

PENERAPAN METODE PERHITUNGAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI TERUTANG DI INDONESIA

Setiadi Alim Lim

Program Studi Akuntansi Politeknik Ubaya
Jalan Ngagel Jaya Selatan 169, Surabaya

Lilik Indrawati

Program Studi Manajemen
Fakultas Ekonomi Universitas Katolik Darma Cendika
Jalan Dr. Ir. H. Soekarno 201, Surabaya

ABSTRACT

Conceptually, there are three methods that can be used to calculate the Value Added Tax payable: the invoice credit method, subtraction method and addition method. Of the three methods is the most widely used by countries in the world that uses a System of Value Added Tax is the invoice credit method. Law on Value Added Tax in Indonesia is not explicitly stated using a certain method in calculating the Value Added Tax payable. However, when examined Law of Value Added Tax and its implementing regulations, the calculation of the Value Added Tax payable in Indonesia uses the three methods mentioned above. Implementation of the invoice credit method reflected from the use crediting Input Tax using tax invoice to Output Tax. The application of subtraction method can be seen from the use of method for crediting Input Tax calculation and use of other values. Then the application of addition method can be seen from the imposition of Value Added Tax to build their own activities.

ABSTRAK

Secara konseptual, ada 3 metode yang dapat digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai terutang, yaitu *invoice credit method*, *subtraction method* dan *addition method*. Dari ketiga metode ini yang paling banyak digunakan oleh negara-negara di dunia yang menggunakan Sistem Pajak Pertambahan Nilai adalah *invoice credit method*. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia tidak secara eksplisit menyatakan menggunakan suatu metode tertentu di dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai terutang. Namun bila dikaji Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan peraturan pelaksanaannya, perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang di Indonesia menggunakan ketiga metode tersebut di atas. Penerapan *invoice credit method* tercermin dari penggunaan pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak terhadap Pajak Keluaran. Penerapan *subtraction method* terlihat dari penggunaan metode penghitungan pengkreditan Pajak Masukan dan penggunaan nilai lain.

Lalu penerapan *addition method* dapat dilihat dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk kegiatan membangun sendiri.

Keywords: *value added tax, addition method, subtraction method, invoice credit method.*

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan utama dari negara-negara di seluruh dunia dalam rangka membiayai pengeluaran suatu negara. Walaupun ada sumber lain, namun umumnya sumber lain tersebut mempunyai porsi yang tidak signifikan bagi penerimaan suatu negara. Pendapatan dari sumber pajak tersebut dapat berupa: bea masuk, cukai, pajak langsung (*direct tax*) dan pajak tidak langsung (*indirect tax*). Menurut Rounq-Shiunn et al. (2012) pendapatan pajak adalah satu dari sumber keuangan paling dibutuhkan oleh suatu pemerintahan untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu.

Jenkins and Kuo (2000) menyatakan bea masuk untuk impor (*import tariffs*) dan cukai (*excise taxes*) adalah sumber pendapatan terpenting di negara-negara berkembang. Namun globalisasi dan liberalisasi perdagangan yang menggelinding bagai bola salju dan telah menghilangkan sekat-sekat atau batas-batas antar negara, menyebabkan setiap negara akan mengalami penurunan pendapatan dari sektor bea masuk dan cukai. Pendapatan negara dari sektor bea masuk dan cukai pada tahun-tahun ke depan akan terus semakin berkurang. Karenanya setiap negara sudah tidak bisa terlalu banyak berharap pemasukan dari bea masuk dan cukai. IMF (2011) dalam Levin and Widell (2014) menyatakan perlu pengenalan sumber-sumber yang me-

nimbulkan pendapatan untuk mengkompensasi kemungkinan kehilangan pendapatan dari liberalisasi perdagangan.

Di samping bea masuk dan cukai, setiap negara umumnya bergantung pendapatannya dari pendapatan pajak langsung dan pajak tidak langsung. Pendapatan terbesar dari pajak langsung berasal dari Pajak Penghasilan (*Income Tax*), baik Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi (*Personal Income Tax*) ataupun Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan (*Corporate Income Tax*). Sedangkan pendapatan terbesar dari pajak tidak langsung biasanya berasal dari Pajak Penjualan (*Sales Tax*) atau Pajak Penjualan Ritel (*Retail Sales Tax*) atau Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) atau pajak lainnya yang sejenis.

Untuk saat ini di antara berbagai jenis pajak tidak langsung tersebut yang paling populer dan paling banyak diterapkan di negara-negara di seluruh dunia adalah Pajak Pertambahan Nilai. Ebrill et al. (2001: xi) menyatakan saat ini Pajak Pertambahan Nilai merupakan sumber pendapatan kunci pemerintah di lebih dari 120 negara. Sekitar 4 milyar orang, yang merupakan 70% dari penduduk dunia sekarang tinggal di negara-negara yang menerapkan Pajak Pertambahan Nilai, dan menghasilkan kurang lebih \$18 triliun setahun, kira-kira seperempat dari seluruh pendapatan pemerintahan di negara-negara yang menerapkan Pajak

Pertambahan Nilai. Menurut Davis (2011) pada lebih dari 50 tahun terakhir, Pajak Pertambahan Nilai telah menjadi suatu bentuk pajak sentral di seluruh dunia dan digunakan oleh 32 di antara 33 negara anggota OECD serta lebih dari 140 negara di seluruh dunia. Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak paling penting di China, menghasilkan lebih banyak pendapatan dari pada jenis pajak lainnya (Lin, 2008). Giesecke and Nih (2010) menyatakan sejak tahun 1960-an, Sistem Pajak Pertambahan Nilai yang progresif diadopsi di seluruh dunia.

Pajak Pertambahan Nilai membebaskan pajak pada setiap tahapan produksi dan distribusi barang dan jasa. Namun Dasar Pengenaan Pajak pada setiap tahapan hanya pada nilai tambah (*added value*), bukan nilai keseluruhan barang dan jasa (*cummulative value*). Untuk menghitung besarnya Pajak Pertambahan Nilai terutang umumnya digunakan 3 metode, yaitu *invoice credit method*, *subtraction method* dan *addition method*. Dalam tulisan ini akan dibahas secara rinci masing-masing metode tersebut, kemudian akan dievaluasi metode yang digunakan dalam Sistem Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia.

KONSEP DASAR DARI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

Ada banyak variasi yang dapat digunakan untuk memajaki barang dan jasa yang dikonsumsi oleh wajib pajak. Jenis pajak yang dikenakan atas konsumsi barang dan jasa tersebut biasa dikenal sebagai pajak konsumsi. Pajak konsumsi dapat dibedakan menjadi pajak konsumsi yang *multiple stage* dan *single stage*. Pajak konsumsi jenis *multiple stage* akan memungut

pajak pada setiap tahapan proses produksi dan distribusi. Sedangkan pajak konsumsi yang *single stage* akan memungut pajak hanya pada salah satu tahapan tertentu dari proses produksi dan distribusi.

Untuk pajak konsumsi jenis *multiple stage*, bila pajak yang dipungut pada setiap proses produksi dan distribusi bersifat kumulatif, maka tergolong jenis *cummulative taxes*. Tetapi jika pajak yang dipungut hanya atas nilai tambah, maka dikenal sebagai jenis Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*).

Pajak konsumsi jenis *multiple stage* yang tergolong *cummulative taxes* dianggap sangat memberatkan, karena pengenaan pajak berkali-kali atas barang dan jasa (obyek) yang sama pada setiap tahapan proses produksi dan distribusi. Di samping itu untuk barang dan jasa (obyek) yang sama ada kemungkinan dikenakan jumlah pajak yang berbeda, di mana barang dan jasa yang melalui rantai produksi dan distribusi yang lebih panjang akan dibebani jumlah pajak yang lebih besar dibandingkan dengan barang dan jasa sama yang melalui rantai produksi dan distribusi yang lebih pendek. Hal ini tentu saja akan menimbulkan distorsi dalam proses pemajakannya serta rentan terjadinya *tax avoidance* dan *tax evasion*.

Untuk pajak konsumsi jenis *single stage* dari segi pembebanan pajaknya tidak terlalu memberatkan, tetapi rentan terjadi *tax avoidance* dan *tax evasion*. Di Amerika Serikat, pajak konsumsi yang paling populer adalah Pajak Penjualan Eceran (*Retail Sales Tax*) yang digunakan oleh kebanyakan negara bagian (Grinberg, 2009). Pajak Penjualan Eceran adalah jenis pajak konsumsi yang dibebankan hanya pada

satu tahapan saja (*single stage*), yaitu pada saat barang dan jasa dijual kepada konsumen akhir.

Ide dari VAT (*Value Added Tax*) yang di Indonesia dikenal sebagai Pajak Pertambahan Nilai (PPN) bila ditelusuri ke belakang ditulis pertama kali oleh von Siemens, seorang pengusaha Jerman pada tahun 1920-an. Pajak Pertambahan Nilai pertama kali diterapkan di Perancis pada tahun 1948 (Ebrill et al., 2001: 4).

Le (2003) menyatakan Pajak Pertambahan Nilai adalah suatu alat yang efisien untuk mengumpulkan pendapatan pajak, yang performanya, oleh karenanya mempunyai pengaruh langsung pada mobilisasi fiskal, stabilitas makroekonomi dan pembangunan. Karena dianggap sebagai suatu jenis pajak konsumsi yang sangat efektif dan efisien dalam menghasilkan pendapatan bagi pemerintahan, selanjutnya Pajak Pertambahan Nilai berkembang sangat pesat dan menyebar ke seluruh dunia.

Grinberg (2009) menyatakan Pajak Pertambahan Nilai secara konseptual mirip dengan Pajak Penjualan Eceran, tetapi Pajak Pertambahan Nilai dibebankan melalui suatu mekanisme yang melibatkan setiap tahapan dari produksi dan distribusi. Dibandingkan dengan Pajak Penjualan Eceran, kebanyakan para analis berkesimpulan bahwa Pajak Pertambahan Nilai mengurangi *tax evasion*, meningkatkan *enforcement*, dan lebih mungkin dibebankan pada suatu dasar pengenaan pajak yang luas, serta secara sistemik menghindari masalah "*cascading*". Mengenai "*cascading*", Ebrill et al. (2001: 16) menyatakan "*cascading*" sebagai pajak atas pajak (*tax on tax*) yang timbul ketika pajak dibebankan pada suatu *input* dalam

beberapa proses dan pada *output* dalam beberapa proses yang sama. Le (2003) menyatakan berdasarkan dasar pemajakan (*tax base*), Pajak Pertambahan Nilai bisa diklasifikasikan sebagai Pajak Pertambahan Nilai tipe GNP (PPN tipe GNP = *Gross National Product*), Pajak Pertambahan Nilai tipe penghasilan (PPN tipe penghasilan) atau tipe NNP (PPN tipe NNP = *Net National Product*) dan Pajak Pertambahan Nilai tipe konsumsi (PPN tipe konsumsi). Lin (2008) memberikan klasifikasi yang hampir sama, yaitu Pajak Pertambahan Nilai tipe GDP (PPN tipe GDP = *Gross Domestic Product*), Pajak Pertambahan Nilai tipe penghasilan (PPN tipe penghasilan) dan Pajak Pertambahan Nilai tipe konsumsi (PPN tipe konsumsi). Le (2003) menjelaskan PPN tipe GNP akan memajaki semua barang final dan jasa, kecuali untuk *intermediate goods*. Biaya investasi juga masuk sebagai dasar pemajakan dan tidak ada depresiasi dan pembiayaan modal yang diizinkan. PPN tipe penghasilan adalah PPN yang dasar pengenaan pajaknya adalah penghasilan atau tabungan ditambah dengan konsumsi, jadi mirip dengan pajak penghasilan. PPN tipe konsumsi adalah PPN yang dasar pengenaan pajaknya adalah konsumsi tidak termasuk investasi. Kebanyakan negara mengaplikasikan PPN tipe konsumsi.

Pajak konsumsi dapat dibebankan dengan *destination basis* atau *origin basis* (Le, 2003; Grinberg, 2006; Metcalf, 2006). Dengan *destination basis*, pajak akan dibebankan pada yurisdiksi di mana barang dan jasa tersebut dikonsumsi, dan untuk Pajak Pertambahan Nilai pada yurisdiksi domestik barang dan jasa dikonsumsi, tanpa melihat di

mana barang dan jasa yang dikonsumsi tersebut diproduksi. Apabila Pajak Pertambahan Nilai menggunakan *destination basis*, maka aktivitas ekspor tidak dipajaki (dipajaki dengan tarif 0%), sedangkan kegiatan impor akan dipajaki. Pada *origin basis*, pajak akan dibebankan pada tempat di mana barang dan jasa diproduksi, tanpa melihat di mana barang dan jasa tersebut akan dikonsumsi. Jika Pajak Pertambahan Nilai dibebankan dengan menggunakan *origin basis*, maka aktivitas ekspor akan dipajaki dan kegiatan impor tidak dipajaki. Penggunaan *destination basis* pada Sistem Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang tidak memajaki atau memajaki dengan tarif 0% pada kegiatan ekspor, akan menimbulkan adanya pajak yang lebih bayar dan harus dikembalikan/direstitusi (*refund*) kepada wajib pajak. Proses restitusi yang timbul karena pengenaan tarif pajak 0% pada aktivitas ekspor disebut sebagai *border adjustment*.

METODE PERHITUNGAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI TERUTANG

Dalam Sistem Pajak Pertambahan Nilai akan ditentukan barang dan jasa yang akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Pada dasarnya semua barang dan jasa akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, namun ada barang dan jasa tertentu karena berbagai pertimbangan strategis dikesualikan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Barang dan jasa yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai itu dikenal sebagai Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak. Setiap transaksi penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak, termasuk penjualan Barang Kena

Pajak dan Jasa Kena Pajak akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Untuk pertimbangan efisiensi dan efektifitas penerapan Sistem Pajak Pertambahan Nilai, maka orang pribadi dan badan yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak sama dengan atau di bawah jumlah tertentu (*threshold*), tidak diwajibkan untuk memungut Pajak Pertambahan Nilai. Sedangkan orang pribadi dan badan yang menyerahkan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak di atas jumlah tertentu tersebut wajib memungut Pajak Pertambahan Nilai dan biasa dikenal sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Pajak Pertambahan Nilai akan dipungut atas nilai tambah penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang timbul pada setiap tahapan produksi dan distribusi. Nilai tambah yang menjadi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai adalah selisih nilai dari Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang dijual dan yang dibeli pada semua tahapan produksi dan distribusi. Jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang terutang sama dengan tarif pajak dikalikan dengan nilai tambah yang timbul pada setiap tahapan produksi dan distribusi tersebut.

Ada beberapa metode yang dapat digunakan untuk menghitung jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang terutang. GAO (1989), Tamaoka (1994) dan Grinberg (2006) mengemukakan ada 2 metode yang dapat digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, yaitu *credit method* dan *subtraction method*. Ebrill et al. (2001: 19-20), Le (2003), Benchie (2011), Cnossen (2011) menyebutkan ada 3 metode yang

dapat digunakan, untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang yaitu: *addition method*, *substraction method* dan *invoice credit method*. Di antara beberapa metode tersebut, metode yang paling banyak digunakan oleh negara-negara yang mengaplikasikan Pajak Pertambahan Nilai adalah *invoice credit method*.

ADDITION METHOD

Metode ini menjumlahkan semua faktor pembayaran termasuk laba untuk mendapatkan nilai tambah yang akan dikalikan dengan tarif guna memperoleh besarnya pajak (Benchie, 2011). Semua faktor pembayaran yang dimaksud Benchie (2011) menurut Sarili (1999) terdiri dari semua faktor produksi yang digunakan dan terdiri dari komponen gaji, upah, sewa dan bunga. *Addition method* digunakan di beberapa negara untuk memajaki nilai tambah pada institusi keuangan yang sukar untuk dihitung menggunakan *invoice credit method*. Israel, Argentina dan Perancis mempunyai pengalaman dengan *addition method*. Italia menggunakan *direct additive method* pada level regional dan disebut sebagai IRAP (Cnossen, 2011). Sarili (1999) menggunakan istilah *additive method* untuk *addition method* dan menyatakan dapat dibagi menjadi 2 metode

yang berbeda, yaitu *direct additive method* dan *indirect additive method*. *Direct additive method* akan menjumlahkan semua faktor produksi termasuk laba yang kemudian dikalikan dengan tarif untuk mendapatkan jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang harus dibayar. Sedangkan *indirect additive method* akan mencari besarnya Pajak Pertambahan Nilai untuk setiap faktor produksi dan laba secara terpisah. Kemudian semua Pajak Pertambahan Nilai tersebut akan dijumlahkan. Contoh: dalam suatu proses produksi dan distribusi ada sejumlah komponen faktor produksi dan distribusi yang ditambahkan pada bahan baku yang dibeli, diproduksi dan didistribusikan kepada pembeli, terdiri dari: gaji dan upah sebesar Rp. 50.000.000,-, biaya listrik, biaya penyimpanan dan biaya lainnya sebesar Rp. 20.000.000,-, biaya penyusutan sebesar Rp. 10.000.000,-, biaya sewa sebesar Rp. 5.000.000,-, biaya bunga sebesar Rp. 10.000.000,- dan laba sebesar Rp. 15.000.000,-. Jika tarif Pajak Pertambahan Nilai yang digunakan adalah tarif tunggal sebesar 10%, maka perhitungan besarnya Pajak Pertambahan Nilai dengan menggunakan *addition method* adalah sebagai berikut:

1. Menggunakan *direct additive method*

Jumlah komponen biaya produksi dan distribusi yang ditambahkan serta laba:

<input type="checkbox"/> Biaya gaji dan upah	Rp. 50.000.000,-
<input type="checkbox"/> Biaya listrik, biaya penyimpanan dan lainnya	Rp. 20.000.000,-
<input type="checkbox"/> Biaya penyusutan	Rp. 10.000.000,-
<input type="checkbox"/> Biaya sewa	Rp. 5.000.000,-
<input type="checkbox"/> Biaya bunga	Rp. 10.000.000,-
<input type="checkbox"/> Laba	Rp. 15.000.000,- +

Jumlah biaya yang ditambahkan dan laba Rp. 110.000.000,-
 Pajak Pertambahan Nilai = 10% x Rp. 110.000.000,- = Rp. 11.000.000,-

2. Menggunakan *indirect addition method*

Jumlah Pajak Pertambahan Nilai komponen biaya produksi dan distribusi yang ditambahkan serta laba:

- Biaya gaji dan upah Rp. 50.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 5.000.000,-
- Biaya listrik, biaya pe-nyimpanan dan lainnya Rp. 20.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 2.000.000,-
- Biaya penyusutan Rp. 10.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 1.000.000,-
- Biaya sewa Rp. 5.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 500.000,-
- Biaya bunga Rp. 10.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 1.000.000,-
- Laba Rp. 15.000.000,-, PPN (10%) = Rp. 1.500.000,- +

Pajak Pertambahan Nilai = Rp. 11.000.000,-

Addition method ini seperti yang diungkapkan oleh Benchie (2011) dianggap tidak mudah untuk mengakomodasi pengecualian dari perusahaan *intermediate* serta pengecualian untuk ekspor dan penilaian impor. Di samping itu, metode ini dianggap tidak menyediakan fasilitas untuk mendeteksi adanya penyimpangan atau manipulasi pajak. Karena itu metode ini praktis sudah jarang digunakan pada penerapan Pajak Pertambahan Nilai di tingkat negara (pusat).

INVOICE CREDIT METHOD

Metode ini sering hanya disebut *invoice method* atau *credit method*. Pada metode ini dalam setiap penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak, Pengusaha Kena Pajak wajib memungut Pajak Pertambahan Nilai sebesar tarif pajak dikalikan dengan harga penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak tersebut. Jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut ini tidak semuanya disetorkan kepada pemerintah, tetapi setelah dikurangi terlebih dahulu dengan jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang dibayarkan pada waktu menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak

yang bersangkutan. Jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang dibayarkan pada saat menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang dapat dikurangkan ini dinamakan kredit pajak, karenanya metode yang digunakan dinamakan *credit method*. Adanya mekanisme pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar pada waktu perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak terhadap Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut pada waktu penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak menyebabkan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai hanya dikenakan satu kali saja pada waktu Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak tersebut dikonsumsi. Hal ini seperti yang disebutkan oleh Grinberg (2009) bahwa mekanisme pengkreditan pajak ini menjamin konsumsi semua barang dan jasa yang menjadi subyek Pajak Pertambahan Nilai akan dipajaki satu kali saja, dan hanya satu kali saja yang umumnya pada level konsumen.

Setiap Pengusaha Kena Pajak yang memungut Pajak Pertambahan Nilai pada setiap transaksi penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak wajib menerbitkan faktur

(*invoice*) yang akan diserahkan kepada pihak yang membayar Pajak Pertambahan Nilai tersebut yaitu pihak yang menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak. Grinberg (2009) menegaskan bahwa faktur tersebut harus tercetak (*printed invoice*). Di Indonesia faktur Pajak Pertambahan Nilai dikenal dengan sebutan faktur pajak (*tax invoice*) dan untuk pembahasan selanjutnya akan digunakan istilah faktur pajak untuk membedakannya dengan istilah faktur yang lain, misalnya faktur penjualan, faktur pembelian.

Sebaliknya Pengusaha Kena Pajak yang menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang telah membayar Pajak Pertambahan Nilai harus meminta kepada pihak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak untuk menerbitkan faktur pajak atas Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayarnya tersebut. Faktur pajak ini yang dapat digunakan sebagai dasar bagi Pengusaha Kena Pajak untuk meminta pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayar. Bila Pengusaha Kena Pajak tidak memiliki bukti faktur pajak atas Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang diperolehnya, maka Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayarnya pada saat perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak tersebut tidak dapat dikreditkan dan digunakan sebagai pengurang terhadap jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dipungutnya. Adanya persyaratan memberikan bukti faktur pajak pada saat akan mengkreditkan Pajak Pertambahan Nilai yang sudah dibayarkan sebelumnya akan mempersulit pihak-pihak yang ingin melakukan kejahatan perpajakan.

Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut pada saat penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak disebut sebagai Pajak Pertambahan Nilai Keluaran (PPN Keluaran/*Output VAT* atau sering hanya disebut Pajak Keluaran). Sedangkan Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak disebut sebagai Pajak Pertambahan Nilai Masukan (PPN Masukan/*Input VAT* atau sering hanya disebut Pajak Masukan). Selisih antara jumlah Pajak Keluaran dan Pajak Masukan adalah jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang terutang. Bila jumlah Pajak Keluaran lebih besar dari pada Pajak Masukan, maka selisihnya merupakan jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang masih harus disetorkan ke kas negara. Sedangkan jika jumlah Pajak Keluaran lebih kecil dari pada Pajak Masukan, maka selisihnya merupakan jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang lebih disetor oleh Pengusaha Kena Pajak dan dapat dimintakan kembali melalui proses restitusi (*refund*). Contoh berikut ini akan menggambarkan penerapan metode *invoice credit method* dalam suatu Sistem Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 20%. Misalkan petani mangga (A) menjual hasil kebunnya seharga Rp. 1.000.000,- kepada pabrik pengolahan buah mangga (B). Oleh pabrik (B) buah mangga tersebut akan dibuatkan minuman *juice* dan dijual melalui distributor (C) dengan harga Rp. 2.000.000,-. Kemudian dari distributor (C) *juice* mangga tersebut akan dijual kepada pengecer (D) dengan harga Rp. 2.500.000,- dan oleh pengecer (D) *juice* mangga tersebut dijual kepada konsumen akhir (E) sebesar Rp.

3.000.000,-. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada setiap tahapan produksi dan distribusi adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Perhitungan PPN dengan *Invoice Credit Method*

Uraian	Petani (A)	Pabrik (B)	Distributor (C)	Pengecer (D)	Total
<i>Perhitungan Nilai Tambah:</i>					
(1) Penjualan	1.000.000	2.000.000	2.500.000	3.000.000	8.500.000
(2) Pembelian	0	(1.000.000)	(2.000.000)	(2.500.000)	(5.500.000)
(3) Nilai Tambah (<i>Added Value</i>) = Selisih (1) dan (2)	1.000.000	1.000.000	500.000	500.000	3.000.000
<i>Perhitungan PPN:</i>					
(4) PPN atas Penjualan (PPN Keluaran) = 20% x (1)	200.000	400.000	500.000	600.000	1.700.000
(5) PPN atas Pembelian (PPN Masukan) = 20% x (2)	0	(200.000)	(400.000)	(500.000)	(1.100.000)
(6) Utang Pajak Bersih = Selisih (4) dan (5)	200.000	200.000	100.000	100.000	600.000

SUBTRACTION METHOD

Grinberg (2006) menyatakan perbedaan formal terpenting antara *subtraction method* dibandingkan *invoice credit method* adalah bahwa *subtraction method* tidak menggunakan sistem kredit. Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada waktu pembelian tidak dikurangkan dari Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut pada saat penjualan. Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dan akan disetor pada setiap periode dihitung dengan mengalikan tarif pajak dengan selisih antara penjualan dan pembelian pada periode terkait. Berbeda dengan metode *invoice credit method* yang membutuhkan instrumen *invoice* sebagai media dalam imple-

mentasinya, *subtraction method* tidak menggunakan instrumen lain kecuali data mengenai penjualan dan pembelian. GAO (1989) menyatakan keuntungan utama dari *subtraction method* adalah sederhana dan menggunakan informasi yang tersedia dan siap digunakan. Menurut Grinberg (2006) *subtraction method* kadang-kadang diuraikan sebagai *account-based*, bukan *transaction based*. Dengan menggunakan data contoh perhitungan Pajak Pertambahan Nilai pada *invoice credit method* di atas, perhitungan Pajak Pertambahan Nilai dengan menggunakan *subtraction method* nampak seperti terlihat pada Tabel 2.

Tabel 2
Perhitungan PPN dengan *Subtraction Method*

Uraian	Petani (A)	Pabrikan (B)	Distributor (C)	Pengecer (D)	Total
<i>Perhitungan Nilai Tambah:</i>					
(1) Penjualan	1.000.000	2.000.000	2.500.000	3.000.000	8.500.000
(2) Pembelian	0	(1.000.000)	(2.000.000)	(2.500.000)	(5.500.000)
(3) Nilai Tambah (<i>Added Value</i>) = Selisih (1) dan (2)	1.000.000	1.000.000	500.000	500.000	3.000.000
<i>Perhitungan PPN:</i>					
(4) Utang Pajak Bersih = 20% x (3)	200.000	200.000	100.000	100.000	600.000

Subtraction method ini dapat dibedakan menjadi 3, yaitu: (i) *direct subtraction method* bila Pajak Pertambahan Nilai dihitung dari selisih antara jumlah penjualan dan pembelian belum termasuk Pajak Pertambahan Nilai; (ii) *intermediate subtraction method*, jika Pajak Pertambahan Nilai dihitung dari selisih antara jumlah penjualan dan pembelian sudah termasuk Pajak Pertambahan Nilai; (iii) *indirect subtraction method*.

METODE PERHITUNGAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI TERUTANG DI INDONESIA

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pasal 8A ayat (1) menyatakan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor atau nilai lain. Kemudian pasal 9 ayat (2) dan (2b) menyatakan Pajak Masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan

Pajak Keluaran dalam masa pajak yang sama. Pajak Masukan yang dikreditkan harus menggunakan faktur pajak yang memenuhi persyaratan.

Dari apa yang diuraikan pada pasal 8A dan pasal 9 nampak bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dari selisih antara Pajak Keluaran dan Pajak Masukan. Pajak Masukan di sini dikreditkan dengan Pajak Keluaran. Mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak. Dalam hal ini Pengusaha Kena Pajak yang mengajukan pengkreditan Pajak Masukan akan diterima pengkreditan Pajak Masukannya setelah faktur pajak yang diminta untuk dikreditkan melalui proses konfirmasi. Jadi dalam hal ini prosedur yang dibuat memungkinkan adanya kontrol terhadap validitas faktur pajak yang akan dikreditkan sebagai Pajak Masukan. Mekanisme yang digunakan ini mengacu pada penerapan *invoice credit method*.

Namun bila ditelusuri lebih lanjut, nampak bahwa bukan hanya *invoice credit method* yang diterapkan dalam peraturan Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa

dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pasal 9 ayat (7) menyatakan bahwa besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang peredaran usahanya dalam 1 tahun tidak melebihi jumlah tertentu, kecuali Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (7a), dapat dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan. Lalu pada ayat (7A) dinyatakan besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan.

Pengkreditan Pajak Masukan untuk Pengusaha Kena Pajak yang peredaran usahanya tidak melebihi jumlah tertentu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mempunyai Peredaran Usaha tidak Melebihi Jumlah Tertentu. Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan ini menyebutkan bahwa besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan yang dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan adalah sebesar: (a) 60% dari Pajak Keluaran untuk penyerahan Jasa Kena Pajak; atau (b) 70% dari Pajak Keluaran untuk penyerahan Barang Kena Pajak. Kemudian pada pasal 9 disebutkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang wajib disetor pada setiap masa pajak dihitung dengan cara Pajak Keluaran

dikurangi dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, sehingga: (a) bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Jasa Kena Pajak adalah sama dengan 4% dari Dasar Pengenaan Pajak; (b) bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak adalah sama dengan 3% dari Dasar Pengenaan Pajak.

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai bagi wajib pajak dengan peredaran usaha tidak melebihi jumlah tertentu seperti diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 di atas sebesar 4% dari Dasar Pengenaan Pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Jasa Kena Pajak, dan sebesar 3% dari Dasar Pengenaan Pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak menunjukkan bahwa dalam hal ini tidak ada mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak. Jadi metode yang digunakan ini jelas bukan *invoice credit method*. Metode perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang yang digunakan lebih mengarah kepada *subtraction method*, karena jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif pajak dan Dasar Pengenaan Pajak, di mana Dasar Pengenaan Pajak dihitung dari suatu prosentase tertentu terhadap nilai penjualan, tanpa adanya suatu mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak.

Pengkreditan Pajak Masukan untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman

Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu. Pada pasal 1 ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan ini disebutkan bahwa kegiatan usaha tertentu adalah kegiatan usaha yang semata-mata melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran. Kemudian pada pasal 2 dan 3 dinyatakan Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu dalam menghitung besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan wajib menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan. Besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan yang dihitung menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebesar 90% dari Pajak Keluaran dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran. Lalu pada pasal 5 disebutkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang wajib disetor pada setiap masa pajak dihitung dengan cara Pajak Keluaran dikurangi dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, yaitu sebesar 1% dari Dasar Pengenaan Pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran. Sebenarnya dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 ini juga diatur mengenai perhitungan Pajak Pertambahan Nilai untuk Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan emas perhiasan secara eceran, tetapi kemudian dibatalkan ketentuan yang mengatur perhitungan Pajak Pertambahan Nilai untuk Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan emas perhiasan dan dialihkan pengaturannya ke Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2014

tanggal 10 Februari 2014 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Emas Perhiasan. Di dalam pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2014 disebutkan penyerahan emas perhiasan dan atau jasa yang terkait dengan emas perhiasan oleh pengusaha emas perhiasan terutang Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% dikalikan Dasar Pengenaan Pajak, di mana pada pasal 4 dinyatakan bahwa Dasar Pengenaan Pajak yang dimaksud adalah nilai lain yang ditetapkan sebesar 20% dari harga jual emas perhiasan atau nilai penggantian. Kemudian pada pasal 5 disebutkan bahwa Pajak Masukan yang berhubungan dengan penyerahan emas perhiasan dan atau jasa yang terkait dengan emas perhiasan oleh pengusaha emas perhiasan tidak dapat dikreditkan. Jadi Pajak Pertambahan Nilai yang wajib disetorkan Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan emas perhiasan dan atau jasa yang berhubungan dengan emas perhiasan sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak.

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha tertentu dan pengusaha emas perhiasan seperti yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2014 tanggal 10 Februari 2014 di atas, sebesar 1% dari Dasar Pengenaan Pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan kendaraan bermotor bekas secara eceran, dan sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak bagi Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan emas perhiasan dan atau jasa yang berhubungan dengan emas perhiasan, juga menunjukkan bahwa dalam hal

ini tidak ada mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak. Jadi metode yang digunakan di sini juga jelas bukan *invoice credit method* dan lebih mengarah pula kepada *subtraction method*, karena jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan mengalikan tarif pajak dan Dasar Pengenaan Pajak, di mana Dasar Pengenaan Pajak dihitung dari suatu prosentase tertentu terhadap nilai penjualan, tanpa adanya suatu mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pasal 8A ayat (2) menyatakan ketentuan tentang nilai lain untuk perhitungan Dasar Pengenaan Pajak diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur tentang nilai lain ini adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak yang kemudian diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.011/2013 tanggal 27 Februari 2013 tentang Perubahan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak. Di dalam Peraturan Menteri Keuangan ini pasal 2: (i) huruf j. menyatakan nilai lain untuk penyerahan jasa pengiriman paket adalah 10% dari jumlah yang ditagih atau jumlah yang seharusnya ditagih; (ii) huruf k. menyatakan nilai lain

untuk penyerahan jasa biro perjalanan atau jasa biro pariwisata adalah 10% dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih; (iii) huruf m. menyatakan nilai lain untuk penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*) yang di dalam tagihan jasa pengurusan transportasi tersebut terdapat biaya transportasi (*freight charges*) adalah 10% dari jumlah yang ditagih atau seharusnya ditagih. Ketentuan berhubungan dengan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk penyerahan jasa pegurusan transportasi (*freight forwarding*) diatur lebih lanjut dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2013 tanggal 12 Juli 2013 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Jasa Pengurusan Transportasi (*Freight Forwarding*) yang di dalam tagihannya terdapat biaya transportasi (*Freight Charges*).

Seperti halnya pada metode perhitungan besarnya Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan, maka perhitungan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dengan menggunakan nilai lain seperti yang diatur khususnya pada pasal 2 huruf j., k. dan m. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 yang telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.011/2013 tanggal 27 Februari 2013 juga menunjukkan bahwa mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan faktur pajak pada *invoice credit method* juga tidak diterapkan di sini. Sehingga bisa dikatakan bahwa perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang yang menggunakan nilai lain, khususnya pada beberapa transaksi tertentu

seperti yang diatur pada pasal 2 huruf j., k. dan m. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 yang telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.011/2013 tanggal 27 Februari 2013 lebih mengarah pada penggunaan *subtraction method*.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pasal 16C menyatakan Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas kegiatan membangun sendiri terakhir diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tanggal 22 Oktober 2012. Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan ini menyebutkan: (i) atas kegiatan membangun sendiri bangunan terutang Pajak Pertambahan Nilai oleh orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain; (ii) bangunan yang dimaksud berupa satu atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan atau perairan dengan kriteria: konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu bata atau bahan sejenis, dan atau baja, yang diperuntukkan bagi tempat

tinggal atau tempat kegiatan usaha serta luas keseluruhan paling sedikit 200 m². Kemudian pada pasal 5 disebutkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif 10% dengan Dasar Pengenaan Pajak, yang mana Dasar Pengenaan Pajaknya adalah 20% dari jumlah biaya yang dikeluarkan dan atau dibayarkan untuk membangun bangunan, tidak termasuk harga perolehan tanah. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk kegiatan membangun sendiri bangunan ini tidak mengacu pada penerapan *invoice credit method* dan tidak pula mengacu pada *subtraction method*. Metode yang digunakan di sini lebih mengarah pada *addition method*.

Dari uraian di atas nampak bahwa Indonesia tidak hanya menggunakan salah satu metode perhitungan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, tetapi mengkombinasikan ketiga metode yang ada, yaitu *invoice credit method*, *subtraction method* dan *addition method*. Dari ketiga metode ini yang paling banyak dipakai atau metode utama yang digunakan adalah *invoice credit method*. Secara umum metode *invoice credit method* yang digunakan untuk menghitung besarnya Pajak Pertambahan Nilai terutang. Namun untuk transaksi-transaksi dengan batasan jumlah tertentu atau jenis usaha tertentu atau menggunakan nilai lain yang menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan diterapkan metode *subtraction method*. Kemudian khusus pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk kegiatan membangun sendiri digunakan *addition method*.

KESIMPULAN

Mayoritas negara di dunia menggunakan Sistem Pajak Pertambahan Nilai untuk memungut pajak tidak langsung. Masing-masing negara menganut dan mengembangkan model Pajak Pertambahan Nilai versinya sendiri-sendiri yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi negaranya masing-masing. Karena banyaknya model Pajak Pertambahan Nilai yang dikembangkan, maka hal ini akan mempermudah untuk mengembangkan model Pajak Pertambahan Nilai ke arah suatu *best practice model*, dengan memadukan keunggulan-keunggulan dan menghilangkan kelemahan-kelemahan model-model yang dikembangkan banyak negara yang ada saat ini.

Untuk menghitung besarnya Pajak Pertambahan Nilai terutang ada 3 metode yang dapat digunakan, yaitu *addition method*, *subtraction method* dan *invoice credit method*. *Addition method* umumnya sulit untuk diterapkan karena tidak mudah untuk mengakomodasi adanya pengecualian dari perusahaan *intermediate* dan pengecualian ekspor, kecuali jika hanya dipakai untuk suatu kasus khusus dari Sistem Pajak Pertambahan Nilai suatu negara. *Subtraction method* secara konsep sangat sederhana dan mudah diterapkan, namun akan sulit diterapkan apabila suatu negara menggunakan beberapa jenis tarif Pajak Pertambahan Nilai. Di samping itu metode ini dianggap tidak memiliki suatu mekanisme kontrol yang baik untuk menekan resiko terjadinya penyimpangan dalam implementasinya. Karenanya sangat sedikit yang menggunakan metode ini. Sampai saat ini *invoice credit method* masih dianggap sebagai metode yang terbaik dan

paling banyak digunakan oleh negara-negara yang menganut Sistem Pajak Pertambahan Nilai. Metode ini dianggap akan mampu mengurangi terjadinya penyimpangan dalam implementasi Sistem Pajak Pertambahan Nilai.

Indonesia sebagai salah satu negara yang menganut Pajak Pertambahan Nilai sejak tahun 1985 pada dasarnya menggunakan *invoice credit method* untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang. Namun dalam rangka untuk mempermudah pengenaan Pajak Pertambahan Nilai bagi Pengusaha Kena Pajak tertentu dan Pengusaha Kena Pajak yang mempunyai peredaran sampai dengan jumlah tertentu, digunakan metode penghitungan pengkreditan Pajak Masukan dan penggunaan nilai lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak, yang mana jelas ini merupakan implementasi *subtraction method*. Di samping itu untuk kegiatan membangun sendiri juga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai yang dihitung dari besarnya biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan membangun sendiri setiap bulannya. Metode perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang yang diterapkan di sini adalah *addition method*. Jadi Indonesia menggunakan ketiga metode perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang, yaitu *addition method*, *subtraction method* dan *invoice credit method*. Namun mayoritas yang digunakan adalah *invoice credit method*, sedangkan *subtraction method* dan *addition method* hanya digunakan untuk kasus khusus saja.

SARAN

Mengingat bahwa Sistem Pajak Pertambahan Nilai digunakan oleh

banyak negara di dunia, maka Indonesia harus memanfaatkan kondisi ini dengan mempelajari Sistem Pajak Pertambahan Nilai yang dikembangkan dan diimplementasikan negara-negara lain guna mengembangkan dan menyempurnakan secara berkesinambungan Sistem Pajak Pertambahan Nilai yang digunakan di Indonesia.

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk transaksi kegiatan membangun sendiri secara konseptual tidak memiliki dasar dan argumen teoritis yang kuat dan jelas, karena itu sudah seharusnya pengenaan Pajak Pertambahan Nilai untuk kegiatan membangun sendiri ini dihapuskan. Apabila pemerintah khawatir terjadi penyalahgunaan di mana transaksi membangun bangunan dengan menggunakan jasa kontraktor kemudian diubah menjadi kegiatan membangun sendiri, disebabkan kegiatan membangun sendiri tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, maka perlu dicari cara lain yang efektif untuk mencegah terjadinya hal tersebut, misalnya memberikan berbagai fasilitas kemudahan apabila kegiatan membangun bangunan menggunakan jasa kontraktor atau mengenakan Pajak Daerah untuk kegiatan membangun sendiri dengan tarif yang mungkin sama atau lebih tinggi dari tarif Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam jangka panjang Indonesia harus memprogramkan untuk meninggalkan penggunaan metode pengkreditan Pajak Masukan dan penggunaan nilai lain secara bertahap, sehingga akhirnya metode perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang yang digunakan seluruhnya menggunakan *invoice credit method*.

DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Benchie, Godfrey Agyemang, 2011, *The Influence of VAT Flat Rate Scheme on Tax Revenue in Ghana: A Case Study of The Okaishie VAT Sub Office*, A Thesis to The Institute of Distance Learning, Kwame Nkrumah University of Science and Technology.
- Crossen, Sijbren, 2011, *A VAT Primer for Lawyers, Economist and Accountants*, Tax Analysts.
- Davis, Lucas W., 2011, *The Effect of Preferential VAT Rates Near International Borders: Evidence from Mexico*, National Tax Journal, 64 (1), page 85-104.
- Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas, Direktorat Jenderal Pajak, 2012, *Susunan Dalam Satu Naskah Undang-Undang Perpajakan*, Jakarta.
- Ebrill, Liam, Michael Kenn, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington DC.
- GAO (General Accounting Office) United States, 1989, *Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax*, Washington DC.
- Giesecke, James A. and Tran Hoang Nhi, 2010, *Modelling Value-Added Tax in The Presence of Multi-Production and Differentiated Exemptions*, Journal of Asian Economics, Vol. 21, page 156-173.

- Grinberg, Itai, 2006, *Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting The VAT Credit Method System*, National Tax Journal, Vol. LIX, No. 4, pages 929-954.
- _____, 2009, *Where Credit is Due: Advantages of The Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT*, Prepared for The America Tax Policy Institute Conference, Washington DC.
- Jenkins, Glenn P. and Chun-Yan Kuo, 2000, *A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries*, World Development, Vol. 28, No. 4, page 763-774.
- Le, Tuan Minh, 2003, *Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issues*, Paper Prepared for The World Bank Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C..
- Levin, Jorgen and Lars M. Widell, 2014, *Tax Evasion in Kenya and Tanzania: Evidence From Missing Imports*, Economic Modelling, Vol. 39, page 151-162.
- Lin, Shuanglin, 2008, *China's Value Added Tax Reform, Capital Accumulation and Welfare Implications*, China Economic Review, Vol. 19, page 197-214.
- Metcalf, Gilbert E., 2006, *Value Added Tax*, Department of Economics, Tufts University, Medford, MA 02155.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Mempunyai Peredaran Usaha tidak Melebihi Jumlah Tertentu.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Kegiatan Usaha Tertentu.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 163/PMK.03/2012 tanggal 22 Oktober 2012 tentang Batasan dan Tata Cara Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Kegiatan Membanguna Sendiri.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.011/2013 tanggal 27 Februari 2013 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 75/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Nilai Lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2014 tanggal 10 Februari 2014 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Emas Perhiasan.

- Roung-Shiunn, Wu, Ou Chin-Shyh, Lin Hui-Ying, Chang Shi-I and Yen David C., 2012, *Using Data Mining Technique to Enhance Tax Evasion Detection Performance*, Expert Systems with Application, Vol. 39, page 8769-8777.
- Sarili, Mustafa Ali, 1999, *Is The Value Added Tax A Superior Sales Tax in All Sales Taxes*, DEUIIBF, Dergisi, pages 53-76.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ/2013 tanggal 12 Juli 2013 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Jasa Pengurusan Transportasi (*Freight Forwarding*) yang Di Dalam Tagihannya Terdapat Biaya Transportasi (*Freight Charges*).
- Tamaoka, Masayuki, 1994, *The Regressivity of a Value Added Tax: Tax Credit Method and Subtraction Method – A Japanese Case*, Fiscal Studies, Vol. 15, No. 2, page 57-73.