

# Karakteristik PPN Indonesia dan Sejarah Pengenaan PPN Sebagai Pajak Atas Konsumsi

Hari Sugiharto, Ak.



## PENDAHULUAN

---

☉ emahaman tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) idealnya dimulai dengan memahami secara garis besar apa itu PPN dan bagaimana PPN itu selama ini dipraktikkan. Mempelajari PPN dapat dilakukan dengan dua pendekatan. Pendekatan teoretis dan pendekatan yuridis. Pendekatan teoretis memberikan gambaran tentang bagaimana PPN itu idealnya diterapkan. Pendekatan yuridis memberikan gambaran tentang bagaimana PPN itu diberlakukan berdasarkan undang-undang. Idealnya, PPN yang diberlakukan berdasarkan UU sejalan dengan teori-teori yang mendasarinya. Namun, dalam praktiknya, idealisme ini tidak sepenuhnya dapat diterapkan.

Dalam modul ini akan dibahas secara teoretis kerangka dasar pengenaan PPN di Indonesia serta sejarah pengenaannya. Ruang lingkup pembahasannya meliputi karakteristik yang mendasari pengenaan PPN di Indonesia dan sejarah perkembangan pengenaan PPN sebagai pajak atas konsumsi di Indonesia.

Dengan pembahasan yang demikian, diharapkan akan diperoleh pemahaman dasar secara makro mengenai PPN sebagai bekal yang akan mempermudah mempelajari modul-modul berikutnya yang lebih detil dan teknis. Secara lebih khusus, setelah mempelajari modul ini, diharapkan Anda dapat menjelaskan:

1. karakteristik yang mendasari perlakuan PPN di Indonesia disertai dengan contoh-contoh konkretnya; dan
2. sejarah ringkas pengenaan PPN sebagai pajak atas konsumsi di Indonesia.

Berdasarkan tujuan tersebut di atas maka modul ini terdiri dari dua kegiatan belajar, yaitu sebagai berikut.

1. Kegiatan Belajar 1, membahas tentang karakteristik PPN di Indonesia.
2. Pada Kegiatan Belajar 2, membahas tentang sejarah pengenaan PPN sebagai Pajak atas Konsumsi di Indonesia.

Selamat Belajar !

## KEGIATAN BELAJAR 1

## Karakteristik PPN Indonesia

## A. PENGERTIAN PAJAK

## 1. Definisi Berdasarkan Para Ahli

Ada banyak definisi tentang pajak dari para ahli. Beberapa definisi dapat diuraikan di bawah ini yang diambil dari buku Pengantar Ilmu Hukum Pajak yang ditulis R. Santoso Brotodihardjo (penerbit PT. Eresco).

Prof. Dr. P.J.A. Adriani (pernah menjabat guru besar dalam hukum pajak pada Universitas Amsterdam):

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”

Prof. Edwin R.A. Seligman dalam *Essays in Taxation*, (New York, 1925):

“Tax is a compulsory contribution from the person, to government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred.”

Philip E. Taylor dalam bukunya *The Economics of Public Finance*, 1984, mengganti “without reference”, menjadi “with little reference”.

Dr. Soeparman Soemahamidjaja dalam disertasinya yang berjudul “Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong”, Universitas Padjadjaran Bandung, 1964:

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”

Prof. Dr. Rohmat Soemitro, S.H., dalam bukunya *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.

Dari definisi-definisi di atas dapat diambil beberapa ciri yang melekat pada pajak, yaitu sebagai berikut.

1. Pajak merupakan iuran rakyat kepada negara.
2. Dapat dipaksakan berdasarkan suatu undang-undang.
3. Tidak ada kontraprestasi langsung.
4. Digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

## **2. Definisi Yuridis Berdasarkan UU KUP**

Dalam Pasal 1 UU tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), pajak didefinisikan sebagai berikut.

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Dalam definisi di atas terkandung dua dimensi pajak, yaitu dimensi ekonomi dan dimensi hukum, serta satu manfaat dari pajak. Dalam dimensi ekonomi, pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan dengan tidak mendapat imbalan secara langsung. Kewajiban (kontribusi wajib) ini muncul apabila berdasarkan undang-undang ada yang terutang oleh orang pribadi atau badan. Sebaliknya kewajiban ini tidak muncul apabila tidak ada yang terutang. Dimensi hukumnya, pajak berdasarkan undang-undang. Tidak ada pajak tanpa undang-undang. Bahkan di dunia perpajakan dikenal istilah “Pajak tanpa undang-undang adalah perampokan”. Perikatan di bidang perpajakan antara masyarakat wajib pajak dan negara timbul karena berlakunya undang-undang. Undang-undang mempunyai sifat memaksa. Dalam dimensi hukum, kontribusi wajib tadi bersifat memaksa. Bentuk pemaksaan tersebut dapat dilihat baik dari sisi penagihannya yang bisa dilakukan dengan surat paksa maupun dari sisi adanya sanksi baik administrasi maupun pidana bagi yang melanggarnya. Kontribusi wajib yang tanpa imbalan apalagi memaksa memang bisa dipersamakan dengan perampokan atau pemberian hadiah. Kontribusi wajib ini menjadi pajak, apabila kita satukan dengan fungsinya yaitu untuk

keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pada hakikatnya, fungsi inilah yang menjadi dasar bagi adanya pajak, sebab negaralah yang menjadi alasan diberlakukannya pajak.

### **3. Penggolongan Pajak**

#### *a. Pajak langsung dan pajak tidak langsung*

Menurut pengertian ilmu ekonomi, pajak langsung adalah pajak yang bebannya tidak bisa digeserkan/dialihkan kepada pihak lain dan pajak tidak langsung adalah pajak yang beban pajaknya dapat dipindahkan/dialihkan kepada pihak lain.

Dalam pengertian yuridis, pajak langsung adalah pajak yang antara pemikul beban pajak dengan penanggung jawab atas pembayarannya ke Kas Negara berada pada pihak yang sama. Sedangkan pajak tidak langsung adalah pajak yang antara pemikul beban pajak dan penanggung jawab pembayaran ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda.

Dengan penggolongan seperti itu PPN termasuk dalam kelompok Pajak Tidak Langsung.

#### *b. Pajak subjektif dan pajak objektif*

Pajak subjektif adalah suatu jenis pajak di mana faktor subjektif mempengaruhi timbulnya kewajiban pajak. Yang termasuk dalam kelompok ini adalah pajak penghasilan. Keadaan subjektif wajib pajak seperti apakah orang pribadi atau badan, status menikah atau tidak, mempengaruhi timbulnya PPh terutang.

Pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum, dan tidak mempertimbangkan faktor subjektif atau keadaan pemikul beban pajak. Pajak pertambahan nilai termasuk dalam kelompok ini. Pajak pertambahan nilai terutang tidak ditentukan oleh keadaan konsumen.

#### *c. Pajak Pusat dan Pajak Daerah*

Pajak pusat merupakan pajak yang ditetapkan dan ditagihnya utang pajak oleh Pemerintah Pusat dan penyelenggaraannya di daerah dilakukan oleh kantor pelayanan pajak setempat. Pajak-pajak yang dipungut pemerintah pusat ini mencakup jenis pajak yang dikelola Direktorat Jenderal Pajak, di antaranya pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai dan bea meterai.

Pajak daerah merupakan pajak yang kekuasaan atas penetapan dan penagihan pajaknya dilakukan oleh Pemerintah Daerah meliputi propinsi, kabupaten, dan kota yang digunakan sebagai penerimaan kas daerah, contoh: Pajak Hotel, Pajak Restoran, dan Pajak Hiburan.

## **B. KARAKTERISTIK PPN INDONESIA**

Pajak memiliki fungsi utama sebagai penerimaan negara (*budgetair*) yang akan digunakan untuk pengeluaran-pengeluaran negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Oleh karena pajak menyangkut penarikan sebagian dari daya beli masyarakat maka asas legalitas menjadi syarat wajib dalam pengenaannya. Pajak berdasarkan undang-undang adalah implikasi dari asas legalitas tersebut. Di samping aspek legalitas, penerapan pajak juga harus didasarkan pada aspek etis yaitu didasarkan pada teori-teori pembenaran dalam pemungutannya.

Pajak Pertambahan Nilai merupakan jenis pajak yang memiliki karakteristik-karakteristik tertentu agar dalam pengenaannya secara etis dapat dibenarkan. Dalam modul ini akan dibahas lima karakteristik PPN yang diterapkan di Indonesia, yaitu:

1. pajak atas konsumsi,
2. pajak objektif,
3. pajak tidak langsung,
4. *multi stage tax*,
5. *indirect subtraction method/ credit method/ invoice method*.

Karakter-karakter ini tentu saja tidak seratus persen dapat diterapkan dalam praktik karena pertimbangan-pertimbangan tertentu. Kendati demikian, karakteristik PPN merupakan kerangka dasar bagi praktik pemungutan dan pengenaan PPN di lapangan.

### **1. Pajak atas Konsumsi Umum Dalam Negeri**

Kemampuan orang dalam membayar pajak dapat dilihat dari kemampuannya memperoleh penghasilan atau juga dari kegiatan konsumsi. Pajak atas konsumsi sesuai dengan namanya dikenakan terhadap kegiatan konsumsi. Pajak pertambahan nilai termasuk dalam kategori pajak atas konsumsi dan ini merupakan karakter utama dari PPN. Dalam penjelasan UU PPN 1984, secara yuridis dikatakan bahwa “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 di sini merupakan satu kesatuan sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri”.

Pajak dilahirkan oleh objek pajak dan subjek pajak. Untuk melahirkan pajak, UU tentunya harus menentukan peristiwa, perbuatan atau keadaan hukum yang menjadi objek pajak dan pemikul beban pajaknya. Sebagai pajak atas konsumsi, secara teoretis objek PPN adalah kegiatan konsumsi dan subjek pajaknya adalah konsumen.

#### a. *Kegiatan konsumsi*

Apa yang dimaksud dengan konsumsi dalam kaitannya dengan pengenaan pajak? Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia yang dimaksud dengan konsumsi adalah (1) pemakaian barang-barang hasil produksi (bahan pakaian, makanan, dan sebagainya); (2) barang-barang yang langsung memenuhi keperluan hidup kita.

Dari pengertian itu, dapat kita simpulkan bahwa kegiatan konsumsi adalah pemakaian barang-barang hasil produksi yang dipakai untuk memenuhi keperluan hidup. Pengertian ini apabila dikaitkan dengan proses produksi dan distribusi, memberi gambaran bahwa kegiatan konsumsi adalah kegiatan pada wilayah konsumen akhir. Barang yang dibeli oleh konsumen akan dipakai habis untuk keperluannya. Konsumen yang demikian itulah yang dituju sebagai pemikul beban pajak sesungguhnya. Sebetulnya sesederhana itu, namun dalam praktiknya karakter ini tidak berdiri sendiri. Pajak pertambahan nilai tidak dibangun hanya dengan karakter pajak atas konsumsi, tetapi juga karakter lainnya seperti pajak tidak langsung dan *multi stage tax*. Meskipun pajak atas konsumsi, namun mekanisme pembayarannya tidak dilakukan sendiri oleh konsumen melainkan melalui pemungutan oleh penjual (pajak tidak langsung). Pengenaan PPN juga dilakukan secara bertingkat (*multi stage tax*) sejak dari wilayah produksi sampai distribusi ke konsumen akhir.

Pada karakter ini, yang menjadi objek pajak adalah setiap konsumsi di dalam negeri (daerah pabean). Yang dituju sebagai pemikul beban pajak adalah pihak yang mengonsumsi yaitu konsumen. Pengenaan PPN terhadap konsumsi diterapkan secara umum, baik atas konsumsi barang maupun jasa. Berdasar asas netralitas dalam pengenaan, pada prinsipnya baik konsumen

barang maupun jasa memiliki kemampuan yang sama untuk memikul beban pajak atas konsumsi.

**Contoh:**

Apabila Tuan Ali berniat membelanjakan uang sejumlah Rp10.000.000,00 maka apakah sejumlah Rp10.000.000,00 itu akan dibelanjakan untuk mengonsumsi barang atau jasa tidak mempengaruhi daya beli yang dimilikinya sebagai alat ukur menentukan kemampuan membayar pajak dari sisi konsumsi.

Di samping itu, netralitas juga dapat dilihat dari tidak adanya pengaruh yang ditimbulkan oleh PPN terhadap konsumen untuk mengonsumsi barang atau jasa. Sekiranya hanya terhadap konsumsi barang saja yang dikenai pajak maka dari sisi jumlah uang yang dikeluarkan, konsumen cenderung memilih mengonsumsi jasa.

Terminologi konsumsi dalam negeri memberi pengertian bahwa tempat konsumsi adalah di dalam negeri. Dengan demikian, meskipun barang atau jasa tersebut berasal dari luar negeri akan dikenai pajak apabila barang tersebut diimpor ke dalam negeri atau jasa tersebut dimanfaatkan di dalam negeri. Pengenaan pajak atas impor barang atau pemanfaatan jasa berlaku sama terhadap konsumsi barang atau jasa yang berasal dari dalam negeri.

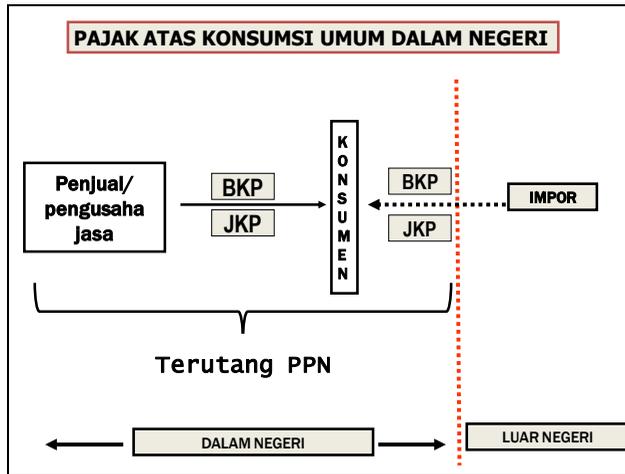
**Contoh:**

Tuan Badu mengimpor komputer dari Jepang dengan harga Rp10.000.000,00. Atas impor ini dikenakan PPN 10% maka Tuan Badu membayar PPN sebesar Rp1.000.000,00.

Hal yang sama berlaku apabila Tuan Badu membeli komputer seharga Rp10.000.000,00 dari pedagang di Indonesia akan dikenai PPN Rp1.000.000,00.

Dengan demikian, PPN tidak memberi pengaruh terhadap asal barang, sepanjang dikonsumsi di dalam negeri akan menjadi objek PPN.

Diagram 1. Pajak atas Konsumsi Umum Dalam Negeri



*b. Konsumen akhir*

Merujuk pada pengertian konsumsi sebagai pemakaian barang yang habis dipakai oleh konsumen maka PPN pada prinsipnya ditujukan kepada konsumen akhir. Konsumen akhir merupakan pihak pembeli barang, tidak untuk diolah menjadi barang jadi atau tidak untuk diperdagangkan lagi melainkan digunakan sendiri untuk keperluan sehari-hari.

**Contoh:**

Tuan Ridwan adalah pedagang eceran baju. Pada suatu saat membeli baju dalam jumlah yang besar dari Tuan Hilmi yang merupakan pedagang besar baju. Harga jual terkait dengan penjualan baju tersebut adalah sebesar Rp18.000.000. Tuan Ridwan membeli baju tersebut untuk diperdagangkan lagi di pasar. Di pasar tempat Tuan Ridwan memperdagangkan bajunya, Tuan Budi membeli sebuah baju dari Tuan Ridwan seharga Rp100.000,00. Baju itu dibeli Tuan Budi untuk dipakai sebagai keperluan sehari-hari.

Dari contoh tersebut, Tuan Ridwan belum dianggap melakukan kegiatan konsumsi sehingga bukan pihak yang dituju sebagai pemikul beban pajak atas pembelian baju. Kegiatan konsumsi dilakukan oleh Tuan Budi atas pembelian baju. Pajak pertambahan nilai atas kegiatan konsumsi tersebut sesungguhnya dikenakan terhadap Tuan Budi selaku konsumen akhir dari baju.

c. *Prinsip tempat asal dan prinsip tempat tujuan*

Dalam mekanisme pemungutannya, terkait dengan pajak atas konsumsi, terdapat dua prinsip pengenaan PPN, yaitu prinsip tempat:

- 1) asal (*origin principle*),
- 2) tujuan (*destination principle*).

Prinsip tempat asal adalah prinsip yang membenarkan pengenaan PPN dilakukan di tempat asal barang atau jasa yang akan dikonsumsi. Prinsip tempat tujuan adalah prinsip yang membenarkan pengenaan PPN dilakukan di tempat barang atau jasa dikonsumsi. Perbedaan prinsip ini terlihat jelas dalam kasus ekspor barang. Apabila menganut prinsip tempat asal maka barang yang diekspor dikenakan di negara tempat eksportir. Sedangkan apabila menganut prinsip tempat tujuan maka barang yang diekspor dikenakan di negara tempat importir. Untuk menggambarkan hal tersebut terkait dengan kegiatan ekspor impor dapat digambarkan dengan matriks berikut.

Tabel 1. Prinsip Kegiatan Ekspor-Impor Barang

<b>Kegiatan</b>	<b><i>Origin Principle</i></b>	<b><i>Destination Principle</i></b>
Ekspor barang	Terutang PPN	Tidak terutang PPN
Impor barang	Tidak terutang PPN	Terutang PPN

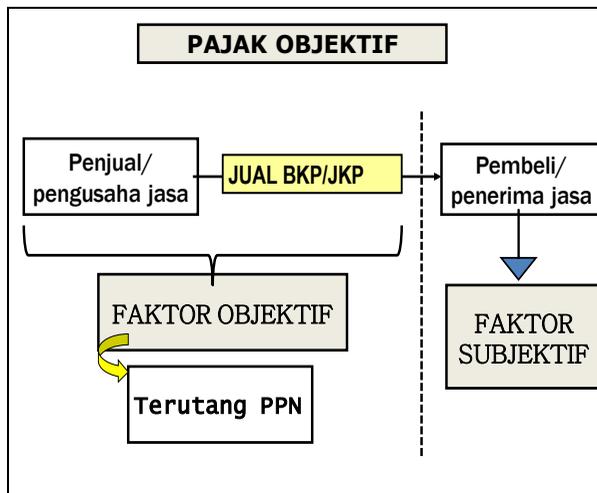
Pengenaan PPN berdasarkan prinsip tempat tujuan melihat kegiatan konsumsi dari sudut pandang pihak yang menyerahkan barang atau jasa. Sedangkan prinsip tempat tujuan melihat kegiatan konsumsi dari sisi konsumen. Menurut Untung Sukardji (dalam bukunya PPN edisi revisi 2009, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta), apabila dikehendaki ada sifat netral PPN di bidang perdagangan internasional dan prinsip yang dianut adalah prinsip tempat tujuan (*destination principle*). Dalam prinsip ini, komoditi impor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri, karena kedua jenis komoditi tersebut sama-sama dikonsumsi di dalam negeri maka akan dikenakan pajak dengan beban yang sama.

## 2. Pajak Objektif

Yang dimaksud dengan pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif, yaitu adanya

*taatbestand*. Adapun yang dimaksud dengan *taatbestand* adalah keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak yang juga disebut dengan nama objek pajak. Sebagai pajak objektif, timbulnya kewajiban untuk membayar pajak pertambahan nilai tidak membedakan antara konsumen berupa orang atau badan, antara konsumen yang berpenghasilan tinggi dengan berpenghasilan rendah. Sepanjang mereka mengonsumsi barang atau jasa dari jenis yang sama, mereka diperlakukan sama (Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai* edisi revisi 2006, hal 21).

Diagram 2. Pajak Objektif



Yang menjadi subjek pajak dalam pengertian pajak objektif di atas adalah konsumen, yaitu selaku pihak yang memikul beban pajak. Dalam pajak objektif kondisi subjektif konsumen tidak dipertimbangkan untuk menentukan suatu peristiwa hukum terutang pajak. Siapa pun konsumennya, sepanjang peristiwa hukum tersebut merupakan objek pajak maka terhadap konsumen tersebut dikenai pajak. Lain halnya dengan pajak subjektif seperti pajak penghasilan yang kondisi subjektif pihak yang memikul beban pajak menjadi bahan pertimbangan dalam menentukan pajak terutang. Sebagai contoh, pajak penghasilan bagi orang pribadi berbeda dengan pajak penghasilan bagi badan. Demikian pula pajak penghasilan bagi orang pribadi

yang menikah berbeda dengan pajak penghasilan bagi orang pribadi yang bujangan.

**Contoh:**

Tuan Rizki adalah seorang mahasiswa yang belum mempunyai penghasilan. Sementara itu, Tuan Bayu adalah pengusaha sukses yang mengelola beberapa perusahaan. Tuan Bayu jelas lebih kaya dibanding Tuan Rizki dan tentunya mempunyai kemampuan yang lebih besar daripada Tuan Rizki dalam memikul beban pajak. Pada suatu saat, Tuan Rizki dan Tuan Bayu sama-sama membeli minuman kaleng seharga Rp10.000,00. Berdasarkan ketentuan atas konsumsi minuman kaleng ini dikenai PPN sebesar 10% atau sebesar Rp1.000,00. Baik terhadap Tuan Rizki maupun Tuan Bayu, atas konsumsi minuman kaleng tersebut dikenai PPN dengan jumlah yang sama sebesar Rp1.000,00. Pengenaan PPN sebesar Rp1.000,00 sama sekali tidak mempertimbangkan faktor subjektif apakah berpenghasilan tinggi atau rendah.

Pengenaan pajak yang demikian menimbulkan dampak regresif dalam pengenaannya karena beban pajak dipikul secara sama terhadap pihak yang mempunyai kemampuan untuk memikul yang berbeda. Seperti contoh di atas, jumlah pengeluaran sebesar Rp1.000,00 untuk membayar pajak bagi Tuan Rizki tentu cukup besar, sedangkan bagi Tuan Bayu jumlah tersebut mungkin tidak terlalu mahal. Namun, untuk peristiwa yang sama keduanya dikenai pajak dengan jumlah yang sama. Dengan demikian, semakin tinggi penghasilan seseorang semakin ringan pajak dipikul dan sebaliknya semakin rendah penghasilan seseorang semakin berat pajak dipikul.

Meskipun PPN adalah pajak konsumsi, tetapi pada dasarnya pengenaannya dilakukan terhadap penghasilan yang dilakukan secara tidak langsung melalui konsumsi. Pada umumnya, jumlah uang yang dibelanjakan (dikonsumsi) berasal dari penghasilan yang diterima setelah dikurangi *saving* atau investasi. Apabila kita melihat secara makro, meskipun PPN menimbulkan dampak regresi, namun secara keseluruhan jumlah PPN yang dibayar secara kuantitatif akan terjadi perbedaan antara konsumen berpenghasilan tinggi dengan konsumen berpenghasilan rendah. Konsumen berpenghasilan tinggi berpotensi membelanjakan uangnya lebih banyak dari konsumen berpenghasilan rendah. Secara keseluruhan, pajak yang dibayar berpotensi menjadi lebih besar dibebankan kepada konsumen yang

berpenghasilan tinggi dibandingkan dengan konsumen yang berpenghasilan lebih rendah.

Pajak yang sifatnya objektif, lazimnya tidak dipungut tersendiri, melainkan dimasukkan ke dalam harga barang sehingga sering sekali orang tidak menyadari bahwa dalam harga barang itu (rokok, bensin) sudah termasuk pajak. Oleh sebab itu, pemungutan pajak objektif yang tidak langsung ini lazimnya mudah sekali, tetapi sukar diperkirakan sebelumnya (Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, hal 122).

Ditinjau dari segi keadilan dan dari segi kekuatan pikul, pajak ini kurang memenuhi rasa keadilan. Akan tetapi, karena cara pemungutannya sangat mudah, oleh negara-negara (baik negara berkembang maupun negara industri) kehadirannya dalam *budget* negara belum dapat dihilangkan sama sekali (Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, hal 122).

### 3. Pajak Tidak Langsung

Untuk mengenal karakter ini perlu kiranya dibedakan pengertian subjek pajak sebagai pemikul beban pajak dan subjek pajak sebagai yang bertanggung jawab terhadap pembayaran ke kas negara atas utang pajak yang lahir. Dalam pajak penghasilan kedua subjek pajak ini berada di pundak satu pihak yaitu yang menerima penghasilan. Pajak penghasilan merupakan jenis pajak dengan karakteristik pajak langsung.

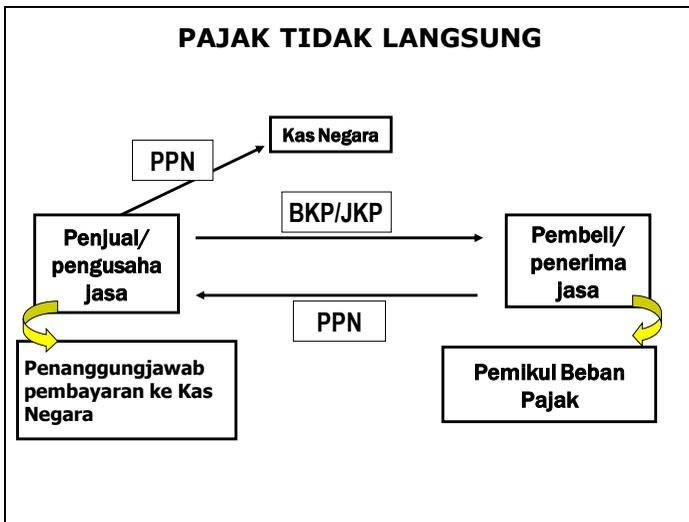
#### Contoh:

Tuan Amir adalah seorang pengusaha di bidang jasa konstruksi. Atas usaha jasa konstruksi ini, Tuan Amir memperoleh laba usaha yang tinggi setiap tahunnya. Laba usaha ini merupakan objek PPh berdasarkan UU PPh. Pajak Penghasilan terutang atas jasa konstruksi ini merupakan beban PPh yang harus dipikul oleh Tuan Amir. Tuan Amir wajib membayar dan melaporkan sendiri kewajiban PPh atas jasa konstruksi ini. Apabila atas PPh terutang dari jasa konstruksi ini, Tuan Amir tidak membayar ke Kas Negara maka terhadap Tuan Amir akan dilakukan penagihan oleh fiskus dan Tuan Amir dapat dikenai sanksi, baik administrasi maupun pidana.

Karakteristik pajak tidak langsung mengandung pengertian bahwa antara pemikul beban pajak dan penanggung jawab atas pembayaran ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda. Pihak yang memikul beban pajak adalah konsumen dari barang dan jasa, sedangkan pihak yang bertanggung jawab

terhadap pembayaran ke Kas Negara adalah pihak penjual. Dalam karakteristik pajak tidak langsung, penjual tidak saja bertanggung jawab terhadap pembayaran ke Kas Negara, tetapi juga diberi kewenangan untuk melakukan fungsi penetapan yang melahirkan utang pajak. Fungsi penetapan ini dalam UU PPN 1984 diaplikasikan dalam bentuk penerbitan faktur pajak. Faktur pajak ini dari sisi penjual merupakan bukti dilakukannya pemungutan pajak yang selanjutnya wajib disetor ke kas negara. Sedangkan bagi pembeli, faktur pajak ini merupakan bukti adanya beban pajak yang harus dibayar kepada penjual.

Diagram 3. Pajak Tidak Langsung



#### Contoh:

PT. Aditeve adalah pedagang elektronik yang menjual berbagai macam barang elektronik melalui suatu toko. Pada suatu hari menjual sebuah teve merk "Bambo" kepada seorang konsumen bernama Tuan Mahmud. Atas penjualan TV seharga Rp3.000.000,00 ini, PT. Aditeve memungut PPN sebesar Rp300.000,00 melalui penerbitan Faktur Pajak. Dengan demikian, untuk pembelian TV tersebut Tuan Mahmud membayar Rp3.300.000,00 yang terdiri dari harga jual TV sebesar Rp3.000.000,00 dan PPN sebesar Rp300.000,00.

Dari contoh di atas dapat dijelaskan sebagai berikut.

- a. Penjualan TV oleh PT Aditeve merupakan peristiwa hukum yang terutang PPN.
- b. PT. Aditeve bertanggung jawab untuk memungut PPN terutang dengan menerbitkan Faktur Pajak.
- c. Tuan Mahmud wajib membayar PPN terutang yang tercantum dalam Faktur Pajak yang diterbitkan PT. Aditeve.
- d. PT. Aditeve wajib menyetorkan PPN terutang dalam Faktur Pajak ke Kas Negara.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa yang bertanggung jawab terhadap pembayaran ke Kas Negara adalah PT. Aditeve, sedangkan pemikul beban pajak sesungguhnya adalah Tuan Mahmud. Karakteristik yang demikian mengandung konsekuensi apabila atas penjualan yang terutang PPN tersebut tidak dilakukan pemungutan oleh PT. Aditeve maka terhadap PT. Aditeve akan dilakukan penagihan oleh *fiskus*. Konsumen tidak berada dalam posisi yang bertanggung jawab terhadap pembayaran ke Kas Negara apabila penjual tidak melakukan pemungutan.

Perlu juga dibedakan status PPN terutang dalam kasus tersebut. Pajak pertambahan nilai terutang yang wajib dibayar oleh Tuan Mahmud selaku konsumen kepada PT. Aditeve yang tercantum dalam faktur pajak adalah utang piutang pada ranah hukum perdata. Kewajiban pelunasannya tunduk pada apa yang diatur dalam hukum perdata. Sedangkan PPN terutang yang wajib dibayar ke Kas Negara oleh PT. Aditeve selaku pihak yang memungut PPN terutang adalah utang pajak pada ranah hukum publik. Jatuh tempo pembayaran ke Kas Negara diatur dalam UU tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagai ranah hukum publik. Apabila PT. Aditeve tidak melakukan pembayaran sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU KUP maka dapat dilakukan penagihan secara paksa berdasarkan UU tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Pembayaran ke Kas Negara oleh penjual sebagai pihak yang memungut PPN tidak dipengaruhi oleh status utang pada ranah hukum perdata. Jadi, meskipun Tuan Mahmud belum melakukan pembayaran PPN terutang kepada PT. Aditeve, namun tetap tidak membuat kewajiban pembayaran ke Kas Negara oleh PT. Aditeve tertangguh.

Untuk penenaan PPN sebagai pajak atas konsumsi di mana penjual berada di luar negeri, yaitu untuk kasus impor barang, karakteristik ini tentu

saja tidak dapat diterapkan. Dalam hal impor barang atau pemanfaatan barang tidak berwujud atau pemanfaatan jasa yang menurut ketentuan terutang PPN, maka konsumen selaku pemikul beban pajak juga bertanggung jawab terhadap pembayaran ke Kas Negara.

#### 4. Multi Stage Tax

Pajak pertambahan nilai dikatakan berkarakter *multi stage tax*, apabila pengenaan PPN dilakukan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun distribusi dari suatu barang sampai ke konsumen akhir. Pengenaan yang demikian sebenarnya sedikit menyimpang dari makna PPN sebagai pajak atas konsumsi karena pada dasarnya belum terjadi kegiatan konsumsi apabila masih dalam jalur produksi maupun distribusi sebelum sampai ke konsumen akhir. Kegiatan konsumsi baru terjadi apabila barang sudah sampai di konsumen akhir, yaitu pada wilayah distribusi oleh pedagang pengecer. Pengenaan PPN secara bertingkat sejak jalur produksi sampai distribusi pada dasarnya akan menyebabkan pengenaan pajak berganda apabila tidak disertai mekanisme lain untuk menghindarinya. Akan tetapi, karakteristik ini tidak bisa kita pahami sebagai karakter yang berdiri sendiri. Karakteristik ini harus dirangkai dengan karakter lainnya yang bertujuan menghindari pengenaan pajak berganda agar dalam pengenaannya masih sesuai dengan karakter PPN sebagai pajak atas konsumsi.

#### Contoh:

PT. Garmin selaku pabrikan garmen membeli sejumlah tekstil dari PT. Tekstindo selaku pabrikan tekstil. PT. Garmin akan mengolah tekstil ini menjadi garmen yang siap dijual melalui distributor dan pedagang besar. Penyerahan tekstil dari PT. Tekstindo kepada PT. Garmin, pada karakter PPN *multi stage tax*, merupakan penyerahan yang terutang PPN pada jalur produksi, meskipun tekstil ini oleh PT. Garmin tidak untuk dikonsumsi. Demikian halnya garmen yang dijual kepada distributor atau pedagang besar merupakan penyerahan yang terutang PPN. Begitu seterusnya sampai pedagang eceran menyerahkan garmen ke konsumen akhir tetap dikenakan PPN.

Pengenaan pajak demikian, akan menimbulkan dampak berganda yang menyebabkan pajak secara kumulatif menjadi bertambah besar. Sebagai contoh dapat dilihat dalam skema pengenaan PPN atas satu unit baju di bawah ini.

Tabel 2. Skema Pengenaan PPN atas Barang

Pengusaha	Produk	Harga beli (1) (3) + (4)	Nilai Tambah (2)	Harga Jual (3) (1) + (2)	PPN (10%) (4) 10% x (3)	Setor ke Kas Negara
Pabrikan tekstil	tekstil	--	--	10.000,00	1.000,00	1.000,00
Pabrikan garmen	garmen	11.000,00	4.000,00	15.000,00	1.500,00	1.500,00
Pedagang Besar Garmen	garmen	16.500,00	1.000,00	17.500,00	1.750,00	1.750,00
Pedagang Eceran	garmen	19.250,00	750,00	20.000,00	2.000,00	2.000,00
Konsumen akhir	garmen	22.000,00	--	--	--	--

Skema di atas dapat diuraikan sebagai berikut.

- Pabrikan garmen membeli tekstil dari pabrikan tekstil dengan harga Rp10.000,00 ditambah PPN sebesar Rp1.000,00. Bagi pabrikan garmen jumlah yang dibayarkan sebesar Rp11.000,00 merupakan harga beli atas perolehan tekstil.
- Dibutuhkan biaya tambahan sebesar Rp4.000,00 (termasuk laba) untuk menghasilkan garmen dengan Harga jual Rp15.000,00.
- Bagi pedagang besar garmen dibutuhkan nilai tambah sebesar Rp1.000,00 untuk menjual garmen kepada pedagang eceran dari harga beli sebesar Rp16.500,00 (termasuk PPN) sehingga diperoleh Harga Jual sebesar Rp17.500,00.
- Bagi pedagang eceran dibutuhkan nilai tambah sebesar Rp750,00 untuk menghasilkan Harga Jual sebesar Rp20.000,00.
- Harga sampai ke konsumen akhir pada akhirnya menjadi Rp20.000,00 dengan PPN sebesar Rp2.000,00,00.

Apabila *multi stage tax* diterapkan tanpa mekanisme lain maka akan terjadi pengenaan pajak berganda, dengan alasan sebagai berikut.

- Pajak yang dibayar oleh pabrikan garmen merupakan beban pajak yang akan menambah harga barang dan dengan demikian, beban pajak merupakan bagian dari dasar pengenaan pajak;
- Harga jual barang sesungguhnya sampai ke konsumen akhir (dengan mengeluarkan unsur pajak) adalah sebesar Rp15.750,00 yaitu nilai

barang awal sebesar Rp10.000,00 ditambah total nilai tambah sebesar Rp5.750,00 (Rp4.000,00 + Rp1.000,00 + Rp750,00). Sementara pajak yang dibayar oleh konsumen akhir adalah sebesar Rp2.000,00. Secara persentase, tarif pajak pada wilayah konsumen akhir menjadi  $\text{Rp}2.000,00/\text{Rp}15.750,00 \times 100\% = 12,70\%$ . Terdapat penambahan 2,7% berdasarkan kasus di atas. Jumlah ini tentu saja bisa lebih besar lagi, apabila setiap nilai tambah terutang PPN atas perolehannya. Misalkan PPN atas pembelian bahan pembantu, mesin pabrik, kendaraan distribusi dan lain sebagainya yang merupakan nilai tambah dari suatu barang.

- c. Dari sisi penerimaan negara tentu saja ini sangat diuntungkan karena dengan harga jual sampai ke konsumen akhir sebesar Rp20.000,00 pada contoh kasus di atas negara menerima kumulatif jumlah pajak sebesar Rp6.250,00. Persentase penerimaan negara terhadap harga jual barang (tidak termasuk PPN) adalah sebesar  $\text{Rp}6.250,00/\text{Rp}15.750,00 \times 100\% = 39,68\%$  pada contoh kasus di atas.

Keadaan demikian tentu saja bukan merupakan keadaan yang kondusif dalam dunia usaha karena beban pajak terlalu besar dibebankan pada konsumen. Karakteristik PPN *multi stage tax* mesti dipahami secara menyeluruh dikaitkan dengan karakteristik lainnya yang berfungsi menghindari pengenaan pajak berganda.

Secara sederhana, sebetulnya *single stage tax* lebih bisa diterapkan untuk menghindari pengenaan pajak berganda. Jika yang dituju sebagai pemikul beban pajak adalah konsumen pada wilayah pabrikaan, maka dapat diterapkan pengenaan pajak secara *single stage tax* pada wilayah pabrikaan. Demikian pula, jika yang dituju adalah konsumen akhir maka dapat diterapkan pengenaan pajak secara *single stage tax* pada wilayah pedagang eceran. Meski sederhana dalam pengenaannya, namun dalam praktiknya yang demikian itu menimbulkan banyak kesulitan. Hal ini dikarenakan setiap pabrikaan tentu dapat menjual produknya tidak hanya kepada pedagang besar, tetapi juga dapat langsung ke konsumen akhir. Pedagang besar tidak hanya menjual produknya kepada pedagang eceran, tetapi juga dapat menjual produknya kepada konsumen akhir. Oleh karena setiap pengusaha pada wilayah pabrikaan, dan pada wilayah distribusi dapat bertindak sebagai pedagang eceran maka akan menjadi sulit dalam pengawasannya. Untuk kepentingan pengawasan, pengenaan PPN secara *multi stage tax* lebih bisa diterapkan dengan risiko pengenaan pajak secara berganda. *Multi stage tax*

membutuhkan karakteristik lainnya agar penerapan pajak atas konsumsi tidak menimbulkan pengenaan pajak berganda dan dalam pelaksanaannya lebih mudah diawasi.

### **E. Indirect Subtraction Method/Credit Method/Invoice Method**

Karakteristik ini merupakan karakteristik yang dimaksudkan agar pengenaan PPN yang dilakukan secara bertingkat sejak jalur produksi sampai jalur distribusi ke konsumen akhir tidak menimbulkan pajak berganda. Mekanisme yang dipilih oleh UU PPN untuk menghindari pengenaan pajak berganda adalah dengan menggunakan metode pengurangan tidak langsung. Karakteristik ini tidak diperlukan sekiranya mekanisme pemungutan PPN menggunakan metode *single stage tax*. Dengan metode ini, pajak yang dipungut dari pembeli yang merupakan *output tax* sebelum disetor ke kas negara dikurangi dahulu dengan pajak yang dibayar pada saat perolehan barang yang disebut *input tax*. Dengan menyetero hanya selisih lebih dari *output tax* dikurangi *input tax* maka tidak akan terjadi penyeteroran pajak yang *double*. Mekanisme pengurangan tidak langsung ini hanya diberlakukan pada jalur yang belum terdapat kegiatan konsumsi, yaitu jalur produksi sampai distribusi sebelum ke konsumen akhir.

Metode yang dipilih untuk melakukan pengurangan adalah melalui pengkreditan pajak. Dalam UU PPN, yang dimaksud dengan *output tax* adalah pajak keluaran sedangkan *input tax* adalah pajak masukan. Untuk menghitung PPN terutang yang harus disetor dalam suatu masa pajak dilakukan dengan cara pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran.

Sarana yang digunakan untuk pengkreditan pajak masukan adalah dengan menggunakan faktur pajak (*invoice method*). Dalam faktur pajak terdapat jumlah PPN terutang yang dipungut penjual dan menjadi beban pembeli.

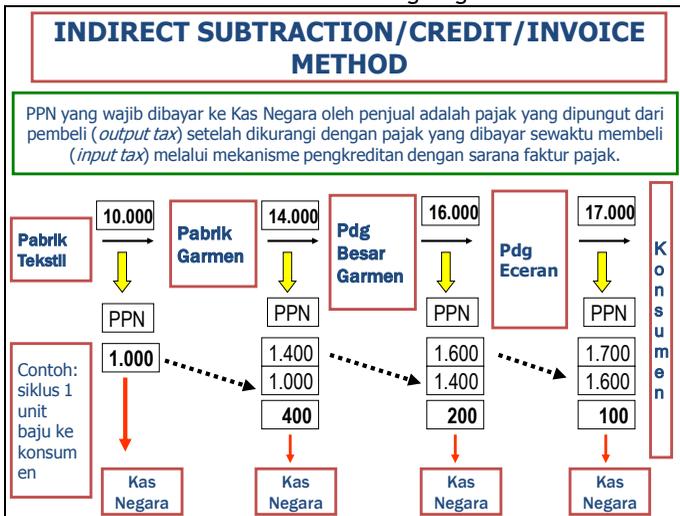
#### **Contoh:**

Pajak pertambahan nilai senilai Rp 4.000.000,00 yang dibebankan kepada PT. Garmin (pabrik garmen) atas pembelian tekstil dari PT. Tekstindo (pabrik tekstil) dengan harga jual Rp 40.000.000,00 merupakan pajak masukan (*input tax*) yang dapat dikurangkan dari pajak keluaran (*output tax*) atas penyerahan garmen kepada pembeli. Apabila atas tekstil tersebut kemudian diolah menjadi barang jadi berupa garmen (baju, celana, dan sejenisnya) dengan rincian harga jual sebagai berikut.

Harga tekstil	Rp40.000.000,00
Nilai tambah selama proses produksi	<u>Rp15.000.000,00 (+)</u>
Harga Pokok Penjualan	Rp55.000.000,00
Laba kotor yang diharapkan	<u>Rp 5.000.000,00 (+)</u>
Harga Jual	Rp60.000.000,00

Atas penjualan garmen oleh PT. Garmin kepada pedagang besar garmen untuk garmen yang berasal dari tekstil senilai Rp 40.000.000,00 tadi dikenai PPN sebesar 10% x Rp 60.000.000,00 atau sebesar Rp 6.000.000,00. Pajak pertambahan nilai ini dipungut oleh PT. Garmin dari pedagang besar dan merupakan pajak keluaran bagi PT. Garmin. Namun, PPN yang disetor ke Kas Negara bukan sebesar Rp 6.000.000,00 melainkan sebesar Rp 2.000.000,00, yaitu selisih antara Rp 6.000.000,00 (pajak keluaran) dikurangi Rp 4.000.000,00 (pajak masukan). Pajak pertambahan nilai sebesar Rp4.000.000,00 sudah dilakukan penyetoran sebelumnya oleh PT. Tekstindo.

Diagram 4. Mekanisme Invoice/Pengkreditan Pajak/Pengurangan Pajak secara Tidak Langsung



Dari contoh dan gambaran di atas terlihat bahwa PPN yang disetor merupakan selisih antara pajak keluaran dengan pajak masukan. Selisih ini merupakan nilai tambah dari barang berupa tekstil untuk menjadi garmen.

Nilai tambah pada contoh di atas dapat berupa biaya bahan pembantu, penyusutan mesin, biaya tenaga kerja dan biaya lainnya untuk menghasilkan barang jadi ditambah laba usaha yang diharapkan oleh penjual. Meskipun sekilas dapat terlihat bahwa yang disetor adalah pajak atas pertambahan nilai suatu barang, namun pada dasarnya pengenaan PPN secara kumulatif adalah terhadap konsumsi barang.

Dalam penjelasan UU PPN 1984, pertambahan nilai dijelaskan sebagai berikut. Pertambahan nilai itu sendiri timbul karena dipakainya faktor-faktor produksi di setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja, dan laba pengusaha adalah merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan pajak pertambahan nilai.

Pengenaan pada nilai tambah dengan mekanisme perkreditan pada dasarnya dimaksudkan untuk menghindari pengenaan pajak secara berganda. Dari gambaran di atas, dapat dikatakan bahwa secara total jumlah PPN yang diterima oleh negara adalah sebesar Rp1.700,00 yang merupakan kumulasi jumlah PPN sejak dari jalur produksi sampai distribusi ke konsumen akhir (Rp1.000,00 + Rp400,00 + Rp200,00 + Rp100,00). Jumlah ini sama dengan 10% dikalikan Rp17.000,00. Harga sebesar Rp17.000,00 adalah harga barang pada kegiatan konsumsi yang merupakan hakikat dari pajak atas konsumsi. Dengan pendekatan ini dan melihat kasus di atas, maka secara teoretis dapat dirumuskan bahwa jumlah kumulatif PPN (*Multi Stage Tax*) yang disetor sejak dari jalur produksi sampai dengan distribusi ke konsumen akhir sama dengan jumlah pajak penjualan (*single stage tax*) pada wilayah konsumen akhir.

Terkait dengan ini, banyak ahli menganggap bahwa pajak pertambahan nilai merupakan suatu tata cara pemungutan pajak daripada sebagai suatu jenis pajak. Pertambahan nilai suatu barang bukan merupakan objek pajak melainkan suatu mekanisme pemungutan pajak yang dilakukan agar tidak menimbulkan pengenaan pajak berganda dalam sistem pemungutan pajak yang dilakukan secara bertingkat pada pajak atas konsumsi. Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave dalam bukunya *Public Finance in Theory and Practice*, the fourth edition, page 441, menyatakan: "...the value-added tax is not genuinely new form of taxation, but merely a sales tax which is administered in a different form." (Untung Sukardji, PPN Edisi Revisi 2009, halaman 9)



## LATIHAN

---

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) Jelaskan kedudukan Pajak Pertambahan nilai berdasarkan penggolongan jenis pajak!
- 2) Jelaskan karakteristik dari PPN yang berlaku di Indonesia!
- 3) Mengapa *multi stage tax* menyebabkan timbulnya pengenaan pajak berganda!
- 4) Jelaskan karakteristik PPN yang fungsinya menghindari pengenaan pajak berganda!

### *Petunjuk Jawaban Latihan*

- 1) Pajak Pertambahan Nilai merupakan:
  - a) Pajak tidak langsung karena antara pemikul beban pajak dengan penanggung jawab atas pembayaran ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda. Konsumen merupakan pihak yang memikul beban pajak sedangkan yang bertanggung jawab terhadap pembayaran ke Kas Negara adalah penjual.
  - b) Pajak objektif karena timbulnya pajak terutang ditentukan oleh faktor objektif, yaitu peristiwa, perbuatan atau keadaan hukum, sementara faktor subjektif, yaitu konsumen tidak menentukan lahirnya pajak terutang.
  - c) Pajak pusat karena PPN merupakan jenis pajak yang dikelola oleh Pemerintah Pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak.
- 2) Karakteristik PPN di Indonesia adalah pajak atas konsumsi, pajak objektif, pajak tidak langsung, *multi stage tax*, *indirect subtraction method/credit method/invoice method*.
  - a) Pajak atas konsumsi adalah pajak atas kegiatan konsumsi yang ditujukan bagi konsumen akhir dari suatu barang atau jasa.
  - b) Pajak objektif pajak adalah suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif, yaitu adanya *taatbestand*. Adapun yang dimaksud dengan *taatbestand* adalah keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak yang juga disebut dengan nama objek pajak.

- c) Pajak tidak langsung adalah pajak yang antara pemikul beban pajak dan penanggung jawab atas pembayaran ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda.
  - d) *Multi stage tax* adalah pengenaan pajak atas konsumsi yang dilakukan secara bertingkat sejak jalur produksi sampai jalur distribusi di wilayah konsumen akhir.
  - e) *Indirect subtraction method/credit method/invoice method* adalah karakteristik yang berfungsi agar pengenaan pajak yang dilakukan secara bertingkat tidak menimbulkan pengenaan pajak secara berganda melalui mekanisme pengurangan tidak langsung dengan pengkreditan pajak yang menggunakan sarana Faktur Pajak.
- 3) Karakteristik *multi stage tax* yang diterapkan dalam pajak konsumsi akan menimbulkan pengenaan pajak berganda karena pajak dikenakan sejak jalur produksi sampai distribusi sementara kegiatan-kegiatan pada jalur tersebut belum merupakan kegiatan konsumsi. Kegiatan konsumsi baru terjadi pada wilayah penyerahan oleh pedagang eceran kepada konsumen akhir. Sepanjang suatu barang belum dimanfaatkan atau habis dipakai dan masih dalam jalur produksi maupun distribusi sebelum menjadi barang jadi yang siap dikonsumsi maka atas pengenaannya di setiap jalur tersebut akan terakumulasi menjadi bagian dari harga barang tersebut.
- 4) Agar pajak yang dipungut dalam setiap mata rantai dari sejak jalur produksi sampai dengan jalur distribusi pada wilayah konsumen akhir tidak menimbulkan pengenaan pajak yang berganda maka diperlukan mekanisme lain untuk menghindarinya. Mekanisme yang dipilih oleh UU PPN 1984 adalah melalui mekanisme:
- a) pengurangan tidak langsung, yaitu antara *output tax* dengan *input tax (indirect subtraction method)*;
  - b) mekanisme pengurangan tidak langsung dilakukan dengan cara perkreditan pajak yang dibayar atas perolehan barang (*credit method*); dan
  - c) menggunakan sarana berupa faktur pajak (*invoice*) yang merupakan bukti formil perkreditan pajak.



Dari definisi yang diberikan para ahli dapat diambil beberapa ciri yang melekat pada pajak, yaitu (1) Pajak merupakan iuran rakyat kepada negara; (2) dapat dipaksakan berdasarkan suatu undang-undang; (3) tidak ada kontraprestasi langsung; (4) digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Secara yuridis definisi pajak terdapat dalam UU KUP, yaitu merupakan “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Dalam penggolongan pajak, pajak pertambahan nilai merupakan: (1) pajak tidak langsung; (2) pajak objektif; dan (3) pajak pusat.

Pajak pertambahan nilai yang berlaku di Indonesia memiliki karakteristik sebagai: (1) pajak atas konsumsi; (2) pajak objektif; (3) pajak tidak langsung; (4) *multi stage tax*; (5) *indirect subtraction method/credit method/invoice method*.

Sebagai pajak atas konsumsi yang dikenakan secara bertingkat sejak jalur produksi sampai dengan jalur distribusi di wilayah konsumen akhir akan menimbulkan pengenaan pajak berganda. Pengenaan pajak berganda terjadi karena pada dasarnya kegiatan konsumsi terjadi di wilayah penyerahan barang oleh pedagang eceran kepada konsumen akhir. Pengenaan pajak di tingkat produksi dan distribusi belum merupakan pengenaan pajak yang final dan pajak yang dikenakan akan terakumulasi dalam harga barang sampai barang tersebut dikonsumsi (oleh konsumen akhir). Agar penerapan pajak atas konsumsi barang ini yang dilakukan secara bertingkat tidak menimbulkan pajak berganda maka pengenaan pajaknya dilakukan hanya terhadap pertambahan nilai dari barang tersebut. Pertambahan nilai terjadi sebagai penambahan faktor-faktor produksi sampai menjadi barang jadi dan faktor-faktor distribusi sampai ke konsumen akhir. Mekanisme yang dipilih untuk pengenaan pajak atas pertambahan nilai ini adalah dengan menggunakan mekanisme pengurangan tidak langsung di mana pajak yang dibayar pada saat perolehan barang merupakan kredit pajak bagi pajak yang dipungut atas penyerahan barang ke konsumen berikutnya. Saran yang digunakan sebagai media pengkreditan pajak adalah faktur pajak.

**TES FORMATIF 1** \_\_\_\_\_

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Pajak Pertambahan Nilai termasuk dalam golongan pajak .....
  - A. langsung, pajak subjektif dan pajak daerah
  - B. langsung, pajak objektif dan pajak pusat
  - C. tidak langsung, pajak subjektif dan pajak pusat
  - D. tidak langsung, pajak objektif dan pajak pusat
  
- 2) Konsumen sebagai pemikul beban pajak tidak menentukan timbulnya PPN terutang merupakan karakteristik PPN sebagai pajak ....
  - A. tidak langsung
  - B. atas konsumsi
  - C. objektif
  - D. subjektif
  
- 3) Karakteristik di bawah ini pada dasarnya dapat menimbulkan pengenaan pajak berganda dalam kerangka pajak atas konsumsi ....
  - A. *multi stage tax*
  - B. *single stage tax*
  - C. *indirect subtraction method*
  - D. *credit method*
  
- 4) Atas penjualan barang kena pajak oleh penjual kepada pembeli, PPN terutang menjadi tanggung jawab penjual untuk menyetorkannya ke Kas Negara sedangkan pembeli merupakan pemikul beban pajak dari peristiwa hukum tersebut. Hal ini merupakan karakteristik PPN sebagai ....
  - A. pajak atas konsumsi
  - B. pajak tidak langsung
  - C. *indirect subtraction method*
  - D. pajak objektif
  
- 5) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan secara bertingkat sejak dari jalur produksi yaitu penjualan barang yang dilakukan oleh pabrikan sampai ke jalur distribusi oleh pedagang eceran kepada konsumen akhir, adalah karakteristik PPN berupa ....
  - A. *multi stage tax*
  - B. *indirect subtraction method*

- C. pajak tidak langsung
  - D. pajak objektif
- 6) Konsumen yang berpenghasilan tinggi dengan konsumen yang berpenghasilan rendah akan membayar jumlah pajak yang sama apabila keduanya mengonsumsi barang yang sama, adalah konsekuensi dari karakteristik PPN sebagai ....
- A. pajak objektif
  - B. pajak tidak langsung
  - C. *multi stage tax*
  - D. pajak atas konsumsi
- 7) Apabila tidak dilakukan pemungutan PPN oleh penjual, maka meskipun PPN adalah pajak atas konsumsi namun apabila diketahui di kemudian hari PPN yang tidak dipungut tersebut merupakan peristiwa hukum yang terutang PPN, penjual merupakan pihak yang dimintakan pertanggungjawabannya untuk dilakukan pelunasan. Hal yang demikian merupakan konsekuensi dari karakteristik PPN sebagai ....
- A. pajak objektif
  - B. pajak tidak langsung
  - C. *indirect subtraction method*
  - D. *multi stage tax*
- 8) Pajak Tidak Langsung tidak dapat diterapkan atas peristiwa hukum yang terutang PPN seperti ....
- A. penyerahan barang oleh pabrik
  - B. penyerahan barang oleh pedagang eceran
  - C. penyerahan jasa oleh pengusaha
  - D. impor barang
- 9) Yang merupakan manifestasi dari *invoice method* dalam UU PPN 1984 adalah ....
- A. SPT masa
  - B. pembukuan
  - C. faktur pajak
  - D. laporan keuangan
- 10) Penyimpangan secara yuridis dari Pajak atas Konsumsi di dalam negeri adalah peristiwa hukum yang terutang PPN atas ....
- A. penyerahan barang oleh pabrik
  - B. ekspor barang

- C. impor barang
- D. pemanfaatan jasa

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 1 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 1.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali  
80 - 89% = baik  
70 - 79% = cukup  
< 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan Kegiatan Belajar 2. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 1, terutama bagian yang belum dikuasai.

## KEGIATAN BELAJAR 2

# Sejarah Pajak Konsumsi sebagai Pajak Negara dan Perkembangan Pengenaan PPN sebagai Pajak atas Konsumsi Barang dan Jasa

## A. SEJARAH PAJAK KONSUMSI SEBAGAI PAJAK NEGARA

### 1. Pajak Pembangunan I (PPb I)

Secara resmi pada 1 Juni 1947, dipungut PPb I atas rumah makan, penginapan, dan penyerahan jasa di rumah-rumah makan. PPb I ini pada awalnya merupakan pajak pusat namun kemudian dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 1956 dilimpahkan kepada Pemerintah Daerah dalam rangka pembinaan keuangan negara dengan daerah-daerah yang berhak mengurus rumah tangganya sendiri. Dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1957 yang berisi ketentuan tentang Penyerahan Pajak Pusat kepada Daerah ditetapkan bahwa pajak pusat diserahkan ke Dati II, namun bila belum terbentuk atau tidak terbagi dalam Dati II maka Dati I dapat memungut sendiri. Kebijaksanaan tarifnya diserahkan sepenuhnya kepada Pemerintah Daerah. (Untung Sukardji, PPN Edisi Revisi 2009, halaman 11-12).

### 2. Pajak Peredaran (PPE)

Pajak Peredaran diberlakukan di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 yang ditambahkan dan diubah dengan UU Darurat Nomor 38 Tahun 1950. Undang-Undang ini disebut dengan "Undang-Undang Pajak Peredaran 1950" (UU PPE 1950). Undang-Undang ini hanya berumur 9 bulan, lahir 1 Januari 1951 dan berakhir 30 September 1951.

Penyerahan barang dan jasa yang dikenakan Pajak Peredaran adalah setiap penyerahan barang dan pemberian jasa yang diberlakukan oleh pengusaha. Pengusaha adalah setiap orang atau badan yang menjalankan perusahaan atau pekerjaan bebas di Indonesia. Pemungutan Pajak Peredaran dilakukan secara bertingkat pada setiap mata rantai jalur produksi dan jalur distribusi dan bersifat kumulatif dengan satu tarif 2,5%.

Pajak Peredaran juga menggunakan pajak atas impor barang dari luar negeri, yang diistilahkan sebagai pajak masuk. Objek pengenaannya adalah setiap pengusaha yang memasukkan barang-barang untuk dipakai dari suatu daerah di Indonesia yang tidak termasuk daerah pabean atau dari luar negeri.

Pajak Peredaran atas penyerahan barang mengenal adanya pengecualian seperti atas:

- a. penyerahan kapal, kecuali kapal pesiar;
- b. penyerahan barang untuk diekspor;
- c. penyerahan barang yang dilakukan dengan cuma-cuma;
- d. penyerahan barang berupa uang, materi yang dikeluarkan oleh pihak pemerintah; termasuk penyerahan surat berharga seperti obligasi;
- e. penyerahan emas pada atau oleh Bank Indonesia;
- f. pengadaan, penyerahan, dan pelepasan hak turut dalam perseroan perkumpulan;
- g. pemberian kredit, penyerahan, pengurangan dan pembayaran tagihan termasuk peredaran giro, peredaran cek dan peredaran rekening koran.

Pajak Masuk juga mengenal pengembalian pajak (kredit) yang diberikan dalam hal:

- a. barang pindahan, apabila terdiri dari barang yang telah dipakai;
- b. alat pembungkus kosong, apabila ternyata bahwa alat tersebut adalah bekas dipergunakan untuk mengeluarkan barang-barang ke luar daerah pabean;
- c. barang-barang yang dimaksudkan untuk disimpan di Museum atau pengumpulan;
- d. pengiriman hadiah berupa obat-obatan dan untuk keperluan sehari-hari dengan maksud untuk dibagikan oleh Badan Amal kepada masyarakat dengan cuma-cuma.

### 3. Pajak Penjualan (PPn)

Pajak Penjualan (PPn) mulai berlaku tanggal 1 Oktober 1951 melalui pemberlakuan UU Darurat Nomor 19 Tahun 1951 yang kemudian disahkan sebagai Undang-Undang melalui Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1953.

Pajak penjualan merupakan jenis pajak atas konsumsi yang memiliki karakteristik *single stage tax* pada tingkat pabrikan. Pada awal berlakunya PPn dikenakan atas penyerahan barang dari pabrikan (PPn Pabrikan) dan atas pemasukan barang dari luar daerah pabean (impor) dikenal dengan pajak

masuk. Melalui UU Nomor 33 Prp Tahun 1960 yang disahkan dengan UU Nomor 1 Tahun 1961, pajak masukan dinyatakan tidak berlaku.

Pengenaan PPn pada wilayah pabrik dinyatakan dalam Pasal 3 UU Pajak Penjualan 1951, yaitu "Dengan nama pajak penjualan dipungut pajak atas penyerahan barang-barang yang dilakukan oleh pabrik di dalam daerah pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya". Pabrik diartikan sebagai pengusaha yang dalam perusahaannya atau pekerjaannya dalam daerah pabean dengan bebas menghasilkan, membuat, mengusahakan, memelihara atau memasak barang atau menyuruh orang lain melakukan perbuatan itu. Dengan demikian, PPn hanya dikenakan apabila penyerahan barang dilakukan oleh pabrik.

Selanjutnya dengan UU Nomor 20 Prp, Nomor 24 Prp Tahun 1959 dan Nomor 4 Prp Tahun 1959 diberlakukan pemungutan pajak atas pemberian jasa (PPn jasa). Jasa yang dikenakan Pajak Penjualan hanya terbatas pada jasa-jasa tertentu, yaitu jasa-jasa yang dilakukan oleh pengusaha jasa berikut ini.

- a. Notaris.
- b. Pengacara, Prokurir.
- c. Pengusaha Kantor Administrasi.
- d. Akuntan.
- e. Makelar dan makelar efek-efek yang dijual melalui Pasar Modal (Bursa).
- f. Komisaris.
- g. Pemborong (*Leveransir*), selain pemborong makanan dan/atau bahan makanan.
- h. Pengusaha Biro Perencanaan.
- i. Pengusaha Reparasi/Pemeliharaan.
- j. Pengusaha Perawatan Jasmaniah.
- k. Pengusaha Asuransi Kerugian, selain Asuransi Pengangkutan.
- l. Pengusaha Persewaan Barang Bergerak.
- m. Pengusaha Persewaan Ruangan, selain untuk tempat tinggal.
- n. Pengusaha Biro Reklame dan Biro Iklan.
- o. Pengusaha Binatu (*Laundry* dan *Dry Cleaning*).
- p. Pengusaha Biro Perjalanan (*Travel Bureau*).
- q. Konsulen, Konsultan, Penilai (*Valuer*).
- r. Juru Lelang.

Dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 yang diterbitkan tanggal 22 Maret 1968, Pajak Penjualan dikenakan atas pemasukan barang dari luar negeri ke daerah pabean. Sejak saat itu berlaku tiga objek pajak penjualan, yaitu atas:

- a. penyerahan barang yang disebut dengan pajak penjualan pabrikan;
- b. pemberian jasa yang disebut dengan pajak penjualan jasa;
- c. pemasukan barang dari luar ke dalam Daerah Pabean yang disebut dengan Pajak Penjualan Impor.

#### **4. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)**

Dalam rangka program reformasi sistem perpajakan Nasional tahun 1983, UU Pajak Penjualan 1951 diganti dengan UU Nomor 8 Tahun 1983 yang dinamakan UU PPN 1984 dan mulai diberlakukan tanggal 1 April 1985. Dalam konsiderans UU PPN 1984, pertimbangan yuridis diberlakukan UU PPN 1984 dapat dikemukakan sebagai berikut.

- a. Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara. Karena itu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi setiap warga negara yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembiayaan pembangunan nasional.
- b. Sistem perpajakan yang merupakan dasar pelaksanaan pemungutan pajak negara yang selama ini berlaku tidak sesuai lagi dengan tingkat pertumbuhan ekonomi dan kehidupan sosial masyarakat Indonesia, baik dalam segi kegotongroyongan nasional maupun dalam laju pembangunan yang telah tercapai.
- c. Sistem perpajakan, khususnya yang tertuang dalam ketentuan-ketentuan pajak tidak langsung yang berlaku selama ini belum dapat menggerakkan peran serta semua lapisan pengusaha kena pajak dalam meningkatkan pendapatan negara yang sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan pembiayaan negara dan kelangsungan pembangunan yang berdasarkan pada asas-asas pembangunan nasional.
- d. Sistem pajak penjualan yang berlaku dewasa ini sudah tidak sesuai lagi sebagai sarana yang dapat menunjang kebutuhan tersebut di atas.
- e. Oleh karena itu, dipandang perlu untuk mengatur kembali sistem pajak penjualan dengan sistem pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah dengan undang-undang.

Berdasarkan Pasal 20, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 ini dapat disebut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984. Untuk penulisan selanjutnya sesuai dengan nama yang diberikan oleh Pasal 20 tersebut, UU Nomor 8 Tahun 1983 beserta perubahannya ditulis dengan UU PPN 1984. Sampai dengan berlakunya perubahan ketiga UU PPN 1984, Pasal 20 ini tidak pernah diubah atau diganti. Dengan demikian, meskipun telah mengalami perubahan beberapa kali namun sepanjang Pasal 20 ini tidak diubah maka penulisan nama UU ini tetap UU PPN 1984.

## **B. PERKEMBANGAN PENGENAAN PPN SEBAGAI PAJAK ATAS KONSUMSI BARANG DAN JASA**

Pertama kali pajak pertambahan nilai diberlakukan adalah pada tanggal 1 April 1985, yaitu dengan berlakunya UU Nomor 8 Tahun 1983. Pemberlakuan ini merupakan langkah yang drastis karena tidak hanya memberlakukan jenis pajak yang baru, namun juga merubah mekanisme dari pajak penjualan menjadi pajak pertambahan nilai yang memiliki perbedaan karakteristik. Perbedaan mendasar yang jelas terlihat adalah pada sistem pengenaan PPN yang dilakukan secara bertahap sejak jalur produksi sampai dengan distribusi yang dikenal dengan *multi stage tax* yang diterapkan pada PPN.

### **1. Perkembangan Pengenaan PPN terhadap Konsumsi Barang Kena Pajak**

#### *a. Periode 1 April 1985 sampai dengan akhir Desember 1994*

Pada awal berlakunya UU PPN 1984, yang dimaksud dengan barang kena pajak adalah barang berwujud sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi) yang dikenakan pajak menurut UU PPN 1984. Dengan definisi itu maka syarat suatu barang adalah barang kena pajak (yang atas konsumsinya dapat terutang pajak) adalah:

1. barang baru sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi); dan
2. barang tersebut termasuk jenis barang yang dikenakan PPN berdasarkan UU PPN 1984.

Pengertian pengolahan (pabrikasi) dijumpai dalam definisi menghasilkan, yaitu kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk

atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru termasuk membuat, memasak, merakit, mencampur, mengemas, membotolkan, dan menambang atau menyuruh orang atau badan lain melakukan kegiatan itu.

Pengenaan PPN pada waktu itu lebih ditekankan pada wilayah pabrikaan dan atas impor barang kena pajak dengan perluasan meliputi pihak yang:

1. mempunyai hubungan istimewa dengan pabrikan dan importir barang kena pajak;
2. bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari pabrikan dan importir barang kena pajak; dan
3. menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari barang kena pajak tersebut.

Meskipun demikian, pengenaan PPN dapat juga diberlakukan untuk penyerahan barang kena pajak oleh pedagang besar atau pedagang eceran melalui Peraturan Pemerintah.

Perluasan pengenaan PPN atas penyerahan barang sampai ke wilayah penyerahan oleh pedagang besar dilakukan pada tanggal 27 Desember 1988 melalui pemberlakuan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988. Dalam PP itu ditetapkan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan barang kena pajak yang dilakukan di daerah pabean Republik Indonesia dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya oleh pedagang besar. Yang dimaksud dengan pedagang besar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 Angka 1 adalah pengusaha dengan nama dan dalam bentuk apapun dalam usaha perdagangan yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya melakukan penyerahan barang kena pajak kepada pihak manapun kecuali yang semata-mata melakukan penyerahan sebagai pedagang pengecer.

Selanjutnya, penerapan *multi stage tax* hampir secara utuh melalui pengenaan PPN atas penyerahan barang yang dilakukan oleh pedagang eceran diberlakukan mulai tanggal 1 April 1992 dengan berlakunya PP Nomor 75 Tahun 1991 meskipun masih terbatas pada pedagang eceran besar. Dalam PP itu ditetapkan bahwa “Pajak Pertambahan Nilai yang dikenakan terhadap pedagang eceran besar adalah atas penyerahan barang kena pajak.” Yang dimaksud dengan pedagang eceran besar dalam Peraturan Pemerintah ini adalah pengusaha yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya di bidang perdagangan yang peredaran *bruto*-nya baik untuk barang kena

pajak maupun bukan barang kena pajak dalam tahun 1991 berjumlah Rp.1.000.000.000,- atau lebih.

*b. Periode 1 Januari 1995 sampai dengan akhir Desember 2000*

Pada perubahan pertama UU PPN 1984 yang berlaku sejak 1 Januari 1995, pengenaan PPN diperluas sampai ke pedagang eceran. Selain itu, batasan suatu barang termasuk barang kena pajak tidak lagi ditentukan oleh proses pabrikasi. Sepanjang termasuk kelompok barang yang dikenai PPN maka atas konsumsinya dapat terutang PPN meskipun bukan barang baru sebagai hasil proses pabrikasi dan dalam definisi baru barang kena pajak termasuk di dalamnya barang tidak berwujud.

Dalam perubahan pertama tersebut, pengenaan PPN terhadap barang mulai diatur secara negatif *list* dalam arti bahwa semua barang adalah barang kena pajak kecuali ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah sebagai bukan barang kena pajak.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 ditetapkan jenis-jenis barang yang bukan barang kena pajak sebagai berikut.

1. Barang hasil pertanian, hasil perkebunan dan hasil kehutanan, yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya, meliputi berikut ini.
  - a. Barang hasil pertanian:
    - 1) hasil tanaman pertanian padi-padian seperti padi sawah, padi gogo, dan sejenisnya;
    - 2) hasil tanaman pertanian palawija umbi-umbian seperti talas, ubi kayu, ubi jalar, dan sejenisnya;
    - 3) hasil tanaman pertanian kacang-kacangan seperti kacang tanah, kacang hijau, kedelai, kacang polong, dan sejenisnya;
    - 4) hasil tanaman pertanian biji-bijian seperti jagung, *shorgum*/cintel, gandum, dan sejenisnya;
    - 5) hasil tanaman pertanian sayur-sayuran seperti kubis, wortel, lobak, bawang merah, bawang putih, kacang panjang, petai, labu, tomat, ketimun, dan sejenisnya;
    - 6) hasil tanaman pertanian buah-buahan seperti rambutan, jeruk, duku, pepaya, pisang, semangka, dan sejenisnya;
    - 7) hasil tanaman pertanian tanaman hias seperti bunga anggrek, mawar, melati, *supplier*, palem, dan sejenisnya;
    - 8) hasil tanaman pertanian lainnya yang belum termasuk pada huruf a sampai dengan huruf g.

- b. Barang hasil perkebunan:
  - 1) hasil tanaman perkebunan yang berupa buah seperti kelapa sawit, kopi, kakao, lada, pala, panili, kapuk, dan sejenisnya;
  - 2) hasil tanaman perkebunan yang berupa bunga seperti cengkih, bunga matahari, kenanga, dan sejenisnya;
  - 3) hasil tanaman perkebunan yang berupa daun seperti tembakau, teh, nilam, sereh wangi, kayu putih, *agave*, rumput gajah, murbei, dan sejenisnya;
  - 4) hasil tanaman perkebunan yang berupa getah seperti karet, kemenyan, dan sejenisnya;
  - 5) hasil tanaman perkebunan yang berupa kulit seperti kina, kayu manis, soga, dan sejenisnya;
  - 6) hasil tanaman perkebunan yang berupa batang seperti tebu, rosela, rami, yute, dan sejenisnya;
  - 7) hasil tanaman perkebunan yang berupa rimpang seperti jahe, kunyit, temulawak, lengkuas, dan sejenisnya;
  - 8) hasil tanaman perkebunan yang berupa akar seperti akar wangi, kelembak, dan sejenisnya;
  - 9) hasil tanaman perkebunan lainnya yang belum termasuk pada huruf a sampai dengan huruf h.
- c. Barang hasil kehutanan:
  - 1) hasil hutan kayu seperti jati, pinus, mahoni, *sonokeling*, *jeunjing*, cendana, akasia, *eukaliptus*, kamper, borneo, meranti, keruing, ramin, dan sejenisnya;
  - 2) hasil hutan kayu seperti rotan, bambu, damar, jelutung, sarang burung walet, akar-akaran, dan sejenisnya;
  - 3) hasil hutan lainnya yang belum termasuk pada huruf a dan huruf b;
  - 4) > hasil penyemaian, pembibitan, pembenihan dari barang pertanian, perkebunan dan kehutanan.
- 2. Barang hasil peternakan, perburuan/penangkapan atau penangkaran, yang diambil langsung dari sumbernya, meliputi berikut ini.
  - a. Barang hasil peternakan:
    - 1) hasil pembibitan dan budidaya ternak besar seperti sapi potong, sapi perah, kerbau, kuda, dan sejenisnya;
    - 2) hasil pembibitan dan budidaya ternak kecil seperti kambing potong, kambing perah, domba, babi, dan sejenisnya;

- 3) hasil pembibitan dan budidaya aneka ternak seperti kelinci, lebah, ulat sutera, ular, anjing, kucing, dan sejenisnya;
  - 4) hasil pembibitan dan budidaya ternak unggas seperti ayam, itik, burung puyuh, burung merpati, kalkun, entok, dan sejenisnya, serta telur yang dihasilkannya;
  - 5) hasil pembibitan dan budidaya ternak lainnya yang belum termasuk pada huruf a sampai dengan huruf d.
3. Barang hasil penangkapan atau budidaya perikanan, yang diambil langsung dari sumbernya, meliputi berikut ini.
- a. Hasil perikanan laut:
    - 1) hasil penangkapan/pengambilan biota laut seperti ikan tuna, ikan cakalang, ikan hiu, udang laut, kepiting, ikan hias laut, kerang, rumput laut, tanaman hias laut, dan sejenisnya;
    - 2) hasil penangkapan/pengambilan benih biota laut seperti benih ikan, nener, benih kepiting, dan sejenisnya;
    - 3) hasil budidaya/pembenihan biota laut seperti ikan, kerang mutiara, penyu, teripang, rumput laut, tanaman hias laut, dan sejenisnya;
    - 4) hasil penangkapan/pengambilan/budidaya/ pembenihan biota laut lainnya yang belum termasuk pada huruf a sampai dengan huruf c.
  - b. Hasil perikanan darat:
    - 1) hasil penangkapan/pengambilan/budidaya/pembenihan biota air tawar seperti ikan mas, gurame, belida, lele, patin, siput, kura-kura, katak, buaya, belut, ikan hias, dan sejenisnya;
    - 2) hasil penangkapan/ pengambilan/ budidaya/ pembenihan biota air payau seperti ikan bandeng, udang, kakap putih, kepiting, dan sejenisnya;
    - 3) hasil penangkapan/ pengambilan/ budidaya/ pembenihan biota air tawar lainnya atau air payau lainnya yang belum termasuk pada huruf a dan huruf b.
4. Barang hasil pertambangan, penggalian dan pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya, meliputi:
- a. minyak mentah,
  - b. gas bumi,
  - c. pasir dan kerikil,

- d barang hasil pertambangan, penggalian, pengeboran lainnya yang diambil langsung dari sumbernya.
- 5. Barang-barang kebutuhan pokok, meliputi:
  - a. beras dan gabah;
  - b. jagung;
  - c. sagu;
  - d. kedelai;
  - e. garam baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium.
- 6. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung dan sejenisnya.
- 7. Listrik, kecuali listrik untuk perumahan dengan daya di atas 6600 watt.
- 8. Saham, obligasi, dan surat berharga sejenisnya.
- 9. Air bersih yang disalurkan melalui pipa.

Pengenaan PPN sampai ke wilayah penyerahan oleh pedagang eceran terlihat jelas dalam objek pajak atas penyerahan barang sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 4 huruf a. Dalam Pasal itu dinyatakan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan barang kena pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Pengertian pengusaha tidak hanya meliputi pabrikan ataupun pedagang besar, tetapi juga meliputi pedagang eceran. Resminya dinyatakan bahwa pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.

Dalam perubahan pertama UU PPN 1984, PPN mulai dikenakan atas ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak. Pengenaan PPN atas ekspor Barang Kena Pajak dengan tarif 0% dimaksudkan untuk mendorong ekspor khususnya ekspor non migas. Oleh karena itu, pajak pertambahan nilai yang dibayar karena perolehan barang kena pajak yang diekspor dapat dikompensasi atau diminta kembali.

Dalam perubahan pertama UU PPN 1984 yang mulai berlaku 1 Januari 1995, diberlakukan objek PPN yang baru dan tidak diatur dalam Pasal 4 sebagai Pasal yang mengatur objek pajak tetapi diatur dalam Bab Ketentuan Khusus yaitu Pasal 16C dan 16D. Objek PPN Pasal 16C adalah atas kegiatan membangun sendiri, sedangkan Pasal 16D adalah PPN atas penyerahan

aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. Selengkapnya tertulis sebagai berikut.

Pasal 16C:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan.”

Dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 595/KMK.04/1995, batasan kegiatan membangun sendiri yang terutang PPN adalah sebagai berikut.

- a. Membangun sendiri bangunan yang diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat usaha.
- b. Luas bangunan 400 m<sup>2</sup> atau lebih.
- c. Bangunan bersifat permanen.

PPN terutang dihitung dengan tarif 10% dan Dasar Pengenaan Pajak ditentukan 40% dari jumlah biaya yang dikeluarkan untuk membangun bangunan tersebut tidak termasuk harga perolehan tanah.

Pasal 16D:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan.”

c. *Periode 1 Januari 2001 sampai dengan akhir Maret 2010*

Undang-undang PPN 1984 mengalami perubahan kedua dan diberlakukan sejak 1 Januari 2001 melalui UU Nomor 18 Tahun 2000. Dalam perubahan kedua ini kelompok barang yang bukan barang kena pajak dikurangi menjadi 4 (empat) kelompok. Empat kelompok tersebut berdasarkan Pasal 4A UU PPN 1984 terdiri dari:

1. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
2. barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;

3. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya;
4. uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

Dengan 4 (empat) kelompok ini maka sejak 1 Januari 2001 maka kelompok barang yang sebelumnya bukan barang kena pajak menjadi barang kena pajak, yaitu:

1. barang hasil pertanian, hasil perkebunan dan hasil kehutanan, yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya;
2. barang hasil peternakan, perburuan/penangkapan atau penangkaran, yang diambil langsung dari sumbernya;
3. barang hasil penangkapan atau budidaya perikanan, yang diambil langsung dari sumbernya.

Namun, dengan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 kelompok barang hasil pertanian yang meliputi hasil pertanian, perkebunan, peternakan, perburuan atau penangkapan, maupun penangkaran, atau perikanan, baik dari penangkapan atau budidaya oleh petani atau kelompok tani merupakan barang kena pajak tertentu yang bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN.

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 selanjutnya diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2007 yang tidak lagi mensyaratkan penyerahan oleh petani atau kelompok tani. Dengan PP Nomor 7 Tahun 2007 setiap impor atau penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian dibebaskan dari pengenaan PPN.

*d. Periode April 2010*

Sejak 1 April 2010 dengan berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009 yang merupakan perubahan ketiga UU PPN 1984, rincian mengenai jenis barang yang bukan barang kena pajak tidak lagi ditetapkan melalui Peraturan Pemerintah. Penjelasan UU PPN 1984 perubahan ketiga sudah memerinci secara detil jenis barang yang bukan barang kena pajak berdasarkan kelompok barang yang ditentukan oleh Pasal 4A Ayat (2) UU PPN 1984.

Tidak terdapat penambahan kelompok barang yang bukan barang kena pajak, tetap empat kelompok barang bukan barang kena pajak sebagaimana ditulis UU PPN 1984 perubahan kedua. Namun, dalam rincian jenis barangnya terdapat penambahan jenis barang yang bukan barang kena pajak

khususnya pada kelompok barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan rakyat banyak. Selengkapnya kelompok barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan rakyat banyak meliputi:

- 1) beras;
- 2) gabah;
- 3) jagung;
- 4) sagu;
- 5) kedelai;
- 6) garam, baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium;
- 7) daging, yaitu daging segar yang diolah, tetapi telah melalui proses disembelih, dikuliti, dipotong, didinginkan, dibekukan, dikemas atau tidak dikemas, digarami, dikapur, diasamkan, diawetkan dengan cara lain, dan/atau direbus;
- 8) telur, yaitu telur yang tidak diolah, termasuk telur yang dibersihkan, diasinkan, atau dikemas;
- 9) susu, yaitu susu perah baik yang telah melalui proses didinginkan maupun dipanaskan, tidak mengandung tambahan gula atau bahan lainnya, dan/atau dikemas atau tidak dikemas;
- 10) buah-buahan, yaitu buah-buahan segar yang dipetik, baik yang telah melalui proses dicuci, di-*sortasi*, dikupas, dipotong, diiris, di-*grading*, dan/atau dikemas atau tidak dikemas; dan
- 11) sayur-sayuran, yaitu sayuran segar yang dipetik, dicuci, ditiriskan, dan/atau disimpan pada suhu rendah, termasuk sayuran segar yang dicacah.

Di samping perubahan di atas, terdapat perubahan substansial dalam Pasal 16D UU “PPN 1984. Pasal 16D UU PPN 1984 yang berlaku sejak tanggal 1 April 2010 berbunyi demikian:

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, kecuali atas penyerahan aktiva yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan huruf c.”

Sebelumnya, penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula baru terutang apabila dilakukan oleh pengusaha kena pajak dan memenuhi syarat pajak masukannya dapat dikreditkan pada waktu perolehannya. Sejak 1 April 2010 pada dasarnya penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak

untuk diperjualbelikan oleh PKP terutang PPN kecuali yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena tidak berhubungan dengan kegiatan usaha atau karena jenis kendaraannya sedan.

## **2. Pengenaan PPN terhadap Konsumsi Jasa Kena Pajak**

### *a. Periode 1 April 1985 sampai dengan akhir Desember 1994*

Pada awal berlaku jenis jasa kena pajak yang atas penyerahannya terutang PPN hanya jasa yang dilakukan oleh Pemborong atau kontraktor sebagaimana ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985. Pemborong dan kontraktor yaitu pengusaha yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya melakukan pembangunan, perbaikan, atau pemugaran bangunan atau barang tidak bergerak lainnya, baik untuk kepentingan sendiri maupun atas suruhan pihak lain, dengan atau tanpa perjanjian tertulis.

Dengan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988, pengenaan Jasa Kena Pajak menggunakan negatif *list* sebagai perluasan dari pengenaan PPN atas penyerahan jasa yang dilakukan oleh pemborong dan kontraktor. PP Nomor 28 Tahun 1988 mulai berlaku tanggal 27 Desember 1988 menyatakan sebagai berikut.

Penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di daerah pabean Republik Indonesia dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya oleh Pengusaha Jasa Kena Pajak, kecuali jasa:

1. pelayanan dan perawatan kesehatan;
2. pelayanan sosial;
3. pelayanan pos dan giro;
4. perbankan, asuransi, lembaga keuangan bukan bank, dan *financial leasing*;
5. di bidang keagamaan;
6. di bidang pendidikan;
7. di bidang kesenian yang tidak bersifat komersial;
8. penyiaran radio dan televisi;
9. angkutan laut dan angkutan darat;
10. angkutan udara luar negeri;
11. tenaga kerja dan penyediaan tenaga kerja;
12. perhotelan dan rumah penginapan;
13. telepon umum *coin-box*, telegram, dan jasa penyewaan transponder luar negeri.

*b. Periode 1 Januari 1995 sampai dengan akhir Desember 2000*

Dengan amanat UU PPN 1984 perubahan pertama (UU Nomor 11 Tahun 1994), diterbitkan PP Nomor 50 Tahun 1994 yang mulai berlaku 1 Januari 1995, terkait dengan jenis jasa yang bukan jasa kena pajak. Dalam PP Nomor 50 Tahun 1994 ditetapkan sebagai berikut.

Jenis jasa yang tidak dikenakan pajak pertambahan nilai adalah jasa di bidang:

1. pelayanan kesehatan medik;
2. pelayanan sosial;
3. pengiriman surat;
4. perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
5. keagamaan;
6. pendidikan;
7. kesenian;
8. penyiaran;
9. angkutan umum;
10. tenaga kerja;
11. perhotelan;
12. telekomunikasi.

*c. Periode 1 Januari 2001 sampai dengan akhir Maret 2010*

Dengan amanat UU PPN 1983 perubahan kedua UU PPN 1984 (UU Nomor 18 Tahun 2000, PP Nomor 144 Tahun 2000 menetapkan kembali jenis jasa yang bukan jasa kena pajak yang mulai berlaku 1 Januari 2001. Selengkapnya dinyatakan sebagai berikut.

Kelompok jasa yang tidak dikenakan pajak pertambahan nilai adalah jasa di bidang:

1. pelayanan kesehatan medik;
2. pelayanan sosial;
3. pengiriman surat dengan perangko;
4. perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
5. keagamaan;
6. pendidikan;
7. kesenian dan hiburan yang telah dikenakan Pajak Tontonan;
8. penyiaran yang bukan bersifat iklan;
9. angkutan umum di darat dan di air;
10. tenaga kerja;

11. perhotelan; dan
12. yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.

*d. Periode April 2010*

Seperti halnya barang kena pajak, sejak berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009 yang merupakan perubahan ketiga UU PPN 1984, penentuan jenis jasa kena pajak tidak melalui peraturan pemerintah. Dalam batang tubuh UU PPN 1984 perubahan ketiga dan penjelasannya sudah secara rinci menentukan kelompok dan jenis jasa yang bukan merupakan jasa kena pajak. Dalam Pasal 4A UU PPN 1984 ditetapkan 17 jenis jasa yang bukan jasa kena pajak. Maka selain dari jasa tersebut atas konsumsinya dapat terutang PPN. Selengkapnya Pasal 4A menyatakan bahwa:

Jenis jasa yang tidak dikenai pajak pertambahan nilai adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa berikut ini.

1. Pelayanan kesehatan medik.
2. Pelayanan sosial.
3. Pengiriman surat dengan prangko.
4. Keuangan.
5. Asuransi.
6. Keagamaan.
7. Pendidikan.
8. Kesenian dan hiburan.
9. Penyiaran yang tidak bersifat iklan.
10. Angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri.
11. Tenaga kerja.
12. Perhotelan.
13. Yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.
14. Penyediaan tempat parkir.
15. Telepon umum dengan menggunakan uang logam.
16. Pengiriman uang dengan wesel pos.
17. Boga atau catering.

Perubahan mendasar dalam perubahan ketiga UU PPN 1984 adalah dengan menambah objek PPN baru berupa ekspor jasa kena pajak. Sebelumnya, ekspor jasa kena pajak bukan merupakan objek PPN. Namun, sejak 1 April 2010, atas ekspor jasa kena pajak terutang PPN. Tarif PPN yang dikenakan atas ekspor jasa kena pajak adalah sama dengan ekspor barang kena pajak, yaitu 0%. Namun demikian, tidak semua ekspor jasa kena pajak terutang PPN. Pengenaan PPN 0% hanya dikenakan atas ekspor jasa kena pajak berupa jasa maklon, jasa perbaikan, dan perawatan barang bergerak serta jasa konstruksi.



## LATIHAN

---

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) Jelaskan secara ringkas perkembangan Pajak atas Konsumsi sebagai Pajak Negara sebelum berlakunya Pajak Pertambahan Nilai!
- 2) Jelaskan secara ringkas yang menjadi objek Pajak Penjualan khususnya sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968!
- 3) Jelaskan perbedaan pengertian Barang Kena Pajak berdasarkan UU PPN 1984 yang berlaku pertama kali dengan perubahan pertama UU PPN 1984!
- 4) Jelaskan perubahan objek pajak berdasarkan UU PPN 1984 perubahan kedua dan objek pajak berdasarkan perubahan ketiga yang mulai berlaku tanggal 1 April 2010!

### *Petunjuk Jawaban Latihan*

- 1) a) Masa Pajak Pembangunan I (PPb), mulai berlaku pada tanggal 1 Juni 1947, dipungut atas rumah makan, penginapan dan penyerahan jasa di rumah-rumah makan. Pada awalnya merupakan pajak pusat, namun dengan UU Nomor 32 Tahun 1956 dilimpahkan ke pemerintah daerah.
- b) Masa pajak peredaran 1950 (PPe 1950), pajak peredaran diberlakukan di Indonesia berdasarkan UU Darurat Nomor 12 Tahun 1950 yang ditambahkan dan diubah dengan UU Darurat Nomor 38 Tahun 1950. Undang-undang ini hanya berumur 9 bulan,

- lahir 1 Januari dan berakhir 30 September 1951, dikenakan atas penyerahan barang dan jasa yang dilakukan di Indonesia.
- c) Masa pajak penjualan 1951 (PPn 1951), mulai berlaku 1 Oktober 1951 dengan UU Darurat Nomor 19 Tahun 1951 dan kemudian menjadi UU dengan berlakunya UU Nomor 35 Tahun 1953. Dalam masa berlakunya, PPn dikenakan terhadap penjualan barang oleh pabrik, penyerahan jasa dan atas impor barang.
  - d) Masa pajak pertambahan nilai (PPN 1984), mulai berlaku 1 April 1985 bersamaan dengan reformasi sistem pemungutan pajak di Indonesia. UU PPN 1984 menggantikan pajak penjualan 1951 dengan pendekatan *Non-Cumulative Multi Stage Sales Tax*.
- 2) Dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 yang diterbitkan tanggal 22 Maret 1968, pajak penjualan dikenakan atas pemasukan barang dari luar negeri ke daerah pabean. Sejak saat itu, berlaku tiga objek pajak penjualan yaitu:
- a) atas penyerahan barang yang disebut dengan pajak penjualan pabrik;
  - b) atas pemberian jasa yang disebut dengan pajak penjualan jasa;
  - c) atas pemasukan barang dari luar ke dalam daerah pabean yang disebut dengan pajak penjualan impor.
- 3) Pada awal berlakunya barang kena pajak didefinisikan sebagai barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak maupun barang tidak bergerak sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi) yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. Pada perubahan pertama yang mulai berlaku 1 Januari 1995, kriteria barang kena pajak tidak lagi ditentukan sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi) dan tidak terbatas pada barang berwujud tetapi juga meliputi barang tidak berwujud.
- 4) Perubahan ketiga UU PPN 1984 menambah objek PPN baru berupa ekspor jasa kena pajak. Sebelumnya ekspor jasa kena pajak bukan merupakan objek PPN. Namun, sejak 1 April 2010 atas ekspor jasa kena pajak terutang PPN. Tarif PPN yang dikenakan atas ekspor jasa kena pajak adalah sama dengan ekspor barang kena pajak, yaitu 0%. Namun demikian, tidak semua ekspor jasa kena pajak terutang PPN. Pengenaan PPN 0% hanya dikenakan atas ekspor jasa kena pajak berupa jasa maklon, jasa perbaikan, dan perawatan barang bergerak serta jasa konstruksi.



Pemberlakuan pajak atas konsumsi sebagai pajak negara telah dimulai sejak diberlakukannya pajak pembangunan I (PPb I) yang mulai berlaku 1 Juni 1947 sebelum kemudian dilimpahkan pengelolaannya kepada Pemerintah Daerah. Pajak peredaran yang dikenakan atas penyerahan barang dan jasa diberlakukan dalam waktu yang singkat, yaitu 9 bulan sejak Januari 1951 sampai dengan 30 September 1951. Pajak penjualan sebagai pengganti pajak peredaran yang diberlakukan berdasarkan UU Darurat Nomor 19 Tahun 1951 mengalami masa berlaku lebih dari tiga dasawarsa sebelum digantikan dengan pajak pertambahan nilai sejak 1 April 1985.

Pengenaan PPN sendiri yang memiliki karakteristik pajak atas konsumsi dengan pengenaan yang bertingkat (multi stage tax) mengalami perkembangan sejak pertama kali diberlakukan melalui UU Nomor 8 Tahun 1983 (berlaku 1 April 1985). Pada awalnya, pengenaan PPN atas konsumsi barang dilakukan pada wilayah pabrikaan sebelum diperluas sampai ke wilayah penyerahan barang oleh pedagang besar dan selanjutnya pedagang eceran besar. Baru sejak 1 Januari 1995 dengan berlakunya perubahan pertama UU PPN 1984 pengenaan PPN secara utuh diberlakukan sampai ke wilayah penyerahan barang oleh pedagang eceran.

Perubahan juga terjadi pada jenis atau kelompok barang dan jasa yang atas konsumsinya dapat dikenai PPN atau secara yuridis dinamakan barang kena pajak dan jasa kena pajak.

Pengenaan PPN atas ekspor barang kena pajak mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1995 dengan tujuan untuk mendorong ekspor khususnya ekspor non migas. Pengenaan PPN atas ekspor barang kena pajak dengan tarif 0% dimaksudkan agar PPN yang dibayar atas perolehan BKP yang diekspor dapat diminta kembali atau direstitusi.

Pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri dan atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan mulai diberlakukan sejak 1 Januari 1995.

Dalam perubahan ketiga yang mulai berlaku 1 April 2010 pengenaan PPN atas ekspor diberlakukan juga atas ekspor jasa kena pajak meskipun masih terbatas pada jasa maklon, jasa perbaikan, dan perawatan serta jasa konstruksi.

**TES FORMATIF 2**

---

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Karakteristik yang membedakan pajak penjualan dengan pajak pertambahan nilai dalam pengenaannya adalah pajak penjualan....
  - A. berkarakter *multi stage tax*
  - B. merupakan pajak atas konsumsi
  - C. adalah *single stage tax*
  - D. adalah pajak langsung
  
- 2) Pajak Pertambahan Nilai mulai berlaku sejak ....
  - A. 1 Januari 1984
  - B. 1 April 1984
  - C. 1 Januari 1985
  - D. 1 April 1985
  
- 3) Pengenaan PPN secara utuh sampai ke wilayah penyerahan oleh pedagang eceran (bukan pedagang eceran besar) diberlakukan sejak ....
  - A. 1 April 1985
  - B. 1 April 1992
  - C. 1 Januari 1995
  - D. 1 Januari 2001
  
- 4) Pengenaan PPN atas ekspor Barang Kena Pajak pertama kali diberlakukan sejak tanggal ....
  - A. 1 April 1985
  - B. 1 Januari 1995
  - C. 1 Januari 2001
  - D. 1 April 2010
  
- 5) Pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri mulai diberlakukan pada ....
  - A. awal berlakunya UU PPN 1984
  - B. perubahan pertama UU PPN 1984
  - C. perubahan kedua UU PPN 1984
  - D. perubahan ketiga UU PPN 1984

- 6) Definisi Barang Kena Pajak yang tidak lagi ditentukan oleh proses pengolahan atau pabrikasi mulai berlaku sejak tanggal ....
- 1 April 1985
  - 1 Januari 1995
  - 1 Januari 2001
  - 1 April 2010
- 7) Jenis jasa yang pertama kali dikenakan PPN adalah jasa....
- pemborong atau kontraktor
  - maklon
  - perawatan atau perbaikan
  - konsultan
- 8) Pengenaan PPN atas ekspor jasa kena pajak diberlakukan pertama kali sejak ....
- 1 April 1985
  - 1 Januari 1995
  - 1 Januari 2001
  - 1 April 2010
- 9) Pada saat berlakunya, pajak penjualan tidak dikenakan atas ....
- penyerahan barang oleh pabrikan
  - penyerahan barang oleh pedagang besar
  - pemberian jasa oleh pengusaha
  - impor barang
- 10) Pengertian barang meliputi barang berwujud dan barang tidak berwujud pertama kali diberlakukan melalui ....
- Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988
  - Perubahan pertama UU PPN 1984
  - Perubahan kedua UU PPN 1984
  - Perubahan ketiga UU PPN 1984

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 2 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 2.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali  
80 - 89% = baik  
70 - 79% = cukup  
< 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan modul selanjutnya. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 2, terutama bagian yang belum dikuasai.

## Kunci Jawaban Tes Formatif

### *Tes Formatif 1*

- 1) D
- 2) C
- 3) A
- 4) B
- 5) A
- 6) A
- 7) B
- 8) D
- 9) C
- 10) B

### *Tes Formatif 2*

- 1) C
- 2) D
- 3) C
- 4) B
- 5) B
- 6) B
- 7) A
- 8) D
- 9) B
- 10) B

## Daftar Pustaka

- Due, John F., "Sales Taxation", Urbana: University Of Illinois Press, 1959.
- Rochmat Soemitro, Prof. Dr. SH & Dewi Kania Sugiharti, SH., MH.: Asas Dan Dasar Perpajakan 1 edisi revisi.
- Santoso Brotodihardjo, R.S.H: Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Jakarta-Bandung: PT Eresco, 1982.
- Sukardji, Untung, SH: Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2009, Jakarta: Rajawali Pers, 2009.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- Undang-undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- Undang-undang Republik Indonesia 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 Republik Indonesia 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 Pemerintah Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 1988 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Penyerahan Barang Kena Pajak Yang Dilakukan Oleh Pedagang Besar dan Penyerahan Jasa Kena Pajak Di samping Jasa Yang Dilakukan Oleh Pemborong.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 75 Tahun 1991 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Penyerahan Barang Kena Pajak Yang Dilakukan Oleh Pedagang Eceran Besar.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994.