

ANALISIS AKTIVITAS VAT EVASION DI INDONESIA DAN STRATEGI PENANGANANNYA

Setiadi Alim Lim
Universitas Surabaya

ABSTRAC

Value Added Tax (VAT) is probably the best tax ever invented. Now more than 150 countries worldwide have adopted VAT. The VAT proponents claims that VAT is an effective tax to raise tax revenue of government. Like other taxes, VAT is highly vulnerable to evasion. The potential and the great contribution of VAT to tax revenue of the government leads to greater motivation for criminals to commit tax evasion action against VAT. VAT can be evaded exploited in miscellaneous ways. This paper describes many kinds of VAT evasion and enforcement strategies to fight VAT Evasion in many countries and in Indonesia.

Keywords: *value added taxes, tax avoidance, tax evasion, innocent evasion, fraudulent evasion, VAT evasion, carousel fraud.*

PENDAHULUAN

Pada dasarnya pajak konsumsi dapat dibedakan atas *single stage* dan *multiple stage*. Pajak konsumsi kategori *multiple stage* akan memungut pajak pada semua tahapan rantai produksi dan distribusi, sedangkan yang tergolong *single stage* memungut pajak hanya pada salah satu tahapan tertentu dari rantai produksi dan distribusi. Bila pajak yang dipungut pada semua tahapan rantai produksi dan distribusi dihitung secara kumulatif, maka tergolong jenis *cumulative taxes*, sedangkan jika pajak yang dipungut hanya atas nilai tambah (*value added*), maka dikenal sebagai *Value Added Taxes (VAT)*.

Value Added Tax (VAT) diperkenalkan pertama kali di Perancis dalam bentuk yang masih sederhana pada tahun 1948, yang kemudian dikembangkan lebih lanjut pada tahun 1954 sampai dengan 1968 menjadi *VAT modern* (Horrison and Krelove, 2005). *VAT* yang dalam bahasa Perancis dikenal dengan nama "*Taxe*

sur le Valeur Ajoutee (TVA)” pertama kali diimplementasikan oleh Maurice Laure (Adams and Webley, 2001; Diefenthaeler, 2010). VAT telah dianggap sebagai suatu jalan yang paling efektif dalam memperoleh penghasilan dari pajak (Keen and Smith, 2007). Cnossen (1990) menyatakan jika hanya dilihat dari aspek kemampuan untuk menghasilkan pendapatan pajak, VAT mungkin adalah jenis pajak terbaik yang pernah ditemukan. Keen and Lockwood (2006) menyatakan ada bentuk lemah dari hipotesis VAT sebagai *money-machine* yaitu adanya data menunjukkan bahwa negara-negara yang menggunakan VAT mempunyai penghasilan pajak yang lebih dibandingkan yang tidak menggunakan VAT.

Lúðvíksson (2012) menyatakan VAT mungkin merupakan pajak yang terpenting di Uni Eropa. Lebih dari 150 negara di seluruh dunia mengadopsi VAT atau di beberapa negara disebut pula dengan nama *Goods and Services Tax (GST)*. VAT secara efektif telah menghasilkan 18,7 % dari penghasilan pajak di negara-negara OECD pada tahun 2008, dan 21% dari penghasilan pajak di negara-negara Uni Eropa pada tahun 2009 atau sekitar 784 bilyun euro. Penghasilan pajak dari VAT rata-rata 7,4 % dari GDP negara-negara Uni Eropa pada tahun 2009 dan rata-rata 6,5 % dari GDP negara-negara OECD.

Di Indonesia VAT dikenal dengan nama PPN (Pajak Pertambahan Nilai) yang pertama kali diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1985 dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 dan telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009. Yang menjadi obyek PPN adalah barang dan jasa yang disebut sebagai barang kena pajak dan jasa kena pajak. Setiap orang pribadi atau badan yang mempunyai jumlah penyerahan barang kena pajak dan jasa kena pajak melebihi jumlah tertentu (*registration threshold*) diwajibkan untuk memungut PPN. Orang atau badan yang memenuhi persyaratan untuk memungut PPN dikenal dengan nama Pengusaha Kena Pajak/PKP (*registered tax payer*). Selanjutnya guna mempermudah pembahasan akan digunakan kata PPN untuk menggantikan kata VAT dan PKP untuk menggantikan *registered tax payer*, kecuali untuk *VAT Evasion* yang tetap digunakan dan tidak diganti *PPN Evasion*.

Mekanisme pemungutan PPN yang hanya dikenakan terhadap nilai tambah dilakukan dengan menggunakan metode pengkreditan PPN Masukan (*input VAT*)

terhadap PPN Keluaran (*output VAT*). Setiap PKP akan membayar PPN Masukan pada saat memperoleh barang kena pajak dan atau jasa kena pajak dan memungut PPN Keluaran pada saat menyerahkan barang kena pajak dan atau jasa kena pajak. Pada setiap periode tertentu jumlah PPN Masukan akan diperhitungkan/ dikreditkan dengan jumlah PPN Keluaran. Apabila PPN Keluaran lebih besar dari pada PPN Masukan, maka wajib pajak akan mengalami kurang bayar dan harus menyetorkan selisih kurang bayar tersebut ke kas negara melalui bank persepsi atau kantor pos. Sedangkan jika PPN Masukan lebih besar dari pada PPN Keluaran, maka wajib pajak akan mengalami kelebihan bayar dan dapat meminta kembali jumlah lebih bayar tersebut melalui proses restitusi (*refund*).

PPN seperti pajak-pajak lainnya juga rentan terhadap tindakan kecurangan, penggelapan atau kejahatan-kejahatan perpajakan lainnya. Potensi dan kontribusi yang besar dari PPN terhadap penghasilan pajak dari suatu negara memberikan motivasi yang lebih besar kepada para pelaku kejahatan perpajakan untuk melakukan tindakan kecurangan dan penggelapan terhadap PPN. Keen and Smith (2007) menyatakan bahwa pada beberapa tahun terakhir ada peningkatan perhatian terhadap kerugian penghasilan PPN karena *VAT Evasion*, khususnya pada negara-negara Uni Eropa. Komisi Eropa melaporkan bahwa kerugian dari *fraud* yang dikenal dengan nama "*carousel fraud*" baru-baru ini mencapai sekitar 10% dari penerimaan PPN di beberapa negara Uni Eropa. Beberapa kejahatan spektakuler terhadap PPN dilakukan antara lain oleh Glasgow, pengusaha yang mendapatkan hasil kejahatan lebih dari \$8 juta hanya dalam waktu 4 bulan. Sri Lanka baru-baru ini mengalami kerugian yang sangat substansial yang dilaporkan sebesar 10% dari penerimaan bersih. Rusia mengalami kerugian karena *Tax Evasion* sebesar 4,6%-5% dan 5,4%-5,8% dari GDP pada tahun 2003 dan 2004 (Mironov, 2010). Pengalaman yang ada menunjukkan bahwa masalah restitusi merupakan salah satu kelemahan dari sistem PPN (Harrison and Krelove, 2005) dan berpeluang besar menjadi lahan subur bagi para pelaku *VAT Evasion*.

Pada dasarnya wajib pajak mempunyai kecenderungan untuk membayar pajak dengan jumlah yang sekecil mungkin. Untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayar, wajib pajak dapat melakukan berbagai macam usaha. Secara umum

usaha-usaha wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayar dapat dibedakan menjadi 2, yaitu usaha-usaha meminimalkan jumlah pajak dibayar yang tidak melanggar ketentuan dan peraturan per-undang-undangan perpajakan yang berlaku biasa disebut sebagai *Tax Avoidance* dan usaha-usaha meminimalkan jumlah pajak dibayar yang melanggar ketentuan dan peraturan per-undang-undangan perpajakan yang berlaku dikenal dengan nama *Tax Evasion*. Lord Templeman dalam Prebble (1996) membedakan *Tax Evasion* menjadi 2, yaitu *Innocent Evasion* dan *Fraudulent Evasion*. *Innocent Evasion* terjadi ketika wajib pajak tidak memberikan informasi semua fakta yang relevan untuk perhitungan pajak kepada otoritas pajak suatu negara. Sedangkan *Fraudulent Evasion* terjadi ketika wajib pajak memberikan informasi atau fakta yang tidak benar atau fiktif kepada otoritas pajak suatu negara. *Innocent Evasion* biasanya penyelesaiannya mengarah pada perhitungan ulang beban pajak yang benar, sedangkan *Fraudulent Evasion* penyelesaiannya biasanya mengarah pada suatu penuntutan tindakan kriminal di samping perhitungan ulang beban pajak yang benar. Beberapa referensi memberikan perbedaan antara *Evasion* dan *Fraud*. Namun dalam tulisan ini sesuai apa yang diuraikan Lord Templeman dalam Prebble (1996) *Fraud* diartikan sebagai bagian dari *Evasion*.

Tulisan ini akan membahas tentang *VAT Evasion*, baik yang tergolong *VAT Innocent Evasion* maupun *VAT Fraudulent Evasion* secara umum. Kemudian dilanjutkan dengan pembahasan tentang *VAT Evasion* yang terjadi di Indonesia serta langkah-langkah yang mungkin dapat dilakukan untuk mencegah atau mengurangi kerugian yang mungkin terjadi akibat *VAT Evasion*.

JENIS-JENIS VAT EVASION

Pada dasarnya *VAT Evasion* banyak macam dan modus operasinya, namun beberapa yang sering terjadi dan perlu mendapatkan perhatian karena menimbulkan kerugian yang sangat signifikan pada otoritas pajak negara di seluruh dunia, antara lain (Keen and Smith, 2007):

1. *Failure to Register.*
2. *Under-Reported Sales.*
3. *Misclassification of Commodities.*

4. *Omission of Self Deliveries.*
5. *Tax Collected But not Remitted.*
6. *Imported Goods not Brought into Tax.*
7. *False Claims for Credit or Refund.*
8. *Credit Cclaimed for VAT on Purchases That are not Creditable.*
9. *Bogus Traders.*

Penjelasan dari masing-masing *VAT Evasion* di atas adalah sebagai berikut:

1. *Failure to Register.*

Banyak wajib pajak yang seharusnya sudah menjadi PKP (*registered tax payer*), karena jumlah peredaran usahanya sudah melebihi *VAT threshold*, namun tidak mendaftarkan diri untuk dikukuhkan menjadi PKP. Akibatnya negara dirugikan, karena wajib pajak yang seharusnya memungut PPN tetapi tidak melakukannya.

2. *Under-Reported Sales.*

Banyak PKP yang tidak melaporkan jumlah penjualan barang dan jasanya sesuai keadaan sebenarnya. Jumlah penjualan yang dilaporkan biasanya jauh di bawah realisasi penjualan sesungguhnya. Penjualan yang tidak dilaporkan tidak dicatat dalam catatan akuntansi PKP yang bersangkutan.

3. *Misclassification of Commodities.*

Ada PKP yang berusaha melakukan klasifikasi barang kena pajak dan jasa kena pajak yang sengaja disalahkan agar mendapatkan pengenaan tarif PPN yang lebih rendah pada negara-negara yang menggunakan banyak tarif PPN. Misalkan suatu barang kena pajak yang seharusnya masuk klasifikasi komoditas A dan dikenakan tarif PPN 30%, dilaporkan sebagai barang kena pajak yang tergolong klasifikasi B, sehingga hanya dikenakan PPN dengan tarif 10%.

4. *Omission of Self Deliveries.*

Barang kena pajak atau jasa kena pajak yang diproduksi perusahaan dan dikonsumsi oleh pemilik atau karyawan harus dikenakan PPN. Namun sering terjadi tidak dilakukan pemungutan PPN pada saat penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak kepada pemilik atau karyawan.

5. *Tax Collected But not Remitted.*

Hal ini mungkin disebabkan karena perusahaan tidak menyetorkan sebagian atau seluruhnya PPN yang telah dipungut dari pembeli pada saat penyerahan barang kena pajak dan jasa kena pajak yang dilakukan. Di samping itu mungkin juga terjadi perusahaan menyatakan pailit pada saat PPN yang dipungut dalam jumlah besar belum disetorkan.

6. *Imported Goods not Brought into Tax.*

Pada negara-negara Uni Eropa setiap kegiatan impor, PPN atas barang yang diimpor akan ditangguhkan dahulu pembayarannya. Hal ini dimanfaatkan oleh para pelaku *VAT Evasion* untuk menjual barang tersebut dan memungut PPN. Setelah itu yang bersangkutan menghilang (*missing trader*) tanpa membayar PPN impor yang ditangguhkan tadi.

7. *False Claims for Credit or Refund.*

Seperti yang telah diuraikan di atas, restitusi merupakan suatu celah yang dapat dimanfaatkan oleh para pelaku *VAT Evasion* untuk melakukan klaim restitusi yang tidak benar, antara lain menggunakan faktur pajak fiktif.

8. *Credit Claimed for VAT on Purchases That are not Creditable.*

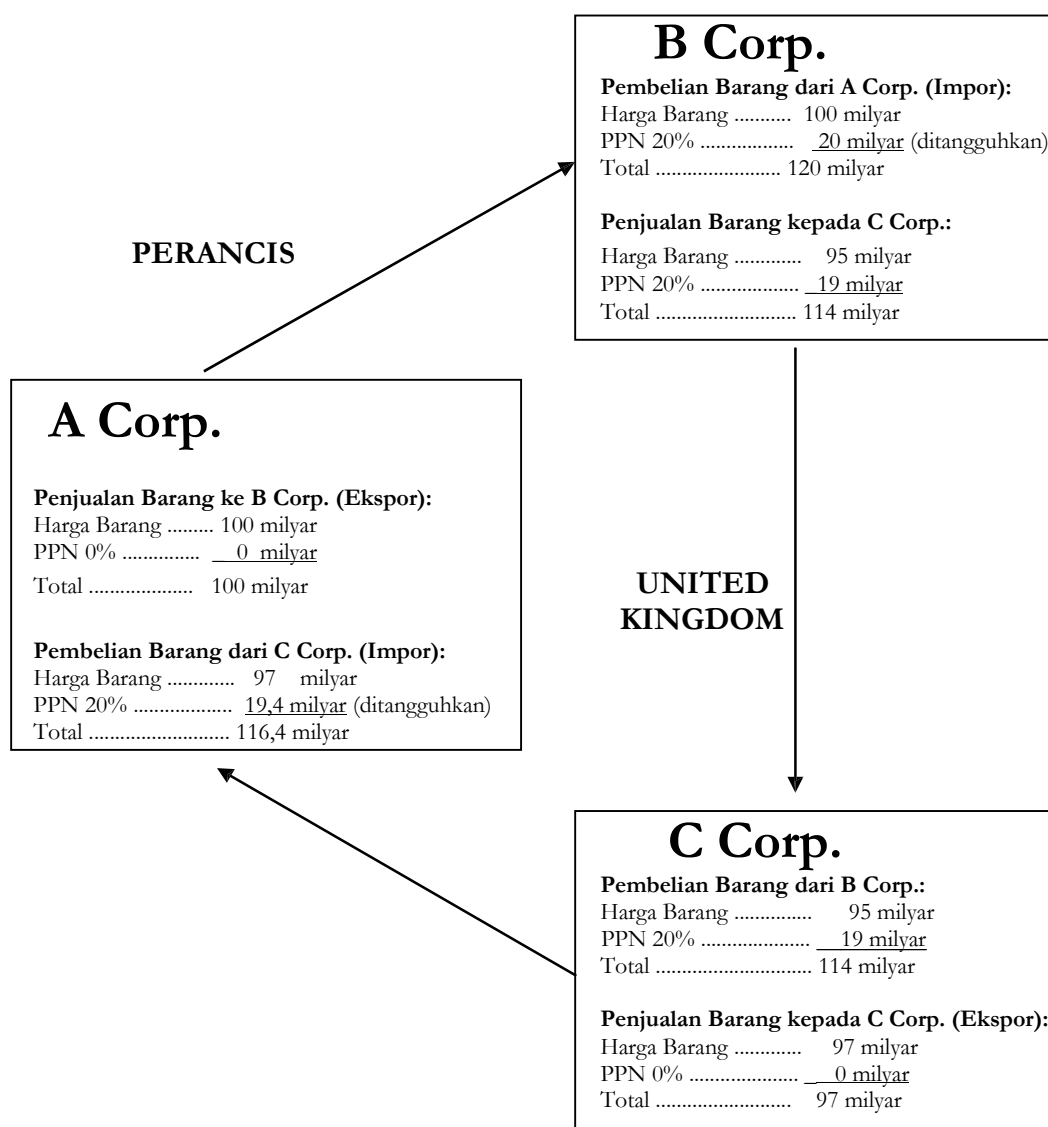
Pada suatu perusahaan dapat terjadi selain menyerahkan barang kena pajak juga menyerahkan bukan barang kena pajak. PPN Masukan dari pembelian untuk penyerahan bukan barang kena pajak sering dikreditkan atau dilaporkan sebagai PPN Masukan penyerahan barang kena pajak. Di samping itu juga sering terjadi PPN Masukan untuk pembelian guna kepentingan konsumsi pribadi dikreditkan sebagai PPN Masukan penyerahan barang kena pajak.

9. *Bogus Traders.*

Banyak terjadi perusahaan-perusahaan dibentuk tanpa ada usaha yang jelas. Perusahaan tersebut didirikan hanya untuk menerbitkan faktur pajak fiktif yang nantinya akan digunakan untuk memperoleh dana restitusi.

Menurut Lúðvíksson (2012) *VAT Evasion* dapat dibedakan 2, yaitu: *Black Market Fraud* dan *Missing Trader Intra-Community (MTIC) Fraud*. *Black Market Fraud* terjadi ketika bisnis menyampaikan SPT Masa PPN secara tidak benar. Mereka melaporkan nilai dari penjualan lebih rendah dari pada yang sebenarnya

atau mencantumkan klaim PPN Masukan yang lebih besar dari yang seharusnya. Banyak *VAT Evasion* yang termasuk kategori ini dengan berbagai nama antara lain: *Under-Reported Sales Fraud*, *Retail Fraud* dan *Failure to Register*. *MTIC Fraud* dapat terjadi karena transaksi-transaksi antar negara Uni Eropa dikenakan tarif PPN 0% yang menciptakan kesempatan untuk melakukan *Fraud*. *MTIC Fraud* dapat dibedakan menjadi 2, yaitu *Acquisition Fraud* dan *Carousel Fraud*. Skema terjadinya *Carousel Fraud* dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1: Contoh Skema Praktek *Carousel Fraud*
 Sumber: Ainsworth (2006) setelah disesuaikan

Dari skema di atas dapat dilihat bahwa A Corp. yang berkedudukan di Perancis menjual barangnya (ekspor) kepada B Corp. yang berada di United Kingdom dengan harga 100 milyar. Karena transaksinya adalah transaksi ekspor, maka dikenakan PPN dengan tarif 0% (*zero rating*). B Corp. yang membeli barang tersebut melalui proses impor tidak membayar PPN atas impor barang tersebut, karena pada waktu diekspor oleh A Corp. dikenakan PPN tarif 0% dan pada saat barangnya masuk ke United Kingdom juga tidak membayar VAT disebabkan adanya ketentuan pembayaran VAT ditangguhkan (*Deferred Payment*). Barang tersebut kemudian dijual oleh B Corp. kepada C Corp. yang juga bertempat kedudukan di United Kingdom dengan harga 95 milyar ditambah PPN 20% sebesar 19 milyar, sehingga total nilainya menjadi sebesar 114 milyar. B Corp. tidak pernah menyetorkan atau membayar dan melaporkan PPN yang sudah dipungut dari C Corp. sebesar 19 milyar kepada otoritas pajak yang berwenang. Barang tersebut oleh C Corp. kemudian diekspor kembali ke Perancis dan dijual kepada A Corp. dengan harga sebesar 97 milyar dan karena merupakan transaksi ekspor, maka akan dikenakan PPN dengan tarif 0%. A Corp. yang membeli barang tersebut dari C Corp. juga tidak membayar PPN pada saat impor karena adanya ketentuan pembayaran PPN ditangguhkan (*Deferred Payment*). C Corp. karena melakukan transaksi ekspor dengan tarif 0%, berarti PPN Keluarannya 0 dan PPN Masukannya 19 milyar akan mengalami kelebihan bayar VAT dan akan mengajukan proses permintaan pengembalian PPN yang lebih bayar (*restitusi*). Bagi B Corp. yang membeli barang dengan harga 100 milyar kemudian menjualnya dengan harga 114 milyar (termasuk PPN yang tidak disetorkan) akan mengalami keuntungan sebesar 14 milyar. Menurut Lúðvíksson (2012) perusahaan semacam B Corp. ini yang sering disebut sebagai *Missing Trader* yang menggelapkan atau membajak dana PPN, terus setelah transaksi terjadi langsung menghilang. Dalam hal ini B Corp. disebut sebagai perusahaan *buffer*, yang mana agar sulit dideteksi sering menggunakan banyak perusahaan *buffer* dengan modus operasi transnasional. Wohlfahrt (2011) menyatakan *Carousel Fraud* adalah tipe yang terbaik dari *VAT Evasion* yang pernah ada. Menurut Keen and Smith (2007) *Carousel Fraud* ini biasanya dilakukan pada

barang-barang yang mempunyai nilai tinggi tetapi biaya transportasinya murah seperti telpon seluler atau *chip* komputer.

KERUGIAN YANG DITIMBULKAN VAT EVASION

Untuk menghitung besarnya estimasi kerugian penghasilan karena *VAT Evasion*, otoritas pajak suatu negara setiap awal tahun akan menghitung berapa besarnya estimasi penerimaan PPN pada tahun yang bersangkutan. Keen and Smith (2007) menyatakan penentuan estimasi besarnya penghasilan dari PPN dilakukan dengan pendekatan “*top down*”, yang dimulai dengan melihat data makroekonomi mengenai perkiraan pengeluaran konsumsi. Kemudian dilakukan pengurangan terhadap pengeluaran konsumsi yang bukan obyek PPN dan dilakukan oleh non PKP. Hasilnya dikalikan dengan tarif PPN yang berlaku. Setelah itu hasil yang didapat akan disesuaikan lagi dengan faktor-faktor signifikan yang mungkin dapat mempengaruhi. Nilai akhir yang didapat setelah penyesuaian dikenal dengan nama *VAT Theoretical Total Liability (VTTL)*. *VTTL* ini dibandingkan dengan realisasi penerimaan PPN. Hasilnya disebut sebagai *VAT Gap* dan menunjukkan nilai penghasilan PPN yang tidak tercapai. Tabel 1 menunjukkan *VAT Gap* rata-rata untuk 3 tahun dari 10 negara Uni Eropa.

Tabel 1
*Estimasi VAT Gap dari 10 negara Uni Eropa
(Rata-rata dari 3 tahun)*

<i>Country</i>	<i>VAT Gap as Percentage Of Hypothetical Revenue</i>	<i>Estimates Based on Years</i>
Netherlands	2,4	1994-1996
Great Britain	3,8	1991-1993
Denmark	4,2	1994-1996
Germany	4,8	1994-1996
France	8,8	1991-1993
Portugal	14,2	1994-1996
Belgium	19,3	1994-1996
Greece	20,2	1994-1996
Spain	22,6	1994-1996
Italy	34,5	1991-1993

Source: Keen and Smith (2007) from data in Gebauer and Parsche (2003)

VAT Gap ini tidak selalu semuanya disebabkan oleh kerugian karena *VAT Evasion*, tetapi mungkin bisa terjadi ada yang disebabkan oleh faktor-faktor lain, misalnya terjadi penurunan aktivitas ekonomi yang menyebabkan taksiran pengeluaran konsumsi tidak sesuai dengan asumsi dalam penentuan *VVTL*. Namun dengan diketahuinya nilai *VAT Gap* dapat diestimasi berapa nilai dari *VAT Gap* yang disebabkan karena *VAT Evasion*. Nam et al. (2001) menyatakan angka *VAT Gap* pada Tabel 1 di atas sebagai Rasio dari *VAT Evasion*, artinya nilai kerugian dari *VAT Gap* itu semua 100% diasumsikan karena adanya *VAT Evasion*.

Tabel 2 berikut ini menunjukkan estimasi kerugian karena *VAT Evasion* di United Kingdom untuk tahun 2001-2002.

Tabel 2
*Bottom-Up Estimates of VAT Revenues Losses in United Kingdom
Tax Year 2001-2002*

<i>Type of Noncompliance Revenue)</i>	<i>Estimated Revenue Loss (Euro bn)</i>	<i>Estimated Revenue Loss (In percent of Full Compliance VAT</i>
<i>Missing Traders (MTIC) Fraud</i>	1,77 – 2,75	2,5 – 3,9
<i>Artificial Tax Avoidance</i>	2,5 – 3,0	3,6 – 4,3
<i>Nonregistration for VAT</i>	0,4 – 0,5	0,6 – 0,7
<i>General Noncompliance By VAT-Registered Firms</i>	2,5 – 4,0	3,6 – 5,7
<i>Total</i>	7,17 – 10,25	10,2 – 14,6

Source: Keen and Smith (2007) from National Audit Office (2004) page 11

STRATEGI UNTUK MEMERANGI VAT EVASION

Pada dasarnya mekanisme pemungutan PPN sama dengan pajak-pajak lainnya yang menggunakan sistem *self assessment*, yaitu meliputi aktivitas registrasi PKP, menerima pembayaran PPN dari PKP dan menerima laporan Surat

Pemberitahuan (SPT) dari PKP secara periodik, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan dari PKP serta melakukan penindakan terhadap PKP yang tidak patuh.

Menurut Keen and Smith (2007) beberapa usulan lebih radikal untuk memerangi *VAT Evasion* antara lain:

1. Penggunaan metode *Reverse Charging* untuk transaksi *business-to-business* (B2B). Pada metode ini kewajiban membayar PPN digeser dari penjual kepada pembeli. Mekanisme *Reverse Charging* ini menurut Lúðvíksson (2012) dapat dijelaskan sebagai berikut:

□ **Company A**

- Membeli telpon seluler dari penjual/eksportir di negara lain.

Di bawah ketentuan yang berlaku di negara-negara Uni Eropa, tidak ada PPN karena transaksi *Intra-Community Supply*.

- Menjual telpon seluler kepada *Company B*.

Reverse Charge = tidak ada PPN yang dipungut.

- Menyampaikan informasi mengenai penjualan kepada otoritas pajak.

□ **Company B**

- Membeli telpon seluler dari *Company A*.

Reverse Charge = tidak ada PPN yang dibayar, tetapi *Company B* tidak bebas dari kewajiban PPN tersebut.

- Menjual telpon seluler kepada *Company C*.

Reverse Charge = tidak ada PPN yang dipungut.

- Menyampaikan informasi mengenai pembelian dan penjualan kepada otoritas pajak.

□ **Company C**

- Membeli telpon seluler dari *Company B*.

Reverse Charge = tidak ada PPN yang dibayar, tetapi *Company C* tidak bebas dari kewajiban PPN tersebut.

- Menjual telpon seluler kepada konsumen.

PPN dipungut dan dibebankan pada penjualan tersebut.

- Menyetorkan PPN yang dipungut dan menyampaikan informasi mengenai pembelian dan penjualan kepada otoritas pajak.

Metode ini digunakan oleh United Kingdom pada barang-barang yang sering menjadi obyek *Carousel Fraud*, seperti telpon seluler dan *chip* komputer.

2. Penggunaan metode *Reverse Withholding*. Dengan metode ini pembeli mempunyai kewajiban untuk memotong dan menyetorkan PPN yang dipungut oleh penjual. Kemudian bukti penyetoran akan diberikan kepada penjual dan atas penyetoran ini akan dilaporkan kepada otoritas pajak. Metode ini banyak digunakan negara-negara di Amerika Latin dan Afrika.
3. Mengadopsi sistem *VAT Accounts* yang diusulkan antara lain oleh Sinn et al. (2004) dan telah diimplementasikan di Bulgaria. Namun karena banyaknya kelemahan dari sistem ini, Bulgaria dilaporkan dalam proses meninggalkan sistem ini.
4. Penerapan sistem *Compulsory Use of A Third Party to Guarantee VAT Payment*. Sistem ini mewajibkan PKP menggunakan jaminan pihak ketiga untuk menjamin pembayaran PPN.
5. Dengan model *P-VAT* dari Poddar and Hutton (2001). Barang-barang tidak akan diberikan izin masuk ke daerah pabean (*clearance*) oleh otoritas bea dan cukai apabila PPN atas barang tersebut belum dibayar.
6. Model-model kebijakan yang diungkapkan oleh Harrison and Krelove (2005) untuk mencegah kejahatan berkaitan dengan restitusi PPN antara lain:
 - Zero-Rating Supplies to Exporters*.
 - Large-Scale Cross-Checking of Invoices*.
 - Certification of Refund Claim by CPA*.
 - Prefential Treatment of Good Compliers*.
 - Payment for Large Purchases Through the Banking System*.
 - VAT Bank Account*
 - Deferring Accounting for VAT on Imported Capital Goods*.

Penjelasan dari masing-masing model adalah sebagai berikut:

- Zero-Rating Supplies to Exporters*, yaitu kebijakan yang mewajibkan PKP yang menjual barang kepada PKP eksportir untuk tidak memungut PPN atas penjualan barang kepada eksportir tersebut.
- Large-Scale Cross-Checking of Invoices*, yaitu suatu kebijakan yang melakukan *cross-check* secara cepat dan menyeluruh terhadap semua

faktur pajak yang diajukan oleh PKP yang meminta restitusi dengan memanfaatkan keandalan teknologi komunikasi dan informasi.

- ❑ *Certification of Refund Claim by CPA*, yaitu kebijakan bagi PKP yang akan mengajukan restitusi untuk meminta akuntan publik independen melakukan pemeriksaan terhadap PPN yang akan direstitusi dan menerbitkan sertifikat sebagai dasar pengajuan restitusi.
- ❑ *Preferential Treatment of Good Compliers*, yaitu kebijakan menggolongkan wajib pajak dalam beberapa klasifikasi seperti misalnya kelompok *Gold*, *Silver* dan umum berdasarkan catatan mengenai tingkat kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Bagi kelompok *Gold*, proses restitusi akan diselesaikan secara cepat karena proses pemeriksaan terhadap dokumen yang diajukan tidak akan diteliti kelompok wajib pajak lainnya. Kemudian kelompok *Silver*, pemeriksaan dokumen dan proses restitusi cepat tetapi tidak secepat kelompok *Gold*. Terakhir yang masuk kelompok umum, pemeriksaan dokumen akan dilakukan dengan sangat teliti dan cermat, sehingga proses penyelesaian restitusi akan memakan waktu yang cukup lama.
- ❑ *Payment for Large Purchases Through the Banking System*, yaitu kebijakan yang mewajibkan PKP untuk melakukan pembayaran atas transaksinya dalam jumlah yang besar harus melalui bank, bukan pembayaran tunai.
- ❑ *VAT Bank Account*, yaitu kebijakan yang mewajibkan PKP untuk memiliki rekening khusus yang hanya menerima dan membayar PPN. Seperti telah dijelaskan di atas, metode ini telah digunakan di Bulgaria, tetapi saat terakhir cenderung akan ditinggalkan karena berbagai kendala yang muncul.
- ❑ *Deferring Accounting for VAT on Imported Capital Goods*, yaitu kebijakan yang menangguhkan pembayaran PPN yang berasal dari impor barang modal.

Lúðvíksson (2012) selain mengajukan metode *Reverse Charging* juga mengajukan 2 metode lagi, yaitu:

1. Metode *Joint and Several Liability*. Metode ini menegaskan bahwa kewajiban untuk memungut dan menyetorkan PPN tidak hanya berada di pihak penjual, tetapi semua pihak yang terlibat dalam rantai produksi dan distribusi mempunyai tanggung jawab atas pemungutan dan penyetoran PPN yang terutang dan harus dibayar.
2. Metode *Knowledge Test*. Metode ini menyatakan bahwa bila otoritas pajak dapat membuktikan bahwa PKP mengetahui atau akan mengetahui bahwa dia terlibat atau akan terlibat dalam tindakan kejahatan PPN, maka otoritas pajak dapat menolak pengajuan kredit PPN Masukan dari PKP tersebut.

JENIS-JENIS VAT EVASION DI INDONESIA

Secara filosofi PPN yang diimplementasikan di suatu negara sama dengan konsep dasar PPN yang bersifat global, tetapi di sana-sini tetap ada perbedaan antara PPN yang diimplementasikan di suatu negara dengan yang diterapkan di negara lain dengan pertimbangan keunikan dari masing-masing negara. Dengan demikian maka ketentuan, aturan dan sistem PPN yang diberlakukan di Indonesia tidak akan sama persis dengan yang diterapkan di negara-negara lain.

Secara umum model dan modus operasi kejahatan dan kecurangan PPN di Indonesia tidak berbeda jauh dengan yang terjadi di negara-negara lain. Namun karena adanya keunikan masing-masing negara yang menyebabkan adanya perbedaan ketentuan dan aturan yang diberlakukan pada masing-masing negara, maka jenis *VAT Evasion* yang ada di Indonesia juga mungkin tidak persis sama dengan yang dialami oleh negara lain. Untuk menjelaskan jenis *VAT Evasion* yang terjadi di Indonesia akan digunakan dasar pembahasan macam-macam *VAT Evasion* seperti yang telah dikemukakan oleh Keen and Smith (2007) dengan uraian sebagai berikut:

1. *Failure to Register*.

Masalah keengganan wajib pajak untuk mendaftarkan diri sebagai PKP merupakan kasus yang sangat banyak terjadi di Indonesia. Pada dasarnya mereka yang tidak mau mendaftarkan diri sebagai PKP sudah memenuhi persyaratan jumlah penjualan di atas *registration threshold* dan dapat

dikategorikan menjadi 2 kelompok. Kelompok pertama adalah wajib pajak yang pada dasarnya baik dan tidak mempunyai niat untuk menggelapkan pajak, namun mereka tidak mau direpotkan dengan masalah administrasi pemungutan, penyetoran dan pelaporan PPN, sehingga mereka enggan menjadi PKP. Kelompok kedua adalah wajib pajak yang sengaja tidak mau menjadi PKP dan memungut PPN karena motif bisnis. Mereka beranggapan bila bisa menjual barang tanpa PPN tentu saja harga barang yang ditawarkan akan lebih menarik bagi konsumen dari pada harga penawaran dari kompetitornya yang menjual dengan ditambah PPN. Di samping itu banyak pula wajib pajak yang memecah usahanya menjadi beberapa perusahaan agar jumlah penjualan masing-masing perusahaan pecahan tersebut tidak melebihi *registration threshold*.

2. *Under-Reported Sales.*

Praktek yang paling banyak terjadi di Indonesia adalah PKP cenderung hanya melaporkan sebagian dari penjualannya, sedangkan sebagian penjualan lagi tidak dilaporkan. Hal ini disebabkan dalam praktek bisnis yang terjadi banyak pembeli meminta penjual untuk tidak mengenakan/memungut PPN. Bila penjual tidak memenuhi permintaan dari pembeli, maka pembeli akan lari ke penjual lain yang menjual barang tanpa mengenakan PPN. Oleh karena itu perusahaan akan menjual barang dengan PPN kepada pembeli yang mau membayar PPN dan juga menjual barang tanpa memungut PPN kepada pembeli yang tidak mau dikenakan PPN. Kondisi yang ada tersebut menyebabkan PKP hanya melaporkan jumlah penjualan yang PPN-nya dipungut, sedangkan jumlah penjualan yang PPN-nya tidak dipungut tidak dilaporkan.

3. *Misclassification of Commodities.*

Praktek yang semacam ini tidak dapat dilakukan di Indonesia, karena Indonesia hanya menggunakan satu tarif PPN tunggal sebesar 10%.

4. *Omission of Self Deliveries.*

Praktek semacam ini ada di Indonesia tetapi jumlahnya tidak banyak dan nilainya umumnya tidak signifikan.

5. *Tax Collected But not Remitted.*

Kasus PPN dipungut tetapi tidak disetorkan cukup banyak terjadi. Namun karena keterbatasan sumber daya dan sistem untuk melakukan penelitian dan *cross-check*, maka kasus-kasus semacam ini yang muncul ke permukaan tidak terlalu banyak, walaupun diyakini praktek semacam ini juga banyak dilakukan. Kasus yang sering terungkap apabila pembeli mengajukan restitusi. Karena pembeli mengajukan restitusi, maka semua faktur pajak masukan yang diajukan untuk restitusi akan diteliti dan dikonfirmasi secara cermat, sehingga akan dapat diketahui apabila faktur pajak masukan yang diajukan belum disetor dan belum dilaporkan oleh penjual.

6. *False Claims for Credit or Refund.*

Kasus klaim restitusi yang tidak benar dengan menggunakan faktur pajak yang fiktif atau asal (asli tapi palsu) sering terjadi. Beberapa di antaranya sudah dibawa ke pengadilan karena termasuk tindakan kriminal.

7. *Credit Claimed for VAT on Purchases That are not Creditable.*

Kasus semacam ini juga sering terjadi tetapi tidak terlalu banyak dan nilainya tidak terlalu signifikan.

8. *Bogus Traders.*

Model *VAT Evasion* semacam ini banyak terjadi, di mana perusahaan-perusahaan dibentuk hanya untuk jual beli faktur pajak dan membobol keuangan negara melalui proses restitusi fiktif.

LANGKAH-LANGKAH PENANGANAN VAT EVASION DI INDONESIA

Untuk menghadapi berbagai *VAT Evasion* di Indonesia yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak bertanggungjawab, langkah-langkah yang mungkin dapat ditempuh antara lain:

1. Eksentifikasi PKP.

Eksentifikasi artinya harus memperbanyak jumlah PKP, karena disinyalir masih banyak wajib pajak yang seharusnya menjadi PKP tetapi enggan mendaftarkan diri sebagai PKP. Usaha-usaha yang dilakukan dapat bersifat persuasif seperti penyuluhan sampai dengan penindakan bagi wajib pajak

yang bandel. Data awal yang dapat digunakan adalah data wajib pajak terdaftar yang dapat diteliti lebih lanjut, apakah wajib pajak yang bersangkutan sudah memenuhi persyaratan menjadi PKP. Perlakuan yang sama dan seragam termasuk penerapan sanksi yang tegas harus diberlakukan kepada seluruh wajib pajak, sehingga jangan sampai terjadi ada wajib pajak yang tidak mau menjadi PKP dan memungut PPN karena kompetitornya yang seharusnya menjadi PKP tetapi tidak menjadi PKP, tidak memungut PPN namun tidak pernah tersentuh oleh otoritas pajak. Penentuan nilai *threshold* yang tepat juga sangat menentukan untuk menjaring PKP yang potensial. Di samping itu wacana untuk pemberian *Single Identification Number (SIN)* yang berlaku secara nasional bagi setiap penduduk perlu direalisasikan dalam rangka untuk mempermudah pemantauan wajib pajak yang potensial. Langkah ini diambil untuk menangani masalah *Failure to Register*. Namun dalam proses registrasi PKP ini tetap perlu dilakukan secara ketat artinya semua persyaratan terkait dengan identitas dan jenis usaha dari calon PKP harus diperiksa dengan teliti untuk mencegah lolosnya para pelaku *VAT Evasion* menjadi PKP.

2. Intensifikasi penerimaan PPN.

Penerimaan penghasilan dari setiap PKP yang terdaftar harus dimaksimalkan, artinya PKP tersebut setiap menjual barang harus dipastikan untuk memungut PPN dan tidak ada lagi yang menuruti keinginan dari pembeli untuk tidak memungut PPN. Perlakuan yang seragam diperlukan terhadap semua PKP termasuk penindakan dan sanksi yang berat kepada PKP yang melanggar, sehingga dimungkinkan tercipta kondisi di mana tidak ada lagi PKP yang tidak memungut PPN. Efeknya pembeli tidak mungkin lagi memilih penjual karena tidak memungut PPN. Langkah ini dilakukan untuk menangani masalah *Under-Reported Sales* dan *Tax Collected But not Remitted*.

3. Membandingkan data yang dilaporkan di Surat Pemberitahuan PPN dan PPh (Pajak Penghasilan).

Jika PKP tidak memungut, tidak menyetorkan serta tidak melaporkan semua penjualan yang telah dilakukannya dalam SPT PPN, maka ada kemungkinan

jumlah penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT PPN juga tidak dilaporkan dalam SPT PPh. Tetapi ada kemungkinan pula jumlah penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT PPN dilaporkan dalam SPT PPh. Dengan membandingkan jumlah penjualan total yang tercantum dalam SPT PPN dan SPT PPh setelah dilakukan rekonsiliasi, akan dapat diketahui bila ada penjualan yang tidak dipungut PPN. Langkah ini dilakukan untuk menangani masalah *Under-Reported Sales* dan *Tax Collected But not Remitted*.

4. Melakukan pengecekan aliran dana masuk pada rekening koran perusahaan terkait semua transaksi penjualan dan penerimaan piutang usaha. Apabila perusahaan memiliki transaksi penjualan yang tidak memungut PPN serta tidak dilaporkan dalam SPT PPN dan atau SPT PPh., maka akan dapat diketahui dari aliran dana masuk tersebut pembayaran dari pelanggan yang tidak dikenakan PPN dan tidak dilaporkan tersebut. Langkah ini dilakukan untuk menangani masalah *Under-Reported Sales* dan *Tax Collected But not Remitted*.
5. Melakukan pengecekan atas semua barang/bahan yang dibeli, diproduksi dan dijual untuk dihitung berapa jumlah PPN Masukan dan PPN Keluaran setiap bulan dan total dalam satu tahun dengan memperhatikan PPN Masukan yang tidak dapat dikreditkan dan PPN Keluaran yang dikecualikan, ditanggihkan, dibebaskan, ditanggung pemerintah dan disetorkan oleh pihak lain. Lakukan *cross-check* apakah PPN Masukan dan PPN Keluaran tersebut sudah sesuai dengan yang dilaporkan dalam SPT PPN dan SPT PPh. Hal ini dilakukan untuk menangani masalah *Under-Reported Sales* dan *Tax Collected But not Remitted* dan *Omission of Self Deliveries*.
6. Melakukan uji coba menggunakan metode *Reverse Charging* untuk transaksi *business-to-business* (B2B) pada satu barang kena pajak tertentu, misalnya telpon seluler. Setelah berjalan dalam periode tertentu dilakukan evaluasi, apakah metode ini cukup efektif dalam menghasilkan penerimaan dari PPN. Jika tidak efektif dapat dihentikan, tapi jika lebih efektif dapat diperluas jenis barang kena pajak yang menggunakan metode ini.

7. Metode *Reverse Withholding* telah digunakan pada penyerahan barang kena pajak dan jasa kena pajak oleh PKP kepada bendaharawan pemerintah pusat dan daerah serta Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Metode ini memang cukup efektif untuk mencegah kemungkinan terjadinya *Tax Collected But not Remitted*, tetapi dari segi PKP merasa sangat keberatan karena mengakibatkan timbulnya restitusi, yang umumnya memakan waktu penyelesaian yang dianggap masih lama. PKP merasa rugi bunga atas dana yang mengendap pada PPN Masukan yang telah dibayar. Pengamatan selama ini menunjukkan bahwa dalam implementasi, metode ini sangat memberatkan bagi PKP, karena lamanya waktu untuk memperoleh kembali dana yang dibayarkan untuk PPN Masukan melalui proses restitusi. Apalagi proses restitusi biasanya melalui serangkaian tindakan pemeriksaan. Dalam hal ini perusahaan harus menyediakan staf untuk menyiapkan berbagai dokumen guna keperluan pemeriksaan. Seharusnya akan lebih efektif bila digunakan metode *Compulsory Use of A Third Party to Guarantee VAT Payment* untuk menggantikan metode *Reverse Withholding*.
8. Model *P-VAT* dari Poddar and Hutton (2001) sudah diterapkan di Indonesia, di mana semua barang tidak akan diberikan izin masuk ke daerah pabean (*clearance*) oleh otoritas bea dan cukai apabila PPN atas barang tersebut belum dibayar.
9. Metode *Joint and Several Liability* telah diterapkan di Indonesia dan dikenal dengan istilah tanggung jawab renteng, yaitu semua pembeli dan penjual mempunyai tanggung jawab bila PPN yang terkait dengan penjualan tidak disetorkan ke kas negara.
10. Metode *Knowledge Test* juga telah diterapkan di Indonesia, artinya bila otoritas pajak mengetahui bahwa PKP terlibat atau akan terlibat dalam tindakan kejahatan PPN, maka otoritas pajak dapat menolak pengajuan kredit PPN Masukan dari PKP tersebut.
11. Untuk meningkatkan layanan proses restitusi, maka jumlah permohonan restitusi harus dikurangi seminimal mungkin. Untuk itu penggunaan metode-metode yang dapat menyebabkan kelebihan bayar yang berakibat restitusi

harus ditekan seminimal mungkin. Sedangkan dari beberapa metode yang dapat digunakan dalam mengelola proses restitusi yang baik seperti dikemukakan Harrison and Krellove (2005) di atas beberapa yang sudah diterapkan dan dapat diusulkan untuk diterapkan di Indonesia antara lain:

- ❑ *Large-Scale Cross-Checking of Invoices* dan *Preferential Treatment of Good Compliers* telah diterapkan di Indonesia.
- ❑ *Zero-Rating Supplies to Exporters* mungkin dapat diberlakukan. Tetapi sebaiknya eksporter yang dibebaskan dari pemungutan PPN dipilih secara selektif yaitu wajib pajak patuh melalui pemberlakuan *Preferential Treatment of Good Compliers* serta mempunyai nilai ekspor yang besar.
- ❑ *Certification of Refund Claim by CPA* untuk memproses restitusi PKP tertentu sudah pernah diberlakukan di Indonesia dan sebaiknya dapat diimplementasikan kembali, karena akan membantu mengatasi keterbatasan personil otoritas pajak yang menangani restitusi PPN. Dengan kembali diterapkannya sistem ini diharapkan proses penyelesaian restitusi bisa berjalan lebih cepat. Namun dalam hal ini otoritas pajak harus benar-benar selektif dalam memilih akuntan publik yang akan dilibatkan, terkait dengan kualitas, kredibilitas dan independensinya.
- ❑ *Payment for Large Purchases Through the Banking System* dapat diterapkan agar lebih memudahkan otoritas pajak dalam melakukan pemeriksaan terhadap arus dana masuk dari penjualan dan penerimaan piutang usaha serta arus dana ke luar untuk pembelian dan pembayaran hutang untuk di-*cross-check* dengan PPN Masukan dan PPN Keluaran.
- ❑ *VAT Bank Account*, yaitu kebijakan yang mewajibkan PKP untuk memiliki rekening khusus yang hanya menerima dan membayar PPN. Seperti telah dijelaskan di atas, metode ini telah digunakan di Bulgaria, tetapi saat terakhir cenderung akan ditinggalkan karena berbagai kendala yang muncul. Karena banyaknya kesulitan dalam implementasi, maka sebaiknya Indonesia tidak menggunakan metode ini.
- ❑ *Deferring Accounting for VAT on Imported Capital Goods*, yaitu kebijakan yang menangguhkan pembayaran PPN yang berasal dari impor

barang modal. Kebijakan ini sudah pernah diterapkan secara terbatas. Saat ini kebijakan penangguhan ini telah dihapuskan diganti dengan peraturan tentang pembebasan PPN secara terbatas.

Di samping langkah-langkah kebijakan di atas, satu hal yang mungkin terpenting adalah pembinaan dan peningkatan kualitas personil dari otoritas pajak yang akan melaksanakan semua langkah yang direkomendasikan tersebut, baik dari sudut kemampuan intelektual dan keahlian maupun dari sudut mentalitas. Semua langkah yang diusulkan tersebut walau bagaimanapun baiknya, tapi jika pelaksanaannya di lapangan tidak baik, maka apa yang sudah diprogramkan tidak akan berarti apa-apa. Kompensasi yang layak, kejelasan jenjang karier dan jaminan kesejahteraan merupakan sesuatu hal yang sangat penting bagi personil otoritas pajak.

KESIMPULAN

PPN yang diklaim oleh banyak orang sebagai suatu jenis pajak tidak langsung terbaik yang pernah ditemukan sepanjang sejarah, telah mampu memberikan kontribusi yang sangat signifikan terhadap pemasukan pajak dari suatu negara dibandingkan dengan jenis pajak lainnya dan telah digunakan lebih dari 150 negara di dunia. Sama dengan jenis pajak lainnya, PPN juga sangat rawan terhadap tindakan kejahatan, seperti kecurangan, penggelapan, manipulasi dan yang semacamnya. Besarnya potensi penerimaan PPN bagi suatu negara, mendorong berbagai pihak yang tidak bertanggungjawab untuk lebih termotivasi melakukan berbagai kejahatan terhadap PPN (*VAT Evasion*).

Berbagai data hasil survei, termasuk data tingginya angka PPN *Gap* di banyak negara yang menerapkan PPN menunjukkan besarnya kerugian yang ditimbulkan oleh berbagai *VAT Evasion*. Dari waktu ke waktu *VAT Evasion* dilakukan semakin canggih dengan melibatkan banyak orang yang mempunyai kemampuan intelektual dan keahlian yang tinggi serta dengan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi dan komunikasi. Di Uni Eropa pembobolan terhadap PPN dilakukan secara terorganisir dan sistemik dengan memanfaatkan celah kelemahan yang ada dalam peraturan yang diberlakukan negara-negara Uni

Eropa dan dikenal dengan nama *Carousel Fraud*. Skema *Carousel Fraud* ini menimbulkan kerugian yang sangat besar pada negara-negara Uni Eropa. *VAT Evasion* yang dapat menimbulkan kerugian yang sangat besar umumnya banyak melibatkan aktivitas restitusi/*refund*.

Untuk memerangi *VAT Evasion*, sistem pemungutan PPN terus menerus disempurnakan dengan mengaplikasikan bermacam metode baru yang diharapkan akan mencegah tindakan-tindakan kejahatan PPN dalam rangka untuk mengurangi kerugian yang ditimbulkan dari kejahatan PPN. Beberapa metode yang digunakan antara lain: *Reverse Charging*, *Reverse Withholding*, *VAT Account*, *Compulsory Use of A Third Party to Guarantee VAT Payment*, *P-VAT* dari Poddar and Hutton (2001), *Joint and Several Liability*, *Knowledge Test* dan kebijakan-kebijakan restitusi yang dikemukakan Harrison and Krelove (2005) seperti: *Zero-Rating Supplies to Exporters*, *Large-Scale Cross-Checking of Invoices*, *Certification of Refund Claim by CPA*, *Prefential Treatment of Good Compliers*, *Payment for Large Purchases Through the Banking System*, *VAT Bank Account* dan *Deferring Accounting for VAT on Imported Capital Goods*.

VAT Evasion yang terjadi di Indonesia pola dan modus operasinya hampir sama dengan yang terjadi di negara-negara lain. Jadi hal-hal seperti: *Failure to Register*, *Under-Reported Sales*, *Omission of Self Deliveries*, *Tax Collected But not Remitted*, *False Claims for Credit or Refund*, *Credit Claimed for VAT on Purchases That are not Creditable* dan *Bogus Traders* yang terjadi di banyak negara lain juga terjadi di Indonesia.

Untuk memerangi *VAT Evasion* di Indonesia, maka langkah-langkah yang dapat dilakukan antara lain: Eksentifikasi PKP dengan penekanan pada penggunaan *Single Identification Number (SIN)*, Intensifikasi penerimaan PPN, membandingkan data di SPT PPN dan PPh, melakukan pengecekan aliran dana masuk pada rekening koran perusahaan terkait semua transaksi penjualan dan penerimaan piutang usaha, melakukan pengecekan atas semua barang/bahan yang dibeli, diproduksi dan dijual untuk dihitung berapa jumlah PPN Masukan dan PPN Keluaran, melakukan uji coba menggunakan metode *Reverse Charging* untuk transaksi *business-to-business (B2B)* pada satu barang kena pajak tertentu,

penggunaan metode *Compulsory Use of A Third Party to Guarantee VAT Payment* untuk menggantikan metode *Reverse Withholding*, penggunaan model *P-VAT* dari Poddar and Hutton (2001), meningkatkan layanan proses restitusi dengan menggunakan beberapa metode yang dikemukakan Harrison and Krelove (2005), yaitu: *Large-Scale Cross-Checking of Invoices* dan *Prefential Treatment of Good Compliers* (sudah telah diterapkan di Indonesia), *Zero-Rating Supplies to Exporters*, *Certification of Refund Claim by CPA*, *Payment for Large Purchases Through the Banking System* dan *Deferring Accounting for VAT on Imported Capital Goods*. Selanjutnya keberhasilan gerakan untuk memerangi *VAT Evasion* tergantung pada kualitas keahlian, intelektual dan mentalitas personil dari otoritas pajak yang akan mengimplementasikan semua langkah-langkah yang sudah direncanakan.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Adams, Caroline and Paul Webley, 2001, *Small Business Owners' Attitudes on VAT Compliance in The UK*, *Journal of Economic Psychology* 22, page 195-216.
- Ainsworth, Richard Thompson, 2006, *Carousel Fraud in The EU: A Digital VAT Solution*, Working Paper Series, Law and Economics, Tax Notes International, May 1, 2006, page 443.
- Cnossen, Sijbren, 1990, *Taxing Value Added: The OECD Experience*”, *International VAT Monitor* 5 (May), page 2-16.
- Diefenthaeler, Ricardo, 2010, *The Taxation of Consumption in Process of Economic Integration*, The George Washington University, Washington DC.
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington DC.
- Harrison, Graham and Russel Krelove, 2005, *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, IMF Working Paper WP/05/218, Washington DC: International Monetary Fund.
- Keen, Michael and Ben Lockwood, 2006, *Is The VAT A Money Machine?*, *National Tax Journal*, Vol. LIX, Nomor 4.

- Keen, Michael and Stephen Smith, 2007, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, DC 20431.
- Lúðvíksson, Lúðvík, 2012, *VAT Frauds in European Union: The Reversa Charge Mechanism, Joint and Several Liability and The Knowledge Test*, School of Economics and Management, Lund University.
- Mironov, Maxim, 2010, *Tax Evasion and Growth: Evidence from Rusia*, IE Business School Castellon de la Plana 8 28006, Madrid, Spain.
- Nam, Chang Woon, Rüdiger Parsche and Barbara Schaden, 2001, *Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on The Basis of National Accounts Data*, CESifo Working Paper No. 431, Munich, Germany.
- Pashev, Konstantin, 2006, *Fighting VAT Fraud: The Bulagrian Experience*, Munich Personla RePEc Archieve Paper Nomor 998, Centre for The Study of Democracy.
- Poddar, Satya and Eric Hutton, 2001, *Zero Rating of Inter-State Sales Under a Sub-National VAT: A New Approach*, Mimeo, Ernst and Young, Toronto.
- Prebble, John, 1996, *Criminal Law, Tax Evasion, Shams and Tax Avoidance: Part I – Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Vol. 2, Number 1, page 1-16.
- Sinn, Hans-Werner, Andrea Gebauer and Rüdiger Parsche, 2004, *The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later*, CESifo Forum 2, page 30-4.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas 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 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- Wohlfahrt, Beate, 2011, *The Future of The European VAT System*, International VAT Monitor 387, page 389.