (2004).
- \_\_\_\_\_. "African Countries without VAT." *International VAT Monitor*. (Januari/Februari 2017).
- Ornelas, Juan de la Cruz Higuera. "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017).
- Peacock, Christine. "Cross-Border Supplies and Australia's GST." *International VAT/Monitor* (Juli/Agustus 2016).
- Shen, Shirley (Yinghua) dan Richard Krever. "China's VAT Reform: Experiences and Lessons Learned." *International VAT Monitor* (Maret/April 2017).

**Internet:**

- Antic, Dinka. "Efficiency of Single-Rate and Broad-Based VAT System: The Case of Bosnia and Herzegovina." Internet. Dapat diakses melalui <https://hrcak.srce.hr/file/187138>.
- ASEANstats, "ASEAN Trade in Services," Internet, dapat diakses melalui <https://data.aseanstats.org/sits.php>.
- Darussalam. "Menyoal Kebijakan PPN atas Ekspor Jasa di Indonesia." *DDTC News*, Internet. Dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/menyoal-kebijakan-ppn-atas-ekspor-jasa-di-indonesia-12964>.
- International Tax Dialogue (ITD) (2005). "The Value Added Tax: Experiences and Issues," *Prepared for the ITD Conference on the VAT*, Rome, March 15-16. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/VAT%20%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf>.
- EY Global. "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2018." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/global-tax-guide-archive>.
- \_\_\_\_\_. "Worldwide VAT, GST, and Sales Tax Guide 2017." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2017>.
- European Commission. "VAT : super-reduced rate for the first performances of a work: the European Commission launches the second stage of infringement proceedings against France." Internet. Dapat diakses melalui [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-1495\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1495_en.htm?locale=en).

**Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.03/2015 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.010/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 174/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Hasil Tembakau.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-49/PJ/2011 tentang Penyampaian Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.

## Pengkreditan Pajak Masukan

### A. Ketentuan Umum

---

Tujuan PPN adalah mengenakan pajak atas konsumsi pribadi yang dilakukan oleh konsumen akhir, sedangkan konsumsi yang dilakukan dalam kegiatan usaha, pada prinsipnya, tidak dimaksudkan untuk dikenai PPN.<sup>1</sup> Oleh karena itu, meskipun dipungut di setiap mata rantai produksi dan distribusi barang dan jasa oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP), PPN tidak dimaksudkan untuk dibebankan kepada PKP<sup>2</sup>, melainkan ditujukan kepada konsumen akhir.

Untuk memastikan bahwa beban PPN tidak ditanggung oleh PKP, PKP diberikan **hak untuk mengkreditkan pajak masukan** yang dibayarkannya atas perolehan barang dan jasa terhadap pajak keluaran yang dipungutnya ketika melakukan penyerahan barang dan jasa.<sup>3</sup> Metode pengkreditan pajak masukan ini juga sekaligus menjamin bahwa pihak yang menanggung PPN adalah konsumen akhir sebagaimana pendapat Ornelas berikut:<sup>4</sup>

*“VAT should be collected at each stage of the production and distribution chain, but each taxable person should be able to **deduct input VAT related to taxable transactions. This ensures that the final consumers are the ones who pay the VAT.**”*

(dengan penambahan penekanan)

---

<sup>1</sup> Marie Lamensch, “European Union: EU VAT Neutrality in Question,” *International VAT Monitor* (Juni 2016): 236.

<sup>2</sup> PKP yang dimaksud di sini adalah PKP yang tidak melakukan konsumsi pribadi.

<sup>3</sup> Ad van Doesum dan Gert-Jan van Norden, “The Right to Deduct under EU VAT,” *International VAT Monitor* (September 2011): 323.

<sup>4</sup> Juan de la Cruz Higuera Ornelas, VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?,” *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017): 295.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Hak mengkreditkan pajak masukan ini juga sekaligus menjamin PKP hanya memungut PPN atas jumlah hasil dari pengurangan antara pajak keluaran dan pajak masukan sehingga menunjukkan bahwa PPN hanya dipungut atas nilai tambah.

Menurut Doesum, Kesteren, dan Norden, hak mengkreditkan pajak masukan sering disebut sebagai **landasan** sistem PPN. Bahkan, ECJ menyatakan secara implisit bahwa hak mengkreditkan pajak masukan merupakan bagian integral dari PPN sehingga secara prinsip hak ini **tidak dapat dibatasi** dan harus dilakukan dengan **segera**.<sup>5</sup>

Perlu diketahui bahwa prinsip yang mendasari adanya **hak untuk mengkreditkan pajak masukan** adalah **prinsip netralitas**. Lebih lanjut, terminologi netralitas PPN harus diinterpretasikan bahwa:<sup>6</sup>

- (i) PKP seharusnya tidak terpengaruh oleh pungutan PPN;
- (ii) PPN tersebut tidak menjadi beban bagi PKP;
- (iii) PPN tidak menimbulkan *cascading effect* seperti yang terjadi pada penerapan Pajak Penjualan (PPn);
- (iv) PPN seharusnya tidak mendistorsi kompetisi; dan
- (v) PPN seharusnya proporsional terhadap harga barang atau jasa untuk seluruh rantai produksi dan distribusi.

Uraian di atas yang menjadi latar belakang mengapa ECJ secara konsisten berpendapat bahwa melalui hak pengkreditan pajak masukan inilah, sistem PPN yang berlaku secara umum dapat menjamin terciptanya netralitas bagi seluruh kegiatan ekonomi. Netralitas PPN tidak hanya mensyaratkan adanya hak pengkreditan pajak masukan, tetapi juga hak pengkreditan tersebut harus diperoleh **seketika** dan **secara penuh**. Pendapat serupa juga dinyatakan oleh Cnossen. Yaitu, pada prinsipnya, hak untuk mengkreditkan pajak masukan muncul pada saat yang sama ketika pihak yang menyerahkan barang dan/atau jasa memungut pajak keluaran atas penyerahan tersebut.<sup>7</sup> Bahkan dalam kondisi pengkreditan pajak masukan yang dilakukan ternyata menghasilkan kelebihan pembayaran PPN yang dapat dikompensasi atau direstitusi.

Namun, pada praktiknya prinsip netralitas terkait hak pengkreditan pajak masukan tersebut tidak diterapkan sepenuhnya. Karena, hampir seluruh ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di banyak negara secara jelas

---

<sup>5</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2016), 348.

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> Sijbren Cnossen, "African Countries without VAT," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2017): 9.

memuat aturan yang digunakan untuk membatasi hak pengkreditan pajak masukan.<sup>8</sup> Pembatasan tersebut dapat berupa penetapan syarat-syarat pengkreditan pajak masukan atau dapat pula berupa pembatasan atas jenis pajak masukan apa saja yang dapat dikreditkan. Berikut penjelasan lebih lanjut mengenai syarat-syarat pengkreditan pajak masukan.

## **B. Syarat-Syarat Pengkreditan Pajak Masukan**

---

Menurut Schenk dan Oldman, syarat utama dalam mengkreditkan pajak masukan adalah sebagai berikut:<sup>9</sup>

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

(dengan penambahan penekanan)

Atau dengan kata lain, PKP dapat mengkreditkan pajak masukan atas perolehan barang atau jasa apabila barang atau jasa tersebut berhubungan dengan penyerahan yang dikenai PPN. Dengan demikian, terdapat dua kata kunci terkait dengan syarat utama pengkreditan pajak masukan.

Pertama, terkait dengan syarat bahwa yang dapat mengkreditkan pajak masukan hanya pihak yang **berstatus sebagai PKP**. Atau dengan kata lain, pihak yang tidak atau belum terdaftar sebagai PKP, tidak mempunyai hak untuk mengkreditkan pajak masukan yang dibayarkannya ketika memperoleh barang atau jasa. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa hak mengkreditkan pajak masukan memiliki hubungan erat dengan kegiatan yang dilakukan atau akan dilakukan oleh PKP. Pernyataan ini sebagaimana diungkapkan oleh Pato dan Marques:<sup>10</sup>

*“Insofar as the goods and services are used for the needs of the business, a Taxable Person is entitled to deducted VAT incurred on bis purchases. The deduction right **is closed to link to the activities performed or to be performed by the company.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Kedua, terkait penyerahan yang dikenai PPN. Ini berarti hanya pajak masukan yang **terkait dengan penyerahan yang dikenai PPN** yang dapat dikreditkan.

---

<sup>8</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Op.Cit.*, 348.

<sup>9</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 144.

<sup>10</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 134.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Dalam sistem PPN yang berlaku secara umum, tidak semua transaksi yang dilakukan PKP adalah transaksi yang dikenai PPN. Akibatnya, tidak semua pajak masukan atas perolehan barang atau jasa dapat dikreditkan. Adapun Schenk dan Oldman berpendapat bahwa apabila PKP melakukan dua jenis penyerahan, yaitu penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN, sedangkan pajak masukan yang dimilikinya tidak dapat ditelusuri secara pasti terkait penyerahan yang mana, seluruh pajak masukannya menjadi tidak dapat dikreditkan.<sup>11</sup>

Syarat yang dijelaskan Schenk dan Oldman di atas merupakan syarat yang berlaku secara umum.<sup>12</sup> Namun, karena setiap negara menetapkan aturan pengkreditan pajak masukan secara berbeda, terdapat syarat-syarat khusus lainnya yang diterapkan oleh berbagai negara dalam mengimplementasikan hak pengkreditan pajak masukan. Tentunya syarat khusus ini pun bisa saling berbeda di setiap negara.

Sebagai contoh di Meksiko. Di negara ini, terdapat syarat yang harus dipenuhi untuk dapat mengkreditkan pajak masukan, yaitu hanya PPN atas barang atau jasa yang dapat dibebankan sebagai biaya dalam Pajak Penghasilan (PPh) yang dapat dikualifikasikan sebagai pajak masukan yang dapat dikreditkan.<sup>13</sup> Dengan demikian, di Meksiko syarat pengkreditan pajak masukan berhubungan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan PPh di negara tersebut.

Sementara itu, untuk dapat mengkreditkan pajak masukan di Malaysia, terdapat syarat kumulatif yang harus dipenuhi. Konsekuensinya, apabila ada satu saja syarat yang tidak terpenuhi, pengkreditan pajak masukan tidak dapat dilakukan. Syarat-syarat tersebut adalah sebagai berikut:<sup>14</sup>

- (i) pihak yang mengkreditkan merupakan PKP;
- (ii) jumlah yang dikreditkan harus didasarkan atas penyerahan barang atau jasa yang ditujukan kepada PKP atau pajak yang dibayarkan atas impor barang yang dilakukan oleh PKP tersebut;

---

<sup>11</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 149.

<sup>12</sup> Syarat ini sebagaimana ditetapkan dalam *VAT Directive*, yaitu PKP dapat mengkreditkan pajak masukan atas perolehan barang atau jasa yang digunakan sehubungan dengan penyerahan yang dikenai PPN. Lihat Ben Terra, "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community," dalam *Series on International Taxation No. 8* (Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988), 81.

<sup>13</sup> Salas, "Focus on Mexico," *International VAT Monitor* (April 2003): 102, 107-108.

<sup>14</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition* (Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017), 92.

- (iii) barang atau jasa dalam poin (ii) di atas harus digunakan (atau akan digunakan) untuk tujuan kegiatan usaha yang dilakukan (atau akan dilakukan) oleh PKP tersebut;
- (iv) perolehan atau impor dari barang atau jasa harus dapat diatribusikan secara wajar terhadap kegiatan penyerahan yang dikenai PPN dan transaksi lainnya;
- (v) memenuhi kriteria pajak masukan yang dapat dikreditkan;
- (vi) terdapat bukti dokumentasi yang telah ditentukan, misal faktur pajak yang valid.<sup>15</sup>

Selain mengatur mengenai syarat-syarat yang harus dipenuhi untuk dapat mengkreditkan pajak masukan, ketentuan PPN Malaysia juga mengatur situasi seperti apa yang menyebabkan pajak masukan tidak dapat dikreditkan. Situasi tersebut antara lain:<sup>16</sup>

- (i) pajak masukan dikreditkan oleh pihak selain PKP;
- (ii) pajak masukan terkait dengan pengeluaran yang digunakan selain untuk tujuan kegiatan usaha;
- (iii) termasuk dalam kriteria pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan;
- (iv) berkaitan dengan penyerahan yang dibebaskan atau kegiatan selain penyerahan yang dikenai PPN.

Tidak berbeda dengan Malaysia, Australia juga mengatur secara khusus syarat mengenai pengkreditan pajak masukan. Di Australia, syarat dasar pengkreditan pajak masukan adalah PKP mempunyai hak pengkreditan pajak masukan atas perolehan barang atau jasa serta impor sepanjang perolehan atau impor tersebut dilakukan untuk “tujuan pengkreditan”. Dengan kata lain, konsep “tujuan pengkreditan” merupakan kriteria yang penting dalam menentukan apakah pajak masukan dapat dikreditkan atau tidak.

Pertanyaannya, apa yang dimaksud dengan perolehan barang atau jasa yang dilakukan dengan “tujuan pengkreditan”? Perolehan barang atau jasa serta impor dianggap dilakukan untuk “tujuan pengkreditan” sepanjang:<sup>17</sup>

- (i) perolehan barang atau jasa serta impor dilakukan oleh PKP; dan

---

<sup>15</sup> Chan Quan Min, *The Essential Guide to Malaysia GST* (Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015), 82.

<sup>16</sup> Richard Thornton dan Thenesh Kannaa, *Op.Cit.*, 96.

<sup>17</sup> Rebecca Millar dan Lorena Moon “Australia” dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, ed. Michael Lang dan Ine Lejeune (The Netherlands: IBFD, 2014), 33.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (ii) perolehan barang atau jasa serta impor tidak terkait dengan kegiatan untuk kepentingan pribadi atau konsumsi pribadi.

Tidak seperti kebanyakan negara lainnya, Australia tidak menentukan hak untuk dapat mengkreditkan pajak masukan berdasarkan ada tidaknya kaitan antara pajak masukan tersebut dengan penyerahan yang dikenai PPN. Namun, hak untuk mengkreditkan pajak masukan ditentukan dengan **adanya** hubungan antara pajak masukan dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh PKP.<sup>18</sup>

Lain di Australia, lain pula di India. Terdapat persyaratan dasar yang harus dipenuhi di India untuk dapat mengkreditkan pajak masukan. Berikut ini adalah syarat dasar yang harus dipenuhi untuk dapat mengkreditkan pajak masukan di India.<sup>19</sup>

- (i) PKP harus memiliki faktur pajak atau *debit note* yang diterbitkan oleh PKP yang menyerahkan barang atau jasa atau dokumen tanda bukti pembayaran pajak lainnya, antara lain sebagai berikut:
  - a. faktur penjualan yang diterbitkan oleh PKP yang menyerahkan barang atau jasa;
  - b. *debit note* yang diterbitkan oleh PKP yang menyerahkan barang atau jasa;
  - c. tagihan masuk atau dokumen serupa lainnya yang diatur berdasarkan Undang-Undang Kepabeanan dan Cukai India;
  - d. faktur penjualan *Input Service Distributor (ISD invoice)* atau *ISD credit note* atau dokumen serupa lainnya yang diterbitkan oleh *Input Service Distributor*.
- (ii) PKP harus menerima barang atau jasa atau keduanya;
- (iii) PPN yang dikenakan sehubungan dengan suatu penyerahan harus benar-benar telah disetorkan kepada pemerintah, baik secara tunai atau melalui pemanfaatan kelebihan pajak masukan yang diterima sehubungan dengan penyerahan tersebut; dan
- (iv) pengkreditan pajak masukan harus dilengkapi dengan SPT PPN.

Selain syarat pengkreditan pajak masukan, tiap negara yang menganut PPN pada umumnya juga telah mengatur mekanisme pengkreditan pajak masukan. Tentunya, tiap negara berhak mengatur sendiri mengenai pengkreditan pajak masukan. Di negara-negara anggota Uni Eropa dan banyak negara lainnya, pajak masukan pada umumnya dikreditkan dalam masa pajak yang sama dengan

---

<sup>18</sup> *Ibid*, 34.

<sup>19</sup> CA Arpit Haldia, *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST* (India: Taxmann's, 2017, 165-166).

masa pajak terjadinya penyerahan barang atau jasa. Atau dengan kata lain, pajak masukan dikreditkan dengan pajak keluaran dalam masa pajak yang sama. Namun, ketentuan ini berlaku sepanjang PKP mempunyai dokumen yang berfungsi sebagai faktur pajak. Oleh karena itu, PKP yang memperoleh jasa di tahun pertama dan faktur pajak belum juga diterima hingga tahun ke dua, tidak dapat mengkreditkan pajak masukan dari perolehan jasa tersebut sampai faktur tersebut benar-benar diterima oleh PKP.<sup>20</sup>

*VAT Directive* juga mengatur bahwa hak untuk mengkreditkan pajak masukan akan muncul bersamaan dengan timbulnya pajak keluaran atas suatu penyerahan. Artinya, ketika sudah terdapat pajak keluaran atas suatu penyerahan yang terutang PPN, saat itulah hak untuk mengkreditkan pajak masukan timbul. Dengan demikian, PKP yang melakukan penyerahan tersebut dapat mengkreditkan pajak keluaran dengan pajak masukan yang sebelumnya sudah dibayar PKP ketika memperoleh barang atau jasa.<sup>21</sup>

### **C. Pajak Masukan Apa Saja yang Dapat Dikreditkan?**

---

Pato dan Marques berpendapat bahwa salah satu elemen yang harus dipertimbangkan ketika membahas pengkreditan pajak masukan adalah mengenai pertanyaan pajak masukan atas apa saja yang dapat dikreditkan. Merespon pertanyaan ini, *VAT Directive* menjelaskan bahwa sepanjang barang atau jasa yang diperoleh PKP dimanfaatkan untuk tujuan penyerahan yang dikenai PPN, PKP tersebut berhak untuk mengkreditkan pajak masukan di negara di mana transaksi penyerahan terjadi. Oleh karenanya, menurut *VAT Directive* pajak masukan yang dapat dikreditkan terhadap pajak keluaran adalah sebagai berikut:<sup>22</sup>

- (i) pajak masukan yang dibayar di negara tempat transaksi terjadi;
- (ii) pajak masukan sehubungan dengan transaksi yang diperlakukan sebagai penyerahan barang atau jasa (*deemed supplies*) yang terutang PPN;
- (iii) pajak masukan sehubungan dengan perolehan barang antar negara anggota Uni Eropa;
- (iv) pajak masukan sehubungan dengan transaksi perolehan barang antar negara anggota Uni Eropa (*deemed intra-Community acquisition of goods*);
- (v) pajak masukan sehubungan dengan impor barang ke negara anggota Uni Eropa;

---

<sup>20</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 144.

<sup>21</sup> Michael A Lambarth, *A Really Basic Introduction to Value Added Tax* (USA: Lexington, KY, 2014), 22-23.

<sup>22</sup> Antonio Calisto Pato and Marlon Marques, *Op.Cit.*, 135.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

(vi) pajak masukan untuk transaksi lainnya, yang PPN terutanganya semata-mata dibayar oleh konsumen melalui mekanisme *reverse charge*.

Masih menurut *VAT Directive*, PKP berhak mengkreditkan pajak masukan sepanjang barang atau jasa yang dibelinya tersebut:<sup>23</sup>

- (i) digunakan untuk transaksi terkait kegiatan ekonomi yang dilakukan di negara non-Uni Eropa di mana pajak masukannya dibayar di negara tersebut;
- (ii) merupakan barang yang dibebaskan dari pengenaan PPN;
- (iii) digunakan untuk transaksi keuangan yang dibebaskan dari PPN dengan syarat konsumen atas transaksi tersebut berasal dari negara non-Uni Eropa; atau
- (iv) digunakan untuk transaksi keuangan yang berhubungan secara langsung dengan barang yang di ekspor ke negara non-Uni Eropa.

Sementara itu, ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di Malaysia mengatur bahwa PKP berhak mengkreditkan pajak masukan atas:<sup>24</sup>

- (i) Perolehan barang atau jasa yang digunakan untuk melakukan penyerahan yang dikenai PPN. Misal, toko peralatan golf Malaysia (PKP) mengimpor 25 set peralatan golf dari Jepang untuk dijual di tokonya. PPN yang dibayar atas impor ini dapat menjadi bagian pajak masukan yang dapat dikreditkan karena peralatan golf yang diimpor digunakan untuk penyerahan yang terutang PPN di Malaysia (penyerahan peralatan golf);
- (ii) Perolehan barang atau jasa dari luar Malaysia, yang selanjutnya barang atau jasa tersebut langsung diserahkan ke luar Malaysia. Dengan demikian, penyerahan barang atau jasa tersebut secara fisik terjadi di luar Malaysia. Sebagai contoh, sebuah perusahaan multinasional di Malaysia menerima pesanan barang dari konsumennya di Tiongkok. Untuk memenuhi pesanan tersebut, perusahaan Malaysia ini kemudian memerintahkan kepada perusahaan Indonesia untuk mengirimkan barang tersebut secara langsung kepada konsumennya di Tiongkok. Dalam kasus ini, meskipun secara nyata barang yang diserahkan berasal dari Indonesia, tetapi penyerahan barang tersebut dianggap berasal dari Malaysia sehingga penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang dikenai PPN di Malaysia. Oleh karenanya, perusahaan Malaysia diperbolehkan untuk mengkreditkan pajak masukan atas perolehan

---

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Arjunan Subramaniam, *Understanding GST* (Malaysia: LexisNexis, 2014), 64.

barang dari Indonesia yang terkait dengan transaksi penyerahan barang kepada konsumennya di Tiongkok;

- (iii) Perolehan barang atau jasa yang digunakan untuk penyerahan yang dilakukan dalam keadaan tertentu. Misalnya, penyerahan yang dilakukan oleh institusi keuangan seperti pemberian pinjaman atau pendanaan yang umumnya merupakan penyerahan yang dibebaskan dari PPN. Konsekuensinya, pajak masukan terkait penyerahan tersebut tidak dapat dikreditkan. Namun, bank dan institusi keuangan lainnya tersebut diperbolehkan untuk menggunakan metode yang disebut *Fixed Input Tax Recovery* sehingga institusi keuangan dapat mengkreditkan sebagian pajak masukannya. Bank komersial, investasi, dan syariah, serta institusi serupa lainnya dapat memperoleh kembali pajak masukan mereka yang besarnya ditentukan berdasarkan tarif tetap yang diatur oleh Menteri Keuangan Malaysia.

Lebih lanjut, Malaysia juga mengatur jenis penyerahan apa saja yang pajak masukannya tidak diperbolehkan untuk dikreditkan. Penyerahan yang dikecualikan dari klaim pajak masukan ini adalah jenis penyerahan barang atau jasa khusus yang terjadi dalam kondisi tertentu. Berikut penyerahan yang dimaksud.

- (i) penyerahan atau impor kendaraan bermotor penumpang (dengan pengecualian);
- (ii) penyewaan kendaraan bermotor penumpang;
- (iii) biaya berlangganan untuk keanggotaan klub atau perkumpulan;
- (iv) premi asuransi kesehatan dan kecelakaan;
- (v) biaya pengobatan;
- (vi) tunjangan keluarga;
- (vii) biaya hiburan.

#### **D. Pengkreditan Pajak Masukan dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

Dalam tata cara penghitungan PPN yang harus disetor, dikenal istilah pajak masukan dan pajak keluaran. Secara singkat, pajak masukan adalah pajak yang dikenakan ketika PKP melakukan pembelian terhadap BKP atau pemanfaatan JKP. Sementara itu, pajak keluaran adalah pajak yang dikenakan ketika PKP melakukan penjualan BKP atau penyerahan JKP.

Sebagai pajak atas konsumsi, PPN tidak dimaksudkan untuk dibebankan kepada PKP yang melakukan penyerahan, melainkan kepada konsumen akhir. Oleh karena itu, pengkreditan pajak masukan menjadi upaya agar pajak masukan

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

yang sudah dibayar oleh PKP tersebut dapat diperhitungkan dengan PPN yang dipungut sehingga tidak ada beban PPN yang ditanggung oleh PKP.

Sebagaimana telah diatur dalam Pasal 9 UU PPN, terdapat 3 (tiga) prinsip dasar pengkreditan pajak masukan, antara lain sebagai berikut:

- (i) pajak masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan pajak keluaran untuk masa pajak yang sama. Sebagai contoh, pajak masukan dengan faktur pajak tanggal 15 Januari 2018 dapat dikreditkan dengan pajak keluaran pada masa Januari 2018 dalam SPT PPN Masa Januari 2018;
- (ii) pajak masukan atas perolehan barang modal sebelum berproduksi dapat dikreditkan meskipun belum terjadi penyerahan yang terutang PPN oleh PKP; dan
- (iii) pajak masukan dapat dikreditkan sepanjang perolehan BKP atau JKP yang digunakan berhubungan langsung dengan kegiatan usaha yang melakukan penyerahan yang terutang PPN.

Dalam setiap rantai produksi dan distribusi BKP atau JKP, berlaku mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran yang dihitung per masa pajak. Adapun mekanisme ini dapat menghasilkan tiga kemungkinan sebagai berikut:

- (i) jumlah pajak masukan dalam suatu masa pajak lebih kecil daripada jumlah pajak keluaran yang dipungut sehingga selisih lebih pajak keluaran wajib disetor ke kas negara;
- (ii) jumlah pajak masukan dalam suatu masa pajak lebih besar dari jumlah pajak keluaran yang dipungut sehingga selisih lebih pajak masukan dapat dikompensasikan ke masa pajak berikutnya atau diminta pengembalian (restitusi); atau
- (iii) jumlah pajak masukan sama dengan jumlah pajak keluaran yang dipungut.

### **D.1. Syarat Pengkreditan Pajak Masukan dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

Mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran menjadikan produsen dan distributor hanya berfungsi sebagai pemungut pajak dan sama sekali tidak menanggung beban PPN. Supaya pajak masukan dapat dikreditkan dengan pajak keluaran untuk masa pajak yang sama, berikut adalah syarat-syarat yang harus dipenuhi.

- (i) Syarat formal, yaitu pajak masukan yang dikreditkan menggunakan faktur pajak. Pajak masukan dalam faktur pajak dapat dikreditkan apabila faktur

pajak memenuhi persyaratan kebenaran formal dan material. Atau, apabila tidak menggunakan faktur pajak, harus menggunakan dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak.

Faktur pajak memenuhi persyaratan kebenaran formal apabila diisi secara lengkap, jelas, dan benar sesuai dengan persyaratan sebagaimana dimaksud pada Pasal 13 ayat (5) UU PPN atau persyaratan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Faktur pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak memenuhi persyaratan kebenaran material apabila berisi keterangan yang sebenarnya atau sesungguhnya mengenai penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP, ekspor BKP, ekspor JKP, impor BKP, atau pemanfaatan JKP dan pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

Artinya, walaupun faktur pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak sudah memenuhi ketentuan formal dan sudah dibayar PPN-nya, apabila keterangan yang tercantum dalam faktur pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya, faktur pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak tersebut tidak memenuhi syarat material.

- (ii) Syarat material, yaitu pajak masukan yang dikreditkan merupakan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha dan pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang PPN. Atau dengan kata lain, terdapat dua hal yang harus diperhatikan dalam menentukan syarat material.

Pertama, pajak masukan yang dikreditkan merupakan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha. Pertanyaannya, apa yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha? Apakah pengeluaran yang dibayar kepada PKP pemborong sehubungan dengan pembangunan gedung untuk ruang administrasi (manajemen) dapat dikreditkan oleh PKP dengan jenis kegiatan usaha industri sepatu? Atau, apakah hanya pengeluaran terkait pembangunan gedung pabrik sepatu yang dapat dikreditkan? Apakah pajak masukan yang dibayar untuk pembelian mobil *box* oleh PKP industri sepatu tersebut dapat dikreditkan?

Pertanyaan di atas dapat dijawab dengan mengacu pada penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' UU PPN. Berdasarkan penjelasan dari pasal ini, dapat disimpulkan bahwa pengeluaran yang langsung berhubungan dengan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha. Pengeluaran selain yang disebut di atas, dianggap bersifat konsumtif. Atau dengan kata lain, pengeluaran tersebut adalah pengeluaran yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha sehingga atas pajak masukan terkait dengan pengeluaran tersebut tidak dapat dikreditkan.

Berikut contoh pengeluaran yang bersifat konsumtif untuk pribadi komisaris, direksi, atau karyawan sehingga termasuk kriteria tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha:<sup>25</sup>

- a. pengeluaran untuk wisma (*guest house*), mess, bungalow, hotel, dan sebagainya;
- b. pengeluaran untuk perumahan dan sarana lain, seperti klinik, rumah sakit, sekolah, tempat ibadah, dan sebagainya;
- c. pengeluaran untuk jamuan kantor (*entertainment*);
- d. pengeluaran untuk mensponsori kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apapun di luar kegiatan usahanya.

Kedua, agar dapat dikreditkan, pajak masukan juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang PPN. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan pajak masukan tersebut tidak dapat dikreditkan apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang PPN.

Misalnya, pajak masukan atas pembelian barang atau jasa untuk keperluan produksi sepeda motor oleh perusahaan manufaktur kendaraan bermotor dapat dikreditkan karena: (i) pajak masukan tersebut berhubungan langsung dengan kegiatan usaha perusahaan, yaitu untuk produksi sepeda motor dan (ii) penyerahan sepeda motor merupakan penyerahan yang terutang PPN.

Sementara itu, pajak masukan yang diperoleh ketika membeli BKP atau JKP yang digunakan dalam produksi bijih emas, tidak dapat dikreditkan. Alasannya, meskipun BKP atau JKP tersebut berhubungan langsung

---

<sup>25</sup> Penjelasan Pasal 1 ayat (1) dan (2) Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 296/KMK.04/1994 tentang Pengkreditan Pajak Masukan yang saat ini statusnya sudah tidak berlaku lagi karena diganti atau dicabut. Namun demikian, menurut penulis, contoh mengenai pengeluaran yang bersifat konsumtif yang terdapat dalam Penjelasan dari ketentuan ini masih relevan untuk digunakan.

dengan kegiatan usaha, penyerahan bijih emas bukan penyerahan yang terutang PPN karena bijih emas bukan BKP.

### **D.2. Tempat Pengkreditan Pajak Masukan**

Berikut adalah tempat pengkreditan pajak masukan yang ditentukan berdasarkan UU PPN.

- (i) Pajak masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP harus dikreditkan dengan pajak keluaran di tempat PKP dikukuhkan. Misal, PT Malaya merupakan PKP yang dikukuhkan di Surabaya. Pajak masukan yang dibayar atas perolehan BKP dan/atau JKP harus dikreditkan di Surabaya.
- (ii) Dalam hal PKP melakukan impor BKP dan tempat melakukan impor berbeda dengan tempat pengusaha dikukuhkan sebagai PKP, tempat pengkreditan pajak masukan atas impor BKP adalah di tempat pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Contoh, PT Berdikari dikukuhkan sebagai PKP di Jakarta, melakukan impor di Medan. Pajak masukan atas impor BKP dikreditkan di tempat pengusaha dikukuhkan di Jakarta. Atas impor BKP ini, PT Berdikari tidak perlu lagi dikukuhkan sebagai PKP di Medan;
- (iii) Dalam hal impor BKP, DJP karena jabatan atau berdasarkan permohonan tertulis dari PKP dapat menentukan tempat lain selain tempat dilakukannya impor BKP sebagai tempat pengkreditan pajak masukan. Pengusaha yang dikukuhkan sebagai PKP di lebih dari satu tempat kegiatan usaha dapat memilih salah satu tempat sebagai tempat pengkreditan atas impor BKP dengan permohonan tertulis kepada DJP. Ketentuan ini diperlukan untuk memberikan kemudahan bagi PKP yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tertentu yang pemenuhan kewajiban PPN ditetapkan secara terpusat.

Contoh, PT Andalan yang memiliki kantor pusat di Surabaya dan telah terdaftar di KPP Pratama Surabaya memiliki pabrik di Bandung dan terdaftar sebagai PKP di KPP Pratama Bandung. Pemberitahuan Impor Barang (PIB) dalam rangka impor BKP menggunakan NPWP kantor pusat di Surabaya. Dengan persetujuan DJP, PKP di Bandung dapat mengkreditkan pajak masukan yang tercantum dalam dokumen impor tersebut.

### **D.3. Pengkreditan Pajak Masukan atas Faktur Pajak yang Terlambat Diterima oleh PKP Pembeli atau Penerima Jasa**

Salah satu prinsip dasar pengkreditan pajak masukan adalah pajak masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan pajak keluaran untuk masa pajak

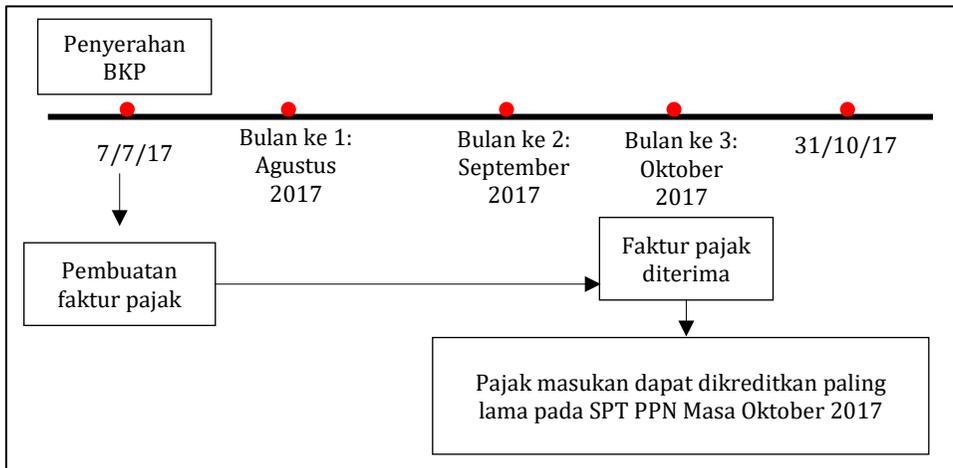
## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

yang sama. Namun, prinsip ini tidak berlaku dalam hal faktor pajak sebagai alat bukti untuk mengkreditkan pajak masukan terlambat diterima oleh PKP pembeli BKP atau penerima JKP.

Dalam kasus faktur pajak terlambat diterima oleh PKP pembeli atau penerima JKP, UU PPN memperbolehkan PKP untuk mengkreditkan pajak masukan dengan pajak keluaran dalam masa pajak yang tidak sama. Akan tetapi, pengkreditan pajak masukan dalam masa pajak yang tidak sama ini hanya diperkenankan dilakukan pada masa pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya masa pajak yang bersangkutan.

Sebagai contoh, PT Cemerlang menyerahkan BKP kepada PT Sinar pada tanggal 7 Juli 2017 dan faktur pajak dibuat pada tanggal yang sama. Namun, faktur pajak tersebut baru diterima oleh PT Sinar pada tanggal 20 Oktober 2017. Oleh karena faktur pajak yang terlambat diterima oleh PT Sinar tidak lebih dari 3 (tiga) bulan, PT Sinar tetap dapat mengkreditkan pajak masukan dalam faktur pajak tersebut paling lama pada SPT PPN Masa Oktober 2017. Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat Gambar 9.1 berikut.

**Gambar 9.1: Pengkreditan Pajak Masukan dengan Faktor Pajak yang Terlambat Diterima Tidak Lebih dari 3 (Tiga) Bulan**

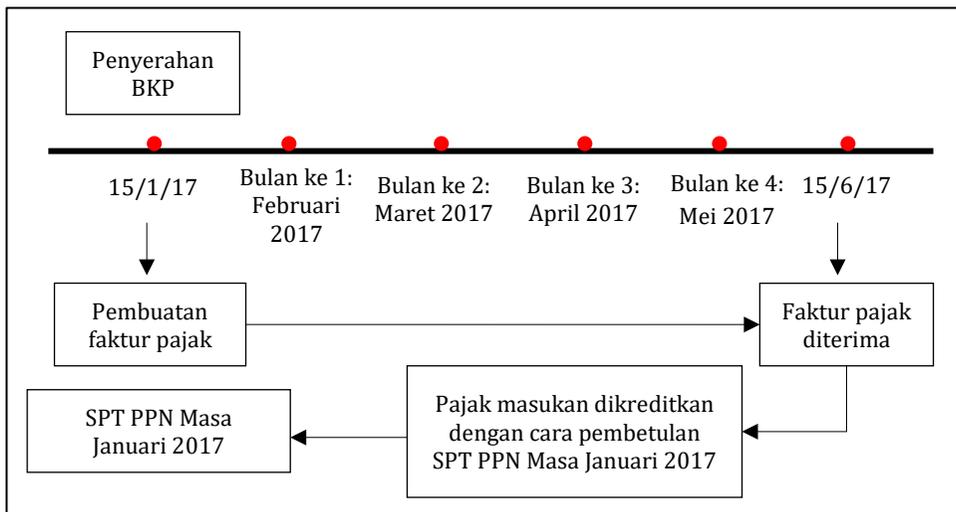


Sumber: diolah oleh Penulis.

Lebih lanjut, Penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN juga mengatur bahwa apabila jangka waktu 3 (tiga) bulan tersebut telah dilampaui, pengkreditan pajak masukan tersebut tetap dapat dilakukan melalui mekanisme pembetulan SPT Masa PPN yang bersangkutan. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat contoh sebagai berikut.

PT Insan Abadi melakukan penyerahan BKP kepada PT Makmur Jaya pada tanggal 15 Januari 2017. Faktur pajak atas transaksi tersebut dibuat pada tanggal yang sama. Namun, faktur pajak baru diterima pada bulan Juni 2017. Dalam kasus ini, PT Makmur Jaya dapat mengkreditkan pajak masukan dalam faktur pajak tersebut dalam SPT PPN Masa Januari 2017 dengan cara pemetulan SPT PPN Masa Januari 2017. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat Gambar 9.2 berikut.

**Gambar 9.2: Pengkreditan Pajak Masukan dengan Faktur Pajak yang Terlambat Diterima Lebih dari 3 (Tiga) Bulan**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Akan tetapi, perlu diperhatikan bahwa selain harus memenuhi syarat pengkreditan pajak masukan dalam poin D.1, terdapat dua syarat tambahan yang harus dipenuhi agar pengkreditan pajak masukan dengan cara di atas dapat diterapkan, yaitu:

- (i) pajak masukan yang bersangkutan belum dibebankan sebagai biaya atau tidak ditambahkan (dikapitalisasi) kepada harga perolehan BKP atau JKP yang bersangkutan;
- (ii) terhadap PKP belum dilakukan pemeriksaan.

Kedua syarat ini bersifat alternatif. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat contoh berikut. PT Mawar merupakan PKP dengan jenis usaha industri barang kulit. Pada tanggal 20 Februari 2017 menerima faktur pajak tertanggal 20 Oktober 2016. Pajak masukan dalam faktur pajak ini dapat dikreditkan dalam SPT PPN Masa Oktober 2016. Namun, pengkreditan tersebut tidak dapat dilakukan apabila:

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- (i) pajak masukan ini sudah dibebankan sebagai biaya dalam laporan keuangan PT Januari untuk tahun pajak 2016, meskipun terhadap SPT PPN Masa Oktober 2016 PT Januari belum dilakukan pemeriksaan;
- (ii) meskipun pajak masukan itu belum dibebankan sebagai biaya, tetapi telah terjadi pemeriksaan terhadap SPT PPN Masa Oktober 2016.

### **D.4. Pengkreditan Pajak Masukan Bagi PKP yang Belum Berproduksi**

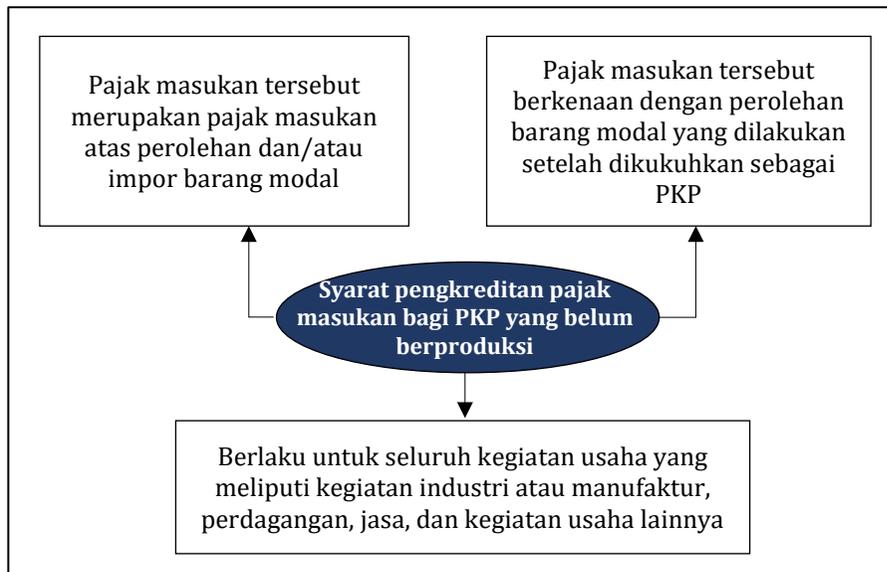
Dalam Pasal 9 ayat (2a) UU PPN dinyatakan bahwa bagi PKP yang belum berproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang PPN, pajak masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan. Perlu diketahui bahwa ketentuan dalam pasal ini dapat dilaksanakan sepanjang pajak masukan tersebut berkenaan dengan perolehan barang modal yang dilakukan setelah dikukuhkan sebagai PKP.

Berdasarkan ketentuan di atas, dapat disimpulkan bahwa pajak masukan bagi BKP yang belum berproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang PPN dapat dikreditkan sepanjang memenuhi 3 (tiga) syarat yang dapat dilihat pada Gambar 9.3 di halaman berikut.

Berikut adalah penjelasan dari masing-masing syarat tersebut.

- (i) Pajak masukan tersebut merupakan pajak masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal. Adapun pengertian barang modal dijelaskan dalam Pasal 16 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PP 1/2012), yaitu harta berwujud yang memiliki masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, termasuk pengeluaran berkaitan dengan perolehan barang modal yang dikapitalisasi ke dalam harga perolehan barang modal tersebut.

**Gambar 9.3: Syarat Pengkreditan Pajak Masukan Bagi PKP yang Belum Berproduksi**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Oleh karena itu, syarat agar pajak masukannya dapat dikreditkan, barang modal harus memenuhi kriteria kumulatif sebagai berikut:

- berupa harta berwujud dengan masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun;
- tujuan semula dari perolehan barang modal tersebut adalah tidak untuk diperjualbelikan (artinya barang modal tersebut bukanlah barang persediaan/*inventory*);
- termasuk di antaranya adalah pengeluaran yang berkaitan dengan perolehan barang modal yang dikapitalisasi ke barang modal tersebut.

Lebih lanjut, penentuan harta berwujud apa saja yang memiliki masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun dapat mengacu pada ketentuan perundang-undangan pajak penghasilan. Yaitu, harta yang dalam penghitungan PPh pembebanannya sebagai biaya harus melalui penyusutan. Ketentuan ini sebagaimana disebutkan dalam Penjelasan Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Implikasi dari ketentuan di atas, pajak masukan atas pembelian tanah oleh PKP sebelum berproduksi tidak dapat dikreditkan karena pembebanan biaya atas pembelian tanah pada dasarnya tidak dapat

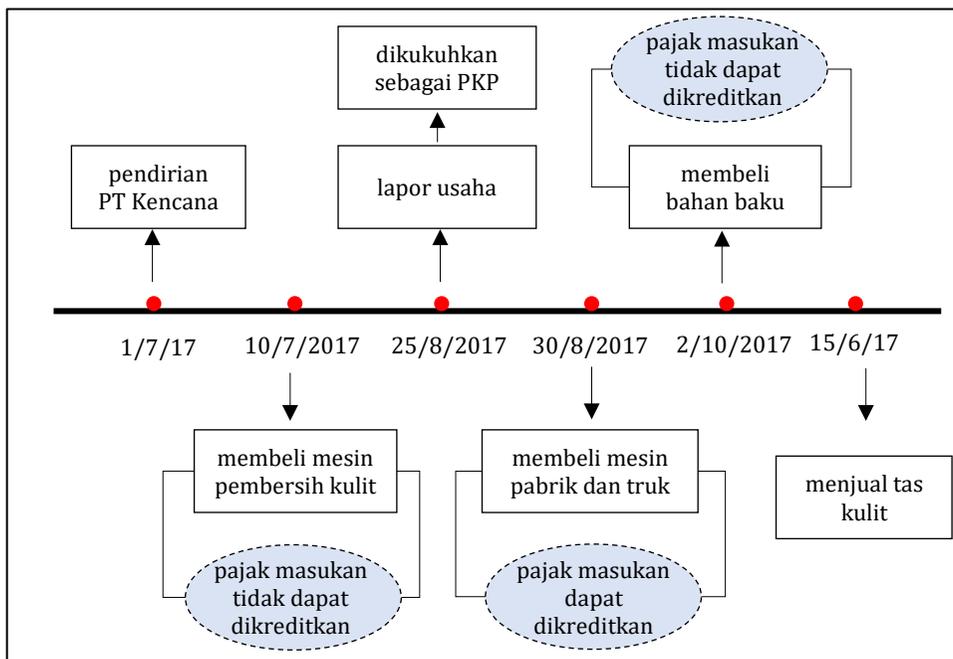
## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

dilakukan melalui penyusutan. Pembebanan biaya pembelian tanah dapat disusutkan hanya apabila tanah tersebut dipergunakan dalam perusahaan atau dimiliki untuk memperoleh penghasilan dengan syarat nilai tanah tersebut berkurang karena penggunaannya untuk memperoleh penghasilan, misalnya tanah dipergunakan untuk perusahaan genteng, perusahaan keramik, atau perusahaan batu bata.<sup>26</sup>

- (ii) Pajak masukan tersebut berkenaan dengan perolehan barang modal yang dilakukan setelah dikukuhkan sebagai PKP. Oleh karenanya, pemanfaatan kesempatan untuk melaporkan usaha guna dikukuhkan menjadi PKP akan sangat besar manfaatnya.
- (iii) Berlaku untuk seluruh kegiatan usaha yang meliputi kegiatan industri atau manufaktur, perdagangan, jasa, dan kegiatan usaha lainnya.

Untuk lebih memahami mekanisme pengkreditan pajak masukan bagi BKP yang belum berproduksi dengan syarat di atas, dapat disimak contoh sebagai berikut.

**Gambar 9.4: Pengkreditan Pajak Masukan  
Bagi PKP yang Belum Berproduksi**



Sumber: diolah oleh Penulis.

<sup>26</sup> Penjelasan Pasal 11 ayat (2) Undang-Undang Pajak Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Berikut adalah penjelasan dari Gambar 9.4. PT Kencana merupakan perusahaan industri tas kulit yang didirikan pada tanggal 1 Juli 2017. Pada tanggal 25 Agustus 2017, PT Kencana melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Sebelum dikukuhkan sebagai PKP, yaitu pada tanggal 10 Juli 2017, PT Kencana membeli mesin pembersih kulit. Kemudian, setelah dikukuhkan menjadi PKP, yaitu pada tanggal 30 Agustus 2017, PT Kencana kembali membeli sebuah mesin pabrik dan beberapa unit truk. Tanggal 2 Oktober 2017, PT Kencana membeli bahan baku untuk memproduksi tas. Selanjutnya, tas kulit hasil produksi PT Kencana dijual kepada pelanggannya pada tanggal 30 Oktober 2017.

Berdasarkan contoh kasus di atas, meskipun pada saat melakukan pembelian BKP PT Kencana belum melakukan produksi sehingga belum terdapat penyerahan yang terutang PPN, PT Kencana tetap memiliki hak untuk mengkreditkan pajak masukan terkait dengan pembelian BKP yang dilakukannya sepanjang memenuhi persyaratan yang telah dijelaskan di atas. Mengacu pada syarat-syarat pengkreditan pajak masukan oleh PKP yang belum berproduksi, dapat disimpulkan bahwa:

- (i) Pajak masukan yang dapat dikreditkan oleh PT Kencana hanya pajak masukan terkait pembelian mesin pabrik dan truk karena keduanya tergolong barang modal yang perolehannya terjadi setelah PT Kencana dikukuhkan sebagai PKP.
- (ii) Meskipun mesin pembersih kulit yang diperoleh PT Kencana termasuk dalam pengertian barang modal, pajak masukan atas perolehan mesin pembersih kulit pada tanggal 10 Juli 2017 ini tidak dapat dikreditkan. Ini dikarenakan perolehan atas mesin ini terjadi sebelum PT Kencana dikukuhkan sebagai PKP.
- (iii) pajak masukan atas perolehan bahan baku pada tanggal 2 Oktober 2017 tidak dapat dikreditkan. Ini dikarenakan bahan baku yang diperoleh PT Kencana tidak termasuk dalam pengertian barang modal.

#### **D.5. Pengkreditan Pajak Masukan atas Pemakaian Sendiri**

Dalam Pasal 1A ayat (1) huruf 'd' UU PPN disebutkan bahwa salah satu kegiatan yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah pemakaian sendiri BKP. Ini berlaku pula terhadap pemakaian sendiri JKP yang sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'c' UU PPN, yaitu termasuk dalam pengertian penyerahan JKP.

Lebih lanjut, Pasal 5 ayat (1) dan ayat (6) PP 1/2012 menetapkan bahwa pemakaian sendiri BKP atau JKP ke dalam dua kelompok. Pertama, pemakaian

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

sendiri untuk tujuan produksi atau untuk kegiatan yang berhubungan dengan kegiatan usaha atau digunakan untuk kegiatan usaha produksi, distribusi, manajemen, dan pemasaran. Kedua, pemakaian sendiri untuk tujuan konsumtif atau untuk kegiatan yang tidak berhubungan dengan usaha serta tidak berhubungan dengan kegiatan usaha produksi, distribusi, manajemen, dan pemasaran.

Berdasarkan Pasal 5 ayat (3) PP 1/2012, pemakaian sendiri BKP maupun JKP yang bersifat produktif sebenarnya **terutang PPN**. Namun, seperti yang dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 5 PP 1/2012 tersebut, untuk memberikan kemudahan administrasi pelaporan dan penghitungan kepada pengusaha, atas pemakaian sendiri BKP atau JKP untuk tujuan produktif tidak perlu dibuatkan faktur pajak dan PPN-nya pun tidak perlu disetorkan. Karena, PPN yang disetorkan itu nantinya akan menjadi pajak keluaran sekaligus pajak masukan yang **dapat dikreditkan**. Jadi, apabila di-*nett-off*-kan akan menjadi Rp 0,-. Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut.

PT Sinar Malam merupakan PKP yang bergerak di bidang manufaktur kendaraan bermotor. Salah satu hasil produksi dari PT Sinar Malam adalah truk dengan harga jual sebesar Rp200.000.000,00. Selain dijual kepada konsumennya, PT Sinar Malam juga menggunakan satu buah truk hasil produksinya sendiri untuk mengangkut suku cadang serta bahan baku yang digunakan dalam proses produksi di pabrik PT Sinar Malam. Apabila atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif ini dibuatkan faktur pajak, pada faktur pajak tersebut akan tercantum PPN sebesar =  $10\% \times \text{Rp}200.000.000,00 = \text{Rp}20.000.000,00$ . Oleh karena nama PKP penjual dan PKP pembeli adalah sama, dalam perhitungan SPT akan terlihat sebagai berikut.

**Tabel 9.1: Penghitungan PPN Terutang atas Pemakaian Sendiri untuk Tujuan Produktif**

Penghitungan PPN Terutang	
Pajak keluaran	= Rp20.000.000,00
Pajak masukan	= Rp20.000.000,00
<b>PPN disetor ke kas negara</b>	<b>= Nihil</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Oleh karena hasilnya adalah nihil, negara tidak memperoleh penerimaan sehingga tidak ada bedanya apabila atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif tidak dilakukan pemungutan PPN. Namun, aturan ini tidak berlaku jika pemakaian sendiri yang bersifat produktif tersebut terkait dengan kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau mendapat fasilitas

pembebasan PPN. Oleh karena itu, meskipun bersifat produktif, atas pemakaian sendiri BKP atau JKP tersebut tetap harus dibuatkan faktur pajak dan PPN-nya tetap harus disetorkan ke kas negara. Pajak keluaran harus dibayar sendiri oleh PKP yang bersangkutan dan PPN yang dibayar merupakan pajak masukan bagi PKP yang melakukan transaksi tersebut.

Kemudian, oleh karena pemakaian sendiri BKP atau JKP ini digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau mendapat fasilitas pembebasan PPN, pajak masukan yang dibayar atas pemakaian sendiri ini **tidak dapat dikreditkan**. Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut.

Masih menggunakan contoh PT Sinar Malam di atas. Selain menggunakan truk hasil produksinya sendiri, PT Sinar Malam juga menggunakan mobil yang diproduksi sebagai kendaraan untuk lembaga panti asuhan dan panti jompo milik PT Sinar Malam. Lembaga ini merupakan lembaga yang menyediakan jasa pelayanan sosial yang merupakan JTKP sehingga atas penyerahannya tidak terutang PPN.

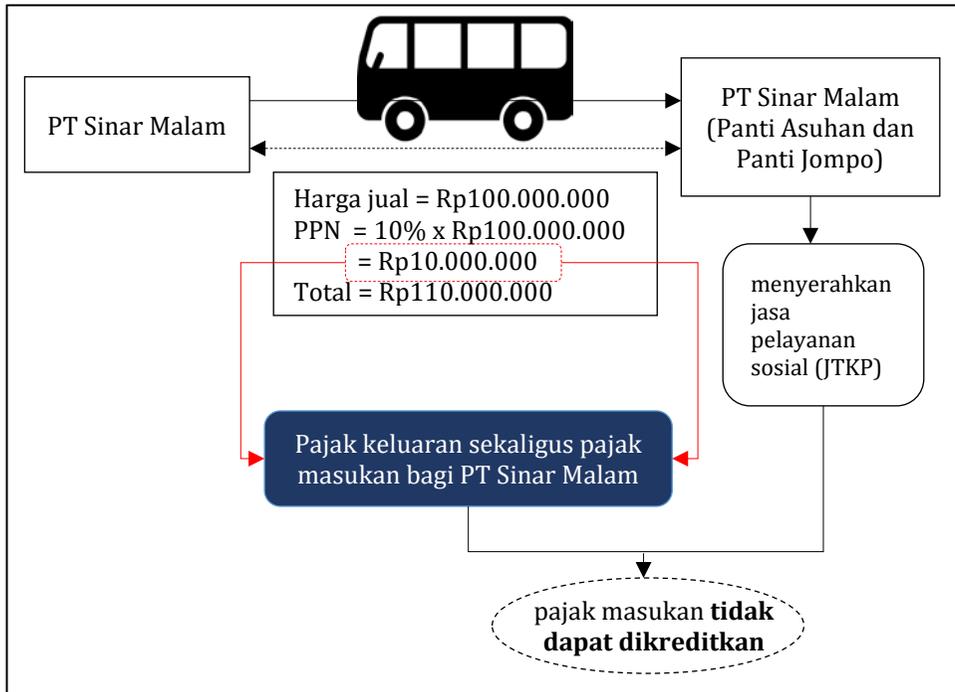
Harga jual dari mobil tersebut adalah sebesar Rp100.000.000,00. Oleh karena pemakaian sendiri atas mobil ini merupakan pemakaian yang digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN (penyerahan jasa pelayanan sosial merupakan JTKP), PT Sinar Malam wajib membuat faktur pajak dan menyetorkan PPN yang terutang ke kas negara. PPN yang dibayarkan ini merupakan pajak keluaran sekaligus pajak masukan bagi PT Sinar Malam. Namun, karena pemakaian sendiri yang dilakukan PT Sinar Malam digunakan untuk kegiatan yang penyerahannya tidak terutang PPN, pajak masukan atas pemakaian sendiri ini **tidak dapat dikreditkan**. Ilustrasi dari contoh ini dapat dilihat melalui Gambar 9.5 di halaman berikut.

Sementara itu, pemakaian sendiri BKP maupun JKP yang bersifat konsumtif merupakan penyerahan yang terutang PPN. Ini berarti terhadap pemakaian sendiri tersebut harus diterbitkan faktur pajak. Faktur pajak atas pemakaian sendiri ini berfungsi sebagai pajak keluaran dan sekaligus sebagai pajak masukan. Akan tetapi, perlu diingat bahwa pajak masukan tersebut **tidak dapat dikreditkan** di SPT Masa PPN. Karena, pajak masukan dalam transaksi ini bukan merupakan pengeluaran yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, melainkan pengeluaran yang bersifat konsumtif. Sebagai contoh, pabrik minuman ringan menggunakan hasil produksinya untuk konsumsi karyawan. Atas pemakaian sendiri ini, perusahaan wajib menerbitkan faktur pajak dan menyetorkan PPN yang terutang. PPN yang dibayarkan oleh perusahaan merupakan pajak keluaran sekaligus pajak masukan bagi perusahaan. Namun, dikarenakan transaksi ini merupakan transaksi yang

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

bersifat konsumtif sehingga tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha, pajak masukan atas pemakaian sendiri yang bersifat konsumtif tidak dapat dikreditkan oleh perusahaan.

Gambar 9.5: Ilustrasi Kasus



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dari penjelasan di atas, berikut beberapa hal yang dapat disimpulkan mengenai pengkreditan pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP terkait pemakaian sendiri.

- (i) PPN yang dibayar atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif merupakan pajak masukan yang dapat dikreditkan.
- (ii) PPN yang dibayar atas pemakaian sendiri untuk tujuan produktif merupakan pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan apabila pemakaian sendiri itu berhubungan dengan penyerahan yang tidak terutang PPN atau penyerahan yang mendapat fasilitas pembebasan PPN.
- (iii) PPN yang dibayar atas pemakaian sendiri untuk tujuan konsumtif merupakan pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan.
- (iv) Pajak masukan yang dibayar atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan dalam proses menghasilkan BKP/JKP untuk pemakaian sendiri tetap

dapat dikreditkan sepanjang memenuhi ketentuan pengkreditan pajak masukan yang diatur dalam UU PPN.

#### **D.6. Pengkreditan Pajak Masukan atas Pemberian Cuma-Cuma**

Berdasarkan Pasal 1A ayat (1) huruf 'd' UU PPN, pemberian cuma-cuma BKP/JKP adalah pemberian yang diberikan tanpa pembayaran, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri, termasuk pemberian contoh barang untuk promosi kepada relasi atau pembeli. Ketentuan pengenaan PPN atas pemberian cuma-cuma, termasuk pengkreditan pajak masukan atas transaksi ini, juga terdapat dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.51/2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak (SE-04/2002).

Pada Butir 4 SE-04/2002 disebutkan bahwa atas pemberian cuma-cuma BKP, baik yang dilakukan secara tersendiri atau menyatu dengan barang yang dijual, serta atas pemberian cuma-cuma JKP terutang PPN dan harus diterbitkan faktur pajak. PPN yang terutang harus dipungut dan dibayar sendiri oleh PKP yang bersangkutan dan merupakan pajak keluaran. Sementara itu, pengkreditan pajak masukan atas pemberian cuma-cuma yang diatur dalam Butir 6 dan Butir 7 SE-04/2002 mengatur sebagai berikut:

- (i) PPN yang dibayar oleh PKP atas perolehan BKP dan atau JKP yang digunakan untuk menghasilkan BKP dan atau JKP yang digunakan untuk pemberian cuma-cuma atau atas perolehan BKP yang kemudian diberikan secara cuma-cuma merupakan **pajak masukan yang dapat dikreditkan** sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
- (ii) PPN yang telah dipungut dan disetor atas pemberian cuma-cuma BKP dan atau JKP, **dapat dikreditkan** oleh PKP penerima BKP dan atau JKP sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan perundangan yang berlaku.

#### **D.7. Pengkreditan Pajak Masukan atas Pengalihan BKP dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, Pemecahan, dan Pengambilalihan Usaha**

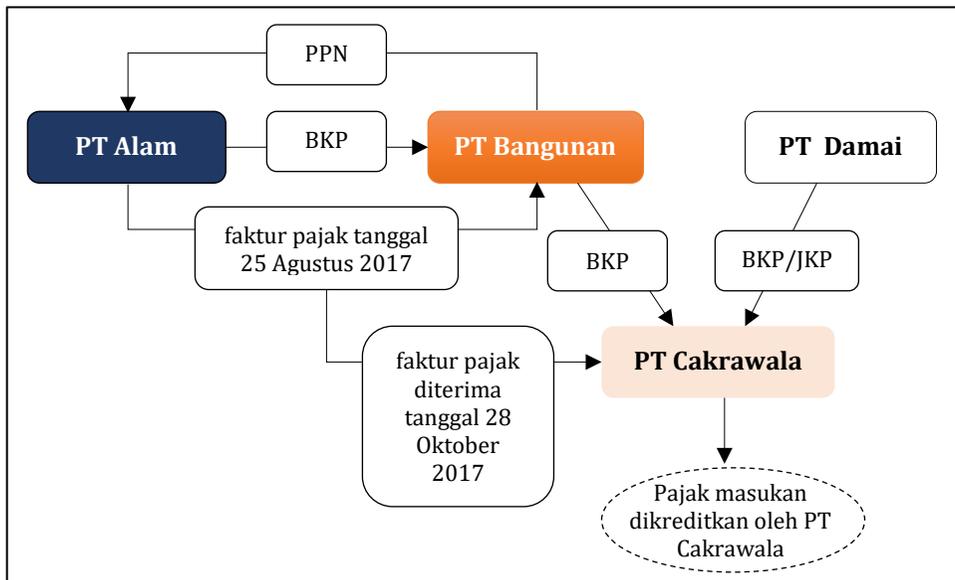
Pasal 9 ayat (14) UU PPN memberikan perlakuan khusus atas pengkreditan pajak masukan terhadap PKP yang melakukan kombinasi bisnis. Yaitu, pajak masukan atas BKP yang dialihkan yang belum dikreditkan oleh PKP yang mengalihkan dapat dikreditkan oleh PKP yang menerima pengalihan, **sepanjang** faktur pajak atas pengalihan BKP diterima setelah terjadinya

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

pengalihan dan pajak masukan tersebut belum dibebankan sebagai biaya atau dikapitalisasi. Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut.

Pada tanggal 20 Oktober 2017, PT Bangunan dan PT Damai melakukan penggabungan usaha dengan PT Cakrawala. Masing-masing perusahaan ini telah dikukuhkan sebagai PKP. Sebagai akibat dari penggabungan usaha ini, PT Bangunan dan PT Damai membubarkan diri karena seluruh aktiva telah diserahkan kepada PT Cakrawala yang menerima penggabungan. Sebelum terjadi pengalihan, yaitu pada tanggal 25 Agustus 2017, PT Bangunan membeli BKP dari PT Alam yang kemudian pada saat penggabungan usaha terjadi, BKP tersebut diserahkan kepada PT Cakrawala. Faktur pajak atas transaksi tersebut dibuat oleh PT Alam pada tanggal yang sama dengan terjadinya penyerahan, dengan nama PT Bangunan. Namun, faktur pajak tersebut diterima oleh PT Cakrawala pada tanggal 28 Oktober 2017.

**Gambar 9.6: Ilustrasi Kasus**



Sumber: diolah oleh Penulis.

Dengan mengacu pada Pasal 9 ayat (14) UU PPN, meskipun faktur pajak atas nama PT Bangunan, pajak masukannya dapat dikreditkan oleh PT Cakrawala karena faktur pajaknya diterima pada tanggal 28 Oktober, yaitu setelah dilakukan penggabungan usaha pada tanggal 20 Oktober 2017.

### D.8. Kriteria Pajak Masukan yang Tidak Dapat Dikreditkan

Ketentuan pengkreditan pajak masukan dalam UU PPN mengatur bahwa pajak masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan pajak keluaran dalam masa pajak yang sama. Namun, ternyata tidak semua pajak masukan dapat dikreditkan. Berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan PPN, tabel berikut menjelaskan kriteria pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan.

**Tabel 9.2: Kriteria Pajak Masukan yang Tidak Dapat Dikreditkan**

No.	Kriteria Pajak Masukan yang Tidak Dapat Dikreditkan	Rincian	Penjelasan
1.	Pajak masukan yang diatur dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN	a. Pajak masukan bagi pengeluaran untuk perolehan BKP atau JKP sebelum dikukuhkan sebagai PKP.	Ketentuan ini dibuat agar pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan yang dikenai PPN, segera melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Selain itu, ketentuan ini juga sekaligus menyiratkan upaya agar pajak masukan atas perolehan barang modal sebelum pengusaha berproduksi tetap dapat dikreditkan.
b. Pajak masukan atas pengeluaran untuk perolehan BKP atau JKP yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha.		Dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf 'b' UU PPN ditegaskan bahwa: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen.</li> <li>▪ Kegiatan usaha tersebut harus terkait dengan penyerahan yang terutang PPN.</li> </ul>	
c. Pajak masukan atas perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa		Sampai saat ini, belum terdapat ketentuan peraturan perundang-undangan pajak yang mengatur definisi (batasan)	

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

	sedan dan <i>station wagon</i> , kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan.	dan spesifikasi dari kendaraan bermotor yang termasuk sebagai <i>station wagon</i> .
	d. Pajak masukan atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP.	Ketentuan ini sebenarnya sama dengan kriteria dalam huruf 'a' di atas. Namun, rincian pada huruf 'd' ini semakin menegaskan bahwa pada prinsipnya, pajak masukan sehubungan dengan perolehan apa pun, baik dari dalam daerah pabean atau luar daerah pabean, pajak masukannya tidak dapat dikreditkan apabila terjadi sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP.
	e. Pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP yang faktur pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau ayat (9) UU PPN atau tidak mencantumkan nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) pembeli BKP atau penerima JKP.	Pasal 13 ayat (5) UU PPN menentukan keterangan minimal yang wajib dicantumkan dalam faktur pajak. Dalam penjelasannya juga diatur bahwa faktur pajak harus diisi secara lengkap, jelas, dan benar serta ditandatangani oleh pihak yang ditunjuk oleh Pengusaha Kena Pajak untuk menandatangani. Sementara itu, Pasal 13 ayat (9) UU PPN mengatur bahwa faktur pajak harus memenuhi syarat formal <b>dan</b> materil. <sup>27</sup>

<sup>27</sup> Syarat ini bersifat kumulatif. Faktur pajak memenuhi persyaratan formal apabila diisi secara lengkap, jelas, dan benar sesuai dengan persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) atau persyaratan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (6). Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak memenuhi persyaratan material apabila berisi keterangan yang sebenarnya atau sesungguhnya mengenai penyerahan.

		<p>f. Pajak masukan atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean yang faktur pajaknya tidak memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (6) UU PPN.</p>	<p>Berdasarkan Pasal 13 ayat (6) UU PPN juncto. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 33/PJ/2014 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-10/PJ/2010 tentang Dokumen Tertentu yang Kedudukannya Dipersamakan dengan Faktur Pajak, PPN yang terutang atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pabean disetor dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP).</p>
		<p>g. Pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak.</p>	<p>Apabila PKP baru membayar PPN yang terutang atas perolehan atau pemanfaatan BKP atau JKP setelah diterbitkan ketetapan pajak, PPN yang dibayar atas ketetapan pajak tersebut, tidak dapat dikreditkan.</p>
		<p>h. Pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.</p>	<p>Ketentuan ini ditujukan untuk faktur pajak yang diterima setelah jangka waktu 3 (tiga) bulan terlampaui sehingga seharusnya pengkreditan pajak masukan yang tercantum dalam faktur pajak tersebut dilakukan dengan cara pembetulan SPT Masa PPN terkait. Namun, sampai dengan dilakukannya pemeriksaan ternyata pengkreditan belum dilakukan. Dengan demikian, pajak masukan hasil temuan pemeriksaan tersebut tidak lagi dapat dikreditkan.</p>

**Konsep dan Studi Komparasi  
Pajak Pertambahan Nilai**

		i. Perolehan BKP selain barang modal atau JKP sebelum PKP berproduksi sebagaimana dimaksud pada ayat (2a).	Ketentuan ini merupakan konsekuensi dari penerapan Pasal 9 ayat (2a) UU PPN sehingga hanya impor atau pembelian barang modal saja yang dapat dikreditkan.
2.	Pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan penyerahan yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan	Adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan PPN mengakibatkan tidak adanya pajak keluaran sehingga pajak masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan.	PT Arwarna merupakan PKP yang bergerak di bidang produksi pakan ikan. Berdasarkan PP 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, pakan ikan termasuk dalam pengertian barang strategis. Dengan demikian, ketika PT Arwarna melakukan penyerahan pakan ikan hasil produksinya kepada pembeli, PT Arwarna tidak memungut PPN karena PPN yang terutang mendapat fasilitas PPN dibebaskan dan pajak masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan dalam proses produksi pakan ikan tersebut, tidak dapat dikreditkan.
3.	Pajak masukan terkait dengan penyerahan tertentu dengan DPP Nilai Lain	Penyerahan tertentu dengan DPP nilai lain yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan, antara lain: a. penyerahan jasa pengiriman paket yang dilakukan oleh pengusaha jasa pengiriman paket; b. penyerahan jasa	Alasannya, dalam nilai lain yang menjadi DPP PPN atas transaksi-transaksi tersebut telah diperhitungkan pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP dalam rangka usaha tersebut. Dengan demikian, bagi ketiga jenis penyerahan tersebut, nilai lain yang ditetapkan dianggap sudah memperhitungkan pajak

		biro perjalanan atau jasa biro pariwisata yang dilakukan oleh pengusaha jasa biro perjalanan atau pengusaha jasa biro pariwisata; c. penyerahan jasa pengurusan transportasi ( <i>freight forwarding</i> ) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi ( <i>freight charges</i> ) yang dilakukan oleh pengusaha jasa pengurusan transportasi.	masukan sehingga PPN yang dipungut sama dengan PPN yang harus disetor ke kas negara. <sup>28</sup>
--	--	--	--

Sumber: diolah oleh Penulis.

Perlu diperhatikan bahwa berdasarkan Pasal 10 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2010, pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN, dapat menjadi pengurang penghasilan bruto ketika menghitung besarnya PPh tahunan yang terutang sepanjang dapat dibuktikan bahwa:

- a. pajak masukan tersebut benar-benar telah dibayar; dan
- b. pajak masukan tersebut berkenaan dengan pengeluaran yang berhubungan dengan kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.

Sehubungan dengan pajak masukan dari pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan/atau harta tidak berwujud serta biaya lainnya yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun berdasarkan Pasal 11 dan Pasal 11A Undang-Undang Pajak Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU

---

<sup>28</sup> Penjelasan lebih lanjut beserta contoh kasusnya dapat dilihat pada poin E.5 dalam Bab 7 tentang Dasar Pengenaan Pajak dari buku ini.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

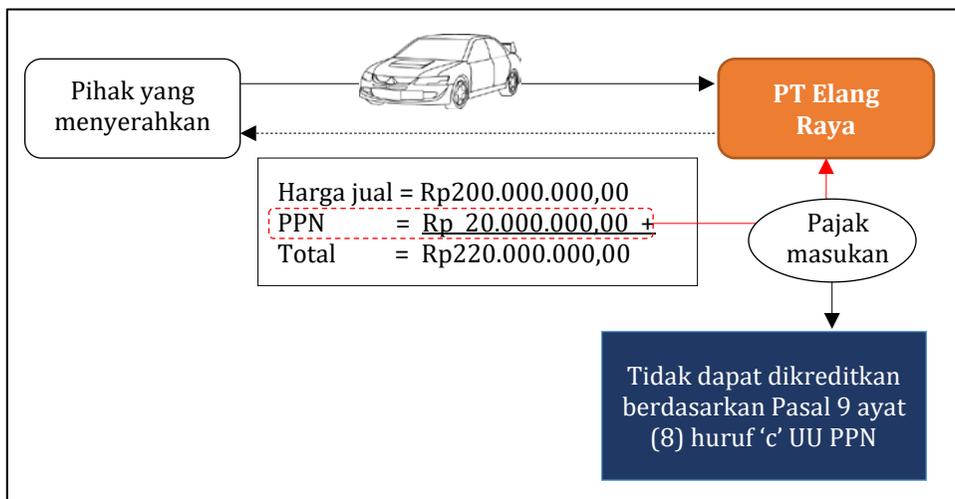
PPh), sebelum dikurangkan dari penghasilan bruto, pengeluaran tersebut harus dikapitalisasi dan dibebankan melalui penyusutan atau amortisasi.

Sebagai contoh, PT Elang Raya membeli satu buah sedan yang akan digunakan sebagai kendaraan operasional perusahaan dengan harga Rp200.000.000,00. Atas perolehan sedan tersebut, terutang PPN sebesar Rp20.000.000,00 sehingga total yang dibayar oleh PT Elang Raya adalah Rp220.000.000. Bagi PT Elang Raya sebagai pembeli, PPN yang dibayarkannya ini merupakan pajak masukan.

Berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf 'c' UU PPN, pajak masukan atas perolehan sedan merupakan pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan. Mengacu pada ketentuan ini maka pajak masukan atas perolehan sedan sebesar Rp20.000.000,00 tersebut tidak dapat dikreditkan.

Oleh karena pajak masukan tersebut telah dibayar oleh PT Elang Raya dan sedan yang dibeli terkait dengan pengeluaran untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, serta sedan yang dibeli mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun, pembebanan pajak masukan dilakukan dengan menambahkan pajak masukan tersebut kepada harga perolehan sedan dan disusutkan sesuai Pasal 11 UU PPh.

**Gambar 9.7: Ilustrasi Kasus**



Sumber: diolah oleh Penulis.

### D.9. Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan

Dalam rangka menyederhanakan dan memberikan kemudahan dalam penghitungan PPN yang harus disetor, ketentuan peraturan perundang-undangan PPN di Indonesia menciptakan pedoman penghitungan pengkreditan

pajak masukan. Berdasarkan UU PPN, terdapat 2 (dua) macam PKP yang dapat menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan. PKP tersebut adalah sebagai berikut:

- (i) PKP yang peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun tidak melebihi jumlah tertentu sebagaimana diatur pada Pasal 9 ayat (7) UU PPN.
- (ii) PKP yang melakukan kegiatan usaha tertentu sebagaimana diatur pada Pasal 9 ayat (7a) UU PPN.

Mekanisme penerapan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan untuk masing-masing PKP di atas, diatur lebih lanjut melalui 2 (dua) Peraturan Menteri Keuangan yang berbeda. Berikut penjelasan lebih lanjut mengenai pedoman pengkreditan pajak masukan untuk kedua macam PKP tersebut di atas.

#### **D.9.1. Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi PKP yang Peredaran Usahanya Tidak Melebihi Jumlah Tertentu**

Bagi PKP, baik orang pribadi maupun badan, yang jumlah peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun tidak melebihi jumlah tertentu, mekanisme penerapan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukannya diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu (PMK 74/2010). Berikut penjelasan lebih lanjut mengenai pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan bagi PKP yang peredaran usahanya tidak melebihi jumlah tertentu.

- (i) Syarat Menggunakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan

PKP yang dapat menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan adalah PKP yang memenuhi syarat:

- a. mempunyai peredaran usaha dalam 2 (dua) tahun buku sebelumnya tidak melebihi 1,8 miliar rupiah untuk setiap 1 (satu) tahun buku<sup>29</sup>; atau
- b. merupakan wajib pajak yang baru dikukuhkan sebagai PKP.

Syarat pada huruf a ini ditujukan untuk PKP yang kegiatan usahanya sudah berjalan cukup lama. Paling tidak sudah lebih dari 2 (dua) tahun buku.

---

<sup>29</sup> Bagi PKP orang pribadi yang dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan, pengertian tahun buku adalah tahun kalender.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Sebagai contoh, PT Bintang Udara merupakan PKP yang telah menjalankan usahanya sejak tahun 1995 dengan rata-rata jumlah peredaran usaha pada tahun 2005-2011 mencapai 2 miliar rupiah per tahunnya. Namun, karena terjadinya persaingan usaha, pada tahun 2012 hingga 2017, jumlah peredaran usaha PT Bintang Udara mengalami penurunan dengan rata-rata jumlah peredaran usaha dalam jangka waktu tersebut hanya mencapai 1 miliar rupiah (dengan catatan dari tahun 2012 hingga 2017 peredaran usahanya selalu di bawah 1,8 miliar rupiah). Oleh karena jumlah peredaran usaha PT Bintang Udara dalam 2 (dua) tahun terakhir tidak melebihi 1,8 miliar rupiah setiap tahun bukannya, PT Bintang Udara dapat menerapkan pedoman penghitungan pajak masukan ini.

Sementara itu, syarat pada huruf b jelas diperuntukkan bagi wajib pajak yang baru dikukuhkan sebagai PKP. Bagi PKP yang terbilang baru, menerapkan pedoman ini sangatlah membantu karena dengan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan, penghitungan PPN yang harus disetorkan ke negara lebih mudah dan sederhana.

Selain memenuhi syarat di atas, PKP yang bermaksud menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan juga harus memberitahukan secara tertulis kepada Kepala KPP tempat PKP dikukuhkan paling lambat:

- a. pada saat batas waktu penyampaian SPT Masa PPN masa pajak pertama dalam tahun buku. Batasan waktu ini ditujukan kepada PKP yang jumlah peredaran usaha dalam dua tahun terakhir tidak melebihi 1,8 miliar rupiah tiap tahunnya; atau
- b. pada saat batas waktu penyampaian SPT Masa PPN masa pajak saat dikukuhkan sebagai PKP. Batasan waktu ini ditujukan kepada wajib pajak yang baru dikukuhkan sebagai PKP.

### (ii) Mekanisme Penerapan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan

Besarnya pajak masukan yang dapat dikreditkan yang dihitung menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan ditentukan sebagai berikut:

- a. 60% (enam puluh persen) dari pajak keluaran untuk penyerahan JKP sehingga PPN yang dibayar sebesar 4% dari DPP<sup>30</sup>;
- b. 70% (tujuh puluh persen) dari pajak keluaran untuk penyerahan BKP sehingga PPN yang dibayar sebesar 3% dari DPP.

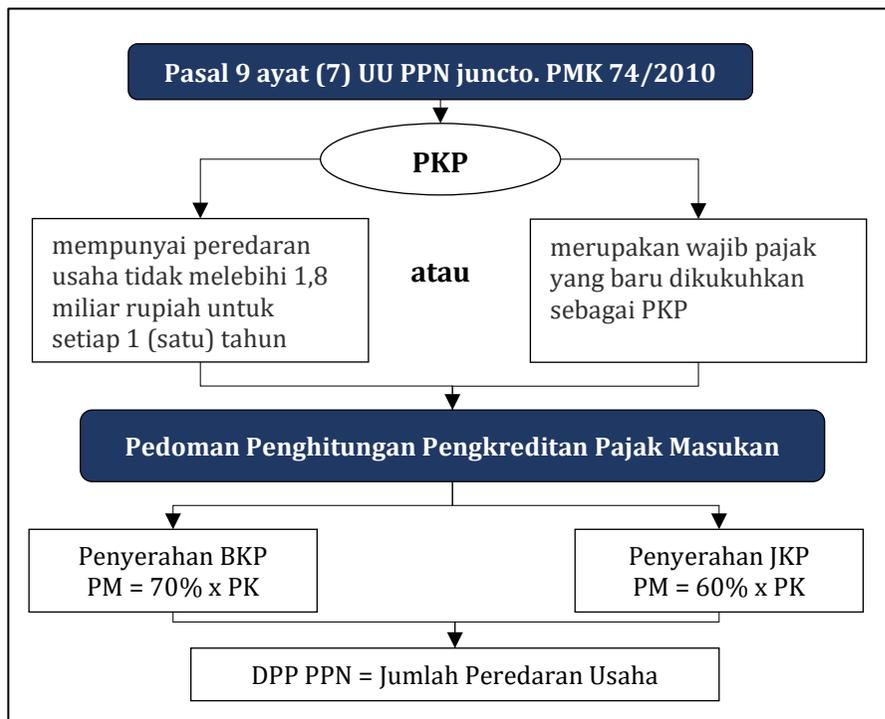
---

<sup>30</sup> DPP yang dimaksud adalah jumlah peredaran usaha.

PKP yang menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan tidak dapat membebankan PPN atas perolehan BKP dan/atau JKP **sebagai biaya** untuk penghitungan PPh.

Apabila peredaran usaha PKP yang menggunakan pedoman pengkreditan pajak masukan tersebut sudah **melebihi 1,8 miliar rupiah** maka mulai masa berikutnya setelah peredaran usahanya melebihi **1,8 miliar rupiah**, PKP tersebut **tidak boleh lagi** menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan. Misalnya bulan Oktober, peredaran usaha PKP A sudah mencapai 1,8 miliar rupiah maka mulai bulan November PKP sudah tidak boleh lagi menggunakan pedoman pengkreditan ini. Apabila PKP A tidak melakukan penghitungan pajak terutang menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran pada masa pajak berikutnya setelah peredaran usahanya melebihi 1,8 miliar rupiah, PKP A dikenai sanksi sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

**Gambar 9.8: Mekanisme Penerapan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi PKP dengan Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu**



Sumber: diolah oleh Penulis.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Lebih lanjut, apabila PKP A dalam dua tahun buku berikutnya jumlah peredaran usaha tiap-tiap tahun buku ternyata tidak melebihi jumlah 1,8 miliar rupiah, PKP A wajib beralih menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran mulai masa pajak berikutnya setelah peredaran usahanya melebihi 1,8 miliar rupiah. Selain itu, apabila terjadi retur, PPN yang dikembalikan atau diretur oleh pembeli, mengurangi PPN yang terutang oleh PKP penjual dalam masa pajak terjadinya pengembalian sepanjang faktur pajak telah dilaporkan dalam SPT Masa PPN.

Tidak berbeda dengan mekanisme pengkreditan pajak masukan yang berlaku secara normal, penghitungan PPN yang wajib disetor pada setiap masa pajak juga dilakukan dengan cara mengurangi pajak keluaran dengan pajak masukan. Yang membedakan hanya besaran presentase PPN yang disetor ke kas negara.

Untuk mekanisme pengkreditan pajak masukan secara normal, besaran persentase PPN yang disetorkan fluktuatif, tergantung pada berapa besarnya pajak keluaran dan pajak masukan yang sebenarnya sehingga terdapat kemungkinan di suatu masa pajak akan terjadi lebih bayar atau nihil.

Sementara itu, dalam mekanisme pedoman pengkreditan pajak masukan, persentase besaran PPN akan relatif lebih stabil atau sama di setiap masa pajaknya. Karena, dalam mekanisme pedoman pengkreditan pajak masukan ini, PPN yang wajib disetor oleh PKP yang melakukan penyerahan JKP adalah 4% (empat persen) dari DPP untuk penyerahan JKP, sedangkan bagi PKP yang melakukan penyerahan BKP, adalah 3% (tiga persen) dari DPP. Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa PKP yang menggunakan pedoman pengkreditan pajak masukan pada prinsipnya berpotensi kurang bayar.

Penggunaan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan merupakan pilihan. Artinya, PKP yang memiliki jumlah peredaran usaha dibawah 1,8 miliar rupiah boleh menggunakan pedoman ini atau menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran secara normal. Bagi PKP yang sebelumnya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan kemudian memilih beralih menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran, PKP hanya diperbolehkan mulai menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran pada masa pajak pertama tahun buku berikutnya dengan ketentuan:

- (i) memberitahukan secara tertulis paling lama pada batas waktu penyampaian SPT Masa PPN masa pajak yang pertama kepada Kepala KPP tempat PKP dikukuhkan; dan

- (ii) pajak masukan yang dapat dikreditkan adalah pajak masukan mulai masa pajak pertama tahun buku dimulainya penggunaan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran.

Perlu diperhatikan, dalam kasus PKP melakukan pembetulan SPT Masa PPN masa pajak tertentu dalam periode tahun buku yang menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan dan mengakibatkan peredaran usaha tahun buku yang bersangkutan menjadi lebih besar dari 1,8 miliar rupiah, PKP tersebut wajib menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran untuk masa pajak berikutnya.

#### **D.9.2. Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi PKP yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu**

PKP yang menjalankan kegiatan usaha tertentu, pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu (PMK 79/2010). Berikut penjelasan lebih lanjut mengenai pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan bagi PKP yang melakukan kegiatan usaha tertentu.

- (i) Syarat Menggunakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan

Pada awal berlakunya PMK 79/2010, ketentuan ini berlaku bagi PKP yang semata-mata melakukan:

- a. penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran; atau
- b. penyerahan emas perhiasan secara eceran.

Namun, dengan perubahan atau penyempurnaan PMK 79/2010 melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 30/PMK.03/2014 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Emas Perhiasan (PMK 30/2014) yang mulai berlaku pada tanggal 1 Maret 2014, ditetapkan bahwa PKP penjual emas perhiasan secara eceran **tidak lagi menjadi** PKP yang diperbolehkan untuk menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan tersebut.

Dengan demikian, PKP yang wajib menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan berdasarkan PMK 79/2010 **hanya** atas PKP penjual kendaraan bermotor secara eceran.

Perlu diperhatikan, meskipun PKP yang melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran memenuhi syarat untuk menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (7) UU PPN juncto. PMK 74/2010, PKP tetap wajib menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan bagi PKP dengan kegiatan usaha tertentu yang diatur oleh Pasal 9 ayat (7a) UU PPN juncto. PMK 79/2010. Namun, apabila pada suatu masa pajak, PKP tersebut beralih usaha di luar kegiatan usaha penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran, berlaku ketentuan sebagai berikut:

- a. apabila peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun buku tidak melebihi 1,8 miliar rupiah, PKP tersebut dapat menghitung besarnya pajak masukan yang dapat dikreditkan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (7) UU PPN juncto. PMK 74/2010;
  - b. apabila peredaran usahanya dalam 1 (satu) tahun buku di atas 1,8 miliar rupiah, PKP wajib menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran secara umum.
- (ii) Mekanisme Penerapan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan

Jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan untuk penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran adalah sebesar 90% (sembilan puluh persen) dari pajak keluaran. Adapun pajak keluaran dihitung dengan cara mengalikan tarif 10% (sepuluh persen) dengan DPP PPN. DPP PPN adalah peredaran usaha sehingga PPN yang wajib disetor adalah sebesar 1% (satu persen) dari DPP PPN. Pajak masukan yang benar-benar dibayar berdasarkan faktur pajak yang diterima tidak dapat dibebankan **sebagai biaya** untuk penghitungan PPh.

Dalam hal terjadi retur, PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang dikembalikan atau diretur oleh pembeli mengurangi PPN yang terutang oleh PKP penjual dalam masa pajak terjadinya pengembalian BKP dan/atau JKP, sepanjang faktur pajak atas penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut telah dilaporkan dalam SPT Masa PPN.

Untuk lebih jelas memahami penerapan dari pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan bagi PKP yang menjalankan kegiatan usaha tertentu sebagaimana dijelaskan di atas, dapat dilihat contoh berikut.

PT Mataram Motor adalah PKP yang melakukan kegiatan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran. Selama Januari 2017, PT Mataram Motor melakukan transaksi sebagai berikut:

(i) Penyerahan

Deskripsi	Harga Jual	PPN
Penjualan mobil bekas kepada PT Graha	Rp50.000.000,00	Rp5.000.000,00
Penjualan mobil bekas kepada PT Raga	Rp80.000.000,00	Rp8.000.000,00
Penjualan motor bekas kepada PT Ranting	Rp10.000.000,00	Rp1.000.000,00
Penjualan motor bekas kepada Tuan Hari	Rp20.000.000,00	Rp2.000.000,00

(ii) Pembelian

Deskripsi	Harga Jual	PPN
Pembelian mobil bekas	Rp30.000.000,00	Rp3.000.000,00
Pembelian motor bekas	Rp10.000.000,00	Rp1.000.000,00
Pembelian cat motor/mobil	Rp20.000.000,00	Rp2.000.000,00

Adapun penghitungan besarnya PPN Masa Januari 2017 dapat dilihat melalui Tabel 9.3 berikut.

**Tabel 9.3: Penghitungan Besarnya PPN Terutang Masa Januari 2017  
PT Mataram Motor**

Pajak Keluaran	
<b>Total pajak keluaran</b>	= Rp5.000.000,00 + Rp8.000.000,00 + Rp1.000.000,00 + Rp2.000.000,00 <b>= Rp16.000.000,00</b>
Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan	
<b>Total pajak masukan</b>	= 90% x Rp16.000.000,00 <b>= Rp14.400.000,00</b>
<b>PPN kurang/(lebih) bayar</b>	= pajak keluaran - pajak masukan  = Rp16.000.000,00 - Rp14.400.000,00 <b>= Rp1.600.000,00</b>

Sumber: diolah oleh Penulis.

**D.10. Penghitungan Kembali Pajak Masukan yang Telah Dikreditkan**

Dalam Pasal 9 ayat (6) UU PPN dirumuskan tentang ketentuan pengkreditan pajak masukan bagi PKP yang melakukan 2 (dua) jenis penyerahan, yaitu penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN. Berdasarkan pasal ini, diatur bahwa apabila pajak masukan atas penyerahan yang tidak terutang PPN tidak diketahui dengan pasti, jumlah pajak masukan

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang PPN dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan.

Sebagai peraturan pelaksana telah ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang PPN dan Penyerahan yang Tidak Terutang PPN (PMK 78/2010 s.t.d.d. PMK 135/2014).

Berdasarkan PMK 78/2010 s.t.d.d. PMK 135/2014, PKP yang melakukan penyerahan terutang PPN dan tidak terutang PPN dapat dirinci antara lain sebagai berikut:

- (i) PKP yang melakukan dan/atau memanfaatkan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan unit atau kegiatan lain yang melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN. Misalnya, PKP yang menghasilkan jagung dan juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah BKP), yang sebagian jagung yang dihasilkannya dijual kepada pihak lain dan sebagian lainnya diolah menjadi minyak jagung.
- (ii) PKP yang melakukan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang PPN, misalnya PKP yang bergerak di bidang perhotelan, disamping melakukan usaha jasa di bidang perhotelan, juga melakukan penyerahan jasa persewaan ruangan untuk tempat usaha.
- (iii) PKP yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang atas penyerahannya terutang dan yang tidak terutang Pajak PPN, misalnya PKP yang kegiatan usahanya menghasilkan atau menyerahkan BKP berupa roti juga melakukan kegiatan di bidang jasa angkutan umum yang merupakan jasa yang tidak dikenai PPN.
- (iv) PKP yang menghasilkan BKP yang terutang PPN dan yang dibebaskan dari pengenaan PPN, misalnya pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang PPN dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan PPN.

Bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN atau memperoleh fasilitas dibebaskan, perlakuan pengkreditan pajak masukan adalah sebagai berikut:

- (i) Pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang terkait dengan penyerahan yang terutang PPN, dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:

- a. pajak masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung;
  - b. pajak masukan untuk perolehan alat-alat perkantoran yang hanya digunakan untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;
- (ii) Pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, misalnya:
- a. pajak masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum karena jasa angkutan umum bukan merupakan JKP yang atas penyerahannya tidak terutang PPN;
  - b. pajak masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan PPN.
- (iii) Pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP yang belum dapat dipastikan penggunaannya untuk penyerahan yang terutang PPN dan penyerahan yang tidak terutang PPN, pengkreditannya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan sebagaimana diatur dalam PMK 78/2010 s.t.d.d. PMK 135/2014, misalnya:
- a. Pajak masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung, yang sebagian jagung tersebut dijual kepada pihak lain dan tidak diolah sendiri oleh pemilik kebun jagung menjadi minyak jagung;
  - b. Pajak masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor.

Bagi PKP yang selain melakukan penyerahan yang terutang PPN juga melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN atau memperoleh fasilitas dibebaskan, pengkreditan pajak masukannya dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- (i) pada dasarnya pajak masukan dapat dikreditkan sesuai dengan tanggal pembuatan faktur pajak;
- (ii) setelah akhir tahun buku dihitung kembali untuk mengetahui jumlah pajak masukan yang sebenarnya dapat dikreditkan sehingga pajak masukan yang seharusnya tidak dapat dikreditkan tetapi sudah terlanjur dikreditkan wajib disetor kembali ke kas negara paling lama pada bulan ketiga setelah akhir tahun buku;

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (iii) untuk BKP yang memiliki masa manfaat lebih dari satu tahun, apabila sudah melampaui masa manfaat ekonomi, tidak perlu dilakukan penghitungan kembali.

Pedoman penghitungan pajak masukan yang berkaitan dengan kegiatan penyerahan yang terutang PPN juga melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN atau memperoleh fasilitas dibebaskan ditentukan sebagai berikut:

- (i) pajak masukan yang dikreditkan untuk penyerahan yang terutang PPN dalam masa pajak yang bersangkutan dihitung menggunakan formula sebagai berikut:

$$P = PM \times Z$$

Berikut keterangan dari rumusan di atas:

- a. **P** adalah jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan.
- b. **PM** adalah jumlah pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP.
- c. **Z** adalah persentase yang sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang pajak terhadap penyerahan seluruhnya.

PKP mengkreditkan Pajak Masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP tersebut pada bulan perolehan BKP dan/atau JKP di SPT Masa PPN bulan perolehan BKP dan/atau JKP.

- (ii) Pada awal tahun buku berikutnya, setelah diketahui berapa jumlah total penyerahan yang sebenarnya atas penyerahan yang terutang PPN, tidak terutang PPN, atau dibebaskan PPN, PKP melakukan **penghitungan kembali** pajak masukan berdasarkan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan sebagai berikut:
- a. untuk BKP dan JKP yang masa manfaatnya lebih dari 1 (satu) tahun:

$$P' = PM / T \times Z'$$

Berikut keterangan dari rumusan di atas:

- **P'** adalah jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan dalam 1 (satu) tahun buku.
- **PM** adalah jumlah pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP.
- **T** adalah masa manfaat BKP dan/atau JKP yang ditentukan sebagai berikut:

1. untuk BKP berupa tanah dan bangunan adalah 10 (sepuluh) tahun;
  2. untuk BKP selain tanah dan bangunan dan JKP adalah 4 (empat) tahun
- **Z'** adalah persentase yang sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang pajak terhadap penyerahan seluruhnya.
- b. untuk BKP dan JKP yang masa manfaatnya 1 (satu) tahun atau kurang:

$$\mathbf{P' = PM \times Z'}$$

Berikut keterangan dari rumusan di atas:

- **P'** adalah jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan.
- **PM** adalah jumlah pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP.
- **Z'** adalah persentase yang sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang pajak terhadap penyerahan seluruhnya dalam 1 (satu) tahun buku.

Untuk lebih jelas memahami penjelasan di atas, dapat dilihat contoh sebagai berikut.<sup>31</sup> PT Nusa Indah adalah PKP perusahaan terpadu yang bergerak di bidang usaha industri minyak jagung. Di samping memiliki unit usaha pabrik untuk menghasilkan minyak jagung, PT Nusa Indah juga memiliki unit usaha perkebunan jagung. Terdapat dua kegiatan yang dilakukan oleh PT Nusa Indah, yaitu kegiatan penyerahan minyak jagung yang sepenuhnya terutang PPN dan penyerahan jagung yang tidak terutang PPN

Pada April 2016, PT Nusa Indah membeli BKP berupa satu unit truk yang digunakan, baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung Atas transaksi ini, berikut penjelasan mengenai pengkreditan pajak masukannya.

- (i) Harga perolehan satu unit truk adalah sebesar Rp275.000.000,00 termasuk PPN. Jumlah PPN yang dibayar adalah **Rp25.000.000,00 (PM)**.
- (ii) Berdasarkan data-data yang dimiliki, diperkirakan persentase rata-rata jumlah penyerahan minyak jagung terhadap penyerahan seluruhnya adalah sebesar 70%, sedangkan 30% merupakan penyerahan jagung kepada pihak lain.

---

<sup>31</sup> Contoh diambil dengan beberapa perubahan dari Contoh 3 Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang PPN dan Penyerahan yang Tidak Terutang PPN.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (iii) Berdasarkan data tersebut maka pajak masukan yang dapat dikreditkan dalam SPT PPN Masa April 2016 dihitung dengan menggunakan formula:  
 $P = PM \times Z = \text{Rp}25.000.000,00 \times 70\% = \text{Rp}17.500.000,00$ .
- (iv) Masa manfaat truk ditetapkan selama 4 (empat) tahun (**T**).
- (v) Selanjutnya, dari pembukuan dapat diketahui bahwa jumlah peredaran usaha dalam tahun 2016 adalah sebesar 100 miliar rupiah yang terdiri atas:
- penyerahan jagung sebesar 40 miliar rupiah; dan
  - penyerahan minyak jagung sebesar 60 miliar rupiah (**Z' = 60 miliar rupiah/100 miliar rupiah**).
- (vi) Pada masa pajak Maret 2017, PT Nusa Indah melakukan penghitungan kembali pajak masukan atas perolehan barang modal dan BKP lainnya yang digunakan untuk kedua jenis penyerahan, yaitu penyerahan minyak jagung dan penyerahan jagung. Penghitungan kembali pajak masukan atas perolehan truk yang dapat dikreditkan selama tahun buku 2016 adalah:

$$\begin{aligned} P' &= PM/T \times Z' \\ &= \text{Rp}25.000.000,00/4 \times 60 \text{ miliar rupiah}/100 \text{ miliar rupiah} \\ &= \text{Rp}3.750.000,00 \end{aligned}$$

Pajak masukan atas perolehan truk yang telah dikreditkan untuk tiap tahun buku sesuai dengan masa manfaat selama 4 (empat) tahun adalah:

$$\begin{aligned} PM &= \text{Rp}17.500.000,00/4 \\ &= \text{Rp}4.375.000,00 \end{aligned}$$

Pajak masukan atas pembelian truk yang harus diperhitungkan kembali:

$$\begin{aligned} PM &= \text{Rp}4.375.000,00 - \text{Rp}3.750.000,00 \\ &= \text{Rp}625.000,00 \end{aligned}$$

- (vii) Penghitungan kembali pajak masukan ini dilakukan setiap tahun sampai masa manfaat truk sudah berakhir.

Selain truk, ternyata pada bulan Mei 2016, PT Nusa Indah membeli bahan bakar untuk truk yang digunakan baik untuk sektor perkebunan dan distribusi jagung kepada pihak lain maupun untuk sektor pabrikasi dan distribusi minyak jagung. Atas transaksi ini, berikut penjelasan mengenai pengkreditan pajak masukannya.

- (i) Harga perolehan solar adalah sebesar Rp50.000.000,00 dan Pajak Pertambahan Nilai sebesar **Rp5.000.000,00 (PM)**.
- (ii) PT Nusa Indah mengkreditkan pajak masukan atas pembelian solar berdasarkan perkiraan persentase perbandingan jumlah penyerahan yang terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya sebesar 70%, sehingga Pajak Masukan yang dikreditkan dalam SPT PPN Masa Mei 2016 adalah sebesar:  $70\% \times \text{Rp}5.000.000,00$ .

- (iii) Penghitungan kembali pajak masukan atas perolehan bahan bakar solar untuk truk yang dapat dikreditkan selama tahun buku 2016 yang dilakukan pada Masa Pajak Maret 2017 menggunakan formula:

$$\begin{aligned} P' &= PM \times Z' \\ &= \text{Rp}5.000.000,00 \times 60 \text{ miliar rupiah} / 100 \text{ miliar rupiah} \\ &= \text{Rp}3.000.000,00 \end{aligned}$$

Pajak masukan atas pembelian bahan bakar solar yang telah dikreditkan untuk tiap tahun buku sesuai dengan masa manfaat selama 4 (empat) tahun adalah:

$$\begin{aligned} PM &= 70 \% \times \text{Rp}5.000.000,00 \\ &= \text{Rp}3.500.000,00 \end{aligned}$$

Pajak masukan yang harus diperhitungkan kembali:

$$\begin{aligned} PM &= \text{Rp}3.500.000,00 - \text{Rp}3.000.000,00 \\ &= \text{Rp}500.000,00 \end{aligned}$$

- (iv) Pajak masukan yang wajib diperhitungkan dengan pajak masukan dalam SPT PPN Masa Maret 2017 adalah sebagai berikut:

Pajak masukan atas satu unit truk	= Rp 625.000,00
Pajak masukan atas pembelian solar	= <u>Rp 500.000,00</u> +
Jumlah	= Rp1.125.000,00

### **E. Isu: Pembayaran Kembali Pajak Masukan Bagi PKP yang Mengalami Gagal Produksi**

---

Dalam Pasal 9 ayat (2a) UU PPN diatur bahwa:

**“Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang pajak, Pajak Masukan atas perolehan dan/atau impor barang modal dapat dikreditkan.”**

(dengan penambahan penekanan)

Lebih lanjut, Pasal 9 ayat (6a) UU PPN menyatakan sebagai berikut:

**“Pajak Masukan yang telah dikreditkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2a) dan telah diberikan pengembalian wajib dibayar kembali oleh Pengusaha Kena Pajak dalam hal Pengusaha Kena Pajak tersebut mengalami keadaan gagal berproduksi dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) tahun sejak Masa Pajak pengkreditan Pajak Masukan dimulai.**

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan di atas, diatur bahwa PKP yang mengalami keadaan gagal berproduksi dan telah menerima pengembalian atas pajak masukan dari

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

perolehan dan/atau impor barang modal wajib membayar kembali pengembalian pajak yang telah diterima serta ditambah dengan sanksi bunga 2% (dua) persen per bulan atas jumlah pajak yang dikembalikan. Alasan mengapa PPN tersebut harus dibayar kembali dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (6a) UU PPN, yaitu apabila PKP mengalami keadaan gagal berproduksi maka tidak ada penyerahan yang terutang PPN sehingga tidak ada pajak masukan yang semestinya dapat dikreditkan.

Dengan kata lain, tujuan ketentuan ini adalah untuk mencegah PKP mengklaim restitusi atas kelebihan pembayaran pajak, tetapi pada kenyataannya tidak pernah melakukan penyerahan yang terutang pajak. Artinya, “boleh tidaknya” PPN dapat dikreditkan harus dikaitkan dengan “ada tidaknya” penyerahan yang terutang PPN.

Risiko yang akan dihadapi oleh pengusaha yang gagal berproduksi berkaitan dengan Pasal 9 ayat (6a) UU PPN tersebut dapat diilustrasikan dengan contoh sederhana berikut. Misalkan, PT A adalah PKP yang bergerak dalam bidang tekstil. Dalam tahun pertama usahanya (misalnya, tahun 2014) membeli mesin-mesin sebagai barang modal sebesar 1 miliar rupiah. Atas pembelian mesin tersebut, PT A membayar PPN sebesar 10% x 1 miliar rupiah = 100 juta rupiah. Produksi dan penjualan direncanakan tahun 2016. Oleh karena PT A adalah PKP yang berhak untuk meminta pengembalian atas PPN yang telah dibayarnya, pada bulan Desember 2014, PT A meminta pengembalian (restitusi) atas PPN yang telah dibayar tersebut sebesar 100 juta rupiah. Namun, pada tahun 2015, terjadi perubahan perekonomian yang tidak menguntungkan usaha di bidang tekstil. Dengan alasan tersebut PT A tidak melanjutkan usaha mereka.

Atas penutupan usahanya tersebut, berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (6a) UU PPN, PT A harus membayar kembali PPN yang pernah direstitusi sebesar Rp 100 juta ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga berdasarkan Pasal 14 ayat (1) huruf 'g' juncto. Pasal 14 ayat (5) UU KUP sebesar 2% (dua) persen per bulan dari jumlah pajak yang ditagih kembali. Padahal, jika dilihat pada faktanya, apa yang dialami oleh PT A disebabkan oleh situasi di luar kendali mereka (*beyond their control*).

Ilustrasi kasus di atas sama dengan ilustrasi kasus yang terdapat dalam buku Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques yang berjudul *Fundamentals of VAT*. Dalam ilustrasinya, Pato dan Marques memberikan contoh barang yang diproduksi oleh pengusaha gagal dijual kepada konsumen dikarenakan terjadinya kebakaran di gudang tempat menyimpan hasil produksi. Akibatnya, pengusaha tersebut tidak dapat melakukan penjualan sehingga tidak terdapat pajak keluaran.

Atas ilustrasi ini, Pato dan Marques berpendapat pengusaha tersebut dapat mengkreditkan pajak masukan atas perolehan barang dan jasa selama proses produksi berlangsung dan tetap berhak menerima restitusi atas kelebihan pajak masukan yang terjadi. Menurut Pato dan Marques, alasan di balik pendapat ini dikarenakan **tidak pernah ada barang yang dikonsumsi maka sudah seharusnya tidak ada PPN yang dikenakan.**<sup>32</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa pendapat Pato dan Marques tersebut di atas sejalan dengan konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi yang dibebankan pada konsumen akhir, bukan kepada produsen. PKP yang membeli barang untuk tujuan produksi bukanlah pihak yang dibebani PPN, tetapi pihak yang diberi kewajiban memungut dan menyetorkan PPN sebesar nilai lebih pajak keluaran atas pajak masukan. Apabila PKP gagal berproduksi maka secara prinsip tidak ada PPN yang harus mereka pungut dan setorkan, apalagi harus menyetorkan kembali PPN yang pernah direstitusi beserta sanksinya.<sup>33</sup> Adapun alasannya sama dengan alasan yang diungkapkan oleh Pato dan Marques, yaitu **dalam kasus PKP yang mengalami gagal produksi tidak terdapat barang yang dikonsumsi sehingga seharusnya tidak ada PPN yang dikenakan.**

Mengacu pada penjelasan di atas maka dapat disimpulkan bahwa penerapan Pasal 9 ayat (6a) UU PPN yang mengatur mengenai kewajiban pembayaran kembali pajak masukan yang dibayar oleh PKP atas pembelian barang modal yang telah diberikan pengembalian **tidak sesuai dengan konsep PPN sebagai pajak atas konsumsi yang diadopsi oleh Indonesia.**

Di Uni Eropa, pajak masukan atas perolehan barang dan/atau jasa yang dikeluarkan PKP pada tahap dimulainya usaha (*start-up*) atau belum terdapat penyerahan yang terutang pajak diperbolehkan untuk menjadi kredit pajak. Sebagai contoh, kasus Inzo (C-110/1994) di Uni Eropa, ECJ memutuskan bahwa pajak masukan terkait biaya yang dikeluarkan Inzo selama melakukan studi kelayakan dan aktivitas pra-operasi lainnya dapat dikreditkan.

Inzo merupakan perusahaan yang melakukan kegiatan usaha me-desalinasi (*desalination*) air laut menjadi air minum. Inzo telah membayar pajak masukan atas perolehan barang modal dan jasa terkait dengan pembangunan pabrik untuk proses produksi desalinasi air laut menjadi air minum. Namun, Inzo akhirnya memutuskan untuk tidak melanjutkan proyek tersebut karena dianggap tidak menguntungkan dan beberapa investor Inzo menarik modal

---

<sup>32</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marcques, *Op.Cit.*, 26.

<sup>33</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, "Pasal 9 Ayat (6a) RUU PPN: Sudah Jatuh Tertimpa Tangga", dalam *Kapita Selekta Perpajakan* (Jakarta: Salemba Empat, 2007), 278.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

yang telah ditanamkannya di Inzo. Dampaknya Inzo dilikuidasi sebelum melakukan penyerahan yang terutang PPN. Schenk dan Oldman mendukung keputusan ECJ dengan menyatakan sebagai berikut:<sup>34</sup>

*“The ECJ held that once the tax authority accepted that the company **intended** to engage in economic activity and registered the person, except for cases of fraud or abuse, the authority **could not retroactively remove that status and deny credits for input VAT**, even if the company did not proceed from the study phase to the operational phase making taxable supplies...In fact, although EU member states can impose reasonable conditions to prevent fraud or abuse, they cannot establish a blanket of denial of input VAT until a registered person commences economic or business activities”*

(dengan penambahan penekanan)

Artinya, apabila otoritas pajak telah memberikan status PKP maka pada dasarnya otoritas pajak telah mengakui bahwa seseorang atau suatu usaha telah memiliki niat untuk melakukan kegiatan ekonomi sehingga otoritas pajak tidak dapat menolak pengkreditan pajak masukan atas biaya-biaya yang dikeluarkan sebelum terjadinya penyerahan yang terutang pajak oleh PKP tersebut.

Serupa dengan kasus Inzo, pada kasus Galbarifa (C-110/1998), ECJ memutuskan bahwa rezim PPN di Spanyol yang membatasi pengkreditan pajak masukan sebelum PKP melakukan penyerahan yang terutang PPN telah membatasi hak PKP untuk melakukan pengkreditan pajak masukan. Dalam kasus Galbarifa, aturan PPN di Spanyol membatasi hak pengkreditan pajak masukan bagi PKP yang belum melakukan penyerahan yang terutang PPN jika PKP tersebut tidak mengajukan surat pernyataan kepada otoritas pajak Spanyol bahwa PKP tersebut bermaksud untuk melakukan kegiatan usaha dan PKP tersebut harus melakukan kegiatan usaha dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah surat pernyataan tersebut diajukan. Surat pernyataan harus diajukan sebelum PKP tersebut diperbolehkan mengkreditkan pajak masukan. Dalam putusannya, ECJ mempertimbangkan bahwa sistem PPN harus bersifat netral terhadap seluruh kegiatan ekonomi terlepas dari hasil yang diperoleh dari kegiatan ekonomi tersebut.

Dari kasus Galbarifa tersebut dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa larangan pengkreditan pajak masukan terkait perolehan barang atau jasa sebelum PKP melakukan penyerahan yang terutang PPN akan menyebabkan perlakuan PPN yang berbeda atas pengeluaran untuk perolehan barang atau jasa sebelum terdapat penyerahan yang terutang PPN dan pengeluaran untuk perolehan barang atau jasa setelah terdapat penyerahan yang terutang PPN. Distorsi dalam

---

<sup>34</sup> Alan Schenk dan dan Oliver Oldman, *Op.Cit.*, 160.

sistem PPN juga akan timbul jika terdapat perbedaan perlakuan atas hak memperoleh pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) bagi PKP yang belum berproduksi dan PKP yang sudah berproduksi.

Mempertimbangkan hal tersebut di atas, kewajiban membayar kembali pengembalian PPN yang telah diberikan beserta sanksinya seharusnya tidak dikenakan kepada PKP yang mengalami gagal berproduksi karena PKP tersebut sebenarnya telah memiliki niat untuk melakukan penyerahan yang terutang PPN. Apabila pembatasan pengkreditan PPN tersebut dibuat untuk mencegah adanya penyalahgunaan maka selayaknya kewajiban membayar kembali pengembalian PPN dan sanksi hanya diberikan kepada pihak-pihak yang memang terbukti melakukan kecurangan atau penyalahgunaan tersebut. Kecurangan tersebut dapat terjadi, misalnya, ketika PKP membayar pajak masukan untuk perolehan suatu barang di mana barang tersebut ternyata tidak dipergunakan untuk kegiatan usaha PKP melainkan untuk keperluan pribadi PKP atau pemegang sahamnya.

Pada tahun 2014, menindaklanjuti kontroversi atas PKP yang mengalami gagal produksi, diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 31/PMK.03/2014 tentang Saat Penghitungan dan Tata Cara Pembayaran Kembali Pajak Masukan yang telah Dikreditkan dan Telah Diberikan Pengembalian Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mengalami Keadaan Gagal Berproduksi (PMK 31/2014) yang mengatur mengenai karakteristik PKP yang mengalami gagal produksi sehingga wajib membayar kembali pajak masukan yang telah diterima pengembaliannya.

Dalam Pasal 5 PMK 31/2014 disebutkan bahwa keadaan gagal berproduksi ditentukan sebagai berikut:

- (i) Suatu keadaan bagi PKP yang kegiatan usaha utamanya sebagai produsen yang menghasilkan BKP dan/atau JKP, apabila dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) tahun sejak pertama kali mengkreditkan pajak masukan tidak melakukan kegiatan:
  - a. penyerahan BKP;
  - b. penyerahan JKP;
  - c. ekspor BKP; atau
  - d. ekspor JKP,yang berasal dari hasil produksinya sendiri.
- (ii) Suatu keadaan bagi PKP yang kegiatan usaha utamanya selain sebagai produsen yang menghasilkan BKP dan/atau JKP, apabila dalam jangka waktu paling lama 1 (satu) tahun sejak pertama kali mengkreditkan pajak masukan tidak melakukan kegiatan:
  - a. penyerahan BKP;

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- b. penyerahan JKP;
- c. ekspor BKP; atau
- d. ekspor JKP.

Atas PKP yang mengalami keadaan pada poin (i) dan (ii) di atas, pajak masukan yang sudah dikreditkan dan dikembalikan, harus dibayar kembali. Sementara itu, apabila gagal berproduksi disebabkan oleh bencana alam atau sebab lain di luar kekuasaan PKP (keadaan kahar atau *force majeure*), PKP **tidak wajib** membayar kembali pajak masukan atas impor dan/atau perolehan barang modal yang telah dikreditkan dan telah diberikan pengembalian.

## Referensi

### **Buku:**

- Darussalam dan Danny Septriadi. "Pasal 9 Ayat (6a) RUU PPN: Sudah Jatuh Tertimpa Tangga." Dalam *Kapita Selektta Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Haldia, CA Arpit. *GST Made Easy: Answer to All Your Queries on GST*. India: Taxmann's, 2017.
- Lambarth, Michael A. *A Really Basic Introduction to Value Added Tax*. USA: Lexington, KY, 2014.
- Millar, Rebecca dan Lorena Moon. "Australia." Dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, ed. Michael Lang dan Ine Lejeune. The Netherlands: IBFD, 2014.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Quan Min, Chan. *The Essential Guide to Malaysia GST*. Singapore: John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, 2015.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Subramaniam, Arjunan. *Understanding GST*. Malaysia: LexisNexis, 2014.
- Terra, Ben. "Sales Taxation: The Case of Value added Tax in the European Community." Dalam *Series on International Taxation No. 8*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.
- Thornton, Richard dan Thenesh Kannaa. *Malaysia Master GST Guide 2017 3rd Edition*. Malaysia: Commerce Clearing House Sdn Bhd, 2017.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2016.

### **Artikel:**

- Cnossen, Sijbren. "African Countries without VAT." *International VAT Monitor*, (Januari/Februari 2017).
- Lamensch, Marie. "European Union: EU VAT Neutrality in Question." *International VAT Monitor* (Juni 2016).
- Ornelas, Juan de la Cruz Higuera. "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017).
- Salas. "Focus on Mexico." *International VAT Monitor* (April 2003).
- van Doesum, Ad dan Gert-Jan van Norden. "The Right to Deduct under EU VAT." *International VAT Monitor* (September 2011).

### **Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 296/KMK.04/1994 tentang Pengkreditan Pajak Masukan
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 30/PMK.03/2014 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Emas Perhiasan.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 31/PMK.03/2014 tentang Saat Penghitungan dan Tata Cara Pembayaran Kembali Pajak Masukan yang telah Dikreditkan dan Telah Diberikan Pengembalian Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang mengalami Keadaan Gagal Berproduksi.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang PPN dan Penyerahan yang Tidak Terutang PPN.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.51/2002 tentang Pengecualian Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak.

## Restitusi Pajak Pertambahan Nilai

### A. Pendahuluan

---

Restitusi PPN merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam penerapan sistem PPN. Namun demikian, dalam praktik, restitusi PPN sering menjadi persoalan antara otoritas pajak dan wajib pajak. Salah satu permasalahan yang sering muncul adalah mengenai proses restitusi yang cenderung memerlukan tenggat waktu yang cukup lama. Selain masalah waktu, prosedur restitusi juga memerlukan sumber daya yang signifikan. Oleh karena itu, menarik untuk membahas restitusi, mulai dari konsepnya hingga ke akar permasalahannya.<sup>1</sup>

Membahas restitusi PPN berarti membahas pula salah satu konsep dasar PPN itu sendiri, yaitu PPN sebagai pajak atas konsumsi. Kata **konsumsi** dalam konteks PPN sebagai pajak konsumsi, seperti dinyatakan oleh Ad von Doesum dan Gert-Jan van Norden<sup>2</sup>, merujuk pada konsumsi pribadi (*private consumption*) yang dilakukan oleh konsumen akhir. Artinya, yang menanggung beban PPN adalah konsumen akhir. Adapun mekanisme pengenaannya melalui pemungutan oleh pihak lain yang ditunjuk oleh undang-undang.

Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pihak yang diberi tanggung jawab untuk melakukan pemungutan PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP. Sepanjang PKP tersebut tidak melakukan konsumsi BKP dan/atau JKP maka PKP tersebut bukan pihak yang dimaksudkan menanggung beban PPN.<sup>3</sup> Untuk memastikan bahwa **PPN tidak ditanggung oleh PKP**, diterapkanlah metode pengkreditan

---

<sup>1</sup> Darussalam, "Memaknai Restitusi," *DDTC News*, Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/memaknai-restitusi-ppn-12376>.

<sup>2</sup> Ad van Doesum dan Gert-Jan van Norden, "The Right to Deduct under EU VAT," *International VAT Monitor* (September 2011): 323.

<sup>3</sup> Juan de la Cruz Higuera Ornelas, VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?," *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017): 295.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

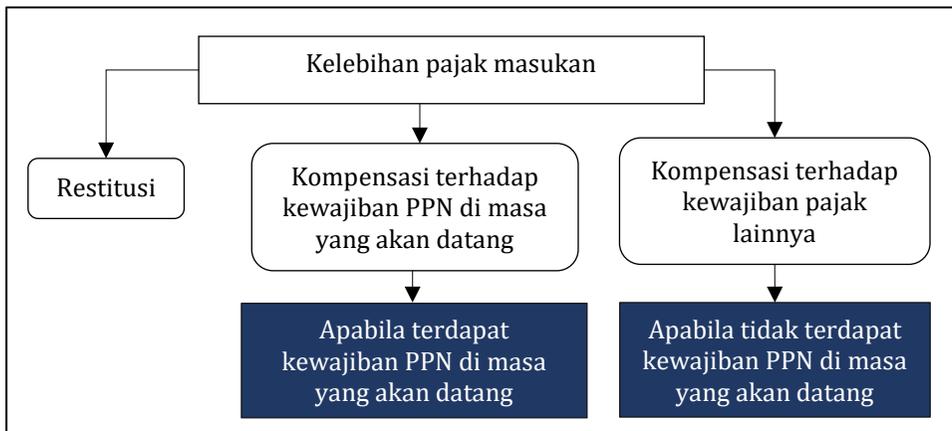
pajak masukan terhadap pajak keluaran sebagai salah satu metode pengenaan PPN (metode PK-PM).

Melalui metode ini, PKP yang berkewajiban untuk memungut pajak keluaran atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang dilakukannya, mempunyai hak untuk mengkreditkan pajak masukan yang dibayarkannya atas perolehan BKP dan/atau JKP yang digunakan dalam rangka menjalankan kegiatan usahanya. Hak untuk mengkreditkan ini yang menjamin PKP bukan sebagai pihak yang menanggung beban PPN. Inilah yang dimaksud dengan netralitas dalam konsep PPN, yang mana PKP hanya menyetorkan selisih lebih pajak keluaran terhadap pajak masukan.<sup>4</sup>

Terdapat kemungkinan dalam suatu masa pajak, pajak masukan ternyata lebih besar daripada pajak keluaran. Terutama, bagi PKP yang melakukan kegiatan ekspor. Kelebihan pajak masukan ini adalah hak PKP yang wajib dikembalikan oleh negara. Oleh karena itu, ketika kelebihan ini terjadi, hak PKP untuk meminta kembali kelebihan pajak masukan tersebut **seketika muncul**.

Dalam sistem PPN, secara umum terdapat tiga metode yang dapat digunakan untuk mengembalikan kelebihan pembayaran pajak masukan sebagaimana dapat dilihat pada Gambar 10.1 berikut.

**Gambar 10.1: Metode Pengembalian Kelebihan Pajak Masukan dalam Sistem PPN**



Sumber: Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (New York: Cambridge University Press, 2007), 168.

---

<sup>4</sup> Charlène Herbain, "The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg," *International VAT Monitor* (November 2013): 349.

Berdasarkan Gambar 10.1, tiga metode untuk mengembalikan kelebihan pembayaran pajak adalah melalui:

- (i) restitusi;
- (ii) kompensasi terhadap kewajiban PPN di masa yang akan datang; atau
- (iii) kompensasi terhadap kewajiban pajak lainnya apabila tidak terdapat kewajiban PPN di masa yang akan datang.

## B. Prinsip dan Praktik Restitusi PPN

Secara prinsip, restitusi harus **diberikan segera** begitu kelebihan pembayaran pajak telah diterima oleh otoritas pajak. Para ahli PPN sepakat mengenai prinsip ini. Tait secara eksplisit menyatakan bahwa untuk menjaga netralitas PPN, semua kelebihan pajak masukan atas pajak keluaran harus **segera dikembalikan**.<sup>5</sup>

Pendapat serupa juga diungkapkan oleh Schenk dan Oldman bahwa sistem PPN yang terstruktur dengan baik adalah sistem PPN yang memberikan hak kepada PKP untuk mendapatkan kembali kelebihan pajak masukannya **segera** setelah munculnya kelebihan tersebut.<sup>6</sup> Sementara itu, Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer menyatakan bahwa restitusi harus **segera** dibayarkan setelah kelebihan pajak masukan muncul, **tanpa memperhatikan karakteristik kegiatan usaha** dari PKP atau **kondisi lainnya** yang menimbulkan kelebihan pembayaran pajak masukan tersebut.<sup>7</sup>

Alasan di atas mendorong banyak negara, terutama negara maju, untuk melakukan pembayaran atas klaim restitusi dalam waktu sesegera mungkin setelah pengajuan. Bahkan di Luksemburg, meskipun tidak mengatur batas waktu pengembalian kelebihan pajak masukan, pengadilan pajak di negara ini menyatakan bahwa penyelesaian proses klaim restitusi harus dilakukan tidak lebih dari dua bulan.<sup>8</sup>

Akan tetapi, di beberapa negara, restitusi seringkali memerlukan waktu berbulan-bulan, bahkan lebih dari satu tahun. Restitusi telah menjadi persoalan antara otoritas pajak dan wajib pajak, terutama dalam kasus penundaan pembayaran restitusi dikarenakan adanya pemeriksaan.<sup>9</sup> Padahal, menurut ECJ,

<sup>5</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington DC: International Monetary Fund, 1988), 285.

<sup>6</sup> Alan Schenk dan Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (United Kingdom: Cambridge University Press, 2007), 168.

<sup>7</sup> Liam Ebrill, *et al*, *The Modern VAT* (Washington: IMF, 2001), 155-156.

<sup>8</sup> Charlène Herbain, *Op.Cit.*

<sup>9</sup> Michael Walpole, "Tackling VAT Fraud," *International VAT Monitor* (September/Oktober 2014): 259.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

fakta bahwa PKP telah menjalankan kewajibannya untuk memungut PPN atas transaksi yang dilakukannya **sudah cukup** untuk menyimpulkan bahwa telah terdapat beban PPN yang ditanggung oleh PKP sehingga ia berhak meminta pengembalian atas kelebihan yang terjadi.<sup>10</sup>

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak seharusnya merupakan proses yang terjadi secara otomatis sehingga pemeriksaan atau proses administrasi lainnya seharusnya tidak menghambat proses restitusi. Turki merupakan salah satu negara yang telah menerapkan prosedur pengembalian kelebihan pajak masukan yang sederhana. Bahkan di negara ini, pemberian restitusi sampai dengan 4 miliar TRY dilakukan tanpa melalui pemeriksaan ataupun jaminan tertentu.<sup>11</sup>

Administrasi atas restitusi merupakan permasalahan yang sering dialami di banyak negara berkembang. Pada sebagian besar negara, terdapat kerangka konseptual secara hukum dan administratif mengenai proses administrasi restitusi. Namun demikian, regulasi yang telah dicanangkan tersebut memberikan jangka waktu yang umumnya cukup panjang bagi pemerintah untuk membayar klaim restitusi yang diajukan oleh perusahaan.<sup>12</sup> Salah satu alasannya, sebagaimana dikutip dari Grandcolas, umumnya pemerintah menganggap bahwa mereka memiliki kuasa untuk menunda pembayaran restitusi dikarenakan dana tersebut dapat digunakan sementara untuk membiayai anggaran.<sup>13</sup>

Penundaan pembayaran dalam proses restitusi biasanya terjadi ketika anggaran pemerintah berada dibawah tekanan dan saat target penerimaan pajak tidak terpenuhi. Penundaan ini terjadi ketika otoritas pajak dan Kementerian Keuangan tidak memiliki sistem proyeksi dan monitoring restitusi yang kredibel. Akibatnya, pemerintah kerap tidak menyisihkan dana yang cukup untuk memenuhi klaim restitusi tersebut.<sup>14</sup> Ditambah lagi, tidak ada bunga yang

---

<sup>10</sup> Lubka Tzenova, "The Myth of the Neutrality of VAT," *International VAT Monitor* (September/Oktober 2014): 275.

<sup>11</sup> Billur Yalti Soydan, "Simplifying Procedure for VAT Refunds in Turkey," *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2002): 22.

<sup>12</sup> M. Casanegra de Jantscher, "Problem of Administering a Value-Added Tax in Developing Countries," *IMF Working Paper* WP/86/15 (1986): 17.

<sup>13</sup> Christophe Grandcolas, "The Occasional Failure in VAT Implementation: Lessons for the Pacific," *Asia-Pasific Tax Bulletin* (Januari/Februari 2005): 12.

<sup>14</sup> Graham Harrison dan Russell Krelove, "VAT Refunds: A Review of Country Experience," *IMF Working Paper* WP/05/218 (2005): 5. Lihat juga Richard M. Bird dan Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (New York: Cambridge University Press, 2007), 177. Bird dan Gendron memberi contoh praktik restitusi yang terjadi di Jamaika. Di negara ini, pemerintah diharuskan membayar bunga sebesar 2,5% (dua setengah persen) per bulan atas restitusi yang belum dibayarkan setelah berakhirnya jangka waktu 90 (sembilan puluh) hari. Namun, alih-alih mempercepat

harus dibayarkan oleh otoritas pajak atas keterlambatan pembayaran restitusi.<sup>15</sup> Praktik semacam ini, selain menahan uang PKP dalam waktu yang cukup lama juga membatasi arus kas untuk aktivitas bisnis dan kegiatan investasi.<sup>16</sup>

Lamanya proses restitusi ini menambah tekanan terhadap sistem administrasi perpajakan.<sup>17</sup> Konsekuensinya, terdapat permasalahan yang dapat muncul dalam pengembalian dana restitusi, yaitu: (i) pembayaran atas restitusi dapat menciptakan peluang untuk melakukan penyalahgunaan (*fraud*) dan (ii) kewenangan otoritas pajak dalam melakukan diskresi dapat menjadi potensi untuk menyebabkan korupsi. Selain itu, diskresi untuk mengeluarkan dana dalam sistem restitusi juga menyebabkan wajib pajak dapat berprasangka buruk dan menganggap pemerintah bersikap tidak adil terhadap wajib pajak.<sup>18</sup>

### B.1. Solusi untuk Permasalahan dalam Praktik Restitusi

Kelebihan pajak masukan atas pajak keluaran harus **segera** mungkin dikembalikan. Menunda proses kompensasi atau pemberian restitusi sama saja **mencederai** prinsip PPN sebagai pajak atas konsumsi.

Tidak seharusnya proses pemeriksaan ataupun prosedur administrasi lainnya menjadi alasan untuk menunda restitusi PPN. Karena, sekali lagi, restitusi merupakan **konsekuensi logis** dari penerapan PPN sebagai pajak atas konsumsi.

Selain itu, apabila terdapat penolakan atas klaim restitusi yang sah, pada hakikatnya **telah mengubah makna PPN sebagai pajak atas konsumsi menjadi pajak atas penjualan**. Tanpa adanya kebijakan efektif terhadap mekanisme restitusi pajak, pemungutan PPN dapat mendistorsi aktivitas bisnis

---

proses restitusi sehingga dapat menghindari terjadinya pembayaran bunga, pemerintah Jamaika malah sering kali menunda pembayaran restitusi kepada wajib pajak yang mengajukan permohonan. Ini disebabkan karena pemerintah negara tersebut mengalami masalah dalam arus uang sehingga tidak memiliki dana tunai yang dapat dibayarkan kepada wajib pajaknya.

<sup>15</sup> Filip Switata, "Recovery of Interest on Delayed VAT Refunds," *European Taxation* (Mei 2008): 265.

<sup>16</sup> Wollela Abehodie Yesegat, "Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems," *eJournal of Tax Research*, Vol. 6 No. 2 (2008): 156.

<sup>17</sup> Wollela Abehodie Yesegat, "Value Added Tax Withholding in Ethiopia: Implications for Revenue Performance and Refund (Preliminary findings)," *Symposium on VAT in Developing Countries: Policy, Law and Practice* (Pretoria, October 2016): 4-5.

<sup>18</sup> International Tax Dialogue, "The Value Added Tax Experiences and Issues," *International Tax Dialogue Conference on the VAT* (Rome, March 15-16 2005), 27.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

secara signifikan.<sup>19</sup> Pendapat ini sejalan dengan pernyataan Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer:<sup>20</sup>

*"A poor refund system **can do significant harm**. Failure fully to refund excess credits undermines the core principle of the VAT.... Such failure **creates distortion** that imply a real waste of resources: producers will substitute away from taxed inputs, and relative prices between sectors will be affected."*

(dengan penambahan penekanan)

Untuk menghindari adanya distorsi terhadap aktivitas bisnis tersebut, Belanda dan Selandia Baru sebagai contoh, membayar klaim restitusi dalam jangka waktu yang telah ditentukan, umumnya 30 hari.<sup>21</sup>

Ketentuan Peraturan Perundang-undangan PPN juga mengharuskan adanya pemberian imbalan bunga atas jumlah PPN yang tidak dikembalikan dalam jangka waktu yang wajar sebagai alat untuk menegakkan disiplin bagi administrasi pajak. Beberapa negara seperti Afrika Selatan, Singapura, UK, dan Belanda, juga telah menetapkan bunga atas keterlambatan pembayaran klaim restitusi oleh pemerintah. Harrison dan Krelove mengungkapkan bahwa **kelebihan pajak masukan yang tidak segera dikembalikan sama artinya pemerintah berutang kepada wajib pajak.**<sup>22</sup>

### C. Prosedur Restitusi PPN

---

Restitusi merupakan **konsekuensi logis** dari sistem PPN yang dianut suatu negara sebagai pajak atas konsumsi untuk menggantikan Pajak Penjualan (PPn).<sup>23</sup> Ketika suatu negara memutuskan untuk menerapkan sistem PPN, secara otomatis negara tersebut berarti juga **siap** memberikan restitusi apabila terjadi kelebihan pembayaran PPN yang dialami oleh PKP. Jadi, restitusi merupakan proses yang bersifat otomatis ketika terjadi kelebihan pembayaran PPN yang harus segera diberikan.

Faktanya, hampir semua negara mengatur secara spesifik prosedur mengenai restitusi PPN. Aturan ini mencakup mulai dari persyaratan hingga jangka waktu yang diperlukan PKP untuk dapat menerima kembali pembayaran atas kelebihan pembayaran PPN. Kebanyakan negara lebih memfokuskan aturan restitusi untuk eksportir.<sup>24</sup> Namun, tidak menutup kemungkinan terdapat pula

---

<sup>19</sup> Christophe Grandcolas, *Op.Cit*, 12.

<sup>20</sup> Liam Ebrill, *et al*, *Op.Cit.*, 156.

<sup>21</sup> Graham Harrison dan Russell Krelove, *Op.Cit*, 5-6.

<sup>22</sup> *Ibid.*

<sup>23</sup> Darussalam, *Op.Cit.*

<sup>24</sup> Liam Ebrill, *et al*, *Op.Cit.*, 156.

negara yang menaruh perhatian lebih pada penerapan restitusi untuk wajib pajak lainnya. Misalnya, restitusi di negara-negara Uni Eropa yang ketentuan PPN-nya diatur melalui *VAT Directive*.

Pada dasarnya, sistem PPN negara-negara Uni Eropa mempunyai dua pilihan terkait dengan pengembalian kelebihan pembayaran PPN akibat penerapan mekanisme pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran. Pertama, restitusi PPN. Kedua, kompensasi kelebihan tersebut ke masa pajak berikutnya.<sup>25</sup>

Aturan restitusi dalam *VAT Directive* terdapat pada Pasal 170 dan 171. Aturan mengenai restitusi dalam *VAT Directive* ini lebih menitikberatkan pada prosedur restitusi bagi PKP yang tidak didirikan di negara anggota Uni Eropa di mana PKP tersebut melakukan pembelian barang dan jasa atau mengimpor barang yang dikenai PPN sebagai berikut ini:<sup>26</sup>

- (i) restitusi PPN secara lintas batas atas kegiatan usaha PKP non-Uni Eropa yang dilaksanakan di negara anggota Uni Eropa. Sebagian besar transaksi bisnis yang dikenai PPN sehubungan dengan kegiatan mereka di negara Uni Eropa di mana mereka tidak secara terus menerus melakukan penyerahan barang atau jasa di negara tersebut (sehingga tidak perlu mendaftar) tetap berhak mengajukan restitusi PPN;
- (ii) restitusi PPN untuk kegiatan usaha yang tidak berbasis di negara Uni Eropa, tetapi dikenai PPN sehubungan dengan kegiatan mereka di negara Uni Eropa;
- (iii) restitusi PPN untuk wisatawan asing.

Pada praktiknya, meskipun PKP non-Uni Eropa tersebut tidak wajib mendaftarkan diri sebagai PKP di negara anggota Uni Eropa, PKP tersebut tetap memiliki hak untuk mengajukan restitusi sepanjang barang dan jasa yang dibelinya tersebut digunakan untuk:<sup>27</sup>

- (i) **transaksi** terkait kegiatan ekonomi yang dilakukan **di luar negara anggota Uni Eropa yang menjadi tempat terutangnya PPN**;
- (ii) **barang yang dibebaskan dari pengenaan PPN**;

---

<sup>25</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of VAT Law* (The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2016), 351.

<sup>26</sup> Ben Terra dan Julie Kajus, *European VAT Directives: Introduction to European VAT Volume 1* (Amsterdam: IBFD, 2012), 1036. Lihat juga European Commission, "VAT Refunds," Internet, dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds_en).

<sup>27</sup> Antonio Calisto Pato dan Marlon Marques, *Fundamentals of VAT* (Middletown, 2014), 145.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- (iii) transaksi **keuangan yang dibebaskan** dari PPN dengan syarat konsumen atas transaksi tersebut berasal dari luar negara anggota Uni Eropa;
- (iv) transaksi **keuangan yang berhubungan secara langsung dengan barang yang diekspor ke negara non-Uni Eropa**; atau
- (v) transaksi yang pengenaan PPN-nya dilakukan dengan **metode reverse charge**.

Selain *VAT Directive*, terdapat dua *directive* PPN lainnya yang khusus membahas mengenai restitusi PPN di negara anggota Uni Eropa. Pertama, *the 8th Directive Refund Procedure* yang berkenaan dengan restitusi PPN bagi PKP yang melakukan penyerahan barang dan/atau jasa antar sesama negara anggota Uni Eropa. Kedua, *the 13th Directive Refund Procedure* yang menjabarkan secara detail mengenai prosedur restitusi PPN bagi PKP non-Uni Eropa yang melakukan penyerahan barang dan/atau jasa di negara anggota Uni Eropa.<sup>28</sup>

Sementara itu, di Meksiko, restitusi menjadi salah satu pilihan yang dapat diajukan wajib pajak yang mengalami kelebihan pembayaran PPN di samping permintaan kompensasi. Restitusi PPN di negara ini dapat dilakukan sepanjang memenuhi persyaratan dan prosedur tertentu. Aturan mengenai restitusi PPN di Meksiko ditetapkan pada Pasal 22 dan Pasal 23 dari *Federal Fiscal Code*.

Berdasarkan pasal tersebut, restitusi PPN diajukan dengan menyertakan jumlah kelebihan pembayaran PPN dalam SPT Masa PPN pada periode yang bersangkutan. Pengajuan restitusi ini harus disertai dengan pemberitahuan atau permintaan yang secara khusus menyatakan bahwa PKP mengajukan restitusi atas kelebihan pembayaran PPN yang terjadi. Atas pengajuan restitusi ini, otoritas pajak memiliki waktu 40 (empat puluh) hari untuk mengembalikan jumlah kelebihan pembayaran PPN yang diminta PKP. Jika jangka waktu tersebut terlewat, terdapat imbalan bunga yang harus dibayarkan oleh otoritas pajak kepada PKP tersebut.<sup>29</sup>

Australia juga menyediakan pilihan restitusi sebagai salah satu metode yang dapat digunakan PKP untuk memperoleh pengembalian kelebihan pembayaran PPN. Ketentuan PPN di Australia mengatur bahwa restitusi PPN harus diselesaikan dalam jangka waktu 14 (empat belas) hari setelah SPT PPN yang menunjukkan adanya kelebihan tersebut diajukan kepada otoritas pajak. Apabila jangka waktu 14 (empat belas) hari ini terlewat, terdapat imbalan bunga yang harus dibayar oleh otoritas pajak kepada PKP yang bersangkutan.

---

<sup>28</sup> Ad van Doesum, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden, *Op.Cit.*, 16.

<sup>29</sup> César Augusto Domínguez Crespo, "Mexico," dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, e.d Michael Lang dan Ine Lejeune (The Netherlands: IBFD, 2015), 235.

Di Australia, tidak terdapat perbedaan antara prosedur restitusi untuk PKP perusahaan domestik dengan prosedur restitusi untuk PKP perusahaan asing. PKP perusahaan asing yang mengalami kelebihan pembayaran PPN, berhak untuk mengajukan serta menerima restitusi PPN. Perlakuan yang sama dalam restitusi PPN antara PKP perusahaan domestik dan PKP perusahaan asing di Australia juga mencakup hak pengkreditan pajak masukan yang menjadi awal mula munculnya kelebihan pembayaran PPN. Dengan kata lain, tidak terdapat sistem restitusi PPN yang terpisah untuk PKP perusahaan asing. Selain itu, Australia juga tidak mempersyaratkan adanya prinsip resiprokal terkait penerapan restitusi bagi PKP perusahaan asing.<sup>30</sup>

#### **D. Tata Cara Restitusi dalam Ketentuan PPN di Indonesia**

---

PKP yang membayar lebih banyak pajak masukan daripada pajak keluaran atas aktivitas bisnisnya akan mengalami kelebihan pembayaran pajak. PKP yang mengalami kelebihan pembayaran pajak ini berhak memperoleh restitusi dari otoritas pajak. Kelebihan pembayaran pajak dapat terjadi antara lain terhadap eksportir yang penjualannya dikenakan tarif 0%, perusahaan yang baru didirikan melakukan pembelian barang modal<sup>31</sup>, ataupun perusahaan yang menjual barang atau jasanya kepada pemungut PPN.

Sementara itu, apabila mengacu pada ketentuan peraturan perundang-undangan, penyebab terjadinya kelebihan pembayaran PPN yang dapat berujung pada restitusi bisa dikelompokkan sebagai berikut:

- (i) Berdasarkan Pasal 9 ayat (4a) UU PPN, jumlah pajak masukan lebih besar daripada jumlah pajak keluaran. Keadaan ini antara lain dapat disebabkan:
  - a. PKP memiliki kegiatan usaha ekspor;
  - b. PKP menyerahkan BKP atau JKP kepada pemungut PPN;
  - c. PKP menyerahkan BKP atau JKP yang memperoleh fasilitas PPN tidak dipungut;
  - d. pembelian BKP berupa barang modal yang dilakukan sebelum PKP mulai memproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang PPN; atau

---

<sup>30</sup> Rebecca Miller dan Lorena Moon, "Australia," dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, e.d Michael Lang dan Ine Lejeune (The Netherlands: IBFD, 2015), 104.

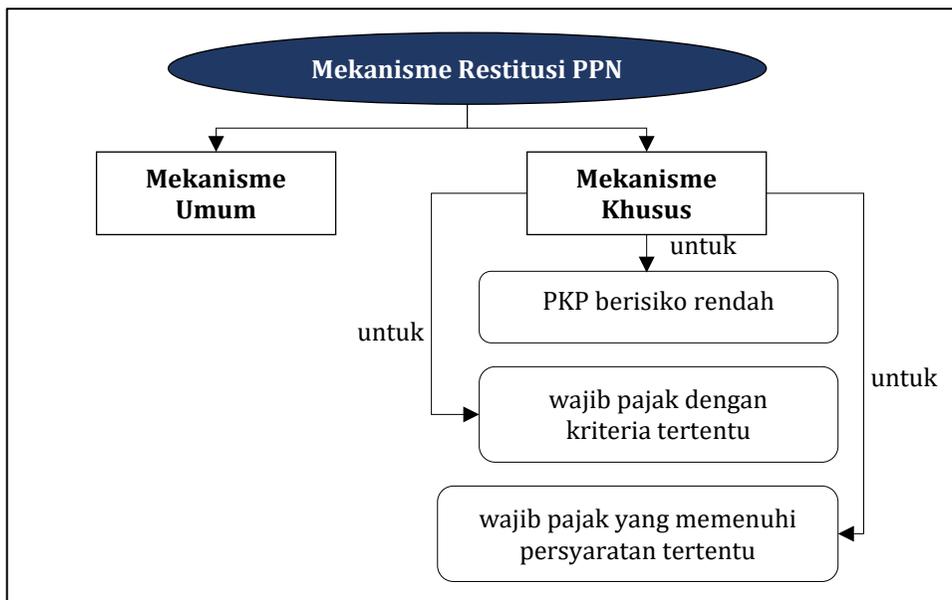
<sup>31</sup> *Ibid*, 4.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

- e. keadaan lainnya yang menyebabkan dalam suatu masa pajak, jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada pajak keluaran.
- (ii) Berdasarkan Pasal 17 ayat (2) UU KUP, terjadinya kesalahan pemungutan yang mengakibatkan:
  - a. PPN yang dipungut lebih besar daripada yang seharusnya yang misalnya disebabkan karena kesalahan dalam penghitungan atau penerapan DPP PPN; atau
  - b. pemungutan PPN yang seharusnya tidak dipungut. Sebagai contoh, atas penyerahan barang yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut, tetapi tetap dipungut PPN.
- (iii) Berdasarkan Pasal 16E UU PPN, orang pribadi yang bukan subjek pajak dalam negeri melakukan pembelian barang di dalam daerah pabean yang tidak dikonsumsi di dalam daerah pabean.

Berdasarkan UU PPN, mekanisme restitusi dapat dibagi menjadi 2 (dua), yaitu mekanisme umum dan mekanisme khusus. Mekanisme khusus merupakan mekanisme restitusi yang berlaku bagi PKP berisiko rendah, wajib pajak dengan kriteria tertentu, dan wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu. Berikut penjelasan lebih lanjut mengenai mekanisme restitusi PPN.

**Gambar 10.2: Mekanisme Restitusi PPN**



Sumber: diolah oleh Penulis.

### **D.1. Mekanisme Umum Restitusi PPN**

Prinsip umum tata cara restitusi diatur dalam Pasal 17 ayat (1) UU KUP sebagai berikut:

“Direktur Jenderal Pajak, **setelah melakukan pemeriksaan**, menerbitkan **Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar** apabila **jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang.**”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan pasal di atas, DJP akan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) apabila setelah melakukan pemeriksaan diketahui bahwa jumlah pajak masukan lebih besar daripada jumlah pajak keluaran. SKPLB masih dapat diterbitkan lagi apabila berdasarkan hasil pemeriksaan dan/atau data baru ternyata jumlah pajak yang lebih dibayar ternyata lebih besar daripada kelebihan pembayaran pajak yang telah ditetapkan. Wajib pajak harus mengajukan permohonan tertulis jika menghendaki restitusi setelah menerima SKPLB.

Lebih lanjut, UU PPN juga memiliki aturan yang secara spesifik menjelaskan bahwa permohonan restitusi PPN dapat diajukan pada **akhir tahun buku**. Namun, dalam Pasal 9 ayat (4b) UU PPN, aturan permohonan restitusi PPN yang dapat diajukan pada akhir tahun buku ini tidak berlaku bagi:

- (i) PKP yang melakukan ekspor BKP berwujud;
- (ii) PKP yang melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP kepada pemungut PPN;
- (iii) PKP yang melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP yang PPN-nya tidak dipungut;
- (iv) PKP yang melakukan ekspor BKP tidak berwujud;
- (v) PKP yang melakukan ekspor JKP; dan/atau
- (vi) PKP dalam tahap belum berproduksi.

Berdasarkan Pasal 9 ayat (4c) UU PPN, permohonan restitusi PPN bagi PKP sebagaimana dimaksud pada poin (i) sampai (v), yang mempunyai kriteria sebagai PKP berisiko rendah, dapat diajukan pada **setiap masa pajak** melalui mekanisme khusus restitusi PPN.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Setelah PKP<sup>32</sup> melakukan pengajuan restitusi, PKP akan **diperiksa** dengan jangka waktu yang sesuai dengan Pasal 17B ayat (1) UU KUP, yaitu **paling lama 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap**. Jika dalam batas waktu 12 (dua belas) bulan tersebut DJP tidak membuat suatu keputusan, permohonan restitusi wajib pajak dianggap dikabulkan.

Sebagai peraturan pelaksana tata cara restitusi PPN, ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PMK 72/2010). Berdasarkan PMK 72/2010, cara mengajukan permohonan restitusi adalah sebagai berikut:

- (i) PKP dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan Pajak dengan menggunakan:
  - a. SPT Masa PPN, dengan cara mengisi (memberi tanda silang) pada kolom “Dikembalikan (restitusi)”; atau
  - b. Surat permohonan tersendiri apabila kolom “Dikembalikan (restitusi)” dalam SPT Masa PPN tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pajak.
- (ii) Permohonan pengembalian kelebihan pajak diajukan kepada KPP di tempat PKP dikukuhkan.
- (iii) Permohonan pengembalian kelebihan pajak ditentukan 1 (satu) permohonan untuk 1 (satu) masa pajak.

Surat permohonan restitusi PPN yang diterima oleh KPP, diproses melalui **pemeriksaan**. Cakupan PKP yang atas permohonan restitusi PPN-nya diproses melalui pemeriksaan adalah PKP selain PKP tertentu.

### D.2. Mekanisme Khusus Restitusi PPN

Mekanisme khusus restitusi PPN hanya berlaku bagi PKP tertentu. Mekanisme khusus ini disebut juga dengan **restitusi pendahuluan**. Adapun yang dimaksud dengan PKP tertentu adalah sebagai berikut:

- (i) PKP **berisiko rendah** sebagaimana tercantum dalam Pasal 9 ayat (4c) UU PPN;
- (ii) wajib pajak dengan **kriteria tertentu** yang ditetapkan oleh Peraturan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 17C UU KUP;

---

<sup>32</sup> Selain PKP tertentu yang restitusinya melalui mekanisme khusus restitusi PPN, yaitu PKP berisiko rendah, wajib pajak dengan kriteria tertentu, atau wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu.

- (iii) wajib pajak yang memenuhi **persyaratan tertentu** yang ditetapkan oleh Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana diatur dalam Pasal 17D UU KUP.

Mekanisme restitusi PPN untuk jenis PKP di atas berbeda dengan mekanisme yang berlaku secara umum. Salah satu hal yang berbeda adalah masalah jangka waktu. Selain itu, restitusi bagi PKP tertentu dilakukan melalui proses **penelitian**. Setelah dilakukan penelitian maka dalam **waktu paling lama 1 (satu) bulan** sejak surat permintaan pengembalian pembayaran pajak diterima lengkap, dapat diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) kepada PKP tertentu tersebut. Dengan demikian, melalui restitusi pendahuluan, PKP dapat memperoleh kelebihan pembayaran PPN dalam jangka waktu yang lebih singkat dibandingkan restitusi melalui mekanisme umum. Namun, dengan catatan, semua syarat yang ditetapkan untuk menggunakan mekanisme khusus restitusi PPN ini dapat terpenuhi.

Penjelasan lebih lanjut mengenai mekanisme restitusi PPN untuk masing-masing PKP tertentu dapat dijelaskan sebagai berikut.

#### **D.2.1. Mekanisme Restitusi PPN Bagi PKP Berisiko Rendah**

Dalam Pasal 9 ayat (4c) UU PPN ditentukan bahwa restitusi kelebihan pembayaran pajak kepada PKP yang melakukan kegiatan tertentu dan memenuhi kriteria sebagai PKP berisiko rendah, dilakukan dengan restitusi pendahuluan kelebihan pajak sesuai ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C UU KUP. Terdapat syarat yang harus dipenuhi oleh PKP untuk dapat digolongkan sebagai PKP berisiko rendah yang memperoleh restitusi pendahuluan ini.

Persyaratan tersebut sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak (PMK 39/2018) yang diterbitkan dan mulai berlaku pada tanggal 12 April 2018. PMK 39/2018 ini menggantikan dan mencabut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 71/PMK.03/2010 tentang Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah yang Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (PMK 71/2010) yang sebelumnya berlaku.

Pada dasarnya, PMK 39/2018 tersebut menggabungkan tiga kriteria khusus penerima restitusi pendahuluan, yaitu wajib pajak dengan kriteria tertentu (Pasal 17C UU KUP), wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu (Pasal 17D UU KUP), dan terakhir, PKP berisiko rendah (Pasal 9 ayat (4c) UU PPN). Pada aturan-aturan sebelumnya, pengaturan restitusi untuk tiga kriteria ini dipisah.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

Khusus untuk PKP berisiko rendah, perbedaan signifikan antara PMK 39/2018 dan PMK 71/2010 terletak pada cakupan PKP yang dapat ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah. Pada PMK 39/2018, cakupan tersebut diperluas. Misal, bagi PKP yang melantai di bursa efek di Indonesia. Jika dalam PMK 71/2010 PKP berisiko rendah ditujukan bagi PKP yang 40% dari keseluruhan sahamnya diperdagangkan di bursa efek, pada PMK 39/2018, persyaratan persentase saham yang diperdagangkan di bursa efek tersebut dihapus sehingga setiap PKP yang melantai di bursa efek dan melakukan kegiatan tertentu dapat digolongkan sebagai PKP berisiko rendah.

Dalam Pasal 13 ayat (1) PMK 39/2018, ditetapkan bahwa restitusi pendahuluan diberikan kepada PKP yang melakukan kegiatan tertentu dan ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah. Berdasarkan PMK 39/2018 tersebut, terdapat tiga kriteria yang harus dipenuhi dalam menentukan pihak yang dapat memperoleh restitusi pendahuluan dalam konteks PKP berisiko rendah:

- (i) pihak tersebut merupakan PKP;
- (ii) PKP tersebut melakukan kegiatan tertentu; **dan**
- (iii) PKP tersebut ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah.

Uraian lebih lanjut dijelaskan melalui Tabel 10.1 berikut.

**Tabel 10.1: Kriteria PKP Berisiko Rendah yang dapat Memperoleh Restitusi Pendahuluan Berdasarkan PMK 39/2018**

No.	Kriteria	Penjelasan
1.	Pihak tersebut merupakan PKP	PKP yang dimaksud meliputi: <ol style="list-style-type: none"><li>a. perusahaan yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek di Indonesia;</li><li>b. perusahaan yang saham mayoritasnya dimiliki secara langsung oleh pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah;</li><li>c. PKP yang telah ditetapkan sebagai mitra utama kepabeanan sesuai dengan ketentuan dalam PMK yang mengatur mengenai Mitra Utama Kepabeanan;</li><li>d. PKP yang telah ditetapkan sebagai Operator Ekonomi Bersertifikat (<i>Authorized Economic Operator</i>) sesuai dengan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai Operator Ekonomi Bersertifikat (<i>Authorized Economic Operator</i>);</li><li>e. pabrikan atau produsen selain PKP sebagaimana dimaksud dalam huruf a sampai dengan huruf d, yang memiliki tempat untuk melakukan kegiatan produksi; atau</li></ol>

		f. PKP yang memenuhi persyaratan tertentu, yaitu PKP yang menyampaikan SPT Masa PPN lebih bayar restitusi dengan jumlah lebih bayar paling banyak 1 miliar rupiah. <sup>33</sup>
2.	PKP tersebut melakukan kegiatan tertentu	Kegiatan tertentu yang dimaksud meliputi: a. ekspor BKP berwujud; b. penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP kepada pemungut PPN; c. penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP yang PPN-nya tidak dipungut; d. ekspor BKP tidak berwujud; dan/atau e. ekspor JKP.
3.	PKP tersebut ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah	Untuk dapat ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah, PKP harus memenuhi persyaratan sebagai berikut: a. PKP merupakan PKP sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf a sampai dengan huruf e; b. PKP pabrikan atau produsen sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf e menyampaikan SPT Masa PPN selama 12 (dua belas) bulan terakhir dengan tepat waktu; c. PKP tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; dan d. PKP tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Sumber: diolah oleh Penulis dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak.

Untuk ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah, PMK 39/2018 mewajibkan PKP untuk mengajukan permohonan yang dilengkapi dengan dokumen tertentu ke KPP tempat PKP dikukuhkan. Namun, kewajiban untuk mengajukan permohonan penetapan PKP bersisiko rendah ini tidak berlaku untuk PKP yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana disebutkan dalam Tabel 10.1 angka 1 huruf f. PKP yang telah memenuhi persyaratan tertentu tidak perlu menyampaikan permohonan penetapan status PKP berisiko rendah dan DJP

<sup>33</sup> Khusus untuk PKP ini, diperlakukan sebagai PKP berisiko rendah sepanjang memenuhi persyaratan: (i) PKP tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dan (ii) PKP tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

tidak menerbitkan keputusan penetapan secara jabatan sebagai PKP berisiko rendah. Dengan kata lain, status PKP berisiko rendah untuk PKP yang memenuhi persyaratan tertentu ditetapkan secara otomatis.

Lebih lanjut, berdasarkan hasil penelitian atas permohonan dan dokumen yang diajukan oleh PKP, dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari sejak permohonan diterima secara lengkap, DJP memberikan keputusan berupa:

- (i) menerima permohonan PKP dengan menerbitkan keputusan penetapan sebagai PKP berisiko rendah; atau
- (ii) menolak permohonan PKP dengan menerbitkan pemberitahuan penolakan dimaksud, dalam hal permohonan tidak memenuhi ketentuan dan persyaratan.

Keputusan penetapan PKP berisiko rendah ini mulai berlaku sejak tanggal ditetapkan sampai dengan dilakukannya pencabutan penetapan oleh DJP yang disebabkan oleh alasan berikut:

- (i) dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan terhadap PKP;
- (ii) PKP dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap; atau
- (iii) PKP tidak lagi memenuhi kriteria sebagaimana dimaksud dalam angka 1 huruf a sampai huruf e pada Tabel 10.1.

Lebih lanjut, untuk dapat memperoleh restitusi pendahuluan, PKP berisiko rendah harus mengajukan permohonan dengan cara mengisi kolom pengembalian pendahuluan dalam SPT Masa PPN. Berdasarkan permohonan tersebut, DJP kemudian akan melakukan penelitian kewajiban formal pengembalian pendahuluan yang meliputi:

- (i) penetapan PKP berisiko rendah masih berlaku, kecuali penetapan PKP berisiko rendah bagi PKP yang memenuhi persyaratan tertentu;
- (ii) PKP tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan/atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; **dan**
- (iii) PKP tidak dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Apabila PKP berisiko rendah memenuhi semua ketentuan di atas, DJP kemudian menindaklanjuti permohonan restitusi pendahuluan dengan kembali melakukan penelitian terhadap:

- (i) pemenuhan kegiatan tertentu;
- (ii) kebenaran penulisan dan penghitungan pajak;
- (iii) pajak masukan yang dikreditkan oleh PKP berisiko rendah telah dilaporkan dalam SPT Masa PPN oleh PKP yang membuat faktur pajak; dan
- (iv) pajak masukan yang dibayar sendiri oleh PKP berisiko rendah telah divalidasi dengan Nomor Transaksi Penerimaan Negara (NTPN).

Apabila hasil penelitian yang dilakukan DJP tersebut menunjukkan bahwa PKP telah memenuhi ketentuan kewajiban formal restitusi pendahuluan dan memang terdapat kelebihan pembayaran pajak, DJP kemudian menerbitkan SKPPKP **paling lama 1 (satu) bulan** sejak permohonan diterima. Namun, dalam hal jangka waktu 1 (satu) bulan ini terlampaui DJP tidak juga menerbitkan keputusan, permohonan restitusi dianggap dikabulkan dan DJP wajib menerbitkan SKPPKP untuk PKP bersangkutan.

Atas SKPPKP yang diterbitkan DJP, bisa saja jumlah kelebihan pembayaran pajak yang tercantum pada SKPPKP tidak sama dengan jumlah dalam permohonan yang diajukan PKP. Dalam kasus ini, PKP berisiko rendah dapat mengajukan kembali permohonan restitusi pendahuluan atas selisih kelebihan pembayaran pajak yang belum dikembalikan melalui surat tersendiri. Atau jika tidak mengajukan permohonan, PKP berisiko rendah dapat melakukan pembetulan SPT Masa PPN pada masa pajak yang diajukan permohonan restitusi pendahuluan.

Perlu diperhatikan bahwa DJP **dapat melakukan pemeriksaan** terhadap PKP berisiko rendah yang telah memperoleh restitusi pendahuluan dan menerbitkan surat ketetapan pajak berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut.

Selanjutnya, PMK 39/2018 juga menjelaskan mengenai ketentuan peralihan atas aturan ini. Ketentuan peralihan ini digunakan untuk mengetahui aturan mana yang berlaku dalam persyaratan pengajuan serta proses penyelesaian permohonan restitusi pendahuluan oleh PKP berisiko rendah. Dalam Pasal 23 ayat (3) PMK 39/2018 disebutkan bahwa bagi PKP yang telah ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah sebelum PMK 39/2018 ini berlaku, akan dilakukan penetapan kembali oleh DJP paling lama 1 (satu) bulan sejak PMK 39/2018 berlaku. Tentunya, penetapan kembali tersebut mengacu pada aturan yang telah dirumuskan dalam PMK 39/2018.

Selain PMK 39/2018, pada tanggal 8 Juni 2018, DJP juga menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-15/PJ/2018 tentang Penetapan Wajib Pajak Kriteria Tertentu atau Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah dan Perlakuan

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

atas Selisih Kelebihan Pembayaran Pajak yang Belum Dikembalikan dalam Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak. Peraturan ini secara khusus bertujuan untuk memberikan kepastian hukum dalam pelaksanaan PMK 39/2018 serta perlakuan atas selisih kelebihan pembayaran pajak yang belum dikembalikan akibat terdapat bagian yang tidak diperhitungkan dalam pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak.

### D.2.2. Mekanisme Restitusi PPN Bagi Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu

Penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak atau restitusi pendahuluan bagi wajib pajak dengan kriteria tertentu merupakan refleksi dari Pasal 17C UU KUP. Sehubungan dengan ketentuan ini, Ayat (2) dari Pasal 17C UU KUP telah menjelaskan apa yang dimaksud dengan kriteria tertentu sehingga dapat ditentukan bahwa PKP yang memenuhi kriteria ini dapat menerima restitusi pendahuluan. Berikut rumusan dari Pasal 17C ayat (2) UU KUP:

**“Kriteria tertentu** sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:

- a. **tepat waktu** dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- b. **tidak mempunyai tunggakan pajak** untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak;
- c. Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat **Wajar Tanpa Pengecualian** selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan
- d. **tidak pernah dipidana** karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.”

(dengan penambahan penekanan)

Sebelum berlakunya PMK 39/2018, peraturan pelaksana atas Pasal 17C UU KUP ini diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 tentang Tata Cara Penetapan dan Pencabutan Penetapan Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak (PMK 74/2012). Namun, sejak tanggal 12 April 2018, PMK 74/2012 ini telah dicabut dan digantikan oleh PMK 39/2018.

Secara keseluruhan, tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara ketentuan dalam PMK 74/2012 dengan PMK 39/2018. Untuk memperoleh gambaran yang komprehensif mengenai penetapan wajib pajak yang memenuhi kriteria tertentu serta mekanisme restitusi PPN dari kedua PMK ini, dilakukan

komparasi atas pasal-pasal dalam PMK 74/2012 dan PMK 39/2018. Hasil komparasi ini sebagaimana tertuang dalam Tabel 10.2 berikut.

**Tabel 10.2: Komparasi Penetapan Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu serta Permohonan Restitusi Pendahuluan antara PMK 74/2012 dan PMK 39/2018**

No.		PMK 74/2012	PMK 39/2018
<b>Penetapan Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu</b>			
1.	Yang dimaksud dengan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Wajib pajak yang memenuhi persyaratan sebagai berikut: a. tepat waktu dalam menyampaikan SPT; b. tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak; c. laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan d. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.	Wajib pajak yang memenuhi kriteria sebagai berikut: a. tepat waktu dalam menyampaikan SPT; b. tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin mengangsur atau menunda pembayaran pajak; c. laporan keuangan diaudit oleh akuntan publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat wajar tanpa pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan d. tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.
	(i) Yang dimaksud dengan tepat waktu dalam penyampaian SPT	a. penyampaian SPT Tahunan selama 3 (tiga) tahun pajak terakhir yang wajib disampaikan sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan wajib	a. wajib pajak telah menyampaikan SPT Tahunan dalam 3 (tiga) tahun pajak terakhir yang wajib disampaikan sampai dengan akhir tahun sebelum penetapan

**Konsep dan Studi Komparasi  
Pajak Pertambahan Nilai**

		<p>pajak dengan kriteria tertentu dilakukan tepat waktu;</p> <p>b. penyampaian SPT Masa yang terlambat dalam tahun terakhir sebelum tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu untuk Masa Pajak Januari sampai November tidak lebih dari 3 (tiga) masa pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-turut;</p> <p>c. seluruh SPT Masa dalam tahun terakhir sebelum tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu untuk Masa Pajak Januari sampai November telah disampaikan; dan</p> <p>d. SPT Masa yang terlambat telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT masa-masa pajak berikutnya.</p>	<p>wajib pajak kriteria tertentu, dengan tepat waktu;</p> <p>b. wajib pajak telah menyampaikan SPT Masa atas Masa Pajak Januari sampai dengan November dalam tahun pajak terakhir sebelum penetapan wajib pajak kriteria tertentu; dan</p> <p>c. dalam hal terdapat keterlambatan penyampaian SPT Masa, keterlambatan tersebut harus memenuhi ketentuan sebagai berikut:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. tidak lebih dari 3 (tiga) Masa Pajak untuk setiap jenis pajak serta tidak berturut-turut; dan</li> <li>2. tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa pada masa pajak berikutnya.</li> </ol>
	(ii) Yang dimaksud dengan tidak mempunyai tunggakan pajak	Keadaan wajib pajak pada tanggal 31 Desember tahun sebelum penetapan sebagai wajib pajak dengan kriteria tertentu.	Keadaan wajib pajak pada tanggal 31 Desember tahun terakhir sebelum penetapan sebagai wajib pajak kriteria tertentu tidak memiliki utang pajak yang melewati batas akhir pelunasan, kecuali terhadap tunggakan pajak yang pembayarannya telah memperoleh izin penundaan atau pengangsuran.
	(iii) Yang dimaksud dengan laporan keuangan yang diaudit oleh akuntan publik	Laporan keuangan yang dilampirkan dalam SPT Tahunan PPh yang wajib disampaikan selama 3 (tiga) tahun berturut-	Laporan keuangan yang diaudit oleh akuntan publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah yang

	atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah	turut sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu.	dilampirkan dalam SPT Tahunan PPh yang wajib disampaikan selama 3 (tiga) tahun berturut-turut sampai dengan akhir tahun sebelum tahun penetapan wajib pajak kriteria tertentu.
2.	Penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Penetapan sebagai wajib pajak dengan kriteria tertentu dilakukan: a. berdasarkan permohonan dari wajib pajak; atau b. berdasarkan kewenangan DJP secara jabatan.	Penetapan sebagai wajib pajak dilakukan: a. berdasarkan permohonan dari wajib pajak; atau b. berdasarkan kewenangan DJP secara jabatan.
3.	Batas waktu pengajuan permohonan penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Paling lambat tanggal 10 Januari pada tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu.	Paling lambat tanggal 10 Januari pada tahun penetapan wajib pajak kriteria tertentu.
4.	Proses dan hasil dari pengajuan permohonan penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Dilakukan penelitian atas pemenuhan persyaratan wajib pajak dengan kriteria tertentu dengan hasil sebagai berikut: a. DJP menerbitkan keputusan mengenai penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu dalam hal permohonan memenuhi persyaratan; atau b. DJP memberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak mengenai penolakan permohonan dalam hal permohonan tidak memenuhi persyaratan.	Dilakukan penelitian atas pemenuhan kriteria wajib pajak kriteria tertentu dengan hasil sebagai berikut: a. DJP menerbitkan keputusan mengenai penetapan wajib pajak kriteria tertentu dalam hal permohonan memenuhi kriteria; atau b. DJP memberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak mengenai penolakan permohonan dalam hal permohonan tidak memenuhi kriteria.
5.	Batas waktu penerbitan keputusan atas permohonan	Paling lambat tanggal 20 Februari pada tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu. Apabila sampai dengan batas waktu tersebut DJP	Paling lama 1 (satu) bulan setelah diterimanya permohonan penetapan. Apabila sampai dengan batas waktu tersebut DJP tidak memberikan

**Konsep dan Studi Komparasi  
Pajak Pertambahan Nilai**

		tidak memberikan keputusan atau pemberitahuan, permohonan penetapan dianggap dikabulkan dan DJP menerbitkan keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu paling lambat 5 (lima) hari kerja setelah tanggal 20 Februari.	keputusan atau pemberitahuan, permohonan penetapan dianggap dikabulkan dan DJP menerbitkan keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu.
6.	Jangka waktu berlakunya keputusan penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu berlaku untuk jangka waktu 2 (dua) tahun kalender, terhitung sejak tanggal 1 Januari pada tahun penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu.	Keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu mulai berlaku sejak tanggal ditetapkan sampai dengan dilakukan pencabutan penetapan oleh DJP.
7.	Pencabutan keputusan penetapan wajib pajak dengan kriteria tertentu	Pencabutan keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu dilakukan dalam hal wajib pajak: a. terlambat menyampaikan SPT Tahunan; b. terlambat menyampaikan SPT Masa atas suatu jenis pajak dalam 2 (dua) masa pajak berturut-turut; c. terlambat menyampaikan SPT Masa atas suatu jenis pajak untuk 3 (tiga) masa pajak dalam 1 (satu) tahun kalender; atau d. dilakukan pemeriksaan bukti permulaan secara terbuka atau tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.	Pencabutan keputusan penetapan wajib pajak kriteria tertentu dilakukan dalam hal wajib pajak: a. terlambat menyampaikan SPT Tahunan; b. terlambat menyampaikan SPT Masa atas suatu jenis pajak dalam 2 (dua) masa pajak berturut-turut; c. terlambat menyampaikan SPT Masa atas suatu jenis pajak untuk 3 (tiga) masa pajak dalam 1 (satu) tahun kalender; atau d. dilakukan pemeriksaan bukti permulaan secara terbuka atau tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
<b>Restitusi Pendahuluan PPN Bagi Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu</b>			
1.	Pengajuan permohonan	Permohonan diajukan secara tertulis yang	Permohonan diajukan secara tertulis yang

		dilakukan dengan cara memberi tanda pada SPT yang menyatakan lebih bayar restitusi atau dengan cara mengajukan surat tersendiri.	dilakukan dengan cara mengisi kolom Pengembalian Pendahuluan dalam SPT.
2.	Proses penelitian atas permohonan pengembalian pendahuluan yang diajukan	<p>DJP melakukan penelitian atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. kelengkapan SPT dan lampiran-lampirannya;</li> <li>b. kebenaran penulisan dan penghitungan pajak;</li> <li>c. kebenaran kredit pajak atau pajak masukan berdasarkan hasil konfirmasi dalam sistem aplikasi DJP atau konfirmasi dengan menggunakan surat; dan</li> <li>d. kebenaran pembayaran pajak yang telah dilakukan oleh wajib pajak.</li> </ol>	<p>DJP melakukan penelitian kewajiban formal pengembalian pendahuluan yang meliputi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. penetapan wajib pajak kriteria tertentu masih berlaku;</li> <li>b. wajib pajak tidak sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan secara terbuka atau tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;</li> <li>c. wajib pajak tidak terlambat menyampaikan SPT Masa untuk suatu jenis pajak dalam 2 (dua) Masa Pajak berturut-turut;</li> <li>d. wajib pajak tidak terlambat menyampaikan SPT Masa untuk suatu jenis pajak dalam 3 (tiga) Masa Pajak dalam 1 (satu) tahun kalender; dan</li> <li>e. wajib pajak tidak terlambat menyampaikan SPT Tahunan.</li> </ol> <p>Dalam hal wajib pajak kriteria tertentu memenuhi ketentuan kewajiban formal pengembalian pendahuluan, DJP menindaklanjuti dengan melakukan penelitian terhadap:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. kebenaran penulisan</li> </ol>

**Konsep dan Studi Komparasi  
Pajak Pertambahan Nilai**

			<p>dan penghitungan pajak;</p> <p>b. bukti pemotongan atau bukti pemungutan PPh yang dikreditkan wajib pajak pemohon; dan</p> <p>c. Pajak masukan yang dikreditkan dan/atau dibayar sendiri oleh wajib pajak pemohon.</p>
3.	Hasil penelitian	<p>Setelah melakukan penelitian, DJP dapat:</p> <p>a. menerbitkan SKPPKP apabila permohonan wajib pajak dikabulkan;</p> <p>b. tidak menerbitkan SKPPKP apabila berdasarkan hasil penelitian, permohonan pengembalian pendahuluan tersebut menunjukkan:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. hasil penelitian menyatakan tidak lebih bayar;</li> <li>2. lampiran SPT tidak lengkap;</li> <li>3. pembayaran pajak tidak benar;</li> <li>4. penulisan dan penghitungan pajak tidak benar;</li> <li>5. pajak masukan berdasarkan hasil konfirmasi dalam sistem aplikasi DJP atau konfirmasi dengan menggunakan surat tidak benar.</li> </ol>	<p>Setelah melakukan penelitian, DJP dapat:</p> <p>a. menerbitkan SKPPKP, dalam hal:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. hasil penelitian kewajiban formal menunjukkan wajib pajak memenuhi ketentuan kewajiban formal dimaksud;</li> <li>2. hasil penelitian menunjukkan terdapat kelebihan pembayaran pajak.</li> </ol> <p>b. tidak menerbitkan SKPPKP dan memberitahukan kepada wajib pajak, dalam hal:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. hasil penelitian kewajiban formal menunjukkan bahwa wajib pajak tidak dapat diberikan pengembalian pendahuluan</li> <li>2. hasil penelitian menunjukkan tidak terdapat kelebihan pembayaran pajak.</li> </ol>
4.	Batas waktu penerbitan SKPPKP	Paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap. Apabila jangka waktu ini terlampaui DJP tidak	Paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap. Apabila jangka waktu ini terlampaui DJP tidak

		menerbitkan keputusan, permohonan wajib pajak dianggap dikabulkan dan DJP menerbitkan SKPPKP paling lama 7 (tujuh) hari kerja setelah jangka waktu 1 (satu) bulan tersebut berakhir.	menerbitkan SKPPKP atau pemberitahuan, permohonan wajib pajak dianggap dikabulkan dan DJP menerbitkan SKPPKP setelah jangka waktu 1 (satu) bulan tersebut berakhir.
--	--	--	---

Sumber: diolah oleh Penulis.

Sama halnya dengan PMK 74/2012, dalam Bab VI PMK 39/2018 mengenai Ketentuan Khusus ditetapkan bahwa dalam hal permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diajukan oleh PKP berisiko rendah yang juga ditetapkan sebagai wajib pajak dengan kriteria tertentu, pengembalian kelebihan pembayaran pajak diproses berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (4f) UU PPN.

Lebih lanjut, PMK 39/2018 juga mengatur beberapa hal yang tidak diatur dalam PMK 74/2012. Misal, apabila jumlah kelebihan pembayaran pajak pada SKPPKP tidak sama dengan jumlah dalam permohonan restitusi pendahuluan. Dalam kasus ini, wajib pajak dengan kriteria tertentu dapat mengajukan kembali permohonan restitusi pendahuluan atas selisih kelebihan pembayaran pajak yang belum dikembalikan melalui surat tersendiri. Namun, jika wajib pajak dengan kriteria tertentu tidak meminta pengembalian atas selisih kelebihan pembayaran pajak yang belum dikembalikan tersebut, wajib pajak dengan kriteria tertentu dapat melakukan pembetulan SPT yang diajukan permohonan restitusi pendahuluan.

### **D.2.3. Mekanisme Restitusi PPN Bagi Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu**

Sebagai implementasi dari Pasal 17D UU KUP, ditentukan restitusi pendahuluan atas kelebihan pembayaran pajak diberikan kepada wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu. Adapun yang termasuk sebagai wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu yang dapat diberikan restitusi pendahuluan atas kelebihan pembayaran pajak salah satunya adalah wajib pajak yang menyampaikan SPT Masa PPN dengan jumlah penyerahan dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Sebagai peraturan pelaksana dari Pasal 17D UU KUP ini, ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 198/PMK.03/2013 tentang Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak Bagi Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu (PMK 198/2013).

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

Sejak 12 April 2018, PMK 198/2013 sebagai peraturan pelaksana dari Pasal 17D UU KUP dicabut dan digantikan oleh PMK 39/2018. Perbedaan yang signifikan dari adanya perubahan aturan ini adalah sebelumnya pada PMK 198/2013, restitusi pendahuluan dibolehkan untuk kelebihan maksimal Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah). Namun, berdasarkan PMK 39/2018, diubah menjadi kelebihan maksimal Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). Untuk lebih jelasnya, dapat dilihat Tabel 10.3 berikut.

**Tabel 10.3: Komparasi antara PMK 198/2013 dan PMK 39/2018 sehubungan dengan Pengertian Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu yang dapat Diberikan Restitusi Pendahuluan**

No.	PMK 198/2013	PMK 39/2018
1.	<p>Wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak meliputi:</p> <p>a. wajib pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi;</p> <p>b. wajib pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah);</p> <p>c. wajib pajak badan yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah); atau</p> <p>d. PKP yang menyampaikan SPT Masa PPN lebih bayar restitusi <b>dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah).</b></p>	<p>Wajib pajak persyaratan tertentu yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan terhadap kelebihan pembayaran pajak meliputi:</p> <p>a. wajib pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi;</p> <p>b. wajib pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah);</p> <p>c. wajib pajak badan yang menyampaikan SPT Tahunan PPh lebih bayar restitusi dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah); atau</p> <p>d. PKP yang menyampaikan SPT Masa PPN lebih bayar restitusi <b>dengan jumlah lebih bayar paling banyak Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).</b></p>

Sumber: diolah oleh Penulis.

Sementara itu, untuk proses pengajuan dan penyelesaian permohonan restitusi pendahuluan, tidak terdapat perubahan yang mendasar antara yang diatur dalam PMK 198/2013 dengan yang diatur dalam PMK 39/2018. Perbedaan hanya terdapat pada proses penelitian yang dilakukan atas permohonan restitusi pendahuluan yang dilakukan oleh PKP. Jika dalam PMK 198/2013 penelitian dilakukan atas kelengkapan SPT dan lampiran-lampirannya, kebenaran penulisan dan penghitungan pajak, kebenaran kredit pajak atau pajak masukan berdasarkan sistem aplikasi DJP, dan kebenaran pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak, dalam PMK 39/2018, DJP melakukan penelitian terhadap:

- (i) kebenaran penulisan dan penghitungan pajak;
- (ii) bukti pemotongan atau bukti pemungutan PPh yang dikreditkan wajib pajak pemohon; dan
- (iii) pajak masukan yang dikreditkan dan/atau dibayar sendiri oleh wajib pajak pemohon.

Selanjutnya, dalam Bab VI Ketentuan Khusus PMK 39/2018 diatur bahwa bagi wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu dan juga ditetapkan sebagai PKP berisiko rendah, tata cara restitusi pendahuluan PPN-nya dilakukan sesuai dengan prosedur restitusi pendahuluan PKP berisiko rendah.

### **D.3. Pengembalian PPN yang Dibayar oleh Pemegang Paspor Luar Negeri**

Pasal 16E UU PPN mengatur bahwa PPN yang sudah dibayar atas pembelian BKP yang dibawa ke luar daerah pabean oleh orang pribadi pemegang paspor luar negeri dapat diminta kembali. Aturan ini merupakan refleksi dari prinsip destinasi yang dianut oleh UU PPN di Indonesia, yaitu PPN dikenakan di tempat tujuan barang atau jasa akan dikonsumsi.

PPN yang dapat diminta kembali ini oleh pemegang paspor luar negeri harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- (i) nilai PPN paling sedikit Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) dan dapat disesuaikan dengan Peraturan Pemerintah;
- (ii) pembelian BKP dilakukan dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sebelum keberangkatan ke luar daerah pabean; dan
- (iii) faktur pajak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) UU PPN, kecuali pada kolom Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan alamat pembeli diisi dengan nomor paspor dan alamat lengkap di negara yang menerbitkan paspor atas penjualan kepada orang pribadi pemegang paspor luar negeri yang tidak mempunyai NPWP.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

Apabila orang pribadi pemegang paspor luar negeri datang ke Indonesia, kemudian ia membeli BKP dengan harga jual minimal Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah), atas pembelian tersebut orang pribadi tersebut akan dikenai PPN sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah). Selanjutnya, dalam jangka waktu kurang dari 1 (satu) bulan setelah pembelian ternyata orang pribadi tersebut meninggalkan Indonesia, berarti BKP tersebut akan dikonsumsi di luar daerah pabean sehingga sudah sepatutnya pembelian BKP oleh orang pribadi tersebut tidak dikenai PPN di Indonesia. Oleh karena itu, orang asing tersebut berhak memperoleh kembali PPN yang telah dibayar.

Adapun dokumen yang harus ditunjukkan pada saat meminta kembali PPN yang sudah dibayar adalah:

- (i) paspor;
- (ii) pas naik (*boarding pass*) untuk keberangkatan orang pribadi ke luar daerah pabean; dan
- (iii) faktur pajak.

Lebih lanjut, tata cara pengembalian PPN kepada orang pribadi pemegang paspor luar negeri ditentukan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.03/2010 sebagaimana telah diubah terakhir melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 100/PMK.03/2013 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Permintaan Kembali Pajak Pertambahan Nilai Barang Bawaan Orang Pribadi Pemegang Paspor Luar Negeri (PMK 76/2010 s.t.d.t.d. PMK 100/2013). Secara garis besar, berikut adalah pengaturannya.

- (i) Pengembalian PPN ini hanya dapat dilakukan atas permintaan orang pribadi yang bersangkutan.
- (ii) PPN yang dapat diminta kembali adalah PPN yang tercantum dalam 1 (satu) faktur pajak khusus dari 1 (satu) toko retail pada 1 (satu) tanggal yang sama.
- (iii) PPN atas perolehan yang dibayar atas perolehan barang bawaan tidak dapat diminta kembali adalah PPN atas perolehan:
  - a. makanan, minuman, produk-produk tembakau;
  - b. senjata api dan bahan peledak; dan
  - c. barang yang dilarang dibawa ke dalam pesawat.
- (iv) Permintaan pengembalian PPN dilakukan pada saat orang pribadi meninggalkan Indonesia melalui bandar udara dan disampaikan kepada DJP melalui kantor DJP di bandar udara dengan cara sebagai berikut:

- 
- a. permintaan pengembalian PPN dilakukan oleh orang pribadi dengan terlebih dahulu memberitahukan kepada toko retail dan menunjukkan paspor luar negeri yang dipegangnya;
  - b. PKP toko retail yang menyerahkan BKP harus menerbitkan faktur pajak khusus untuk orang pribadi dengan menggunakan format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran I PMK 76/2010 s.t.d.t.d. PMK 100/2013;
  - c. faktur pajak khusus harus memenuhi Pasal 13 ayat (5) UU PPN;
  - d. faktur pajak khusus ini dapat berfungsi sebagai surat permohonan pengembalian PPN dengan membubuhi tanda pada kolom permohonan pengembalian PPN yang dibubuhi tanda tangan orang pribadi, dan kasir toko retail yang diberi stempel toko retail.
  - e. Orang pribadi menyampaikan faktur pajak khusus tersebut kepada DJP melalui Unit Pelaksana Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Bandar Udara, dengan menunjukkan:
    - dokumen pendukung yang meliputi:
      - 1) Paspor Luar Negeri; dan
      - 2) Tiket atau pas naik pesawat untuk keberangkatan Orang Pribadi ke luar Daerah Pabean;
    - Barang Bawaan yang Pajak Pertambahan Nilai atas perolehannya dimintakan kembali.
- (v) Pembayaran pengembalian PPN orang pribadi dilakukan secara langsung melalui penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) ke rekening orang pribadi pemegang paspor luar negeri.
- (vi) Pengecualian dari poin (iv), pembayaran pengembalian PPN orang pribadi yang nilai pembayarannya paling sedikit Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) sampai dengan Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah) dapat dilakukan secara tunai dalam mata uang rupiah.
- (vii) Permintaan pengembalian PPN atas barang bawaan ditolak dalam hal:
- a. PPN yang dimintakan pengembalian adalah atas perolehan barang bawaan berupa:
    - makanan, minuman, produk-produk tembakau;
    - senjata api dan bahan peledak; dan
    - barang yang dilarang dibawa ke dalam pesawat.
  - b. PPN yang dimintakan pengembalian tidak memenuhi syarat:
    - nilai PPN paling sedikit Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah);
    - pembelian BKP dilakukan dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sebelum keberangkatan ke luar daerah pabean.
  - c. Orang pribadi yang meminta pengembalian tidak mampu menunjukkan:

## Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai

---

- paspor luar negeri;
- pas naik (*boarding pass*) untuk keberangkatan orang pribadi ke luar daerah pabean; dan
- barang bawaan yang PPN atas perolehannya dimintakan pengembalian.

Apabila permohonan pengembalian PPN di tolak, Petugas Konter Pemeriksaan Barang Bawaan memberikan tanda penolakan pada faktur pajak khusus menggunakan format sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran III PMK 76/2010 s.t.d.t.d. PMK 100/2013 ini dan mengembalikan faktur pajak khusus tersebut kepada orang pribadi.

### D.4. Restitusi atas PPN yang Seharusnya Tidak Terutang

Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PP 1/2012) mengatur mengenai restitusi PPN yang terjadi karena adanya kesalahan dalam pemungutan. Pengembalian berdasarkan Pasal 13 PP 1/2012 ini dapat dilakukan apabila 3 (tiga) kondisi sebagai berikut terpenuhi:

- (i) terjadi kesalahan pemungutan yang mengakibatkan PPN yang dipungut lebih besar dari yang seharusnya atau tidak seharusnya dipungut;
- (ii) PPN yang salah dipungut tersebut telah disetorkan dan dilaporkan; dan
- (iii) PPN yang salah dipungut tersebut hanya dapat dimintakan kembali oleh pihak yang terpengut, sepanjang belum dikreditkan, belum dibebankan sebagai biaya, atau belum dikapitalisasi dalam harga perolehan.

Tata cara mengajukan permohonan dan restitusi PPN yang disebabkan oleh kesalahan pemungutan atau pembayaran PPN yang seharusnya tidak terutang ini, diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengembalian atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang (PMK 187/2015). Mengacu pada aturan ini, permohonan restitusi PPN atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang dapat diajukan apabila terjadi:

- (i) kesalahan pemungutan PPN yang mengakibatkan pajak dipungut lebih besar daripada PPN yang seharusnya dipungut yang dapat berupa pemungutan PPN terhadap bukan PKP yang lebih besar daripada pajak

- yang seharusnya dipungut yang mengakibatkan pajak yang dipungut lebih besar daripada pajak yang seharusnya dipungut; atau
- (ii) kesalahan pemungutan yang bukan merupakan objek, yang dapat berupa pemungutan PPN yang seharusnya tidak dipungut.

Dalam Pasal 13 ayat (2) PMK 187/2015 disebutkan bahwa PPN yang seharusnya tidak dipungut, dapat dimintakan kembali oleh pihak yang dipungut, sepanjang pihak yang dipungut bukan PKP, dengan mengajukan permohonan. Permohonan tersebut diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan harus ditandatangani oleh wajib pajak yang mengajukan serta dilampiri dengan dokumen tertentu. Dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan pihak pembayar, permohonan harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kemudian, permohonan ini disampaikan secara langsung ke KPP tempat wajib pajak dipungut terdaftar dan kepada pemohon diberikan bukti penerimaan surat. Selain itu, penyampaian permohonan juga dilakukan melalui pos dengan bukti pengiriman surat atau perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat. Bukti penerimaan surat atau bukti pengiriman surat ini merupakan bukti penerimaan surat permohonan.

Setelah melakukan penelitian dan memperoleh tambahan dokumen pendukung sepanjang diperlukan, DJP dapat mengembalikan kelebihan pembayaran dimaksud dengan menerbitkan SKPLB apabila memenuhi ketentuan:

- (i) pajak yang seharusnya tidak terutang telah disetor ke kas negara;
- (ii) pajak yang telah disetor tidak dikreditkan dalam SPT Masa PPN, tidak dibebankan sebagai biaya dalam SPT Tahunan PPh, atau tidak dikapitalisasi dalam harga perolehan;
- (iii) pajak yang dipungut telah dilaporkan oleh pemungut dalam SPT Masa PPN wajib pajak pemungut; dan
- (iv) pajak yang dipungut tidak diajukan keberatan oleh wajib pajak yang dipungut.

Selain kesalahan dalam pemungutan PPN yang seharusnya tidak terutang, restitusi PPN juga dapat dilakukan apabila terjadi kesalahan yang mengakibatkan kelebihan pembayaran pajak yang terkait dengan pajak dalam rangka impor, yang salah satunya meliputi PPN yang telah dibayar dan tercantum dalam:

- (i) Surat Penetapan Tarif dan Nilai Pabean (SPTNP) atau Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau Nilai Pabean (SPKTNP);

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- (ii) Surat Pemberitahuan Kekurangan Pembayaran Bea Masuk, Cukai, Denda Administrasi, Bunga, dan Pajak dalam rangka impor (SPKPBM), SPTNP, atau Surat Penetapan Pabean (SPP) yang telah diterbitkan keputusan keberatan;
- (iii) SPKPBM, SPTNP, atau SPP yang telah diterbitkan keputusan keberatan dan putusan banding;
- (iv) SPKPBM, SPTNP, atau SPP yang telah diterbitkan keputusan keberatan, putusan banding, dan putusan peninjauan kembali;
- (v) SPKTNP yang telah diterbitkan putusan banding;
- (vi) SPKTNP yang telah diterbitkan putusan banding dan putusan peninjauan kembali; atau
- (vii) dokumen yang berisi pembatalan impor yang telah disetujui oleh pejabat yang berwenang,

yang menyebabkan terjadinya kelebihan pembayaran pajak.

Restitusi PPN impor dapat diajukan oleh wajib pajak yang bersangkutan dengan mengajukan permohonan. Permohonan tersebut diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dan harus ditandatangani oleh wajib pajak yang mengajukan serta dilampiri dengan dokumen tertentu berupa:

- (i) fotokopi bukti pembayaran pajak berupa surat setoran pabean cukai dan pajak atau sarana administrasi lain yang dipersamakan dengan surat setoran pabean cukai dan pajak;
- (ii) fotokopi SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, SPP, atau dokumen yang berisi pembatalan impor yang telah disetujui oleh pejabat yang berwenang;
- (iii) fotokopi keputusan keberatan, putusan banding, dan/atau putusan peninjauan kembali yang terkait dengan SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, atau SPP, dalam hal diajukan keberatan, banding dan/atau peninjauan kembali terhadap SPTNP, SPKTNP, SPKPBM, atau SPP;
- (iv) penghitungan pajak yang seharusnya tidak terutang; dan
- (v) alasan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang.

Dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan wajib pajak, permohonan harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sama halnya dengan restitusi PPN atas adanya kelebihan pembayaran PPN karena terjadi kesalahan dalam pemungutan, permohonan restitusi PPN yang berhubungan dengan impor ini disampaikan ke KPP tempat wajib pajak terdaftar dan kepadanya diberikan bukti penerimaan surat. Atau bisa pula

melalui pos dengan bukti pengiriman surat atau perusahaan jasa ekspedisi atau jasa kurir dengan bukti pengiriman surat.

DJP dapat melakukan pengembalian kelebihan pembayaran PPN dan menerbitkan SKPLB apabila memenuhi ketentuan:

- (i) pajak yang seharusnya tidak terutang telah disetor ke kas negara; dan
- (ii) dalam hal pajak yang telah dibayar atau disetor terkait dengan PPN impor dan SPT Tahunan tahun pajak terjadinya pembayaran telah dilaporkan, pajak tersebut tidak dikreditkan dalam SPT Masa PPN, tidak dibebankan sebagai biaya dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan, atau tidak dikapitalisasi dalam harga perolehan.

## Referensi

### **Buku:**

- Alink, Matthijs dan Victor van Kommer. *Handbook on Tax Administration*. The Netherlands: IBFD, 2011.
- Bird, Richard M. dan Pierre-Pascal Gendron. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- Brzezinski, Bogumil. "Taxpayer's Right: Some Theoretical Issues." Dalam *Protection of Taxpayer's Right*, ed. Wlodzimierz Nykiel dan Malgorzata Sek. Warsawa: Wolters Kluwer Polska, 2009.
- Crespo, César Augusto Domínguez. "Mexico." Dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, e.d Michael Lang dan Ine Lejeune. The Netherlands: IBFD, 2015.
- Ebrill, Liam *et al.* *The Modern VAT*. Washington: IMF, 2001.
- Miller, Rebecca dan Lorenna Moon. "Australia." Dalam *Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System*, e.d Michael Lang dan Ine Lejeune. The Netherlands: IBFD, 2015.
- Pato, Antonio Calisto dan Marlon Marques. *Fundamentals of VAT*. Middletown, 2014.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. United Kingdom: Cambridge University Press, 2007.
- Tait, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington DC: International Monetary Fund, 1988.
- Terra, Ben dan Julie Kajus. *European VAT Directives: Introduction to European VAT Volume 1*. Amsterdam: IBFD, 2012.
- van Doesum, Ad, Herman van Kesteren, dan Gert-Jan van Norden. *Fundamentals of VAT Law*. The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2016.

### **Artikel:**

- de Jantscher, M. Casanegra. "Problem of Administering a Value-Added Tax in Developing Countries." *IMF Working Paper* WP/86/15 (1986).
- Grandcolas, Christophe. "The Occasional Failure in VAT Implementation: Lessons for the Pacific." *Asia-Pacific Tax Bulletin* (Januari/Februari 2005).
- Harrison, Graham dan Russell Krelove. "VAT Refunds: A Review of Country Experience". *IMF Working Paper* WP/05/218 (2005).
- Herbain, Charlène. "The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg." *International VAT Monitor* (November 2013).
- International Tax Dialouge. "The Value Added Tax Experiences and Issues." *International Tax Dialogue Conference on the VAT* (Rome, March 15–16 2005).
- Ornelas, Juan de la Cruz Higuera. "VAT Global Trends: What Are the Lessons To Be Drawn for Mexico?." *International VAT Monitor* (Juli/Agustus 2017).
- Soydan, Billur Yalti. "Simplifying Procedure for VAT Refunds in Turkey." *International VAT Monitor* (Januari/Februari 2002).

- Switata, Filip. "Recovery of Interest on Delayed VAT Refunds." *European Taxation* (Mei 2008).
- Tzenova, Lubka. "The Myth of the Neutrality of VAT." *International VAT Monitor* (September/Oktober 2014).
- van Doesum, Ad dan Gert-Jan van Norden. "The Right to Deduct under EU VAT." *International VAT Monitor* (September 2011).
- Walpole, Michael. "Tackling VAT Fraud." *International VAT Monitor* (September/Oktober 2014).
- Yesegat, Wollela Abehodie. "Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems." *eJournal of Tax Research*, Vol. 6 No. 2 (2008).
- \_\_\_\_\_. "Value Added Tax Withholding in Ethiopia: Implications for Revenue Performance and Refund (Preliminary findings)," *Symposium on VAT in Developing Countries: Policy, Law and Practice* (Pretoria, October 2016).

**Internet:**

- Darussalam, "Memaknai Restitusi," DDTC News, Internet, dapat diakses melalui <https://news.ddtc.co.id/memaknai-restitusi-ppn-12376>.
- European Commission. "VAT Refunds." Internet. Dapat diakses melalui [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-refunds_en).

**Peraturan:**

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

## **Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai**

---

- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 71/PMK.03/2010 tentang Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah yang Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 tentang Tata Cara Penetapan dan Pencabutan Penetapan Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.03/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 100/PMK.03/2013 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Permintaan Kembali Pajak Pertambahan Nilai Barang Bawaan Orang Pribadi Pemegang Paspor Luar Negeri.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 198/PMK.03/2013 tentang Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak Bagi Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengembalian atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 31/PJ/2010 tentang Tata Cara Penetapan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah.

# PROFIL PENULIS



**DARUSSALAM** adalah Managing Partner DDTC. Keahlian utamanya adalah pajak internasional dan perbandingan hukum pajak. **Penulis juga memiliki latar belakang pengetahuan PPN mengenai Design and Drafting VAT yang diperoleh ketika menempuh pendidikan di European Tax College (Tilburg University, Belanda dan Katholieke Universiteit Leuven, Belgia) dan ketika mengikuti kursus internasional PPN di Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal.**

Penulis berpengalaman sebagai ahli pajak di Pengadilan Negeri, Pengadilan Tindak Pidana Korupsi, Pengadilan Pajak, dan Mahkamah Konstitusi. Beberapa waktu lalu, penulis ditunjuk sebagai ahli pemerintah dalam uji materi Undang-Undang Pengampunan Pajak dan Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. Penulis terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2018 di Indonesia oleh TP Week, International Tax Review, Inggris. Penulis juga merupakan anggota dari Tim Optimalisasi Penerimaan Perpajakan (TOPP) pada tahun 2016 berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No 73 Tahun 2016. Kemudian, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No 707 Tahun 2016, penulis ditunjuk sebagai komite pengarah Ujian Sertifikasi Konsultan Pajak (USKP). Penulis merupakan advisor tim Reformasi Perpajakan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No 885 Tahun 2016.

## **Pendidikan Formal**

- Sarjana Akuntansi dari Fakultas Ekonomi dan Bisnis (FEB) Universitas Sebelas Maret.
- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si) Universitas Indonesia.
- Advanced Master European and International Tax Law (LLM Int. Tax) dari European Tax College (Tilburg University, Belanda dan Katholieke Universiteit Leuven, Belgia).

## **Kursus dan Seminar Internasional**

- "European Tax Seminar", diselenggarakan oleh Katholieke Universiteit Leuven, Belgia (2006).

- "Tax Consolidation", diselenggarakan oleh Tilburg University, Belanda (2006).
- "Transfer Pricing Specialist", diselenggarakan oleh Thomas Jefferson School of Law, San Diego, California, Amerika Serikat (2009).
- "Asia Pacific Transfer Pricing Summit 2011", diselenggarakan oleh IBC Legal Conference, Hong Kong (2011).
- "European Tax Law Seminar", diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore and the Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business Administration, Singapura (2011).
- **"Summer School of Value Added Tax Programme", diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).**
- "International Tax Conference", diselenggarakan oleh Foundation for International Taxation, Mumbai, India (2015).

#### **Prestasi (*Achievements*)**

- Terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2018 di Indonesia oleh TP Week, International Tax Review, Inggris.
- Penulis dan editor 8 (delapan) buku pajak dan lebih dari 150 artikel tentang pajak yang dipublikasikan di dalam dan di luar negeri.
- Kontributor jurnal internasional bersama Freddy Karyadi yang berjudul "Tax Treatment of Derivative," dalam Bulletin Derivatives and Financial Instruments Special Issues (IBFD, The Netherlands, August 2012).
- Kontributor Transfer Pricing bersama Freddy Karyadi yang berjudul "Indonesia Transfer Pricing," dalam IBFD Transfer Pricing (IBFD Tax Research Platform, The Netherlands, March 2014).
- Kontributor tulisan bersama Freddy Karyadi yang berjudul "Tax Treaty Dispute in Indonesia," dalam buku A Global Analysis of Tax Treaty Disputes, ed. Eduardo Baistrocchi (Cambridge University Press, 2017).
- Narasumber di berbagai media cetak, seperti: Kompas, Kontan, Bisnis Indonesia, Tempo Magazine and Newspaper, Sinar Harapan, Suara Pembaruan, Jawa Pos, Rakyat Merdeka dan media elektronik, seperti: TV One, Metro TV, RCTI, SCTV, TVRI, Berita Satu, Jak TV, CNN Indonesia, Kompas TV, ANTV, Sindo TV, detikcom, BBC Indonesia, Bloomberg TV, Pas FM;
- Narasumber di berbagai institusi, seperti: DPR, MPR, DPD, Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Komisi Pemberantasan Korupsi, Sekretariat Pengadilan Pajak, Komite Ekonomi Nasional, Bank Indonesia, PUSDIKLAT Pajak, Kementerian Riset dan Teknologi, Kamar Dagang dan Industri, IFTAA, Ikatan Akuntan Indonesia, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia dan beberapa universitas, seperti: Universitas Indonesia, Universitas Gadjah Mada, Universitas Airlangga, Universitas Brawijaya, Universitas Katolik Parahyangan, Universitas Tarumanagara, Universitas

Trisakti, Universitas Kristen Petra, Universitas Bina Nusantara, Universitas Sebelas Maret, Universitas Kristen Indonesia, dan lainnya.

### Sertifikasi

- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**DANNY SEPTRIADI** adalah Senior Partner DDTC. Penulis merupakan pengajar di Program Magister Ilmu Kebijakan dan Administrasi Pajak dan Program Magister Akuntansi di Universitas Indonesia. **Penulis juga memiliki latar belakang pengetahuan PPN mengenai European VAT yang diperoleh ketika menempuh pendidikan di Vienna University of Economics and Business Administration, Austria.** Penulis terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2015-2017 oleh Expert Guides. Penulis berpengalaman sebagai ahli dalam sengketa arbitrase di International Chamber of Commerce, London, UK pada tahun 2016 dan 2018. Penulis juga menjadi saksi ahli di pengadilan pajak Indonesia untuk kasus transfer pricing.

### Pendidikan Formal

- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si) Universitas Indonesia.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax) dari Vienna University of Economics and Business Administration, Austria.

### Kursus dan Seminar Internasional

- "Summer School of Transfer Pricing Programme", diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).
- "Advanced Course in Transfer Pricing", diselenggarakan oleh Maastricht Centre for Taxation, Maastricht, Belanda (2014).
- "Transfer Pricing: Policy and Practice", diselenggarakan oleh Duke Center International Development (DCID), Duke University, North Carolina, Amerika Serikat (2015).
- "2nd International Conference on Taxpayers Rights", diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration, Austria (2017).
- "Value Chain Analysis - Functional" yang diselenggarakan oleh Maastricht University dan TPA Global, Belanda (2017).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Penulis dan editor 8 (delapan) buku pajak dan berbagai artikel tentang transfer pricing dan pajak internasional.
- Terpilih sebagai salah satu World's Leading Transfer Pricing Advisers 2015- 2017 oleh Expert Guides.
- Kontributor tulisan yang berjudul "Tax Treaty Negotiation," dalam buku Tax Treaty Policy and Development, ed. Stefaner Markus dan Züger Mario (Linde, 2005).
- Narasumber di berbagai media cetak, seperti: Kompas, Bisnis Indonesia, Kontan, dan Republika serta media online.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti: Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan, Sekretariat Pengadilan Pajak, PUSDIKLAT Pajak, Ikatan Akuntan Indonesia, Asosiasi Konsultan Pajak Indonesia dan beberapa universitas, seperti: Universitas Indonesia, Universitas Bina Nusantara, Universitas Tarumanagara, dan lain-lain.

### **Sertifikasi**

- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**KHISI ARMAYA DHORA** adalah Manager Research and Training Services DDTTC. Penulis adalah praktisi yang memiliki keahlian dan pengalaman dalam bidang pajak internasional dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Latar belakang pengetahuan PPN **diperoleh penulis ketika mengikuti kursus internasional PPN yang diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal, Leiden University's Tax Center and the Malaysian Tax Academy, Malaysia, dan Wolters**

**Kluwer, Singapura.**

### **Pendidikan Formal**

- Sarjana Administrasi Fiskal Universitas Indonesia (*cum laude*).

### **Kursus dan Seminar Internasional**

- "Principles of International Taxation", diselenggarakan oleh IBFD, Malaysia (2012).
- **"Summer School of Value Added Tax Programme", diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2013).**
- **"ITC Leiden SEA Executive Program in International Tax Laws", diselenggarakan oleh Leiden University's Tax Center and the**

**Malaysian Tax Academy, Malaysia (2015) dengan salah satu topik kursus mengenai Basic Features and Practical Implementation of VAT/GST.**

- **“Zero Rating of International Services: Correctly Applying Zero---rating Treatment on International Services”, diselenggarakan oleh Wolters Kluwer, Singapura (2017).**
- "International Taxation: Cross-Border Tax Issues and Tax Treaties", yang diselenggarakan oleh Institute of Singapore Chartered Accountants, Singapura (2017).
- "Global E-Commerce Conference", yang diselenggarakan oleh World Customs Organization, Beijing, Cina (2018).
- "Fundamentals of Singapore Corporate Tax," yang diselenggarakan oleh TAKX Solutions, Singapura (2018).

#### **Prestasi (*Achievements*)**

- Pembicara di institusi pemerintah dan institusi swasta.

#### **Sertifikasi:**

- Sertifikasi Principle of International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, UK.
- Sertifikasi Principles of Corporate & International Taxation (Singapore Option) dari Chartered Institute of Taxation, UK.
- Sertifikasi Konsultan Pajak B.
- Lisensi Konsultan Pajak.



## A

a period, 134  
 accrual basis, 161, 168  
 acting as such, 41, 49, 56, 58  
 Ad von Doesum dan Gert-Jan van Norden, 367  
 agen, 22, 54, 65, 196, 198, 248, 252, 276  
 Airway Bill, 182  
 aktivitas ekonomi, 13  
 Anarchy in Tax Rate, 292  
 Angka sensus, 6  
 argumentatum a contrario, 276  
 aset berwujud, 55, 118  
 aset tidak berwujud, 55, 58

## B

B2C services, 123  
 barang bergerak, 9, 47, 68, 79, 122, 162, 163, 171, 304, 305, 307, 309  
 barang berwujud, 38, 47, 50, 51, 58, 69, 79, 130, 202, 203, 204, 205, 224, 310  
 barang tak berwujud, 209, 210, 211, 219  
 barang tidak berwujud, 38, 39, 40, 41, 47, 79, 82, 125, 128, 129, 130, 150, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 214, 215, 217, 218, 219, 220, 222, 240, 283  
 bea masuk, 19, 109, 178, 203, 247, 252, 253, 262, 270  
 beban pajak, 10, 13, 21, 22, 26, 29, 30, 36, 262  
 bentuk pemajakan atas konsumsi, 1, 7

bentuk usaha tetap, 400  
 bill of lading, 62  
 Bill of Lading (B/L), 182  
 Black Law Dictionary, 273, 285  
 boarding pass, 397, 399  
 bonded zone, 82, 110  
 Bukti Pemilik Kendaraan Bermotor (BPKB), 68  
 Business-to Business (B2B), 39, 197, 198, 199, 206, 207, 209, 225, 226, 227  
 Business-to-Customer (B2C), 198, 199, 200, 206, 217, 218, 219, 220, 221, 225, 226, 227

## C

cabang, 120, 149, 230, 231, 232, 233, 234  
 cascading effect, 2, 13, 30, 31, 32, 261, 262, 316  
 cash basis, 133  
 cash discount, 263  
 Chaloupka, Frank J., 289, 312  
 chargeable event, 156, 157  
 Cnossen, Sijbern, 3, 17, 26, 32, 34, 44, 45, 79, 80, 95, 132, 151, 164, 187, 289, 290, 291, 312, 316, 365  
 consideration, 49, 53, 55, 56, 57, 58, 78, 246, 289  
 consignee, 159  
 consigner, 159  
 consignor, 74, 75  
 Corporate Social Responsibility (CSR), 93  
 Cost, Insurance, dan Freight, 271  
 costumer, 206  
 Cross Border Transaction, 166, 177

customer, 39, 40, 94, 161, 206, 207,  
210, 211, 213, 220, 257

## D

Daerah Pabean, 66, 81, 84, 86, 87, 88,  
97, 105, 106, 107, 108, 109,  
110, 111, 112, 113, 116, 125,  
128, 129, 130, 168, 169, 177,  
178, 179, 180, 181, 182, 184,  
238, 280, 287, 305, 307, 311,  
398

Daou-Azzi, Jeanine 32, 35, 36

Dasar Pengenaan Pajak (DPP), 2, 9, 30,  
72, 279, 289

debit note, 320

de la Feria, Rita dan Richard Krever,  
64

deemed intra-Community acquisition  
of goods, 321

deemed supplies, 321

desain, 33, 80, 129, 282

difficult to tax, 298

Direct delivery approach, 40, 212, 214

Direct use approach, 40, 211, 212

disbursements, 248

diskon, 247, 256

distorsi, 1, 10, 34, 36, 37, 42, 52, 53,  
137, 224, 226, 290, 363, 372

diversifikasi, 4

Doesum, Kesteren, dan Norden, 117,  
245

domestic tax, 104

double taxation, 273

double non-taxation, 88, 102

DPP PPN, 245, 246, 247, 248, 249,  
250, 251, 252, 253, 254, 255,  
256, 257, 258, 259, 260, 261,  
262, 264, 265, 266, 267, 268,  
269, 270, 271, 275, 276, 278,  
279, 280, 281, 282, 334

Douglas, Roger, 272

## E

Ebrill, Keen, Bodin, dan Summer, 137,  
292, 369, 371

ECJ, 255

Ecker, Thomas, 189, 205, 241

economic double taxation, 273

Efek domino, 30

eksploitasi, 55, 105, 106, 118, 122

eksplorasi, 105, 106

eksportir, 27, 62, 83, 90, 127, 128,  
136, 255, 275, 298, 372, 375

English, Joachim, 20

Entrepot Produksi Untuk Tujuan  
Ekspor (EPTE), 111

e-Registration, 144, 145, 146

e-Tax Guide, 162

European Commission, 227

European Court of Justice (ECJ), 316

evolusi pajak, 1

excise, 19

exempt with credit, 204

exemption with credit, 62, 298, 302

expenditure, 22

## F

faktur pajak, 29, 71, 72, 133, 140, 149,  
157, 159, 167, 173, 174, 175,  
176, 177, 234, 256, 258, 263,  
264, 266, 268, 299, 319, 320,  
324, 325, 327, 328, 329, 334,  
335, 336, 337, 338, 339, 341,  
342, 348, 352, 355, 384, 397,  
398, 399

faktur penjualan, 40, 62, 68, 158, 159,  
161, 162, 165, 166, 171, 172,  
174, 176, 177, 253, 263, 320

Federal Tax Code, 101

finance lease, 70

Fixed Input Tax Recovery, 323

fluktuatif, 350

force majeure, 364

formula atau proses rahasia, 80

fraud, 371

freight forwarding, 275, 276, 277, 343

Frenkel, Razin, dan Sadka, 42

fundamental, 117

fungsi, 40, 117, 190, 291

future periods, 134

## G

Gagal Produksi, 359  
general tax on consumption, 19  
Goods and Services Tax (GST), 18  
Goods and Services Tax Act, 195  
Grandcolas, 370, 371, 403  
Grönsross 51  
GST, 3, 18, 20, 33, 35, 36, 37, 39, 40,  
43, 45, 189, 190, 191, 195, 200,  
206, 207, 208, 209, 210, 211,  
212, 213, 218, 220, 222, 241,  
242, 243  
Goods and Services Tax Act, 179  
GST-Free, 63  
Gulf Cooperation Council/GCC, 4

## H

Haldia, CA Arpit, 246, 252  
harga eceran tertinggi, 280  
harga jual, 248, 256, 257, 258, 259,  
260, 261, 262, 263, 264, 268,  
275, 280, 281  
Harga Jual Eceran, 281, 282, 300  
harga kompetitif, 42  
Henkow, Oskar, 157, 163, 186  
Her Majesty's Revenue and Customs,  
165  
heterogen, 59  
honorarium, 265, 266

## I

immaterial, 59  
immovable property, 79  
inbound B2C supplies, 225  
inbreng, 69  
incidental, 122  
independen, 53, 54, 99, 118, 121, 124,  
255  
indirect subtraction method/credit  
method, 29  
Ine Lejeune, Jeanine Daou-Azzi, dan  
Mark Powel, 38, 41, 42  
inovasi fiskal, 1

Input Service Distributor, 320  
Input Service Distributor (ISD  
invoice), 320  
input., 16  
instrumen penerimaan, 3, 5  
intangible goods, 79  
integrated, 354  
integrated company, 230  
internal arrangement, 215  
International VAT/GST Guidelines,  
104, 115, 205, 207, 209, 210,  
218, 238  
intra-community transaction, 100  
intraentity transaction, 77, 78  
intra-EU B2C supplies, 225  
inventory, 331  
invoice-credit method, 2  
ISD credit note, 320

## J

jasa elektronik, 6, 200, 224, 225, 226,  
227, 228  
joint ventures, 121  
juru lelang, 72, 185, 276

## K

Kartu Debit, 256  
Kartu Kredit, 256  
karya ilmiah, 80  
kawasan bebas, 109, 110, 111  
kawasan berikat, 81, 82, 110, 111,  
112, 160, 237  
Kawasan Berikat Nusantara (KBN),  
110  
Kawasan Ekonomi Khusus, 237  
Keen dan Lockwood, 29  
kegiatan penyerahan, 47, 49, 55, 58,  
67, 90, 91, 112, 119, 185, 303,  
304, 305, 319, 342, 352, 355,  
356, 357  
kemitraan, 119, 120, 121  
Kemudahan Impor Tujuan Ekspor,  
237  
kewarganegaraan, 123  
kolonial, 10

kompensasi, 371, 373, 374  
kompensasi tambahan (fringe benefits), 247  
kompetisi, 36, 37, 53, 142, 224, 226, 316  
kompetitif, 308  
konsekuensi logis, 342, 371, 372  
konsinyasi, 74, 75, 159, 167  
konsumen, 1, 10, 17, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40  
konsumen akhir, 1, 17, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 30, 35, 36, 63, 206, 290, 315, 323, 361, 367  
konsumsi akhir, 20, 22, 217, 219, 221  
konsumsi pribadi, 315, 319, 367  
konsumtif, 326, 334, 336, 337  
kontribusi PPN, 4  
Krever, Richard, 64

## L

Lamberth, Michael A., 156  
Lamensch, Maria 224, 225, 227  
Landasan Kontinen, 81, 105, 106, 107  
leasing, 69, 70  
legal person, 121  
Lejeune, Daou-Azzi, dan Powel, 38  
lessee, 70, 71  
lessor, 70, 71, 72  
Liam Ebril dkk, 369  
Lingkup subjektif, 117  
lingkup teritorial, 99, 100, 101, 102, 104, 106, 107, 108, 112  
luar daerah pabean, 66, 82, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 106, 107, 108, 112, 113, 125, 127, 128, 129, 150, 169, 178, 179, 181, 184, 229, 238, 264, 298, 302, 303, 304, 305, 307, 310, 311, 325, 340, 341, 396, 397, 399

## M

makelar, 11, 76, 77  
Melville, Allan, 49  
Management fee, 266, 267

mandatory registration, 142  
manufacturing agreement, 127  
mata rantai, 1, 9, 17, 22, 35, 315  
Maurice Lauré, 16  
Melville, 56, 95  
memori Penjelasan, 90, 126, 303  
merek dagang, 80  
merit goods, 301  
meritorius, 298  
merk dagang, 86  
mesin uang, 28, 29  
mesin uang (money machine), 28  
metode pengkreditan pajak masukan, 315  
Millar, Rebecca, 155, 156, 187  
minimum treshold, 133  
motion picture films, 81  
movable property, 79  
multi stage, 31  
multiple location, 207, 210  
multiple location entity (MLE), 207, 210, 211, 212, 213  
multiple rates, 290, 292  
multiple taxation, 273  
multiple use, 40  
Musgrave, 298

## N

narrower sense, 273  
Needham, Andrew, 156, 157, 165, 186  
negara berkembang, 3, 13  
negative list, 80, 85  
netral, 17, 20, 24, 26, 33, 34, 35, 36, 37, 309, 362  
netralitas, 17, 26, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 42, 316, 368, 369  
netralitas eksternal, 34  
Netralitas internal, 34  
nilai, 99, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 258, 259, 262, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281  
nilai ekspor, 257, 275  
nilai impor, 257, 270  
nilai lain, 257, 266, 275, 277, 279  
nilai pasar, 51, 250, 251, 255

nilai pasar, 250, 251, 255  
nilai peredaran, 27, 134, 135, 136,  
137, 138, 142, 143, 145  
nilai tambah, 16, 17, 18, 29, 32  
Nomor Pengukuhan PKP, 148  
Nomor Pokok PKP, 148

## O

objek pajak, 11, 66, 180, 272, 273  
objek PPN, 51, 66, 71, 79, 80, 83, 84,  
86, 90, 91, 123, 177, 184, 298,  
303, 304, 307  
omzet, 119  
omzetblasting, 9  
on the spot supplies, 218, 219  
on-the-spot, 214  
Operator Ekonomi Bersertifikat, 382  
ordinary meaning, 156  
otoritas publik, 53, 122  
outbound B2C supplies, 226  
output, 16, 17  
outside the VAT scope, 49

## P

pajak atas konsumsi barang dan jasa,  
15, 18, 20, 22, 24, 32, 105, 239  
pajak atas konsumsi di dalam negeri,  
104, 105  
pajak berganda, 38, 39, 41, 85, 102,  
103, 104, 190, 197, 202, 205,  
226, 271, 272, 273, 274, 307,  
309  
pajak berganda (double taxation), 102  
pajak daerah, 8, 85  
pajak dalam negeri, 87, 88, 89, 104,  
205, 219, 376  
Pajak Kemewahan, 11  
Pajak Pembangunan I (PPb I), 7  
Pajak Penjualan, 1, 10, 11, 13, 14, 16,  
19, 32, 46  
Pajak Penjualan (PPn), 316, 372  
Pajak Penjualan (sales tax/PPn), 261  
Pajak Penjualan atas Barang Mewah,  
73, 82, 93, 96, 104, 105, 130,  
141, 168, 170, 173, 185, 187,

229, 243, 259, 286, 300, 313,  
330, 337, 366, 378, 399, 404,  
405

Pajak Penjualan atas Barang Mewah  
(PPnBM), 82, 141  
Pajak Peredaran, 1, 2, 9, 46  
pajak tidak langsung, 1, 20, 21, 28, 29  
Pajak tidak langsung (indirect tax), 20  
Parking rate, 302  
past periods, 134  
paten, 80, 122  
Pato dan Marques, 17, 21, 22, 23, 26,  
191, 192, 317, 321, 360, 361  
peleburan, 78, 172, 338  
pemasok (supplier), 70  
pembebasan PPN, 27, 28, 35, 292, 301,  
335, 337  
pemberitahuan ekspor barang, 62  
Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB),  
275  
Pemberitahuan Impor Barang (PIB),  
327  
pemecahan, 78, 172, 338  
pemegang paspor luar negeri, 396,  
397, 398, 405  
pemekaran, 78, 172, 338  
pengambilalihan usaha, 78, 172, 338  
penggabungan, 78, 172, 338, 339  
penggantian, 9, 13, 51, 52, 53, 65, 159,  
165, 184, 257, 264, 265, 266,  
268, 275, 280, 282, 283, 284  
pengusaha kecil, 71, 83, 119, 130, 131,  
132, 133, 134, 135, 136, 137,  
138, 139, 140, 141, 142, 145,  
147, 152  
Pengusaha Kena Pajak (PKP), 17, 49,  
53, 83, 148, 197, 315, 367  
penyelundupan pajak (tax evasion),  
29  
penyimpangan ekonomi, 10  
peredaran usaha, 28, 136, 142, 146,  
346, 347, 348, 350, 351, 352,  
358  
perjanjian usaha, 208, 211, 212, 213,  
215  
Perseroan Terbatas (PT), 69  
person, 117, 118, 119, 121, 122, 123,  
124, 125, 130, 191, 218  
perusahaan anak, 120

perusahaan induk, 120  
 pita suara, 81  
 pita video, 81  
 PKP berisiko rendah, 376, 377, 378,  
 379, 380, 381, 382, 383, 384,  
 385, 393, 396  
 place of actual consumption, 189  
 place of consumption, 189  
 Place of Provision of Services Rules,  
 200, 243  
 place of supply, 41, 45, 123, 124, 152,  
 189, 198, 201, 243  
 place of supply rules, 41  
 populasi pekerja, 6  
 populasi produktif, 6  
 potongan harga, 247, 256, 258, 263,  
 264, 268  
 PPb I, 7, 8, 9  
 PPn, 10, 11, 12, 13, 30, 31, 32  
 principal, 248, 252  
 prinsip asal, 102, 103, 104  
 prinsip asal (origin principle), 37  
 prinsip destinasi, 33, 38, 39, 41, 42,  
 102, 103, 104, 113, 189, 203,  
 204, 205, 210, 225, 226, 238,  
 298, 302, 307, 310  
 prinsip syariah, 76  
 private transaction, 56  
 progresivitas, 291  
 Proporsional, 20, 26, 316  
 pulau bebas pajak, 191

## R

rabat, 247  
 Railway Consignment Note, 182  
 real estate, 196, 237  
 recharge, 215, 217  
 Recharge method, 40, 214, 216  
 reduced rate, 301, 313  
 reformasi perpajakan, 12, 13  
 regresivitas, 291, 303  
 Reimbursement, 248, 282, 283  
 Rendahl, 205, 241  
 restitusi pendahuluan, 379, 381, 384,  
 385, 386, 393, 395, 396  
 retail tax, 31  
 retribusi, 247, 251

reverse charge, 62, 209, 215, 216, 217,  
 321, 374  
 Rita de la Feria dan Richard Krever,  
 64  
 Robert F. van Brederode, 261  
 Roger Douglas, 291  
 ruang lingkup PPN, 17, 48, 49, 53, 56,  
 89, 91, 99, 190, 191

## S

saat penyerahan, 11, 68, 70, 155, 156, 157,  
 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164,  
 165, 167, 168, 169, 170, 171, 173,  
 174, 175, 176, 185, 195, 212  
 sales tax, 19  
 saving, 79  
 Schenk dan Oldman, 317, 318, 362, 369  
 scope of VAT, 43, 50, 58, 71  
 Scott, David L., 273  
 self assessment, 13  
 sentralisasi PPN, 234  
 sharing cost, 282  
 Sijbern Cnossen, 1  
 single location entity (SLE), 207  
 single stage levy, 31  
 SKPPKP, 378, 381, 384, 385, 392, 393, 394  
 SLE, 207, 208, 209, 210  
 softcopy, 145  
 specific tax on consumption, 19  
 splitting up, 149  
 station wagon, 340  
 subjek PPN, 123  
 super-reduced rate, 301  
 supplier, 127  
 Surat Keputusan Pengembalian  
 Pendahuluan Kelebihan Pajak  
 (SKPPKP), 378, 381  
 Surat Pemberitahuan (SPT) PPN, 157  
 Surat Pemberitahuan Kekurangan  
 Pembayaran Bea Masuk, Cukai,  
 Denda Administrasi, Bunga, dan  
 Pajak dalam rangka impor  
 (SPKPBM), 401  
 Surat Penetapan Kembali Tarif dan/atau  
 Nilai Pabean (SPKTNP), 401  
 Surat Penetapan Pabean (SPP), 401

Surat Penetapan Tarif dan Nilai Pabean (SPTNP), 401

## T

tahap pabrikan, 2

Tait, 16, 34, 44, 50, 62, 95, 142, 143, 148, 149, 151, 157, 158, 167, 186, 192, 196, 200, 241, 247, 272, 285, 289, 290, 292, 298, 312, 369, 403

tambal sulam, 13

tangible goods, 79

Tanjung Emas Ekspor Processing Zone (TEPZ), 110

tarif 0%, 35, 37, 38, 60, 62, 63, 90, 134, 202, 204, 254, 255, 289, 292, 297, 298, 299, 301, 302, 303, 304, 305, 307, 308, 309, 310, 375

Tarif 0% (Zero Rate), 297

Tarif Efektif, 299, 300

tarif khusus, 11

tarif tunggal, 30, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 299, 302, 303

tarif tunggal (single rate), 289

tarif umum, 11

tax burden, 21, 26

tax free, 298

tax identification number, 148

tax on transaction, 155

tax point rules, 156, 157

taxable amount, 245

taxable basis, 245

taxable person, 21, 24, 41, 49, 58, 117, 120, 315

taxable transaction, 47

Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), 16

taxes on general consumption, 272

taxes on specific consumption, 272

taxpayer, 117

tempat keberadaan fisik, 192, 195

tempat kedudukan, 195, 229, 234, 237, 238

tempat kegiatan usaha, 194, 198, 210, 212, 229, 230, 232, 233, 237, 238

tempat konsumsi, 38, 39, 41, 61, 189, 206, 217, 310

tempat konsumsi (place of consumption), 189

tempat penyerahan, 41, 42, 123, 124, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 224, 225, 226, 227, 228

tempat penyerahan (place of supply), 189

teritorial, 49, 53, 55, 58, 61, 99, 100, 101, 102, 105, 106, 112, 194, 196, 201

term of income or assets, 137

Terra, Ben, 1, 20, 28, 34, 44, 60, 95, 99, 115, 118, 151, 186, 193, 201, 202, 203, 241, 248, 251, 285, 318, 365, 373, 403

The European Court of Justice (ECJ), 51, 369

The GCC VAT Framework Agreement, 4

The Value Added Tax Act, 1991, 163

Thomas S. Adams, 2

Thuronyi, Victor, 24, 44, 47, 61, 64, 80, 95, 100, 115, 117, 151, 155, 186, 189, 201, 232, 242, 246, 262, 285, 312

time of supply, 156, 157, 162

trade samples, 92, 94

transaksi bisnis, 15, 47, 57, 373

transaksi digital, 224, 225

transaksi konvensional, 224

transaksi lintas batas, 160, 166, 177, 191, 200, 201, 202, 204, 205, 206, 208, 222, 223, 238, 239, 240

turnover tax, 9

## U

Umsatzsteuergesetz/USTG, 58

Uni Eropa, 4, 41, 47, 51, 58, 62, 65, 100, 101, 117, 118, 120, 134, 135, 166, 190, 191, 192, 197, 199, 200, 201, 207, 224, 225, 226, 227, 247, 248, 251, 253,

255, 263, 291, 298, 301, 320,  
321, 322, 361, 372, 373, 374  
usual residence, 220, 221

## V

value, 245, 246, 249  
value of a taxable supply, 245  
value of supply, 245, 246  
VAT Directive, 41, 42, 47, 48, 49, 50,  
51, 52, 53, 54, 55, 57, 58, 62, 64,  
65, 100, 118, 121, 122, 123,  
124, 134, 156, 161, 166, 190,  
192, 193, 194, 196, 197, 198,  
200, 201, 203, 207, 225, 228,  
238, 247, 248, 249, 251, 252,  
263, 291, 301, 302, 312, 318,  
321, 322, 372, 373, 374  
vendor, 55  
voluntary registration, 137, 138, 142,  
143  
von Doesum, Ad dan Gert-Jan van  
Norden, 103, 225, 343  
von Siemens, Wilhelm, 2

## W

wajib pajak dengan kriteria tertentu,  
378  
wajib pajak luar negeri (WPLN), 400  
wajib pajak persyaratan tertentu, 378  
wider sense, 273  
Wilhelm von Siemens, 2  
William, 117, 119, 120, 132, 133, 135,  
142, 143, 148, 151, 155, 161,  
162, 164, 186, 298, 312  
wiraswasta, 121  
World Trade Organization, 38

## Y

yuridis, 68  
yurisdiksi, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 61,  
100, 191, 201, 202, 204, 205, 206,  
208, 209, 210, 211, 212, 214, 217,  
239, 308

## Z

zona ekonomi eksklusif (ZEE), 101,  
105, 107, 113  
zero rate, 90, 298

# KONSEP DAN STUDI KOMPARASI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

Istilah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) bukan merupakan istilah yang asing di masyarakat. Meskipun tidak asing, ternyata tidak banyak yang mengetahui PPN secara konseptual dan praktik di negara lain. Merespon fenomena ini, buku “Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai” hadir sebagai jawaban atas berbagai pertanyaan mengenai PPN.

Buku ini terdiri dari 10 Bab yang membahas tentang konsep PPN serta dilengkapi pula dengan studi komparasi dengan beberapa negara. Diulas secara sistematis dan komprehensif, pembahasan buku ini dimulai dari pembahasan mengenai konsep dasar PPN, ruang lingkup PPN, hingga hal-hal yang menjadi pokok penerapan PPN antara lain, saat dan tempat terutang PPN, penghitungan PPN, serta penjelasan mengenai pengkreditan pajak masukan dan restitusi PPN. Pembahasan juga dilengkapi dengan isu-isu PPN yang terjadi di Indonesia.

Buku ini ditulis oleh penulis yang mempunyai latar belakang pengetahuan PPN yang diperoleh dari universitas dan institusi ternama di dunia. Penulis juga merupakan praktisi yang memiliki pengalaman di bidang PPN. Buku ini dapat dijadikan referensi bagi kalangan bisnis, otoritas pajak, pengadilan pajak, pengambil kebijakan fiskal, konsultan dan praktisi, serta kalangan akademisi.

## **PENULIS:**

Darussalam  
Danny Septriadi  
Khisi Armaya Dhora

ISBN 978-602-97854-3-2



[www.ddtc.co.id](http://www.ddtc.co.id)

