



**KEBIJAKAN PEMERINTAH DALAM PEMUNGUTAN PAJAK  
PERTAMBAHAN NILAI SEHUBUNGAN DENGAN  
PENERIMAAN KEUANGAN DAERAH**

**T E S I S**

**Diajukan Dalam Rangka Memenuhi Persyaratan  
Program Magister Ilmu Hukum**

**Oleh :**

**Noer Indriati  
NIM : B4A099123**

**Pembimbing  
Prof. Dr. Miyasto.  
Prof. Ronny Hanitijo Soemitro, S.H.**

**PROGRAM STUDI ILMU HUKUM  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG  
2002**



**KEBIJAKAN PEMERINTAH DALAM PEMUNGUTAN PAJAK  
PERTAMBAHAN NILAI SEHUBUNGAN DENGAN  
PENERIMAAN KEUANGAN DAERAH**

**TESIS**

**Disusun Dalam Rangka Memenuhi Persyaratan  
Program Magister Ilmu Hukum**

**Oleh:**

**Noer Indriati**

**NIM: B4A099123**

**Pembimbing:**

**Prof. Dr. Miyasto.**

**Prof. Ronny Hanitijo Soemitro, S.H.**

**PROGRAM MAGISTER ILMU HUKUM**

**UNIVERSITAS DIPONEGORO**

**SEMARANG**

**2002**

KEBIJAKAN PEMERINTAH DALAM PEMUNGUTAN PAJAK  
PERTAMBAHAN NILAI SEHUBUNGAN DENGAN  
PENERIMAAN KEUANGAN DAERAH

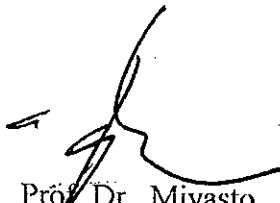
Disusun Oleh:

Noer Indriati  
NIM. B4A099123

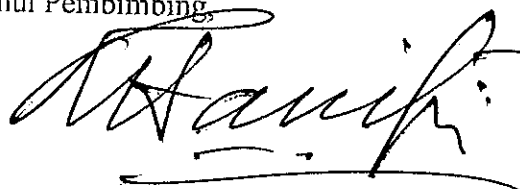
Dipertahankan di depan Dewan Penguji  
Pada tanggal: .....

Tesis ini telah diterima  
sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar  
Magister Ilmu Hukum

Mengetahui Pembimbing,

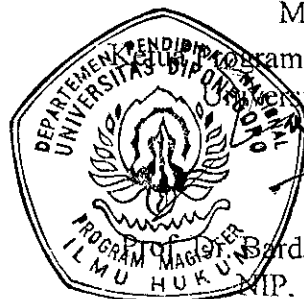


Prof. Dr. Miyasto  
NIP. 130516585



Prof. Ronny Hanitijo Soemitro, S.H.  
NIP. 130350517

Mengetahui



Program Magister Ilmu Hukum  
Universitas Diponegoro

Sarda Nawawi Arief, S.H.  
NIP. 130 350 519

## KATA MUTIARA IMANI

“Dan carilah pada apa yang telah dianugerahkan Allah kepadamu (kebahagiaan) negeri akhirat, dan janganlah kamu melupakan bagianmu dari (kenikmatan) duniawi, dan berbuatlah (kepada orang lain) sebagaimana Allah telah berbuat baik kepadamu, dan janganlah kamu berbuat kerusakan di (muka) bumi. Sesungguhnya Allah tidak menyukai orang-orang yang berbuat kerusakan”.

(QS. Al Qashah 29 : 77)

“Dan tolong menolonglah kamu dalam (mengerjakan) kebaikan dan taqwa, serta jangan tolong menolong dalam berbuat dosa dan pelanggaran”

(QS. Al Maidah 5 : 2)

## KATA PENGANTAR

Dengan mengucap puji syukur kehadirat Allah Swt., bahwa berkat rahmat dan hidayah-Nya penyusun dapat menyelesaikan penulisan tesis, ini untuk memenuhi serta melengkapi persyaratan memperoleh gelar dalam Magister Ilmu Hukum.

Penyusun menyadari bahwa dalam penulisan tesis masih jauh dari sempurna. Hal ini disebabkan oleh keterbatasan pengetahuan dan kemampuan yang ada pada penyusun. Oleh karena itu masih diperlukan kritik dan saran dari pembaca guna perbaikan dan kesempurnaannya.

Pada kesempatan yang baik ini penyusun dengan tulus ikhlas mengucapkan banyak terima kasih, karena jerih payah dan dalam kesibukan yang ada masih meluangkan waktu untuk membantu penyelesaian penulisan tesis ini. Ucapan terima kasih disampaikan kepada:

1. Yang terhormat Bp. Prof. Dr. Miyasto, sebagai pembimbing dalam penulisan tesis.
2. Yang terhormat Bp. Prof. Ronny Hanitijo Soemitro, SH., sebagai pembimbing dalam penulisan tesis.
3. Yang terhormat Bp. Prof. Dr. Barda Nawawi Arief SH, Ketua Program Magister Ilmu Hukum Undip.
4. Yang terhormat Bp. Noor Aziz Said SH. MS., selaku mantan Dekan Fakultas Hukum Universitas Jenderal Soedirman yang telah memberikan izin untuk kuliah di Program Magister Ilmu Hukum Undip.
5. Yang terhormat Bp. Mudiono (Alm), Dekan Fakultas Hukum Universitas Jenderal Soedirman yang telah memberikan dorongan untuk menyelesaikan kuliah di Program Magister Ilmu Hukum Undip.
6. Yang terhormat pihak-pihak dari instansi, dimana data ini diperoleh, yang tidak mungkin disebutkan satu persatu.
7. Yang terhormat Ibu dan Bapak Soenobo Wirjosoegito, SH. tercinta, dimana berkat dorongan dan doa restu mereka penulisan ini dapat terselesaikan.

8. Yang tersayang Mas Didik Yuwanto, yang telah memberikan semangat dan dorongan dalam penyelesaian penyusunan tesis.
9. Yang tersayang adik Emy yang telah membantu selama pencarian data di Jakarta.

Akhirnya penyusun berharap semoga penulisan tesis ini dapat bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Semarang, Pebruari 2002.

Penyusun,

## RINGKASAN

Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan di samping minyak bumi dan gas alam. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagai sumber pendapatan dari pajak tidak langsung. Perpajakan telah beberapa kali mengalami perubahan yaitu mulai tahun 1983, namun demikian sistem perpajakan tidak berubah, contoh: pemuatan *negative list* dan penggunaan *credit method*. Dengan adanya PPN di daerah, maka penelitian ini berusaha menghubungkan dengan penerimaan keuangan daerah untuk mengevaluasi kontribusi PPN.

Penelitian ini menggunakan teori *regulation* dan *budgetair* dari fungsi pajak, serta teori kebijakan fiskal (*fiscal policy*). Teori *regulation* untuk membahas pengaturan pajak atau kebijakan perpajakan, sedangkan teori *budgetair* dan teori kebijakan fiskal untuk membahas kontribusi PPN sehubungan dengan penerimaan perpajakan dan penerimaan keuangan daerah.

Metode pendekatan yang digunakan yuridis-normatif dan yuridis sosiologis. Jenis penelitian kualitatif, dengan sumber data sekunder sebagai data utama yang didukung sumber data primer. Lokasi penelitian dilakukan di Semarang dan Jakarta. Tehnik pengambilan data dengan studi kepustakaan dan wawancara. Metode analisis dilakukan dengan analisis domain, taksonomi dan tema kultural.

Hasil penelitian sebagai berikut: *Negative list* diatur dalam PP. No. 28/1988, dengan berlakunya UU. No. 18/2000 dimuat dalam PP. No. 144/2000. Proses pembuatan kebijakan ini sesuai dengan asas perpajakan dan melalui persetujuan DPR. Dalam praktek, sebagai pengaturan lebih lanjut hanya dengan surat edaran Dirjen Pajak. Surat edaran ini merupakan peraturan pelaksanaan dari peraturan di atasnya, sehingga mempunyai kekuatan hukum karena surat edaran merupakan penjabaran pendapat dari pejabat mengenai peraturan yang lebih tinggi dan secara tertulis. Penggunaan *credit method* yang disertai dengan pengeluaran faktur pajak oleh PKP. Bagi pengusaha kecil yang tidak kena pajak mengalami kesulitan untuk berkembang karena pengusaha kecil tidak dapat mengeluarkan faktur pajak sebagai bukti pemungutan pajak. Untuk meningkatkan pendapatan daerah, Pajak Daerah diberi kewenangan untuk menambah objek pajaknya sesuai dengan kemampuan dan potensi yang ada di daerah. Objek PPN yang bisa ditarik ke Pajak Daerah adalah Real Estat dan HSGU. Real estat berdasarkan PP. No. 65/2001 dapat dimasukkan ke Pajak Daerah, karena objek real estat berada pada daerah tertentu dan lebih potensial untuk daerah tersebut. Sedangkan mengenai HSGU berdasarkan PP. No. 66/2001 dapat ditarik ke retribusi daerah, sebab terdapat ketentuan bahwa daerah dapat mengambil keuntungan melalui perijinan tertentu yang diberikan oleh daerah.

Secara yuridis tidak diketemukan pembagian dalam UU. PPN. PPN merupakan pajak nasional yang dipergunakan untuk mengurangi kesenjangan antara daerah yang kaya dan miskin. Hal ini didasarkan pada kerangka wawasan nusantara, dimana daerah-daerah merupakan satu kesatuan dalam suatu negara.

Penerimaan PPN terhadap perpajakan menunjukkan peningkatan. Tahun anggaran 1999 mencapai 37,78%, 2000 mencapai 65,31% dan 2001 66,62%. Sedangkan terhadap Penerimaan dalam negeri 17,66% untuk 2000 dan 19,29% tahun 2001, tetapi perpajakan memberikan sumbangan yang besar terhadap penerimaan dalam negeri yaitu 54,03%. Keppres. No. 181/2000, Pasal 1 ayat (2)

ditegaskan bahwa DAU tahun 2001 ditetapkan 25% dari penerimaan dalam negeri setelah dikurangi yang dibagihasilkan, sehingga hanya 23,06%.

Disarankan: a. penghapusan ketentuan pengeluaran faktor pajak. b. Real Estat dan HSGU ditarik ke Pajak Daerah. c. pembagian keuangan sebelum diserahkan maksimal 5% guna menambah pendapatan daerah.

## ABSTRACT

Tax is one of the main sources of income, besides oil and natural gas. The Value Added Tax (VAT) is the indirect taxes. Taxation has experienced such alterations for several times, started in 1983, nevertheless, the taxation system doesn't change, for example; the accomodation of "negative list and credit method". Alongside with the existence of VAT in some regions, the research tries to deal with regional financial revenues, to evaluate the VAT's contribution.

This research applies the "regulation" and the "budgetair" of the tax function and fiscal policy theory. The regulation theory is addressed to discuss about the tax regulation or taxation policy, while the budgetair theory and fiscal policy theory are addressed to discuss about the VAT's contributions dealing with regional financial revenues.

The approaching method being used are juridical-normatively and juridical-sosiologically. The determined form of research is qualitative, the secondary data source as the main data, which is supported by the primary data source. This research is done in Semarang and Jakarta. The techniques of data interpretations used here are literature study and interview. The analysis is done by applying domain analysis, taxonomy, and the cultural themes.

The results of the research; negative list is regulated in PP. No.28/1988 and alongside with the prevailing of UU No.18/2000, is contained in PP. No.144/2000. In practice, the later regulation is just by means of Tax General Director's circular. This circular is the implementation of the upper regulation, so that, it has a law power. The circular is the presentation of the functionaries opinion about the upper regulation that is stated in writing. The use of credit method is accompanied by tax invoices issued by the entrepreneurs who are liable to pay the tax. The minor entrepreneurs who get no liability to pay and tax will get difficulties to grow for they are not able to issue the tax invoices as the proofs of the tax taking. In some regions, for increasing the regional earnings, The regional tax is given an authority to add their tax object which are suitable with the regional abilities and potentials. VAT's objects that can be included in the regional tax are real estate and IRUR. Based on PP. No. 65/2001, real estate can be included in the objects of the regional tax, when it is viewed, the real estate's objects are located in certain areas and more potential for the regions concerned with. Based on PP. No. 66/2001, in IRUR can be included in the retribution objects, for there's a rule that regions can take advantages by means of certain permission given by the regions.

Juridically, there's no regulation in VAT's law about the share. The VAT is a kind of national tax that is used for reducing the difference between the rich regions and the poor ones. This is based on the frame of the Indonesian archipelago's in sight, where regions are an unity in a country.

The VAT as the whole tax revenues show some increasing. In 1999, the percentage is 37,78%, in 2000 is 65,31% and in 2001 is 66,62%. The domestic revenues is just 17,66% in 2000 and 19,29% in 2001, but it gives a great contribution for the domestic revenues, that is 54,03%. Keppres No.181/2000, Pasal 1 (2) emphasizes that the DAU of 2001 is decided to be 25% of the domestic revenues, after reduced by the shared revenues, so that it is only 23,06%.

It is suggested: a. the decision of tax invoices' issue should be erase, b. Real Estat and IRUR can be included in the regional tax, c. financial sharing before it is given to the center, 5% in maximum, to add the regional revenues.

## DAFTAR ISI

	Hal
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENGESAHAN .....	ii
KATA MUTIARA IMANI.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
RINGKASAN.....	vi
ABSTRACT.....	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR SINGKATAN.....	xi
BAB. I: PENDAHULUAN .....	1
A. Latar Belakang .....	1
B. Perumusan Masalah .....	14
C. Tujuan Penelitian.....	15
D. Kontribusi Penelitian .....	15
E. Metode Penelitian.....	16
F. Sistematika Penulisan.....	25
BAB. II: TELAAH PUSTAKA .....	28
A. Tinjauan Umum Pajak Pertambahan Nilai .....	29
B. Sistem Pemungutan Pajak.....	48
C. Teori Kebijakan Fiskal.....	65
BAB. III: HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS.....	80
1. Kebijakan Pemerintah Dalam Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang berupa <i>Negative List</i> dan <i>Credit Method</i> .....	80
2. Pembagian Antara Pusat Dan Daerah Dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai.....	127
3. Kontribusi Pajak Pertambahan Nilai Dalam Kaitannya Dengan Penerimaan Keuangan Daerah.....	136
BAB. IV: PENUTUP.....	154
A. Kesimpulan.....	154
B. Saran.....	156
DAFTAR PUSTAKA	

## DAFTAR TABEL

	Hal
Tabel 1	Perkembangan Rasio Pengeluaran Rutin Dan Subsidi Terhadap Product Domestic Brutto..... 139
Tabel 2	Penerimaan Keuangan Pemerintah Dan Realisasinya..... 141
Tabel 3	Pengeluaran Keuangan Pemerintah Dan Realisasinya..... 142
Tabel 4	Penerimaan Yang Berasal Dari Perpajakan..... 144
Tabel 5	Asumsi Dasar Penyusunan APBN 2001..... 150

## DAFTAR SINGKATAN

APBN	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APBD	: Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
BPHTB	: Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
BKP	: Barang Kena Pajak
DAU	: Dana Alokasi Umum
DAK	: Dana Alokasi Khusus
Drt	: Darurat
JKP	: Jasa Kena Pajak
Keppres	: Keputusan Presiden
MPO	: Menghitung Pajak Orang
MPS	: Menghitung Pajak Sendiri
MPR	: Majelis Permusyawaratan Rakyat
PAD	: Pendapatan Asli Daerah
PDB	: Product Domestic Brutto
PPh	: Pajak Penghasilan
PBB	: Pajak Bumi dan Bangunan
PP	: Peraturan Pemerintah
PPn	: Pajak Penjualan
PPN	: Pajak Pertambahan Nilai
PPnBM	: Pajak Penjualan atas Barang Mewah
PTKP	: Pendapatan Tidak Kena Pajak
UU	: Undang-undang
UUD	: Undang-undang Dasar

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Pembangunan nasional merupakan kegiatan yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan dengan tujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, baik materiil maupun spirituil. Agar tujuan tersebut dapat terealisasi, maka diperlukan banyak perhatian terhadap masalah pembiayaan pembangunan. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan pembangunan adalah dengan menggali sumber-sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak.

Pajak adalah salah satu sumber pendapatan yang utama di Indonesia, di samping sumber minyak bumi dan gas alam yang sangat penting peranannya bagi kelangsungan hidup bangsa Indonesia. Oleh karena itu, pemerintah telah mengambil keputusan untuk memungut Pajak Pertambahan Nilai atau *The Value Added Tax* dengan segala konsekuensi yang terkait di dalamnya.<sup>1)</sup>

Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai merupakan undang-undang pajak baru yang merealisasikan *tax reform*, yang lebih sesuai dengan perkembangan ekonomi dan sosial masyarakat Indonesia. Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak modern yang belum banyak diterapkan oleh negara-negara di dunia, seperti Indonesia telah mencoba untuk menyusun rancangan

---

1). Rochmat Soemitro, 1990, *Pajak Pertambahan Nilai*, PT. Eresco, Bandung, hal. 1.

undang-undang Pajak Pertambahan Nilai, yang sesuai dengan keadaan dan situasi serta kondisi masyarakat Indonesia.<sup>2)</sup>

Pajak Pertambahan Nilai yang selanjutnya disebut PPN hanya dikenakan terhadap pertambahan nilai saja dan dipungut beberapa kali pada berbagai mata rantai jalur perusahaan. Pertambahan nilai itu sendiri timbul karena digunakannya faktor-faktor produksi pada setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja, dan laba perusahaan merupakan unsur-unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan PPN.<sup>3)</sup> Pengenaan PPN atas “nilai tambah” (*added value*) dari Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak diberlakukan pula di bidang perdagangan yang diartikan sebagai selisih antara harga jual dengan harga beli barang dagangan.<sup>4)</sup>

Pertengahan tahun 1980 pemerintah mulai menggali sektor pajak dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak. Nuansa perubahan undang-undang perpajakan diawali pada tahun 1970, dimana *demand* dan *supply* tidak seimbang yaitu *demand* lebih besar dari *supply* yang menyebabkan *price* naik. Hal ini dipengaruhi oleh perang dingin dan sengketa lainnya. Kemudian dilanjutkan dengan pada tahun 1980 minyak diboikot oleh negara-negara

---

<sup>2)</sup> Rochmat Soemitro, 1990, Op. Cit, hal. 2-3.

<sup>3)</sup> Waluyo & Wirawan B. Ilyas, 2000, *Perpajakan Indonesia – Pembahasan sesuai dengan Ketentuan Pelaksanaan Perundang-undangan perpajakan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, hal. 262.

<sup>4)</sup> Untung Sukardji, 2000, *Pajak Pertambahan Nilai*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, hal. 28.

anggota OPEC dimana menyebabkan *supply* lebih besar dari *demand* yang mengakibatkan *price* turun. Dalam hal ini pemerintah menggunakan *tax ratio*, bahwa pajak dibagi *Gross Domestic Product* merupakan suatu yang belum kena pajak. Oleh karena itu, sejak tahun 1983 pemerintah mulai melakukan pembaharuan-pembaharuan dalam sistem perpajakan. Hal ini disebabkan oleh: <sup>5)</sup>

- (a). masih terdapat beberapa *loopholes* akibat kurang antisipatifnya undang-undang perpajakan tahun 1984 terhadap perkembangan dunia usaha;
- (b). dengan berkembangnya aktivitas bisnis, semakin terasa bahwa sistem perpajakan berdasarkan undang-undang pajak 1984 masih belum optimal mampu mendukung usaha peningkatan daya saing nasional.

Pada tahun 1994 dilakukan perubahan-perubahan terhadap sebagian besar undang-undang perpajakan yang berlaku, dengan tujuan untuk mengantisipasi semakin cepatnya perkembangan teknologi, aktivitas bisnis dan kegiatan ekonomi lainnya, seperti: meningkatkan kegairahan investasi swasta, menarik penanaman modal langsung dari luar negeri dan memberikan keadilan dalam perpajakan.<sup>6)</sup> Saat ini perkembangan sosial-ekonomi dan politik berlangsung sangat cepat, sehingga perubahan sistem perpajakan yang pernah dilakukan belum dapat menampung perkembangan dunia usaha. Oleh karena itu,

---

<sup>5</sup> ). Miyasto, 1996, *Potensi Dan Struktur Pajak Pertambahan Nilai Di Indonesia (Studi Kasus Perbandingan Antara UU. No. 8 Tahun 1983 Dengan UU. No. 11 Tahun 1994)*, Makalah presentasi pada sidang Guru Besar Universitas Diponegoro pada tanggal 4 Juli 1996, Semarang, hal. 1-2.

<sup>6</sup> ). Miyasto, 1998, *Sistem Pelaksanaan Perpajakan Di Indonesia*, Bahan Seminar Nasional perpajakan Dalam Rangka Dies Natalis Undip ke 41, Semarang, hal. 5.

terakhir undang-undang yang dikeluarkan adalah Undang-undang No. 18 Tahun 2000 yang merupakan perubahan kedua atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983, untuk mewujudkan terciptanya sistem perpajakan yang lebih adil, sederhana dan memberikan kepastian hukum bagi masyarakat serta dapat mengamankan dan meningkatkan penerimaan negara.

Dalam penjelasan umum Undang-undang No. 18 Tahun 2000 perubahan-perubahan yang dilakukan antara lain:<sup>7)</sup>

- a. Untuk lebih memberikan kepastian hukum mengenai barang-barang yang tidak dikenakan pajak, maka dalam perubahan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Tahun 2000 hanya terhadap barang-barang yang merupakan kebutuhan pokok; barang-barang yang sudah dikenakan Pajak Daerah; barang-barang hasil pertambangan atau pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya; barang-barang yang merupakan alat tukar; serta barang-barang lain yang berdasarkan pertimbangan ekonomi, sosial dan budaya tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- b. Untuk lebih memberikan keadilan serta dalam upaya mengendalikan pola konsumsi masyarakat yang tidak produktif, maka tarif Pajak Penjualan atas Barang Mewah dinaikkan.
- c. Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak belum berproduksi atau belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan

---

<sup>7</sup> ). -----, Pelaksanaan UU. No 8 Tahun 1983 Tentang PPN dan PPnBM sebagaimana diubah dengan UU. No 18 Tahun 2000.

atau Jasa Kena Pajak dan atau ekspor Barang Kena Pajak, maka Pajak Masukan yang dapat dikreditkan yang dibayar pada saat perolehan Barang Kena Pajak, penerimaan Jasa Kena Pajak, pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, dan atau impor Barang Kena Pajak tetap dapat dikreditkan.

- d. Penyederhanaan administrasi perpajakan yang meliputi prosedur restitusi dan diberlakukannya Faktur Penjualan sebagai Faktur Pajak.
- e. Terhadap Pajak Masukan yang belum dikreditkan dalam Masa Pajak yang sama dengan Pajak Keluaran yang masih dapat dikreditkan pada Masa Pajak yang tidak sama paling lambat 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan.
- f. Kemudahan perpajakan atas transaksi penggabungan atau perubahan bentuk usaha atau pengalihan seluruh aktiva perusahaan tidak lagi diberikan.
- g. Kemudahan perpajakan diberikan hanya untuk sektor-sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan dan keamanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.

Dengan perubahan-perubahan tersebut, maka pelaksanaan Undang-undang No. 18 Tahun 2000 diharapkan dapat meningkatkan penerimaan PPN dan PPnBM, yang berarti meningkatkan pula penerimaan negara dari salah satu sektor pajak. Demikian pula dengan adanya *negative list* yang merupakan

salah satu perubahan dari undang-undang perpajakan, yaitu dengan diperluasnya objek pajak terhadap Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak, serta Barang Tidak Kena Pajak dan Jasa Tidak Kena Pajak. Perluasan tersebut menimbulkan keragu-raguan karena perubahan tersebut dilakukan melalui pengumuman, dimana masyarakat resah akan keabsahannya.

Perubahan demi perubahan yang dilakukan pada undang-undang perpajakan tersebut tidak terdapat satu pasalpun yang menyinggung mengenai Pajak Daerah maupun pembagian keuangan antara pemerintah Pusat dan pemerintah Daerah. Bila diperhatikan pada undang-undang perpajakan yang lain, maka di dalamnya terdapat pengaturan yang tegas untuk pembagian keuangan antara pemerintah Pusat dan pemerintah Daerah. Sebagai contoh: UU. No. 17 Tahun 2000 mengenai perubahan ketiga atas UU. No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dalam Pasal 31 c ayat (1) yang menyebutkan, bahwa:

“ penerimaan negara dari Pajak Penghasilan orang pribadi dalam negeri dan Pajak Penghasilan Pasal 21 yang dipotong oleh pemberi kerja dibagi dengan imbalan 80% (delapan puluh persen) untuk pemerintah Pusat dan 20% (dua puluh persen) untuk pemerintah Daerah tempat wajib pajak terdaftar “.

Hal lain terdapat pada Pasal 23 ayat (1) dan (2) UU. No. 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Atas Hak Tanah dan Bangunan yang menyebutkan:

“(1) Penerimaan negara dari Bea Perolehan Atas Tanah dan Bangunan dibagi dengan imbalan 20% (dua puluh persen) untuk pemerintah Pusat dan 80% (delapan puluh persen) untuk pemerintah Daerah yang bersangkutan.

(2) Bagian pemerintah Daerah sebagaimana dimaksudkan dalam ayat (1) dibagi dengan imbalan 20% (dua puluh persen) untuk pemerintah provinsi

yang bersangkutan dan 80% (delapan puluh persen) untuk pemerintah kabupaten atau kota yang bersangkutan”.

Demikian pula Pajak Bumi dan Bangunan dalam UU. No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, Pasal 6 (2) menyebutkan bahwa:

“Penerimaan negara dari Pajak bumi dan Bangunan dibagi dengan imbalan 10% (sepuluh persen) untuk pemerintah Pusat dan 90% (sembilan puluh persen) untuk Daerah”.

Masalah perimbangan keuangan bukan hanya merupakan masalah bagaimana mencukupi dana yang setinggi-tingginya guna membiayai kegiatan-kegiatan pemerintahan di pusat maupun di daerah, tetapi juga merupakan masalah efisiensi dan keadilan, bahkan merupakan masalah bagaimana dapat memuaskan selera daerah-daerah. Hal ini harus dilihat sebagai suatu kerangka yang menyeluruh dengan memperhatikan konsistensinya di dalam suatu sistem.<sup>8)</sup> Sedangkan keuangan daerah, baik yang berhubungan dengan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, maupun dalam kaitannya dengan rencana dan usaha pembangunan daerah, adalah masalah yang senantiasa muncul yang seakanakan tidak ada hentinya sepanjang masa.<sup>9)</sup> Menurut Tobing, bila

---

<sup>8</sup> ). N. Arsyad, 1975, *Perimbangan keuangan pusat-daerah di Indonesia dewasa ini*, Analisa masalah keuangan dan pertumbuhan ekonomi, CSIS, Des. 1975 Th. IV No 12 hal. 29.

<sup>9</sup> ). Solly Lubis, 1983, *Perkembangan Garis Politik Dan Perundang-undangan Pemerintah Daerah*, PT. Alumni, Bandung, hal. 226.

ditinjau lebih luas maka hal tersebut akibat dari faktor-faktor sebagai berikut:<sup>10)</sup>

(a). masa penjajahan yang lama telah mewariskan beberapa hal negatif, yaitu:

1. Tingkat perkembangan kemajuan dan kesejahteraan di bidang ekonomi, sosial dan budaya dari penduduk Indonesia sangat tidak merata, antara golongan penduduk antara daerah.
2. Penyebaran penduduk antara daerah di Indonesia sangat tidak merata, karena sejak semula pemerintah penjajahan sangat kurang memperhatikan penyebaran penduduk.

(b). penyebaran kekayaan alam dan sumber daya manusia secara geografis juga sangat tidak merata antara daerah-daerah.

Penetapan pembagian dana untuk berbagai kegiatan, baik kegiatan pemerintah Pusat dan Daerah meliputi penetapan subsidi, penetapan pajak dengan pembagiannya, atau yang lebih luas menentukan fragmentasi struktur pajak yang *overall* dalam pengertian bahwa bagian-bagian dari struktur pajak yang *overall* itu dipungut dan diadministrasikan oleh berbagai unit pemerintah.<sup>11)</sup> Oleh karena itu dapat dikatakan pajak turut pula menentukan penerimaan baik untuk pemerintah Pusat maupun Daerah.

Objek Pajak Pertambahan Nilai sewaktu diberlakukannya Pajak Pembangunan I adalah rumah makan, penginapan atau perhotelan dan penyerahan jasa di rumah makan dengan status pajak pusat yang menjadi

---

<sup>10</sup>). L. Tobing, 1977, *Laporan riset perimbangan keuangan pusat dan daerah*, Pusat Riset dan Pengabdian Masyarakat, USU, hal. 2.

<sup>11</sup>). N. Arsyad, 1975, *Op. Cit*, hal. 29-30.

pajak daerah. Oleh karena itu, setiap pungutan dari PPN diserahkan ke pusat meskipun pungutan dilakukan di Daerah.<sup>12</sup> Sehubungan dengan hal tersebut agar UU. No. 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak tumpang tindih dengan PPN, maka perlu adanya penentuan terhadap objek pajak secara tersendiri. Hal tersebut perlu dilakukan karena UU. No 34 Tahun 2000 telah memberikan keleluasaan kewenangan kepada daerah untuk memungut pajak di daerah yang bersangkutan.

PPN menduduki tempat yang sangat penting karena meliputi seluruh lapisan masyarakat dan hasilnya akan mempunyai peranan yang besar dalam APBN, bahkan dapat diharapkan hasilnya akan lebih besar daripada Pajak Penghasilan, karena seluruh rakyat Indonesia akan terlibat dalam PPN dari yang miskin sampai yang kaya. Setiap warga masyarakat akan membeli barang kebutuhan hidupnya yang hampir semua merupakan hasil produksi kena Pajak Pertambahan Nilai. Jumlah orang yang membayar PPN akan jauh lebih besar dari jumlah wajib pajak PPh. Konsumen yang membayar PPN banyak yang tidak dikenakan Pajak Penghasilan, yaitu mereka yang berpenghasilan kurang dari Pendapatan Tidak Kena Pajak (PTKP). Oleh sebab itu PPN mempunyai peranan yang sangat penting dalam masyarakat Indonesia dan mempunyai dampak yang besar dalam perekonomian rakyat Indonesia.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup>). Untung Sukardji, 2000, Op. Cit. hal. 30.

<sup>13</sup>). Rochmat Soemitro, 1990, Op. Cit, hal. 3.

Penerimaan negara yang berasal dari pajak dimasukkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau yang selanjutnya disebut dengan APBN, yang dalam pemerataan untuk Daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah, maka pembiayaan daerah akan dibantu dari penerimaan negara (APBN). Dalam menyelenggarakan otonomi daerah yang luas, nyata dan bertanggung jawab, maka diperlukan kewenangan dan kemampuan menggali sumber keuangan sendiri yang didukung dengan perimbangan keuangan antara pemerintah Pusat dan Daerah, serta antara Propinsi dengan Kabupaten/Kota yang merupakan prasyarat dalam sistem pemerintahan daerah.<sup>14</sup> Agar penyelenggaraan tugas-tugas pemerintahan yang sangat luas tersebut berjalan dengan baik, maka Daerah harus mempunyai keuangan sendiri yang kuat pula. Semakin besar keuangan daerah, semakin besar pula kemampuan Daerah untuk menyelenggarakan usaha-usahanya dalam bidang keamanan, ketertiban umum, sosial, kebudayaan dan kesejahteraan pada umumnya bagi wilayah dan penduduknya, atau dengan kata lain semakin besar pula kemampuan Daerah untuk memberikan pelayanan umum (*public service*) kepada masyarakat.<sup>15</sup>

Isu masalah perimbangan keuangan Pusat dan Daerah tidak dapat dipisahkan. Menurut sebagian orang, implikasi dari hal tersebut adalah masalah “bagi-bagi duit” untuk tiap daerah oleh pemerintah Pusat. Angin reformasi yang terjadi saat ini menyebabkan banyak daerah menuntut dana

---

<sup>14</sup>). Ketetapan-ketetapan Sidang Tahunan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Tahun 2000.

<sup>15</sup>). Irawan Soejito, 1990, *Hubungan Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah*, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta, hal. 67.

yang akan diberikan oleh pemerintah Pusat terkesan tidak adil. Ada daerah dengan hasil dan kekayaan alam yang melimpah namun pembagian dana oleh pemerintah Pusat kepada pemerintah Daerah yang bersangkutan tidak sesuai. Oleh karena itu mereka menuntut hak otonomi luas dan mengatur diri sendiri.<sup>16</sup> Masalah hubungan keuangan dan pembagian wewenang antara pemerintah Pusat dan Daerah terus mengalami pasang surut. Terakhir dengan dikeluarkannya UU. No. 22 Tahun 1999 dan UU. No. 25 Tahun 1999, telah memberikan harapan baru mengenai otonomi yang luas bagi daerah, khususnya Daerah Tingkat II.

Pelimpahan tugas kepada pemerintah daerah dalam otonomi harus disertai dengan pelimpahan kewenangan di bidang keuangan, sebab tanpa hal itu, otonomi daerah menjadi tidak bermakna.

Hubungan keuangan antar pemerintah (*inter – governmental fiscal relations*) menunjuk kepada hubungan keuangan antar berbagai tingkat pemerintahan dalam suatu negara dalam kaitannya dengan distribusi pendapatan negara dan pengeluarannya, termasuk kekuasaan dari tingkat pemerintahan yang lebih tinggi terhadap tingkat pemerintahan yang paling rendah. Hubungan keuangan antar pemerintahan, pada gilirannya merupakan pencerminan ideologi politik dan struktur pemerintahan negara.<sup>17</sup>

Selama ini hubungan kekuasaan antara pemerintah pusat dan daerah di Indonesia cenderung sentralistik, meskipun kebijaksanaan desentralisasi dan

---

<sup>16</sup> ). Robert Simanjuntak, 2001, *Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah*, MTI- seri dialog ke-14, hal. 5.

<sup>17</sup> ). Suparmoko, 1999, *Keuangan Negara Dalam teori Dan Praktek*, BPFE, Yogyakarta, hal. 306.

otonomi daerah telah diterapkan semenjak awal kemerdekaan, wewenang yang diserahkan kepada daerah masih sangat dibatasi, baik dari jumlah maupun ruang lingkungannya.<sup>18</sup> Secara konseptual, kemampuan pemerintah daerah untuk membiayai sendiri anggaran pengeluaran rutin dan pembangunan, merupakan salah satu tolok ukur utama dalam menilai kualitas otonomi yang dimiliki. Dengan kata lain, semakin besar kontribusi Pendapatan Asli Daerah (PAD) terhadap Anggaran Pendapatan Daerah, maka kualitas otonomi daerah semakin tinggi. Demikian juga sebaliknya semakin besar subsidi pemerintah pusat terhadap APBD, maka mengakibatkan semakin meningkatkan ketergantungan pemerintah daerah terhadap pusat yang pada akhirnya memperlemah eksistensi otonomi daerah. Oleh karena itu dibutuhkan adanya perimbangan yang tertuang di dalam UU. No. 25 Tahun 1999, dimana memberikan harapan perbaikan pendapatan daerah.<sup>19</sup>

Sumber pendapatan daerah menurut Pasal 79 UU. No. 22 Tahun 1999 disebutkan sebagai berikut:

- a. pendapatan asli daerah, yaitu:
  - 1). Hasil Pajak Daerah;
  - 2). Hasil Retribusi Daerah;
  - 3). Hasil Perusahaan Milik Daerah, dan hasil pengelolaan kekayaan Daerah yang dipisahkan; dan
  - 4). Lain-lain pendapatan asli daerah.
- b. dana perimbangan;
- c. pinjaman daerah; dan
- d. lain-lain pendapatan daerah yang sah.

---

<sup>18</sup> ). Syarif Hidayat, 2000, *Refleksi Realitas Otonomi Daerah Dan Tantangan Ke Depan*, PT. Quantum, Jakarta, hal. 138.

<sup>19</sup> ). Syarif Hidayat, 2000, *Op. Cit.*, hal. 140.

Pasal 80 menyebutkan bahwa dana perimbangan yang dimaksud di dalam undang-undang ini antara lain, terdiri dari:

- a. bagian daerah dari penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dan penerimaan dari sumber daya alam;
- b. dana alokasi umum; dan
- c. dana alokasi khusus.

Dalam perimbangan keuangan pusat dan daerah, tugas-tugas pemerintah dalam pembangunan nasional itu, dicerminkan dalam bentuk keuangan pemerintah yaitu Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), dimana kedua-duanya terdiri dari dua segi, yaitu: penerimaan dan pengeluaran, yang selanjutnya kedua segi tersebut berpengaruh langsung terhadap berbagai bidang ekonomi, sosial di sektor pemerintah maupun sektor swasta, sehingga APBN dan APBD menjadi sangat penting artinya sebagai program implementasi rencana-rencana pembangunan nasional. Hal tersebut diuraikan lebih lanjut dalam bentuk dana perimbangan.<sup>20</sup>

Dana perimbangan adalah dana yang bersumber dari penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara yang dialokasikan kepada daerah untuk membiayai kebutuhan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. (UU. No. 25 Tahun 1999). Pembagian kepada daerah untuk keperluan kesejahteraan masyarakat dilakukan melalui Dana Alokasi Umum.

---

<sup>20</sup>). Solly Lubis, 1983, Op. Cit., hal. 232.

Dana alokasi umum bertujuan untuk pemerataan kemampuan keuangan daerah, termasuk di dalam pengertian tersebut adalah jaminan keseimbangan penyelenggaraan pemerintahan daerah di seluruh daerah dalam rangka penyediaan pelayanan kepada masyarakat, dan merupakan satu kesatuan dengan penerimaan umum Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. (penjelasan Pasal 15 ayat 1 PP. No. 104 Tahun 2000). Sehubungan dengan penerimaan daerah melalui dana alokasi umum, maka daerah akan memperoleh 25% dari penerimaan negara yang tercantum di dalam APBN. (Pasal 16 (2) UU. No. 25 Tahun 1999)

## B. Perumusan Masalah

1. Bagaimana kebijakan pemerintah dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang berupa *negative list* dan *credit method* ?
2. Mengapa di dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tidak ditetapkan mengenai pembagian antara pemerintah pusat dan daerah, sementara pada undang-undang perpajakan yang lain telah ditetapkan persentase bagiannya ?
3. Bagaimana kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah ?

### C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan penelitian yang telah diuraikan di muka, maka penelitian ini mempunyai 3 (tiga) tujuan utama sebagai berikut:

- (1). Menganalisa kebijakan pemerintah dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai, terutama yang berhubungan dengan *negative list* dan *credit method*.
- (2). Menganalisa pembagian keuangan antara pusat dan daerah, dimana Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tidak menyebutkan pembagian tersebut seperti dalam Pajak Penghasilan, Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Peralihan Hak atas Tanah dan Bangunan.
- (3). Mengevaluasi terhadap kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah.

### D. Kontribusi penelitian

Hasil penelitian diharapkan dapat bermanfaat bagi:

- (1). Pengembangan ilmu pengetahuan yaitu dalam rangka menambah wawasan dan kepustakaan mengenai perpajakan di Indonesia , terutama Pajak Pertambahan Nilai, otonomi daerah dan perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dengan daerah , serta hukum ekonomi dan teknologi pada umumnya.
- (2). Penentu kebijakan dan pembuat peraturan perundang-undangan, dalam rangka menentukan sistem pemungutan pajak terhadap Barang dan Jasa Kena Pajak. Selain itu pembagian keuangan antara pusat dan daerah,

serta kontribusi pajak dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah, terutama Pajak Pertambahan Nilai.

## E. Metode Penelitian

### (1). Objek Penelitian

Penelitian dilakukan terhadap peraturan perundang-undangan mengenai Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Daerah, otonomi daerah dan perimbangan keuangan antara pemerintah Pusat dan Daerah dalam rangka penerimaan keuangan daerah. Hal tersebut didukung hasil wawancara dengan pejabat-pejabat di kantor pelayanan pajak Direktorat Jenderal Pajak di Jakarta dan Semarang, Departemen Keuangan di Jakarta, kantor Gubernur Jawa Tengah, kantor Statistik di Semarang, kantor Keuangan Daerah Tingkat I Jawa Tengah.

### (2). Metode Pendekatan

Metode pendekatan yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan secara yuridis normatif (*legal approach*) dan pendekatan yuridis sosiologis (*socio-legal approach*). Pendekatan yuridis normatif dipergunakan karena objek penelitian terdiri dari norma-norma hukum yang mengatur tentang pemerintahan daerah dan perpajakan, khususnya ketentuan-ketentuan Pajak Pertambahan Nilai.

Penelitian hukum normatif terbagi dalam:<sup>21</sup>

1. Penelitian terhadap inventarisasi hukum positif.
2. Penelitian terhadap asas-asas hukum.
3. Penelitian untuk menemukan hukum *in concreto* bagi suatu peristiwa kongkrit tertentu.
4. Penelitian terhadap sistematika hukum.
5. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi secara vertikal dan secara horizontal.

Pendekatan yuridis normatif dapat dipilih juga di antara;

- a. Penelitian terhadap asas-asas hukum.
- b. Penelitian terhadap sistematika hukum.
- c. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi secara vertikal dan secara horizontal.
- d. Penelitian perbandingan hukum.
- e. Penelitian sejarah hukum.<sup>22</sup>

Jenis penelitian yang dipilih dalam penelitian ini berupa penelitian inventarisasi hukum positif dan penelitian terhadap taraf sinkronisasi secara vertikal dan secara horizontal. Dalam penelitian inventarisasi hukum positif, peneliti melakukan pengumpulan peraturan-peraturan mengenai perpajakan (khususnya Pajak Pertambahan Nilai), pajak

---

<sup>21</sup> ) Ronny Hanitijo Soemitro, 1994, *Metodologi Penelitian Hukum) Dan Yurimetri*, PT. Ghalia Indonesia, Jakarta, hal. 12.

<sup>22</sup> ) Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, 1990, *Penelitian Hukum Normatif – suatu tinjauan singkat*, CV Rajawali, Jakarta, hal. 25.

daerah, otonomi daerah, perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, beserta peraturan-peraturan pelaksanaannya. Sedangkan penelitian terhadap taraf sinkronisasi secara vertikal dan secara horizontal dilakukan dengan mendeskripsikan hubungan hukum antara Pajak Pertambahan Nilai dengan penerimaan keuangan daerah, dan dengan peraturan-peraturan pelaksanaannya. Demikian juga kebijaksanaan pemerintah atas pemungutan Pajak Pertambahan Nilai serta kontribusi dari pajak tersebut terhadap penerimaan keuangan daerah dengan peraturan-peraturan pelaksanaannya. Jenis data yang dipakai dalam penelitian ini adalah data sekunder, yang mencakup pula data primer sebagai data pendukung.<sup>23</sup> Selain itu dipergunakan pendekatan yuridis sosiologis yang menghasilkan data primer. Pendekatan yuridis sosiologis dipakai pada penelitian kualitatif induktif verifikatif, serta diusahakan untuk memberikan penjelasan mengenai praktek-praktek hukum, mengapa praktek-praktek hukum itu terjadi, apa sebab-sebabnya, faktor-faktor apa yang berpengaruh, dan apa latar belakangnya.<sup>24</sup> Penelitian ini sebenarnya berusaha untuk memberikan penjelasan dalam arti menganalisa kebijaksanaan pemerintah atas sistem yang dipakai dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan digunakannya *negative list*, dan kebijakan terhadap tidak dicantumkannya pembagian antara pusat dan daerah dalam undang-

---

<sup>23</sup>). Soerjono Sockanto, 1982, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI, Jakarta, hal. 54.

<sup>24</sup>). Satjipto Rahardjo, 1979, *Hukum dan Perubahan Sosial*, Alumni, Bandung, hal. 59.

undang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dalam pajak-pajak yang lain, seperti: Pajak Penghasilan, Pajak Bumi dan Bangunan, dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan serta kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan keuangan daerah. Bahan-bahan hukum primer yang dipergunakan adalah meliputi norma dasar Pancasila, peraturan dasar yang berupa UUD1945 dan perubahan-perubahannya, Ketetapan MPR, Yurisprudensi, dan hasil wawancara dengan beberapa informan sebagai objek penelitian serta merupakan data pendukung.<sup>25</sup>) Adapun bahan hukum sekunder yang dipergunakan meliputi Ketetapan MPR, peraturan perundang-undangan, dokumen-dokumen, literatur-literatur, karya ilmiah dan jurnal serta hasil-hasil penelitian yang terdahulu yang berhubungan dengan materi penelitian. Sedangkan bahan-bahan lain berupa pengertian-pengertian yang diperoleh dari kamus hukum, kamus bahasa Indonesia, ensiklopedia, bibliografi serta indeks kumulatif sebagai bahan tambahan.<sup>26</sup>

### (3). Lokasi Penelitian

Lokasi penelitian dilakukan di kantor-kantor pelayanan pajak Direktorat Jenderal Pajak Semarang dan Jakarta, Departemen Keuangan di Jakarta, Kantor Gubernur Jawa Tengah, Kantor Keuangan Daerah Tingkat I Jawa Tengah, Kantor Statistik di Semarang.

---

<sup>25</sup> ). Ronny Hanitijo Soemitro, 1994, Op. Cit., hal. 27-28.

<sup>26</sup> ). Soerjono Sockanto, 1982, Op. Cit, hal. 57.

#### (4). Jenis dan Sumber Data

##### a. Jenis Data

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan 2 (dua) jenis data, yaitu:

##### 1). Data Primer

Data primer dibutuhkan sebagai data pendukung terhadap tujuan penelitian yang:

##### a). Menganalisa kebijakan pemerintah dalam pemungutan Pajak

Pertambahan Nilai, yang berupa:

- Kebijakan pemerintah dalam hal menentukan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak.
- Kebijakan pemerintah dalam hal menentukan Barang Tidak Kena Pajak dan jasa Tidak Kena Pajak.
- Kebijakan pemerintah mengenai digunakannya *negative list* dalam hal sah dan tidaknya.
- Kebijakan pemerintah dalam hal penggunaan sistem pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Daerah.
- Kebijakan pemerintah terhadap penentuan objek pajak.

##### b). Menganalisa pembagian keuangan antara pemerintah pusat dan daerah mengenai tidak dicantumkannya pembagian tersebut dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai.

- Kebijakan pemerintah yang tidak menyebutkan mengenai persentase pembagian keuangan antara pusat dan daerah, sebagaimana dalam peraturan perpajakan lain.

- Pembagian yang mencerminkan keadilan antara pemerintah pusat dan daerah.
  - Pola dan sistem subsidi yang digunakan dalam pembagian keuangan antara pemerintah pusat dan daerah.
- c). Mengevaluasi mengenai kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah, yang berupa:
- Besarnya penyerahan hasil pemungutan Pajak Pertambahan Nilai kepada penerimaan keuangan negara dalam 5 (lima) tahun terakhir.
  - Besarnya penerimaan atas pemungutan Pajak pertambahan Nilai di daerah dalam 5 (lima) tahun terakhir.
  - Besarnya pemungutan pajak yang lain sebagai pembanding dalam 5 (lima) tahun terakhir.
  - Besarnya penerimaan keuangan daerah dalam 5 (lima) tahun terakhir.
  - Besarnya kontribusi Pajak Pertambahan Nilai pada penerimaan keuangan daerah.

## 2). Data Sekunder

Data sekunder dalam penelitian ini merupakan data yang sangat dibutuhkan, antara lain; studi kepustakaan, seperti: dokumen-dokumen, peraturan perundang-undangan, literatur-literatur, karya ilmiah, media masa dan jurnal, serta penelitian-penelitian

terdahulu terutama yang berkaitan dengan materi penelitian , yaitu: perpajakan, otonomi daerah, pembagian keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, pajak daerah, Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.

b. Sumber Data

1). Sumber Data Primer

Data primer tersebut di atas dapat diperoleh pada kantor-kantor pelayanan pajak Direktorat Jenderal Pajak di Semarang dan Jakarta, Departemen Keuangan di Jakarta, Kantor Keuangan Daerah Tingkat I Jawa Tengah, Kantor Gubernur Jawa Tengah. Sedangkan untuk menterjemahkan dan menjelaskan arti, maksud dan kegunaan data primer tersebut dilakukan wawancara dengan informan yang telah ditentukan sebelumnya. Untuk menentukan informan agar diperoleh penjelasan dan informasi yang benar-benar dan terpercaya mengenai elemen-elemen yang sesuai dengan fokus penelitian, maka penentuannya dilakukan secara *proporsif* yaitu hanya pejabat-pejabat dari kantor-kantor tersebut di atas.

Adapun informan awal yang dijadikan sebagai sumber informasi penelitian adalah:

- 2 (dua) orang dari kantor pelayanan pajak Direktorat Jenderal Pajak Semarang dan Jakarta.

- Seorang dari Departemen Keuangan di Jakarta.
- Seorang dari kantor keuangan daerah tingkat I Jawa tengah.
- Seorang dari kantor Gubernur Jawa Tengah.

## 2). Sumber Data Sekunder

Sumber data sekunder dalam penelitian ini diperoleh dari studi kepustakaan, dokumen-dokumen, peraturan perundang-undangan, literatur-literatur, karya ilmiah melalui media masa maupun jurnal, tabel-tabel dari kantor Statistik di Semarang, dan penelitian-penelitian terdahulu yang ada kaitannya dengan materi penelitian yaitu perpajakan dan otonomi daerah.

## (5). Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah:

### a. Studi kepustakaan

Studi kepustakaan ini dilakukan dengan mengamati dan mendalami laporan-laporan pelaksanaan pemungutan pajak dengan ditentukannya *negative list* dalam Pajak Pertambahan Nilai dan keuangan daerah, literatur-literatur sebagai referensi mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan keuangan daerah, laporan-laporan hasil penelitian yang terdahulu, karya ilmiah dan jurnal. Di samping itu, penelitian ini juga melakukan pengumpulan data/informasi yang bersumber dari dokumen, rekaman, bahan statistik berupa tabel-tabel

yang sudah siap pakai dan tersedia, sehingga peneliti tinggal memanfaatkan saja, karena relatif murah dan mudah diperolehnya.

b. Wawancara

Di samping pengumpulan data dan informasi melalui studi kepustakaan, juga dilakukan melalui wawancara kepada informan yang telah ditentukan. Adapun kriteria dan teknik wawancara dilakukan secara linier, yaitu: dalam wawancara tidak terstruktur ini, peneliti tidak terikat oleh susunan pertanyaan yang telah dipersiapkan sebelumnya, dengan maksud agar wawancara dapat berlangsung luwes/fleksibel, lebih terbuka sehingga dapat diperoleh informasi yang lebih banyak, lengkap serta dapat mengetahui persepsi informan terhadap permasalahan-permasalahan yang diteliti.

(6). Metode Analisis

Ada 2 (dua) teknik analisis data/informasi yang dipergunakan dalam penelitian ini, yaitu:

a. Analisis domain (*domain analysis*)

Untuk mencapai tujuan menganalisa kebijakan pemerintah dengan ditentukannya *negative list* dan *credit method* dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam penelitian *kualitatif deduktif explanatoris* ini dilakukan analisis domain, dimana peneliti memulai dari hal-hal yang bersifat umum. Peneliti memulai dari sistem perpajakan nasional, yang dilanjutkan dengan pemungutan pajaknya yakni dalam Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Daerah serta

kebijakan fiskal. Jadi hasil yang diuraikan masih bersifat umum dengan metode berpikir secara deduktif untuk menyimpulkannya.

b. Analisis taksonomi (*taxonomic analysis*)

Untuk mencapai tujuan menganalisa kebijakan terhadap pencantuman persentase pembagian keuangan antara pemerintah pusat dan daerah dalam Pajak Pertambahan Nilai, maka penelitian *kualitatif deduktif explanatoris* dilakukan dengan analisis taksonomi, yang dimulai dari hal-hal yang umum berupa perpajakan, penerimaan keuangan negara sampai pada penerimaan keuangan daerah yang lebih mengkhusus lagi dalam kaitannya dengan pajak daerah, atau dengan kata lain bertolak dari analisis domain yang kemudian ditelaah lebih mendalam. Oleh karena itu dalam menyimpulkannya menggunakan metode deduktif.

c. Analisis tema kultural (*discovering cultural themes*)

Pada penelitian *kualitatif induktif verifikatif* ini, untuk mencapai tujuan yang ketiga, yaitu dalam rangka menganalisa kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah, maka data yang diperoleh dilakukan analisis tema kultural dengan bertolak dari analisis domain supaya dapat ditelaah secara lebih mendalam. Data yang telah diperoleh, kemudian dikaji bersama informasi yang didapat selama pengumpulan data dan studi kepustakaan yang disusun dalam bentuk laporan untuk memperinci kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan

penerimaan keuangan daerah. Analisis tema kultural ini sesungguhnya merupakan upaya untuk mencari “benang merah” yang mengintegrasikan lintas domain yang ada.<sup>27</sup>

#### F. Sistematika Penulisan

Sistematika merupakan penyusunan bahan-bahan yang sifatnya teratur mengenai semua bahan-bahan yang termasuk dalam lapangannya. Penyusunan bahan-bahan ini adalah penting, karena tanpa susunan yang benar, maka sesuatu susunan tidak akan memiliki sifat yang teratur. Dan tanpa keteraturan menyebabkan timbulnya kesukaran untuk memperoleh pengertian yang sebenarnya tentang masalah yang dihadapi.<sup>28</sup>

Adapun sistematika penulisan penelitian ini adalah sebagai berikut:

Pada bagian awal ini dibicarakan mengenai latar belakang penelitian, perumusan masalah, tujuan penelitian, kontribusi penelitian, metode penelitian yang merupakan teknik penulisan dan sistematika penelitian. Hal ini dimaksudkan untuk mempermudah memahami penulisan lebih lanjut.

Di bagian selanjutnya, diuraikan mengenai teori-teori, literatur-literatur dan dokumen-dokumen, peraturan perundang-undangan yang dipergunakan dalam penelitian, serta yang berhubungan dengan materi penelitian guna penyusunan suatu laporan yang baik. Di bagian ini juga diuraikan mengenai

---

<sup>27</sup> ). Sanapiah Faisal, 1990, *Penelitian Kualitatif Dasar-dasar dan Aplikasi*, YA3, Malang, hal 105-106.

<sup>28</sup> ). Abu Daud B dan Abu Bakar B, *Asas-asas Hukum Tata Negara*, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta, hal. 25.

tinjauan umum mengenai Pajak Pertambahan Nilai, hal-hal yang berhubungan dengan sistem pemungutan Pajak Pertambahan Nilai serta kebijakan fiskal yang digunakan untuk menentukan kontribusi kepada keuangan daerah dari Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam bagian yang ketiga disajikan hasil penelitian dan pembahasan serta dilakukan analisa terhadap semua data yang telah diperoleh. Bagian ini terdiri dari penguraian sistem perpajakan Indonesia secara umum, yang dilanjutkan dengan sub bab: (1). Kebijakan pemerintah atas *negative list* dan *credit method* dalam pemungutan Pajak Pertambahan Nilai pada sistem perpajakan Indonesia. Hal ini untuk mendeskripsikan mengenai sistem dan pengaturan terhadap pemungutan pajak yang digunakan di Indonesia, legal dan tidaknya penentuan *negative list* di sini dijelaskan pula mengenai penggunaan metode kredit yang sudah dipergunakan sejak UU. No. 8 tahun 1983. (2). Kebijakan terhadap pembagian keuangan antara pemerintah pusat dan daerah, dimana dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tidak dicantumkan secara tegas persentase , sedangkan pada undang-undang perpajakan lain yang mencantulkannya. (3). Kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah. Uraian tersebut merupakan jawaban atas masalah-masalah yang diajukan dalam penelitian.

Bagian terakhir merupakan penguraian simpulan dari hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan atas jawaban masalah-masalah yang diajukan, serta diberikan saran-saran yang dipandang perlu.

## BAB II

### TELAAH PUSTAKA

Penelitian ini menggunakan teori hukum murni, dimana merupakan pengembangan dari aliran *positivistis*. Ilmu hukum adalah “ilmu normatif” atau “*normenweissenschaft*”, oleh karena itu, salah satu ciri yang menonjol pada teori ini adalah adanya paksaan, yang berarti setiap hukum harus mempunyai alat atau perlengkapan untuk memaksa.<sup>29</sup> Teori ini lebih dikenal dengan teori Kelsen, dan bagian lain yang bersifat mendasar adalah konsepsinya mengenai *Grundnorm*, yaitu suatu dalil akbar dan tidak dapat ditiadakan. Peraturan-peraturan hukum yang membentuk tata hukum dialirkan dari *Grundnorm*.<sup>30</sup> Proses ini dilakukan melalui sekian banyak tindakan individu berupa deduksi dan penerapan oleh para pegawai pemerintahan. Dengan demikian, maka keseluruhan bangunan hukum itu tampak sebagai bangunan yang terdiri dari berbagai lapisan susunan dimulai dari yang kecil kepada yang besar, sehingga menimbulkan sebutan *Stufenbau des recht*. Kelsen menyebut hukum sebagai suatu susunan berjenjang menurun dari norma positif tertinggi sampai kepada perwujudannya yang paling rendah.<sup>31</sup> Demikian juga dengan penelitian ini, dalam mendiskripsikannya dilakukan dengan analisis berjenjang, yaitu dari peraturan dasar sampai dengan peraturan-peraturan pelaksanaannya sehingga dapat terlihat lebih sistematis.

---

<sup>29</sup> ). Satjipto Rahardjo, 1982, *Ilmu Hukum*, Penerbit Alumni, Bandung, hal. 243.

<sup>30</sup> ). B. Arief Sidharta, 1999, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum – sebuah penelitian tentang fondasi kefilosofatan dan sifat keilmu hukum sebagai landasan pengembangan ilmu hukum nasional Indonesia*, Penerbit Mandar Maju, Bandung, hal. 17.

<sup>31</sup> ). Satjipto Rahardjo, 1982, *Op. Cit.*, hal. 245-246.

## A. Tinjauan Umum Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai atau lebih tepatnya Pajak penjualan , bila ditelusuri dari sejarahnya, maka sudah dikenal orang dalam berabad-abad yang lalu. Secara meluas Pajak Penjualan diterapkan di Eropa dalam abad pertengahan dan abad-abad berikutnya, terutama di Spanyol diterapkan dengan nama "*alcabala*" dalam abad ke-14 dan kemudian diterapkan di beberapa negara lain yang berada di bawah pengaruhnya. Pemerintah Kerajaan Spanyol berusaha menerapkan Pajak Penjualan dengan tarif 10% (*the "tenth penny"*) di Belanda selaku salah satu propinsinya, yang berakibat membawa ke arah revolusi yang melahirkan kemerdekaan Belanda.

Pada tahun 1916, dalam perkembangan Perang Dunia I, Jerman berusaha untuk menutup dana yang sangat besar untuk membiayai perang dengan jalan menerapkan *The Stamp Sales Tax* yang pada waktu itu merupakan pilihan yang sangat menarik. Namun demikian, dibalik itu terdapat sisi gelap dari Pajak Penjualan dan Pajak Peredaran (*Turnover Tax/Omzed Belasting*), yaitu sifat kumulatif yang melekat padanya. Sifat inilah yang meresahkan dunia usaha di Jerman pada tahun 1919. *The Stamp Tax* yang diterapkan tahun 1916, pada tahun 1918 dikembangkan menjadi "*General Turnover Tax*" yang dikenakan atas seluruh penyerahan barang dan jasa yang dilakukan oleh para pengusaha.

Dilihat dari sistem pemungutannya, pajak peredaran yang diterapkan ini tergolong sebagai "*the multi stage gross turnover tax*", sehingga bersifat kumulatif. Oleh karena itu banyak para pengusaha, terutama pengusaha dalam

skala usaha kecil protes kepada pemerintah sehingga *Turnover Tax* yang sedang berlaku dilakukan perombakan dengan nama "*The Refined Turnover Tax*" guna mengurangi dampak kumulasi pemungutannya sampai pada 1 Januari 1968 diterapkan "*Consumption Type Value Added Tax*".

Perancis sebagai negara Eropa yang pertama mengadopsi *The Value Added Tax* sampai tingkat pedagang besar tahun 1954, mendahului Jerman sebagai pencetus ide *The Value Added Tax*, dan Perancis sudah mulai memperluas objek pajak sampai dengan penyerahan barang yang dilakukan oleh Pedagang Eceran, yang kemudian diikuti oleh negara-negara di Eropa yang lain. Demikian pula dengan negara-negara di luar Eropa, negara-negara Asia, sedangkan Indonesia menerapkan *The Value Added Tax* dalam tahun 1985 bersamaan dengan negara Turki.<sup>32</sup>

Adapun perjalanan sejarah Pajak Pertambahan Nilai sebagai sub kelompok dari Pajak Tidak Langsung, di Indonesia secara garis besar dapat digambarkan sebagai berikut:

a. Masa Pajak Pembangunan I (PPb I).

Pada permulaannya, Pajak ini dipungut secara sukarela. Secara resmi pada tanggal 1 Juni 1947, dipungut PPb I atas rumah makan, penginapan dan penyerahan jasa di rumah-rumah makan. PPb I ini pada awalnya merupakan pajak pusat namun kemudian dengan Undang-undang No. 32 Tahun 1956 dilimpahkan kepada pemerintah daerah dalam rangka

---

<sup>32</sup> ). Rup Bahadur Khadka, 1998, *VAT in Asia and the Pacific Region, Asian Pacific Tax and Investment Research Centre*, Singapore, hal. 9.

perimbangan keuangan negara dengan daerah-daerah yang berhak mengurus rumah tangganya sendiri.

Dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah No. 3 Tahun 1957 yang berisi ketentuan tentang penyerahan pajak pusat ditetapkan bahwa pajak pusat diserahkan ke Dati II, namun bila belum terbentuk atau tidak terbagi dalam Dati II, maka Dati I dapat memungut sendiri. Kebijakan tarifnya diserahkan sepenuhnya kepada Pemerintah Daerah.<sup>33</sup>

b. Masa Pajak Peredaran 1950 (PPe 1950).

Pajak Peredaran dikenakan atas penyerahan barang dan jasa yang dilakukan di Indonesia. Pemungutannya dilakukan secara bertingkat pada setiap mata rantai jalur produksi dan jalur distribusi. Jumlah pengecualian dibatasi seminimal mungkin, hanya dikenal satu tarif pajak (*single rate*) yaitu 2,5%. Pajak Peredaran ini bersifat kumulatif, oleh karena itu, Pajak Peredaran tidak dapat bertahan lama, hanya berlaku selama 9 bulan.

c. Masa Pajak Penjualan 1951 (PPn 1951).

Sebagai pengganti Pajak Peredaran yang bersifat kumulatif diberlakukan Pajak Penjualan yang dipungut berdasarkan Undang-undang Darurat No. 19 Tahun 1951 yang mulai berlaku tanggal 1 Oktober 1951, yang kemudian ditingkatkan menjadi undang-undang oleh undang-undang No. 35 Tahun 1953. Undang-undang ini lebih populer disebut sebagai Undang-undang Pajak penjualan 1951. Ditinjau dari tingkat

---

<sup>33</sup> Pemerintah DKI Jakarta, 2000, *Penuntun Pajak dan Retribusi Daerah*, Daerah Khusus Ibu Kota Jakarta Buku I, Pemerintah DKI, Jakarta, hal. 180-181.

pemungutannya, merupakan *single stage tax* pada tingkat pabrik, sehingga dapat juga dinamakan *a manufacturer's sales tax*. Karena dimaksudkan untuk menggantikan Pajak Peredaran yang bersifat kumulatif, maka dalam Pasal 31 Undang-undang No. 19 Drt. Tahun 1951 tersebut dimungkinkan untuk memperoleh kembali Pajak Penjualan yang dibayar pada saat pembelian bahan mentah, bahan pembantu, bahan bakar, alat pembungkus yang digunakan dalam proses produksi. Namun demikian, kemudian ketentuan ini dicabut dengan undang-undang No. 20 Prp. Tahun 1959, sehingga dalam pelaksanaannya Pajak Penjualan juga bersifat kumulatif, seperti Pajak Peredaran yang digantikannya.

Dalam perjalanan operasionalnya, Undang-undang Pajak Penjualan 1951 mengalami perluasan objek pajak. Perluasan yang pertama dilakukan dengan Undang-undang No. 20 Prp. Dan No. 21 Prp. Tahun 1959, Pajak Penjualan dikenakan atas penyerahan 18 jenis jasa. Sedangkan perluasan yang kedua dengan Undang-undang No. 2 Tahun 1968, Pajak Penjualan dikenakan atas pemasukan barang dari luar negeri ke daerah pabean. Sebelumnya Pajak Penjualan atas impor yang dikenal dengan nama Pajak Masuk, dengan Undang-undang No. 33 Prp Tahun 1960 dinyatakan dihapus.

d. Masa Pajak Pertambahan Nilai 1984 (PPN 1984).

Untuk mengantisipasi sifat kumulatif pelaksanaan UU. PPn 1951 tersebut, dan bersamaan dengan program reformasi sistem perpajakan nasional tahun 1983, Undang-undang Pajak Penjualan 1951 diganti

dengan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 yang dinamakan dengan Pajak Pertambahan Nilai 1984. Pajak ini termasuk dalam kelompok *Non Cumulative Multi Stage Sales Tax*. Undang-undang yang baru ini secara efektif berlaku sejak tanggal 1 April 1985. Sifat non kumulatif dari Pajak Pertambahan Nilai terletak pada mekanisme pemungutannya yang dikenakan pada nilai tambah (*added value*) dari Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak. Diharapkan dengan sifat seperti ini akan mengurangi hasrat para Wajib Pajak untuk menghindari bahkan menyelundupkan Pajak Pertambahan Nilai yang menjadi kewajibannya.

Pada akhir tahun 1994 diundangkan Undang-undang No. 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang mulai berlaku sejak 1 Januari 1995.

Pajak sebagai objek studi dapat didekati dari berbagai segi, antara lain:<sup>34</sup>

1. Segi ekonomi, dalam pendekatan ini, pajak-pajak akan dinilai dalam fungsinya dan dikaji dampaknya terhadap masyarakat, penghasilan seseorang, pola konsumsi, harga pokok, permintaan, dan penawaran.
2. Segi pembangunan, dalam pendekatan ini, pajak-pajak akan dinilai dalam fungsinya dan dikaji dampaknya terhadap pembangunan. Pajak baru bermanfaat terhadap pembangunan kalau jumlah pajak lebih besar dan pengeluaran rutin, sehingga terdapat *public saving* yang dapat digunakan untuk pembangunan.

---

<sup>34</sup> Erly Suandi, 2000, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hal. 10-11.

Pajak tidak hanya berguna bagi pembangunan. Pajak baru mempunyai manfaat terhadap pembangunan, apabila pajak-pajak, setelah digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin, masih ada cukup sisa (*public saving*) yang dapat digunakan untuk membiayai pembangunan melalui investasi publik.

Dari segi pembangunan, pajak dapat ditinjau sebagai alat kebijakan fiskal (*fiscal policy*). Dalam kebijakan fiskal, kedua fungsi pajak dikombinasikan sedemikian rupa, sehingga dapat memberikan hasil yang sebesar-besarnya bagi pembangunan. Masalah pokok dalam pembangunan adalah investasi. Investasi ini berasal dari tabungan swasta maupun tabungan pemerintah.

Investasi tabungan masyarakat tidak dapat diserahkan sepenuhnya kepada kehendak dan kerelaan golongan swasta, melainkan harus diarahkan kejurusan tertentu. Melalui deposito berjangka, dengan pembebasan pajak atas bunga deposito berjangka, pemerintah telah berhasil meningkatkan deposito berjangka yang besar artinya bagi pembangunan. Juga pasar uang dan modal, yang mempunyai peranan penting dalam pembangunan, dapat digalakkan oleh pemerintah dengan menggunakan pajak-pajak sebagai alat penggerak.

3. Segi penerapan praktis, dalam pendekatan ini yang diutamakan adalah penerapannya, siapa yang dikenakan, apa yang dikenakan, berapa besarnya, bagaimana cara menghitungnya, tanpa banyak menghiraukan lagi segi hukumnya, termasuk kepastian hukumnya.

4. Segi hukum, dalam pendekatan ini menitikberatkan pada perikatan (*verbinten*), hak dan kewajiban Wajib Pajak, Subjek pajak dalam hubungannya dengan subjek hukum. Hak penguasaan untuk mengenakan pajak, timbulnya utang pajak, hapusnya utang pajak, penagihan pajak dengan paksa, sanksi administratif maupun sanksi pidana, penyidikan, pembukuan, masalah keberatan, masalah permohonan banding, ordonansi kepatutan dan daluwarsa.

Peraturan-peraturan yang menjadi dasar hal-hal tersebut di atas, dinilai dan dikaji sejauh mana peraturan itu mempunyai kekuatan hukum atau memberi kepastian hukum. Dalam peninjauan hukum, tidak cukup dengan mengetahui penerapannya saja, tetapi harus juga menilai peraturan yang menjadi dasarnya. Kalau dibandingkan perikatan yang berupa utang pajak dengan perikatan dalam hukum perdata, maka tampak sekali perbedaannya. Perikatan dalam hukum pajak terjadi hanya karena undang-undang dan tidak mungkin terjadi karena perjanjian.

Perikatan dalam hukum perdata adalah perikatan yang sempurna, karena hak selalu berhadapan dengan kewajiban. Dalam jual beli misalnya hak si pembeli berhadapan langsung dengan kewajiban si penjual, akan tetapi hak si pembeli tidak berdiri sendiri melainkan berhadapan dengan kewajiban pembeli (dalam diri pembeli), dalam pengertian si pembeli mempunyai kewajiban untuk membayar harga barang yang berhadapan dengan hak dari penjual untuk meminta pembayaran harga barang. Hak penjual (dalam diri penjual) berhadapan dengan kewajiban penjual untuk menyerahkan barang

yang dijual kepada pembeli. Dalam hukum pajak, penguasa atau fikus berhadapan dengan wajib pajak. Penguasa mempunyai hak untuk memungut pajak dan wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar pajak, tetapi terhadap hal itu tidak ada imbalannya seperti dalam hukum perdata. Dan bila ditinjau lebih jauh, maka ada perikatan (pajak) yang timbul karena undang-undang sendiri dan ada pula perikatan (pajak) yang timbul karena undang-undang dengan perbuatan manusia.

Beberapa ahli telah membahas dan memberikan batasan tentang pengertian pajak, antara lain pengertian pajak yang dikemukakan oleh P.J. A.

Adriani sebagai berikut:<sup>35</sup>

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

Definisi tersebut di atas dapat disimpulkan adanya ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak yaitu:

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya dapat dipaksakan.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individu oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

---

<sup>35</sup>) Santoso Brotodihardjo, 1986, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, hal. 4.

4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukkannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain *budgetair* atau finansial, yaitu *regulation* atau mengatur.

Definisi ini lebih menitik beratkan pada fungsi *budgetair* atau finansial dari pajak, sedangkan pajak masih mempunyai fungsi lain yaitu fungsi *regulation* atau mengatur. Menurut Rochmat Soemitro, "Pajak adalah iuran kepada Kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum".<sup>36</sup> Oleh karena itu, maka dalam pengertian pajak terkandung adanya 2 (dua) fungsi pajak, antara lain:<sup>37</sup>

1. Fungsi penerimaan atau fungsi finansial (*budgetair*)

Yaitu memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke Kas Negara, dengan tujuan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran-pengeluaran pembangunan. Penerimaan negara dari sektor pajak dewasa ini menjadi tulang punggung penerimaan negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Bila dilihat dari pos-pos dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara

---

<sup>36</sup> ). Rochmat Soemitro, 1990, *Dasar-dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan*, PT. Eresco, Bandung, hal. 5.

<sup>37</sup> ) Muqodim, 1993, *Perpajakan Buku-1 Dasar-dasar Hukum Pajak Pembaharuan Perpajakan Nasional, Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, Bagian Penerbitan FE. UII, Yogyakarta, hal. 7.

(APBN) Indonesia, dikenal dua macam penerimaan yaitu penerimaan negara dan penerimaan pembangunan. Penerimaan dalam APBN mencakup penerimaan dalam negeri yang terdiri dari penerimaan minyak bumi dan gas alam dan penerimaan di luar minyak bumi dan gas alam. Penerimaan di luar minyak bumi dan gas alam terdiri dari berbagai jenis bahan bakar, dan penerimaan bukan pajak serta penerimaan dari penjualan bahan bakar. Dari penerimaan di luar minyak bumi dan gas alam, penerimaan pajaklah yang menduduki posisi jumlah penerimaan terbesar. Oleh karena itu, pajak merupakan sumber penerimaan negara yang sangat penting artinya dalam pembangunan di Indonesia. Untuk tahun anggaran 1996/1997 jumlah penerimaan pajak mendominasi 61,78% dari total penerimaan APBN atau 71,59% dari penerimaan dalam negeri.

Penerimaan pajak selama Pelita VI ditargetkan tumbuh 17,3% rata-rata pertahun. Penerimaan pajak sebagai persentase terhadap total penerimaan dalam negeri harus meningkat dari 64,5% pada akhir Pelita V menjadi 77,8% pada akhir Pelita VI.<sup>38</sup>

## 2. Fungsi mengatur atau fungsi *regulation*

Fungsi mengatur adalah fungsi pajak dimana pajak digunakan sebagai alat untuk mengatur sesuatu keadaan di dalam masyarakat di bidang sosial, ekonomi dan politik sesuai dengan kebijaksanaan pemerintah. Dalam fungsi mengatur, pajak sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan, sebagai contoh:

---

<sup>38</sup>). Soemarso, 1994, *Akuntansi dan perkembangan terakhir UU Perpajakan*, Bandung, hal. 2.

- a. Pemberlakuan tarif *progresif* dengan maksud, bila hal ini diterapkan pada pajak penghasilan, maka semakin tinggi penghasilan wajib pajak, tarif pajak yang dikenakan juga semakin tinggi, sehingga kebijaksanaan ini berpengaruh besar terhadap usaha pemerataan pendapatan nasional. Dalam hubungan ini pajak dikenal juga berperan sebagai alat dalam redistribusi pendapatan.
- b. Pemberlakuan bea masuk tinggi bagi barang-barang impor dengan tujuan untuk melindungi (*protection*) terhadap produsen dalam negeri, sehingga mendorong perkembangan industri dalam negeri.
- c. Pemberian fasilitas *tax holiday* atau pembebasan pajak untuk beberapa jenis industri tertentu dengan maksud untuk mendorong atau memotivisir para investor atau calon investor untuk meningkatkan investasinya.
- d. Pengenaan pajak untuk jenis barang-barang tertentu dengan maksud agar menghambat konsumsi barang-barang tersebut atau kalau pajak tersebut diterapkan pada barang mewah sebagaimana PPnBM mempunyai maksud antara lain menghambat perkembangan gaya hidup mewah.

Peraturan perundang-undangan di Indonesia masih banyak yang dibuat pada jaman pemerintahan Belanda. Khususnya peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, antara lain: Aturan Bea Materai 1921, Ordonansi Pajak Kekayaan tahun 1932, dan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944. Oleh karena terdapat perbedaan falsafah yang melatar belakangi dan

sistem yang melekat pada undang-undang tersebut, maka perundang-undangan perpajakan belum memenuhi fungsi sebagai sarana pembangunan nasional, sehingga peraturan perundang-undangan perpajakan telah beberapa kali dilakukan perubahan dan penyesuaian. Perbedaan falsafah dan landasan yang melatar belakangi dan dasar pembentukan tersebut tercermin dalam ketentuan-ketentuan yang mengatur sistem dan mekanisme pemungutan pajak. Hal tersebut akan menjadi ciri dan corak tersendiri dalam sistem perpajakan Indonesia, yaitu:<sup>39</sup>

1. Bahwa pemungutan pajak merupakan perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
2. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak, sebagai pencerminan kewajiban di bidang perpajakan berada pada para anggota masyarakat wajib pajak sendiri;
3. Anggota masyarakat wajib pajak diberi kesempatan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang (*self assessment*), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkontrol, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat wajib pajak.

---

<sup>39</sup>). Untung Sukardji, 2000, Op. Cit., hal. 10.

Pada umumnya bagi negara-negara berkembang, peranan pajak tidak langsung cukup besar, bahkan lebih besar dibandingkan dengan peranan pajak langsungnya.

Salah satu jenis pajak tidak langsung yang mempunyai peranan sangat penting di Indonesia adalah Pajak Pertambahan Nilai, bahkan dapat dikatakan 70% dari sektor ini.<sup>40</sup>

Pengertian pajak yang sifatnya universal sampai saat ini belum ada batasan yang pasti. Dari sudut pandang yang berbeda, masing-masing sarjana yang melakukan pengkajian pajak memberikan batasan pengertian sendiri-sendiri. Meskipun demikian, apabila ditelaah substansinya maka masing-masing batasan pengertian tersebut mempunyai kesamaan unsur, yaitu:

1. pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik;
2. sifat pungutan pajak adalah wajib (*compulsory*), yang apabila tidak ditaati dapat dipaksakan;
3. pemanfaatan hasil pemungutan pajak dipergunakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah;
4. atas pembayaran pajak tersebut, kepada wajib pajak tidak diberikan kontraprestasi (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjuk.

Pada dasarnya batasan pengertian pajak tersebut di atas merupakan batasan pengertian yang memberikan penekanan pada fungsi ekonomis pajak.

Pada era sebelum tahun 1980, sektor pajak memang belum digali secara optimal. Memperhatikan perkembangan yang ada, ternyata banyak masalah

---

<sup>40</sup>). Miyasto, 1996, *Potensi dan Struktur PPN di Indonesia*, hal. 4.

yang tidak sesuai dengan kondisi yang ada, oleh karena itu, dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak. Sistem perpajakan yang berdasarkan undang-undang tahun 1983 tersebut masih mengandung beberapa kelemahan-kelemahan, sehingga tahun 1994 dilakukan perubahan terhadap seluruh undang-undang perpajakan yang berlaku. Undang-undang Pajak tahun 1994 diharapkan tidak hanya mampu meningkatkan kemandirian penerimaan pemerintah, tetapi juga mampu meningkatkan kegairahan investasi swasta, mampu meningkatkan daya saing nasional dan menarik penanaman modal langsung dari luar negeri dan keadilan dalam perpajakan. Oleh karena itu, sejak tahun 1983 pemerintah mulai melakukan pembaharuan-pembaharuan dalam sistem perpajakan, yaitu dengan adanya perundang-undangan perpajakan yang baru. Salah satu undang-undang perpajakan yang baru tersebut adalah UU. No. 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM, yang mulai berlaku 1 Januari 2001.

PPN dan PPnBM merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi di dalam negeri (di dalam Daerah Pabean), baik konsumsi barang maupun konsumsi jasa. Oleh karena itu, atas barang yang tidak dikonsumsi di dalam Daerah Pabean (diekspor), dikenakan pajak dengan tarif 0% (nol persen). Sebaliknya, atas impor barang dikenakan pajak yang sama dengan produksi barang dalam negeri. Sesuai dengan pertimbangan keadaan ekonomi, sosial, dan budaya, tidak semua jenis barang dan jasa terkena Pajak Pertambahan Nilai, yang dikenakan oleh PPN tersebut timbul karena digunakannya faktor-faktor produksi pada setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan,

menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada konsumen.

Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja, dan laba perusahaan adalah merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam rangka mencapai keseimbangan pembebanan pajak antara masyarakat yang berpenghasilan rendah dengan masyarakat yang berpenghasilan tinggi, serta dalam upaya mengendalikan pola konsumsi yang tidak produktif dari masyarakat, maka atas penyerahan atau atas impor barang-barang berwujud yang tergolong mewah, selain dikenakan PPN juga dikenakan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM).<sup>41</sup>

PPnBM tidak dapat dikenakan tersendiri tanpa adanya Pajak Pertambahan Nilai dan dipungut hanya satu kali pada sumbernya, yaitu pada tingkat pabrikan, atau pada waktu barang diimpor. Pengenaan PPN dilaksanakan berdasarkan sistem faktur, sehingga atas penyerahan barang dan atau penyerahan jasa wajib dibuat Faktur Pajak sebagai bukti transaksi penyerahan barang dan atau penyerahan jasa yang terutang pajak.<sup>42</sup> Pengusaha Kena Pajak hanya diharuskan membayar kepada negara selisih antara Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut dari pembeli Barang Kena Pajak dan atau

---

13). -----, UU. No. 18 Tahun 2000, Tentang PPN dan PPnBM, Penjelasan Umum.

<sup>42</sup>). Waluyo & Wirawan B Ilyas, 2000, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, hal. 273.

penerima Jasa Kena Pajak (Pajak Keluaran) dengan Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar kepada penjual Barang Kena Pajak dan atau pemberi Jasa Kena Pajak (Pajak Masukan). Berbeda dengan PPN, Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang sudah dibayar pada waktu perolehan atau impor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah, tidak dapat dikreditkan dengan PPN maupun PPnBM yang dipungut. Perbedaan yang lain adalah dalam hal besarnya tarif yang dikenakan, untuk PPN dianut tarif tunggal atas Barang dan Jasa Kena Pajak, sehingga mudah dalam pelaksanaannya dan tidak memerlukan daftar penggolongan barang atau penggolongan jasa dengan tarif yang berbeda sebagaimana berlaku pada PPnBM. Sedangkan untuk PPnBM, tarif serendah-rendahnya 10% (sepuluh persen) dan setinggi-tingginya 50% (lima puluh persen), jadi masing-masing barang tidak sama pengenaannya karena pajak ini hanya dikenakan atas konsumsi barang yang tergolong mewah di Daerah Pabean.<sup>43</sup>

Pajak Pertambahan Nilai memiliki beberapa kelebihan yang tidak dimiliki oleh Pajak penjualan Atas Barang Mewah, meskipun demikian, sebagai suatu sistem perpajakan, ternyata PPN juga tidak bebas sama sekali dari beberapa kekurangan.<sup>44</sup>

- a. Beberapa kelebihan Pajak Pertambahan Nilai adalah:
  - 1). Mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda.
  - 2). Netral dalam perdagangan dalam dan luar negeri.

---

<sup>43</sup>). Waluyo & Wirawan B. Ilyas, 2000, Op. Cit, hal 273 - 274.

<sup>44</sup>). Untung sukardji, 2000, Op. Cit. hal. 27.

- 3). Pajak Pertambahan Nilai atas perolehan Barang Modal dapat diperoleh kembali pada bulan perolehan, sesuai dengan tipe konsumsi (*consumptio type The Value Added Tax*) dan metode pengurangan tidak langsung (*inderect subtraction method*), sehingga sangat membantu likuiditas perusahaan.
  - 4). Ditinjau dari sumber pendapatan negara, Pajak pertambahan Nilai mendapat predikat sebagai "*money maker*", karena konsumen selaku pemikul beban pajak tidak merasa dibebani oleh pajak tersebut, sehingga memudahkan fiskus untuk memungutnya.
- b. Beberapa kelemahan Pajak Pertambahan Nilai antara lain:
- 1). Biaya administrasi relatif tinggi bila dibandingkan dengan pajak langsung lainnya, baik dipihak administrasi pajak maupun dipihak wajib pajak.
  - 2). Memindahkan dampak regresif , yaitu semakin tinggi tingkat kemampuan konsumen, semakin ringan beban pajak yang dipikul, dan sebaliknya semakin rendah tingkat kemampuan konsumen, semakin berat beban pajak yang dipikul.
  - 3). PPN sangat rawan dari upaya penyelundupan pajak.
  - 4). PPN menuntut tingkat pengawasan yang lebih cermat oleh administrasi pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

PPN merupakan salah satu jenis pajak tidak langsung. Pajak tidak langsung tersebut dapat dirumuskan dari 2 (dua) sudut pandang sebagai berikut:<sup>45</sup>

- a. Sudut pandang ekonomi, beban pajak dialihkan kepada pihak lain, yaitu pihak yang akan mengkonsumsi barang atau jasa yang menjadi objek pajak.
- b. Sudut pandang yuridis, tanggung jawab pembayaran pajak kepada Kas Negara tidak berada di tangan pihak yang memikul beban pajak. Hal ini membawa konsekuensi filosofis, bahwa dalam pajak tidak langsung, terutang kepada penjual atau pengusaha jasa, pada hakekatnya sama dengan telah membayar pajak tersebut ke Kas Negara.

Menurut Ben Terra, karakter yuridis (*legal character*) adalah bahwa antara pemikul beban pajak (*destination tax*) dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke Kas Negara berada pada pihak yang berbeda. Pemikul beban pajak ini secara nyata berkedudukan sebagai pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Sedangkan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke Kas Negara adalah Pengusaha Kena Pajak yang bertindak selaku penjual Barang Kena Pajak atau Pengusaha Kena Pajak. Oleh karena itu, apabila terjadi penyimpangan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai, administrasi pajak (fiskus) akan meminta pertanggung jawaban kepada penjual Barang Kena Pajak atau Pengusaha Jasa Kena Pajak

---

<sup>45</sup>). Untung sukardji, 2000, Op. Cit, hal. 19.

tersebut, bukan kepada pembeli, walaupun pembeli kemungkinan juga berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak.<sup>46</sup>

Hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun warga negaranya.

Batasan pengertian pajak yang menitik beratkan pada pendekatan hukum mempunyai konsekuensi bahwa perlu diatur lebih lanjut dengan undang-undang.

Oleh karena itu, di Indonesia mengenai pajak diatur dalam perubahan kedua Undang-undang Dasar 1945 Pasal 23 A, bahwa pengenaan dan pemungutan pajak, (termasuk bea dan cukai) untuk keperluan negara hanya boleh terjadi berdasarkan undang-undang. Hal tersebut dikemukakan dengan asumsi bahwa pengalihan kekayaan dari satu sektor ke sektor yang lain tanpa adanya kontraprestasi hanya dapat terjadi bila terjadi suatu hibah (wasiat) saja. Sebagai dasar legitimasi peralihan kebijaksanaan dari sektor privat ke pemikiran yang demikian, sebenarnya telah diterima secara universal, dalam pengertian tidak hanya berlaku di Indonesia saja, akan tetapi di Inggris berlaku dalil yang berbunyi: "no taxation without representation", dan di Amerika: "taxation without representation is robbery".<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> ). Ben Terra, Sales Taxation, Klewer, 1988, *Law And Taxation Publisher*, Deventer-Boston, hal. 21-29.

<sup>47</sup> ). Santoso Brotodihardjo, 1986, Op. Cit. hal 32 -- 33.

## B. Sistem pemungutan Pajak

Berdasarkan perubahan kedua Undang-undang Dasar 1945 tersebut, maka untuk menganalisis kebijakan pemerintah dalam pemungutan pajak perlu diketahui beberapa hal yang berhubungan dengan pemungutan, antara lain:

### 1. Asas-asas Pemungutan Pajak

Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations* mengajarkan tentang asas-asas pemungutan pajak yang dikenal dengan nama *The Four Cannons* atau *The Four Maxims* dengan menguraikan sebagai berikut:<sup>48</sup>

#### a. *Equality*

Pembebanan pajak diantara subyek pajak hendaknya seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya di bawah perlindungan pemerintah. Dalam hal *equality* ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama wajib pajak harus diperlakukan sama dan dalam keadaan berbeda wajib pajak harus diperlakukan berbeda.

#### b. *Certainty*

Pajak yang dibayar oleh wajib pajak harus jelas dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*). Dalam asas ini kepastian hukum yang

---

<sup>48</sup>). Erly Suandy, 2000, Op. Cit, hal. 19 – 20.

diutamakan adalah mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan ketentuan mengenai pembayarannya.

c. *Convenience of payment*

Pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi wajib pajak, yaitu saat sedekat-dekatnya dengan saat diterimanya penghasilan atau keuntungan yang dikenakan pajak.

d. *Economic of collections*

Pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat (seefisien) mungkin, jangan sampai biaya pemungutan pajak lebih besar dari penerimaan pajak itu sendiri. Karena tidak ada artinya pemungutan pajak kalau biaya yang dikeluarkan lebih besar dari penerimaan pajak yang akan diperoleh.

2. Teori-teori Pembenaran Pemungutan Pajak.<sup>49</sup>

Beberapa teori yang memberikan dasar pembenaran (*justification*) untuk menjawab berbagai perdebatan yang ada di kalangan mengenai mengapa negara diperbolehkan memungut pajak dari rakyat, antara lain:

a. Teori Asuransi

Dalam teori ini ditekankan mengenai keadilan dan keabsahan pemungutan pajak seperti yang berlaku dalam perjanjian asuransi, dimana perlindungan yang diberikan oleh negara kepada

---

<sup>49</sup>). Rimsky K. Judisseno, 2000, *Perpajakan*, Edisi Revisi, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hal 18-20.

warganya dalam bentuk keselamatan dan keamanan jiwa serta harta benda diperlukan suatu pembayaran dalam bentuk pajak. Dalam hal ini pembayaran pajak dianggap sama dengan pembayaran premi asuransi. Anggapan mengenai premi asuransi sama dengan pembayaran pajak sebenarnya terlalu dipaksakan, karena banyak hal dalam prinsip yang ada dalam premi asuransi tidak sesuai dengan prinsip pembayaran pajak. Hal tersebut dapat dilihat dari uraian berikut ini:

Premi asuransi	Pembayaran Pajak
*). Polis diberikan sesuai dengan kepentingan pribadi.	*). Pembayaran Pajak diberikan untuk kepentingan seluruh masyarakat.
*). Besarnya premi sesuai dengan besar kecilnya pertanggungan.	*). Pembayaran Pajak disesuaikan dengan kondisi dan kemampuan wajib pajak.
*). Dapat dimintakan klaim pada saat dan kondisi yang sudah disepakati antara klien dengan perusahaan asuransi.	*). Tidak ada klaim langsung atas terjadinya keadaan yang memberatkan individu.

Dari perbandingan tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa teori asuransi ini tidak sepenuhnya dapat disamakan dengan pembayaran pajak.

b. Teori Bakti atau Teori Kewajiban Mutlak

Penekanan teori ini terletak pada negara yang mempunyai hak untuk memungut pajak dari warganya sebagai tindak lanjut teori

kepentingan dalam hal penyediaan fasilitas umum yang diselenggarakan oleh negara. Dengan pajak inilah masyarakat dapat menunjukkan salah satu baktinya kepada negara. Dalam teori ini, negara berperan sebagai “bapak” yang memberikan dan membiayai berbagai keperluan umum bagi “anak” – nya, yaitu masyarakat. Sebagai anak yang berbakti terhadap bapaknya, masyarakat memberikan pajak kepada negara, sebagai tanggapan atas pemberian-pemberian tersebut.

Kelemahan teori ini adalah negara bisa menjadi otoriter, sehingga mengabaikan aspek keadilan dalam pemungutan pajak.

c. Teori Daya Beli

Teori ini adalah teori modern, dimana tidak mempersoalkan asal mula negara memungut pajak melainkan banyak melihat kepada “efeknya” dan memandang efek yang baik itu sebagai dasar keadilannya.

Menurut teori daya beli, maka fungsi pemungutan pajak jika dibanding sebagai gejala dalam masyarakat, dapat disamakan dengan pompa yaitu mengambil daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara dan kemudian memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya ke arah tertentu.

Teori ini mengajarkan, bahwa menyelenggarakan kepentingan masyarakat inilah yang dapat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan kepentingan individu, juga bukan kepentingan negara, melainkan kepentingan masyarakat yang meliputi

keduanya itu. Ajaran ini menitik beratkan kepada fungsi kedua dari pemungutan pajak yaitu: fungsi mengatur.

Menurut Adriani, teori ini berlaku sepanjang masa, baik dalam ekonomi bebas maupun ekonomi perencanaan terpimpin.<sup>50</sup>

Teori-teori tersebut merupakan pemecahan atas dasar menyatakan keadilannya pemungutan pajak oleh negara, sehingga dianggap sebagai asas menurut falsafah hukum, yang dalam "*The Four Maxims*" termasuk Maxims yang pertama. Meskipun demikian, beberapa prinsip telah berhasil dikembangkan sepanjang masa, sehingga memberikan suatu kerangka yang dapat digunakan sebagai kriteria-kriteria sistem perpajakan yang adil. Prinsip-prinsip tersebut adalah prinsip manfaat dan prinsip kemampuan untuk membayar.<sup>51</sup>

### 3. Teori Pembagian Beban Pajak, meliputi:

#### a. Teori Kepentingan

Dalam teori ini ditekankan mengenai keadilan dan keabsahan pemungutan pajak berdasarkan besar kecilnya kepentingan masyarakat dalam suatu negara. Masyarakat membutuhkan keamanan, fasilitas sosial seperti sekolah, rumah sakit, jalan, saluran irigasi dan banyak kepentingan lain yang sangat dibutuhkan masyarakat dari negaranya. Oleh karena itu sudah selayaknya jika masyarakat

---

<sup>50</sup> ). Erlu Suandy, 2000, Op. Cit. hal. 22.

<sup>51</sup> ). Loc. Cit

menunaikan kewajiban perpajakannya kepada negara karena negara sudah mengeluarkan biaya untuk semua fasilitas umum tersebut.

Seharusnya dengan mengacu pada teori kepentingan masyarakat yang mempunyai kepentingan yang besar dalam arti manfaat yang diterimanya, juga mempunyai kewajiban perpajakan yang besar pula; tetapi bagaimana mungkin seorang petani yang miskin yang nota bene membutuhkan perlindungan dan jaminan sosial yang lebih besar dapat memberikan pajak yang besar, semetara mereka yang sudah cukup mapan untuk menghidupi diri sendiri dalam hal perlindungan dan jaminan sosial memberikan pajak yang sedikit. Mengingat dilema yang muncul dari teori ini, maka pemerintah melakukan pemungutan pajak secara *progressif* terhadap warganya yang lebih mapan, dengan harapan dapat memperkecil jurang antara si miskin dan si kaya. Esensi yang lebih penting, adalah teori kepentingan ini, demi keadilan dan keabsahan pemungutan pajak, bahwa dasar keadilan pemungutan pajak disebabkan orang-orang mempunyai kepentingan pada negara, dan sehubungan dengan itu dibutuhkan biaya yang tidak sedikit yang penyelenggaraannya dikumpulkan melalui pajak.

b. Teori Daya Pikul/Teori Gaya Pikul

Teori ini mengemukakan bahwa pemungutan pajak harus sesuai dengan kekuatan membayar dari Wajib Pajak (individu-individu) jadi tekanan semua pajak-pajak harus sesuai dengan daya pikul Wajib

Pajak dengan memperhatikan pada besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran belanja Wajib Pajak tersebut. Wajib pajak yang memiliki kemampuan membayar yang sama dikenai pajak yang sama bebannya ( *horizontal equity* ), dan wajib pajak yang kemampuannya berbeda dikenai pajak yang berbeda pula bebannya (*vertical equity*).<sup>52</sup>

Menurut W. J. de Langen: daya pikul adalah besarnya kekuatan seseorang untuk dapat mencapai pemuasan kebutuhan setinggi-tingginya, setelah dikurangi dengan yang mutlak kebutuhan primer (biaya hidup yang sangat mendasar). Kekuatan untuk menyerahkan uang kepada negara (pajak ) barulah ada, jika kebutuhan primer untuk hidup telah tersedia. Hak manusia pertama adalah hak hidup, maka sebagai analisis yang pertama adalah minimum kehidupan (*bestaans minimum*).<sup>53</sup> Menurut A.J. Cohen Stuart yang menguraikan mengenai daya pikul diumpamakan sebuah jembatan, yang pertamanya harus dapat memikul bobotnya sendiri sebelum dicoba untuk dibebani dengan beban yang lain. Beliau menyarankan bahwa yang sangat diperlukan dalam kehidupan tidak dimasukkan ke dalam daya pikul. Kekuatan untuk menyerahkan uang kepada negara baru ada jika kebutuhan-kebutuhan primer untuk hidup sudah tersedia.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> ). Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, 1986, *Public Finance in Theory and Practise*, Mc. Graw Hill Book Coy, International Student Edition, Edisi IV, page. 61.

<sup>53</sup> ). Santoso Brotodihardjo, 1986, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, hal 12.

<sup>54</sup> ). Muqodim, 1993, *Perpajakan Buku I*, BPEF-UII, Yogyakarta, hal 21.

Kelemahan dari teori ini adalah sulitnya menentukan secara tepat daya pikul seseorang, karena akan berbeda dan selalu berubah-ubah. Teori daya pikul ini diterapkan dalam Pajak Penghasilan, dimana Wajib Pajak baru dikenakan Pajak Penghasilan bila memperoleh penghasilan melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) berdasarkan Pasal 7 ayat 1 Undang-undang No. 7 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah terakhir kali dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan ditegaskan bahwa:

Kepada Orang Pribadi sebagai Wajib Pajak diberikan pengurangan berupa Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang besarnya:<sup>55</sup>

	Setahun	Sebulan
*) Untuk diri pegawai	Rp. 2.880.000,00	Rp.240.000,00
*) Tambahan untuk pegawai yang kawin	Rp. 1.440.000,00	Rp.120.000,00
*) Tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus, serta anak angkat yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 orang	Rp. 1.440.000,00	Rp.120.000,00
*) Tambahan bagi istri bekerja yang pekerjaannya tidak ada hubungannya dengan pekerjaan suami	Rp. 2.880.000,00	Rp.240.000,00

<sup>55</sup> . Undang-undang No. 7 Tahun 1983 diubah dengan UU. No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan pada Pasal 7 ayat (1).

Sedangkan segi positifnya adalah bahwa pengorbanan atau beban riil yang hilang dari wajib pajak karena pembayaran pajak dapat diperkirakan dengan lebih tepat.<sup>56</sup>

Teori-teori tersebut juga merupakan teori yang dikenal dalam sistem perpajakan, dan bersama dengan fungsi mengatur dari perpajakan dipergunakan untuk menganalisis pemungutan pajak terutama terhadap Barang Tidak Kena Pajak dan Jasa Tidak Kena Pajak yang diumumkan dengan menggunakan *negative list*. Hal ini muncul pertanyaan apakah legal, karena pengumuman tidak mempunyai kekuatan hukum. Demikian juga terhadap tidak dicantungkannya pembagian atas Pajak Pertambahan Nilai seperti pada pajak-pajak yang lain.

Dalam Pasal 1 huruf c dan huruf b UU. No. 11 Tahun 1994, pengertian Barang Kena Pajak dirumuskan sebagai berikut:

“Barang Kena Pajak adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak maupun barang tidak berwujud yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini”.

Berdasarkan rumusan tersebut, pengertian barang tidak hanya dimaksudkan sebagai barang berwujud, melainkan juga barang tidak berwujud. Di samping itu, untuk menentukan bahwa barang itu adalah Barang Kena Pajak, tidak lagi dikaitkan dengan barang sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi) seperti

---

<sup>56</sup> .Suparmoko, 1999, *Keuangan Negara Dalam Teori Dan Praktek* – Edisi 4, BPFE, Yogyakarta, hal. 99.

pada ketentuan dalam UU. No. 8 Tahun 1983. Dengan demikian maka pengertian “menghasilkan” yang diatur dalam Pasal 1 huruf m beserta rincian yang ditegaskan dalam memori penjelasan tidak ada kaitannya dengan penentuan suatu barang dikenakan pajak atau tidak. Kegiatan “menghasilkan” hanya mempunyai hubungan dengan subjek pajak. Sedangkan dalam memori penjelasan Pasal 1 huruf b UU. PPN. 1984 ditegaskan bahwa yang dimaksud dengan barang tidak berwujud adalah antara lain hak atas Merek Dagang, Hak Paten, dan Hak Cipta. Oleh karena itu, konsekuensi bahwa sejak 1 Januari 1995 penyerahan barang bekas (*used goods*) pada prinsipnya terutang Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini kemudian dibatasi oleh Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-23/PJ. 52/1995 tanggal 12 Mei 1995 (SERI PPN 19-95) yang menegaskan bahwa untuk sementara tidak dikenakan PPN atas penyerahan barang dagangan berupa mobil bekas. Penegasan ini kurang selaras dengan Pasal 1 huruf c jo. Pasal 4 A UU. PPN. 1984 jo. Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994.

Demikian pula dengan pengaturan terhadap Jasa Kena Pajak dan Jasa Tidak Kena Pajak, dimana dengan keluarnya pengumuman Direktorat Jenderal Pajak Nomor: PENG-139/PJ- 63/1989 sebagai konsekuensi dari Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 justru menimbulkan ketidak-pastian hukum dalam dalam praktek. Sedangkan dalam Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 hal itu dimasukkan dalam Pasal 4 juga dengan Pasal 4A untuk *negative list* yang diberlakukan melalui surat edaran.

Secara umum sistem pemungutan pajak yang berlaku di Indonesia ada 4 (empat) cara yaitu:

1. *Official Assessment System*
2. *Semi Self Assessment System*
3. *Full Self Assessment System*
4. *Withholding System*

Menurut sejarah terdapat beberapa sistem pemungutan pajak yang pernah dilaksanakan di Indonesia antara lain:<sup>57</sup>

\*) Sistem *official assessment*, dilaksanakan sampai pada tahun 1967.

Dalam sistem ini wewenang pemungutan pajak ada pada fiskus. Fiskus berhak menentukan besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak, yang merupakan bukti timbulnya suatu utang pajak. Jadi, dalam sistem ini, para Wajib Pajak bersifat pasif dan menunggu ketetapan fiskus mengenai utang pajaknya. Keadaan ini sering disalahgunakan oleh para fiskus untuk mencari kesempatan dalam kesempatan.

Terutama dalam proses negosiasi penetapan atau perhitungan besarnya pajak, sering kali terjadi “tawar-menawar” antara fiskus dan Wajib Pajak. Kesempatan di atas memang terbuka lebar, karena dalam sistem ini petugas pajaklah yang mendatangi masyarakat untuk mendaftar warga masyarakat sebagai Wajib Pajak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kelemahan dalam sistem *official assessment* ini adalah:

---

<sup>57</sup>) Rimsky K. Yudissiro, 2000, Op. Cit. hal 4-6.

- Pelaksanaan kewajiban perpajakan sangat tergantung pada aparat perpajakan, sehingga menimbulkan kecenderungan masyarakat Wajib Pajak kurang bertanggungjawab dalam memikul beban negara yang pada hakekatnya adalah untuk kepentingannya sendiri dalam bermasyarakat, bernegara dan berpemerintahan.
- Kelemahan sistem *official assessment* didukung pula dengan permasalahan dan kelemahan produk perundang-undangan pajak yang lama, yang memuat terlalu banyak peraturan pajak dengan penetapan bermacam-macam tarif yang cenderung tinggi, yang justru membingungkan sistem pemungutannya dan bahkan ada kecenderungan terjadinya perlawanan pajak dengan cara menghindar dari kewajiban perpajakannya.
- Ragam dan jenis pajak dalam sistem perpajakan yang lama terlalu banyak.
- Sistem pemungutan pajak sangat berbelit-belit.
- \*) Sistem semi *self assessment* dan *withholding* dilaksanakan pada periode 1968-1983

Semi *self assessment system* adalah suatu sistem pemungutan pajak, dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh seseorang berada pada kedua belah pihak yaitu Wajib Pajak dan fiskus. Mekanisme pelaksanaan dalam sistem ini berdasarkan suatu anggapan bahwa Wajib Pajak pada awal tahun menaksir sendiri besarnya utang pajak yang harus

dibayarkan dan pada akhir tahun pajak besarnya pajak terutang yang sesungguhnya ditetapkan oleh fiskus.

Di Indonesia, sistem semi *self assessment* diterapkan bersama-sama dengan sistem *withholding*, yang pada waktu itu dikenal dengan sebutan tata cara Menghitung Pajak Sendiri dan Menghitung Pajak Orang. *Withholding* adalah suatu sistem pemungutan pajak dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh seseorang berada pada pihak ketiga dan bukan oleh fiskus maupun oleh Wajib Pajak itu sendiri. Pada masa tersebut besarnya angsuran pajak ditentukan oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dan oleh pihak ketiga berdasarkan suatu anggapan, sedangkan besarnya pajak terutang yang sesungguhnya akan ditetapkan kemudian oleh fiskus.

Penerapan sistem ini pada hakekatnya sudah jauh lebih baik daripada sistem pemungutan yang sebelumnya, namun di sana-sini masih ditemukan penyelewengan oleh oknum pajak, seperti: pembayaran pajak atas dasar kompromi dengan pengertian "tau sama tau", dimana fiskus sering menawarkan jasa penghitungan pembayaran pajak asal pihak yang dibantu dapat "tau sama tau" dan saling mengerti. Yang dimaksud dengan tata cara Menghitung Pajak Sendiri dan Menghitung Pajak Orang adalah perhitungan pajak yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak itu sendiri dan oleh pihak ketiga berdasarkan suatu anggapan atau perkiraan mengenai besarnya utang pajak yang terutang. Dalam tata cara Menghitung Pajak Sendiri, masyarakat harus menghitung sendiri besarnya pendapatan, kekayaan dan labanya berikut pajak yang harus dibayarkan dan disetorkan ke kas negara tanpa campur tangan

aparatur pajak. Sementara kegiatan aparatur pajak terbatas pada pemberian penerangan, penjelasan, penelitian dan pemeriksaan perhitungan dan penyetoran pajak kepada Wajib Pajak pada akhir tahun takwim.

Sehubungan dengan perhitungan sistem Menghitung Pajak Sendiri di atas dan demi terlaksananya pembayaran pajak yang tepat waktu dan kondisi yang memungkinkan bagi Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajibannya, maka dirasa perlu adanya sistem Menghitung Pajak Orang untuk melengkapi pelaksanaan tata cara Menghitung Pajak Sendiri. Tata cara Menghitung Pajak Orang adalah suatu tata cara untuk menghitung pajak orang lain berikut melakukan pemotongan dan penyetoran pajak ke kas negara dengan menunjuk perorangan atau badan-badan oleh Kantor Inspeksi Pajak (KIP) yang berwenang.

\*) Sistem *full self assessment*, dilaksanakan secara efektif pada tahun 1984 atas dasar perombakan perundang-undangan perpajakan pada tahun 1983.

Sistem pembayaran pajak yang berlaku saat ini dilandasi oleh sistem pemungutan, dimana Wajib Pajak boleh menghitung dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus disetorkan. Sistem ini dikenal dengan sebutan *full self assessment system*. Dari pengertian tersebut, maka penekanannya adalah Wajib Pajak harus aktif menghitung dan melaporkan jumlah pajak terutang tanpa campur tangan dari fiskus.

Sistem ini diberlakukan untuk memberikan kepercayaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat guna meningkatkan kesadaran dan peran serta masyarakat dalam menyetorkan pajaknya. Sebelum diberlakukannya sistem

ini, di Indonesia diberlakukan sistem *official assessment* dan selanjutnya sistem *semi self assessment* dan sistem *withholding* yang dikenal dengan sistem Menghitung Pajak Sendiri dan Menghitung Pajak Orang-nya.

Dengan menyadari kelemahan-kelemahan yang ditimbulkan oleh sistem-sistem tersebut, maka sekarang dipergunakan sistem *full self assessment*. Konsekuensi dengan diberlakukannya sistem ini adalah bahwa masyarakat harus benar-benar mengetahui tata cara perhitungan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajaknya, seperti kapan harus membayar pajak, bagaimana menghitung besar pajak, kepada siapa pajak dibayarkan, apa yang terjadi jika terjadi salah perhitungan, apa yang terjadi jika lupa, dan sanksi apa yang akan diterima bila melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan. Oleh karena itu, untuk mengetahui hal-hal tersebut, masyarakat harus rajin membaca dan berkonsultasi sampai mereka mengerti benar masalahnya.

Berdasarkan tingkat pengenaannya, pajak atas konsumsi, khususnya Pajak Penjualan, Pajak Peredaran dan Pajak Pertambahan Nilai dapat dibedakan ke dalam 2 (dua) tingkat pengenaan, yaitu:<sup>58</sup>

- a. *single stage tax*, adalah suatu jenis pajak atas konsumsi (Pajak Penjualan) yang pengenaannya dilakukan hanya pada salah satu mata rantai jalur produksi atau jalur distribusi.

---

28. Untung Sukardji, 2000, Op. Cit., hal. 5.

Berdasarkan mekanisme produksi dan distribusi barang, maka pajak atas konsumsi yang termasuk *single stage tax* dapat dibagi dalam 3 (tiga) tingkatan pengenaan, yaitu:

1). *A single stage tax at the manufacture's level (a manufacturer's tax).*

*Manufacturer's tax* merupakan suatu pajak atas konsumsi (Pajak Penjualan) yang dikenakan hanya pada tingkat pabrikan.

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

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

---

b. *multi stage tax*, yang meliputi: 1. *a dual stage tax*

---

2. *an all stage tax*

---

Dari kedua tingkat pengenaan tersebut, yang banyak dipergunakan adalah *multi stage tax*, karena yang dimungkinkan akan dapat mencapai penerimaan pajak secara maksimal.

---

Dalam *dual-stage tax*, hal ini meliputi pabrikan dan pedagang besar atau pedagang besar dengan pedagang eceran, atau dapat juga pabrikan dengan pedagang eceran, sehingga pedagang besar berada di luar sistem.

Kelebihan dari *multi-stage tax* adalah bahwa jumlah pajak yang dapat dipungut cukup besar hanya dengan tarif yang relatif cukup rendah, sedangkan kelemahannya adalah besarnya jumlah wajib pajak akan menyulitkan dalam hal pengawasan.

Dalam menghitung pajak yang terutang atas nilai tambah terdapat 3 (tiga) metode yaitu :<sup>59</sup>

1. *Addition Method*

Berdasarkan metode ini, Pajak Pertambahan Nilai dihitung dari penjumlahan seluruh unsur nilai tambah dikalikan dengan tarif Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku.

Kelemahan metode ini adalah menuntut setiap pengusaha memiliki pembukuan yang dikerjakan dengan tertib dan rinci mengenai biaya yang dikeluarkan, dan laba yang diharapkan dari masing-masing barang produksi atau barang dagangan.

2. *Subtraction Method*

Berdasarkan metode ini, Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dari selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian, dikalikan tarif pajak yang berlaku.

Metode ini sangat sederhana, sebagai contoh dapat dihitung berapa pajak yang terutang dengan asumsi tarif Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku adalah 10%, menjadi sebagai berikut:

---

<sup>59</sup> ). Joel Slemrod and Jon Bakija, 2000, *Taxing Ourselves-A Citizen's Guide to the Great Debate Over Tax Reform*, Second Edition, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London, England., hal 202.

Harga jual = 7.500

Harga beli = 4.000

Selisih = 3.500 merupakan nilai tambah

Pajak Pertambahan Nilai =  $10\% \times 3.500 = 350$

### 3. *Credit Method.*

Metode yang terakhir ini sebenarnya hampir sama dengan *subtraction method*, hanya bedanya dalam *credit method* yang dicari bukan sekedar selisih antara harga jual dengan harga beli, melainkan selisih antara pajak yang dibayar pada saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan. Oleh karena itu berdasarkan metode ini, Pajak Pertambahan Nilai yang terutang merupakan hasil pengurangan antara Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh pengusaha pada saat melakukan penjualan dengan Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat ia melakukan pembelian. *Credit method* ini memiliki kelebihan apabila dibandingkan dengan *subtraction method*, yaitu apabila dalam harga beli terdapat unsur yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka hasil perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang berdasar *credit method* akan lebih akurat daripada *subtraction method*.

### C. Teori Kebijakan Fiskal

Kas negara sebagian besar diperoleh dari rakyat melalui pemungutan pajak-pajak, maka dengan bagian yang mengurus penerimaan keuangan, jadi

fiskus seringkali disamakan. Oleh karena itu, kebijakan fiskal sering pula disamakan dengan kebijakan perpajakan, yang termasuk dalam ruang lingkup kebijakan keuangan negara, dimana meliputi: masalah penerimaan negara dan pengeluaran negara, pertumbuhan ekonomi, stabilisasi harga, dan kesempatan kerja.<sup>60</sup>

Kebijakan fiskal (*fiscal policy*), berarti penggunaan perbuatan dan tindakan pemerintah tertentu yang ditujukan kepada perkembangan dan stabilitas ekonomi. Dan yang menjadi alat untuk melaksanakan kebijakan fiskal adalah:

- a. penerimaan-penerimaan negara sebagai hasil sumber-sumber penerimaan negara, terutama pajak-pajak;
- b. pengeluaran-pengeluaran (*expenditures*);
- c. kredit (*debt management*).

Untuk melaksanakan kebijakan fiskal yang baik, maka ketiga unsur tersebut harus dikoordinasikan dan diintegrasikan dengan pengawasan keuangan dan pengawasan kredit.<sup>61</sup>

Dalam kebijakan fiskal, terutama perpajakan mempunyai peranan yang sangat penting, di samping kebijakan pengeluaran dan kebijakan kredit, karena pajak merupakan sumber pendapatan negara yang utama.<sup>62</sup> Menurut Soemitro Djojohadikusumo, kebijakan fiskal (*fiscal policy*) bila ditinjau dari sudut pembangunan harus ditujukan kepada hal-hal yang menguasai sumber-

---

<sup>60</sup> . Rochmat Soemitro, 1991, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, PT. Eresco, Bandung, hal 10.

<sup>61</sup> . Rochmat Soemitro, 1983, *Pajak Dan Pembangunan*, hal. 185.

<sup>62</sup> Rochmat Soemitro, 1991, *Op. Cit*, hal. 12

sumber pembelanjaan untuk investasi negara, menyalurkan investasi swasta ke arah sektor-sektor yang produktif, mencegah pengeluaran-pengeluaran yang menghambat pembangunan dan mengatasi tekanan-tekanan *inflatoir*.<sup>63</sup> Secara singkat dapat dikatakan bahwa dari sudut pembangunan ekonomi, kebijakan fiskal didasarkan pada suatu kombinasi yang meliputi: sistem perpajakan dengan perkembangan yang tinggi (baik mengenai pajak langsung maupun pajak tidak langsung), disertai dengan berbagai kelonggaran dalam sistem perpajakan tersebut sebagai daya tarik untuk investasi swasta. Kebijakan fiskal harus cukup fleksibel untuk menyesuaikan diri dengan ketidak seimbangan harga di pasar dunia, dengan fluktuasi pada penerimaan deviden. Cara kebijakan fiskal dalam hubungan tersebut tercermin dalam pajak disektor perdagangan di luar negeri. Pertambahan atau pengurangan dalam pajak ekspor dan impor serta diferensiasi pada tingkat kurs wesel dengan luar negeri dapat ditempuh sebagai jalan untuk mempertahankan kestabilan pada arus pendapatan.<sup>64</sup>

Menurut John F. Due, *fiscal policy* (kebijakan fiskal atau kebijakan stabilisasi dan pembangunan) adalah penyesuaian antara pendapatan dan pengeluaran pemerintah, agar tercapai stabilitas ekonomi dan laju pertumbuhan ekonomi yang dikehendaki.<sup>65</sup> Kebijakan fiskal mempunyai tujuan yang sama dengan kebijakan moneter atau kebijakan kredit, yang

---

<sup>63</sup> Soemitro Djojohadikusumo, 1956, *Ekonomi Pembangunan*, PT. Pembangunan, Jakarta, hal. 271.

<sup>64</sup> Rochmat Soemitro, 1991, *Op. Cit.* hal.13.

<sup>65</sup> *Loc. Cit.*

berusaha untuk mencapai tujuannya dengan merubah penyediaan dan biaya modal uang, terutama dengan merubah posisi cadangan bank komersial. Kebijakan fiskal dan kebijakan moneter adalah sejalan satu sama lain, dimana keduanya akan dipergunakan secara terkoordinasi guna mencapai tujuan yang dikehendaki. Selanjutnya dikemukakan pula, bahwa kebijakan fiskal mempunyai 3 (tiga) tujuan utama, yaitu:<sup>66</sup>

- Bahwa laju pertumbuhan ekonomi yang sebenarnya menyamai laju pertumbuhan potensial, melalui peningkatan kesempatan kerja;
- memelihara tingkat harga yang stabil dan wajar;
- sedapat mungkin meningkatkan laju pertumbuhan potensial tanpa mengganggu tercapainya tujuan-tujuan lain dari masyarakat.

Sedangkan menurut Joseph A. Pechman, kegiatan ekonomi sangat tergantung pada kebijakan fiskal yang dianut oleh pemerintah federal. Kebijakan ini meliputi cara-cara mengadakan perubahan-perubahan dalam perpajakan dan pengeluaran pemerintah dengan tujuan peningkatan kesempatan kerja, pertumbuhan ekonomi dan stabilitas harga.

Sistem kebijakan fiskal tersebut hendaknya menghasilkan secara otomatis perubahan dalam perpajakan dan pengeluaran, sebab hal ini akan memperkecil fluktuasi pendapatan setelah pajak dan pengeluaran sektor swasta. Meskipun tampaknya sangat penting, namun stabilisator yang *built-in* tersebut hanyalah dapat menggerakkan kegiatan perusahaan bertambah dan

---

<sup>66</sup> . John F. Due, 1988, *Government Finance: Economics of The Public Sector*, Richard D. Irwin, Inc, hal 267.

berkurang secara layak. Untuk menghentikan dan mengurangi kegiatan tersebut, stabilisator yang *built-in* dimaksud supaya dilengkapi dengan kebebasan untuk menentukan perubahan-perubahan pengeluaran pemerintah atau tarif-tarif pajak.

Pajak sebagai salah satu instrumen kebijakan fiskal, maka politik hukum akan memberikan arah kondisi masyarakat yang ingin dicapai. Mengingat luasnya dampak perpajakan, maka pembebanan pajak harus mencerminkan keadilan.

Prinsip pembebanan pajak harus adil, sebenarnya telah diterima secara universal. Pembebanan pajak secara adil sebenarnya juga dapat dilihat dari 2 (dua) hal, yaitu:

- a. Keadilan dalam hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan wajib pajak; dan
- b. Keadilan dilihat dari alokasi beban pajak mensyaratkan agar beban pajak yang harus ditanggung oleh wajib pajak tidak melebihi kemampuannya untuk membayar pajak (*ability to pay*).<sup>67</sup>

Menurut teori kebijakan fiskal (*fiscal policy*) pajak sebagai alat pembangunan harus mempunyai tujuan, yaitu.<sup>68</sup>

1. Menemukan dana-dana untuk kepentingan *public investment*;
2. Secara tidak langsung menyalurkan *privat saving* ke arah sektor-sektor yang produktif;

---

<sup>67</sup> Rochmat Soemitro, 1986, Op. Cit, hal. 31.

<sup>68</sup> Rochmat Soemitro, 1982, Op. Cit., hal 252.

3. Digunakan untuk mencegah pengeluaran-pengeluaran yang menghambat pembangunan (misalnya: pola hidup yang konsumtif).

Selanjutnya untuk mencapai hal tersebut, maka kebijakan fiskal sebagai suatu alat pembangunan harus didasarkan kepada kombinasi tarif pajak-pajak yang tinggi, baik pajak-pajak langsung maupun pajak-pajak tidak langsung dengan suatu fleksibilitas yang berada dalam sistem pengenaan pajak-pajak, yang berupa pembebasan dan pemberian insentif atau dorongan untuk merangsang *private investment* sebagaimana yang diharapkan.

Adapun dalam kaitannya dengan objek Pajak daerah perlu diperhatikan beberapa kriteria yang harus dipenuhi, antara lain:<sup>69</sup>

- a. Bersifat sebagai pajak dan bukan retribusi;
- b. Objek dan dasar pengenaan Pajak tidak bertentangan dengan kepentingan umum;
- c. Potensinya memadai;
- d. Tidak memberikan dampak ekonomi yang negatif;
- e. Memperhatikan aspek keadilan dan kemampuan masyarakat; dan
- f. Menjaga kelestarian lingkungan.

Adapun yang dimaksud dengan Pajak daerah adalah pajak yang merupakan iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada Daerah tanpa imbalan yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah.

---

<sup>69</sup> . Penjelasan UU. No. 32 Tahun 2000 Tentang *Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah*.

Sebenarnya bila diperhatikan lebih lanjut, maka Pajak daerah dan Pajak Nasional merupakan satu sistem perpajakan di Indonesia, yang pada dasarnya merupakan beban masyarakat sehingga perlu dijaga agar kebijakan perpajakan tersebut dapat memberikan beban yang adil. Sejalan dengan perpajakan nasional, maka pembinaan pajak daerah harus dilakukan secara terpadu dengan pajak nasional. Pembinaan harus dilakukan secara terus menerus, terutama mengenai objek dan tarif pajaknya supaya antara pajak pusat dan pajak daerah tersebut dapat saling melengkapi.<sup>70</sup>

Dalam rangka penyederhanaan jenis pajak dan retribusi, maka perlu ditetapkan jenis-jenis pajak dan retribusi yang dapat dipungut daerah. Penyederhanaan tersebut diharapkan dapat meningkatkan penerimaan daerah dari sumber pajak daerah dan retribusi daerah, mengingat penetapan pajak dan retribusi yang dapat dipungut daerah berdasarkan potensinya yang cukup besar. Sekaligus Daerah diharapkan mampu menutup hilangnya penerimaan yang berasal dari pajak dan retribusi yang kurang potensial, tetapi saat ini masih dipungut oleh Daerah.

Hal itu dimaksudkan untuk mengantisipasi perkembangan ekonomi daerah di masa mendatang yang mengakibatkan pergeseran potensi pajak dengan tetap memperhatikan kesederhanaan jenis pajak dan aspirasi daerah dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.

---

<sup>70</sup>. Mohammad Zain dan Dodo Syarief Hidayat, 2000, *Himpunan Undang-undang Perpajakan*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, hal 333-336.

Otonomi daerah oleh sebagian orang dianggap identik dengan sumber-sumber keuangan daerah yang mereka miliki. Namun hal itu belum dapat dikatakan lengkap untuk memperoleh hak otonomi suatu daerah. Aspek-aspek yang perlu dipertimbangkan untuk memperoleh hak otonomi daerah dan seperti yang terjadi di negara-negara maju adalah:<sup>71</sup>

1. Kejelasan mengenai urusan atau kewenangan dari pemerintah Pusat kepada pemerintah Daerah (*Power Sharing*). Pemerintah Pusat memberikan kewenangan kepada pemerintah Daerah secara jelas dan terinci.
2. Institusi atau lembaga yang mewadahi urusan. Fungsi dasarnya adalah pelayanan kepada masyarakat (*Public Service*). Yang selama ini terjadi, lembaga yang mewadahi urusan tidak jelas sehingga urusan dapat tumpang tindih atau tidak ada sama sekali.
3. Segala sumber daya manusia yang ada pada daerah yang bersangkutan. Sumber daya yang baik, terampil dan bertanggung jawab merupakan aset dalam menangani sumber daya yang lain.
4. Dana/keuangan. Sumber keuangan daerah yaitu dana perimbangan, pendapatan daerah, pinjaman daerah dan pendapatan lain-lain.
5. Perwakilan Rakyat (DPRD) sebagai kontrol terhadap keuangan dan kegiatan. Sebagai lembaga yang independen, DPRD tidak boleh tunduk kepada pemerintah daerah (lembaga eksekutif).

---

<sup>71</sup>. Robert A. Simanjuntak, 2001, *Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah*, Seri Dialog ke 14, hal. 6.

6. Manajemen dari aparat. Menitik beratkan pelayanan kepada masyarakat dengan baik.

Berdasarkan UU. No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan UU. No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintahan Pusat Dan Daerah, dijelaskan bahwa pemerintah pusat dan daerah merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dalam upaya penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan masyarakat.

Tujuan utama dari kedua undang-undang tersebut bukan hanya untuk melimpahkan kewenangan dan pembiayaan dari pemerintah Pusat ke pemerintah Daerah, tetapi yang lebih penting adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan sumber daya keuangan daerah dalam rangka peningkatan kesejahteraan dan pelayanan pada masyarakat.<sup>72</sup>

Menurut sejarah Republik Indonesia telah timbul gejolak-gejolak politik yang antara lain mempergunakan perimbangan keuangan antara pusat dan daerah sebagai bahan agar penghasilan daerah-daerah kaya sebagian besar dikembalikan kepada mereka, sedangkan secara umum daerah-daerah miskin dan daerah terbelakang beranggapan bahwa mereka harus mendapatkan tempat yang sejajar dengan daerah lainnya dalam rangka pembangunan nasional.<sup>73</sup> Menurut Arsyad, masalah perimbangan keuangan meliputi masalah-masalah yang ada di sekitar penggunaan dana. Yang lebih penting lagi adalah masalah penetapan "pola" pembagian dana untuk pelbagai

---

<sup>72</sup> . TAP. MPR. NO. IV/MPR/2000

<sup>73</sup> . Tobing Cs, 1977, *Laporan Riset Perimbangan Keuangan Pusat Dan Daerah*, Pusat Riset Dan Pengabdian Masyarakat, hal. 2.

tingkatan dan kegiatan pemerintah pusat dan daerah yang meliputi penetapan pola dan sistem subsidi, penetapan pajak-pajak dengan sistem bagi hasil (*revenue sharing*), atau lebih mencerminkan adanya keadilan di dalam arti bahwa bagian-bagian dari struktur pajak yang secara keseluruhannya itu dipungut dan diadministrasikan oleh pelbagai unit pemerintah.<sup>74</sup>

Dalam kerangka sistem penyelenggaraan pemerintahan negara terlihat bahwa sistem pengelolaan keuangan pada dasarnya merupakan subsistem dari sistem pemerintahan. Sistem keuangan negara yang diamanatkan dalam Pasal 23 A Perubahan Kedua UUD 1945, aspek pengelolaan keuangan daerah juga merupakan subsistem yang diatur dalam UU. No. 22 Tahun 1999, khususnya Pasal 78 sampai dengan Pasal 86. Berdasarkan Pasal 80 ditetapkan bahwa “perimbangan keuangan pusat dan daerah diatur dengan Undang-undang”. Hal itu dilakukan dengan harapan terdapat keseimbangan yang lebih transparan dan akuntabel dalam pendistribusian wewenang, pembiayaan dan penataan sistem pengelolaan keuangan yang lebih baik dalam mewujudkan pelaksanaan otonomi daerah secara optimal sesuai dengan dinamika dan tuntutan masyarakat yang berkembang. Sehubungan dengan hal tersebut, maka pelaksanaan otonomi daerah tidak dapat dilihat dari seberapa besar daerah akan memperoleh dana perimbangan, tetapi hal tersebut harus diimbangi dengan sejauh mana instrumen atau sistem pengelolaan keuangan

---

<sup>74</sup>. Arsyad, 1975, *Perimbangan Keuangan Pusat-Daerah Di Indonesia Dewasa Ini, Analisa Masalah Keuangan dan Pertumbuhan Ekonomi*, CSIS< Th. IV, No. 12, hal. 29.

daerah saat ini mampu memberikan nuansa manajemen keuangan yang lebih adil, rasional, transparan, partisipatif dan bertanggung jawab.<sup>75</sup>

Dana perimbangan yang termasuk dalam penerimaan daerah merupakan salah satu jenisnya adalah Dana Alokasi Umum.

Dana alokasi umum tersebut berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sebesar 25%. Perimbangan keuangan kepada Daerah Propinsi maupun untuk Kabupaten atau Kota berdasar Pasal 7 UU. No. 25 Tahun 1999, dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\begin{array}{l} \text{Jumlah Dana Alokasi} \\ \text{Umum untuk daerah} \\ \text{Propinsi} \end{array} \quad \times \quad \frac{(\text{Bobot Daerah yang bersangkutan})}{(\text{Jumlah Bobot dari seluruh Daerah})}$$

Isu pokok dalam sistem alokasi dana perimbangan, sekaligus sebagai titik tolak yang sangat penting dari setiap pembahasan materi dana perimbangan, adalah pada sistem yang kedua, yaitu bagaimana menentukan nilai besaran bobot daerah dalam memperoleh dana perimbangan keuangan antara pemerintah Pusat dan pemerintah Daerah, khususnya untuk perimbangan dana alokasi umum untuk masing-masing propinsi dan kabupaten atau kota, yang dalam Undang-undang No. 25 Tahun 1999 ditetapkan jumlahnya minimal 25 persen dari Penerimaan Dalam Negeri Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Secara operasional UU. No. 25 Tahun 1999 mengamanatkan

<sup>75</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 104 Tahun 2000 tentang Dana Perimbangan, hal. 54.

bahwa penentuan terhadap nilai besaran bobot daerah dilaksanakan berdasarkan hasil kajian empiris dengan memperhitungkan beberapa variabel yang relevan, antara lain sebagai berikut:

1. *Variabel Fiscal Needs*; untuk kebutuhan wilayah otonom, daerah dicerminkan dari variabel jumlah penduduk, luas wilayah, keadaan geografis, dan tingkat pendapatan masyarakat dengan memperhatikan kelompok masyarakat miskin.
2. *Variabel Fiscal Capacity*; potensi ekonomi daerah dicerminkan dengan potensi penerimaan yang diterima daerah, seperti: potensi sumber daya alam, potensi sumber daya manusia, dan produk domestik bruto.

Undang-undang No. 25 Tahun 1999 memang belum secara eksplisit mengatur bagaimana mekanisme detail sampai kebesaran nominal sistem alokasi dana ini. Pengalokasian dana alokasi umum dilaksanakan melalui kajian empiris terhadap sistem pengalokasian sumber-sumber keuangan daerah dari dana perimbangan dalam rangka mendukung pelaksanaan otonomi daerah serta penyelenggaraan pemerintahan daerah yang adil, rasional dan transparan. Selain itu, mengurangi kesenjangan antar daerah dalam kemampuannya untuk membiayai tanggung jawab otonominya serta memberikan sumbangan keuangan daerah yang berasal dari wilayah daerah yang bersangkutan.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> -----, *Dana Perimbangan Pemerintah Pusat dan Daerah: Suatu Catatan*, Urban and Regional Development Institute, 2000.

Dalam rangka menyelenggarakan pemerintahan, pelayanan masyarakat dan pembangunan, maka pemerintahan suatu negara pada hakekatnya mengemban tiga fungsi utama, yaitu:<sup>77</sup>

1. Fungsi alokasi, yang meliputi : sumber-sumber ekonomi dalam bentuk barang dan jasa bagi pelayanan masyarakat;
2. Fungsi distribusi, yang meliputi : pendapatan dan kekayaan masyarakat, pemerataan pembangunan; dan
3. Fungsi stabilisasi, yang meliputi : pertahanan dan keamanan, ekonomi dan moneter.

Fungsi distribusi dan fungsi stabilisasi pada umumnya lebih efektif dilaksanakan oleh pemerintah pusat, sedangkan fungsi alokasi dilaksanakan oleh pemerintah daerah karena lebih tahu akan kondisi dan kemampuan daerahnya. Namun dalam pelaksanaannya perlu diperhatikan kondisi dan situasi yang berbeda-beda dari masing-masing wilayah. Dengan demikian, pembagian ketiga fungsi dimaksud sangat penting sebagai landasan dalam penentuan dasar-dasar perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah secara tegas dan jelas. Penyelenggaraan otonomi daerah dengan memberikan kewenangan yang luas, nyata dan bertanggungjawab di daerah secara proporsional diwujudkan dengan pengaturan, pembagian dan

---

<sup>77</sup> . Penjelasan Umum UU. No. 22 Tahun 1999.

pemanfaatan sumber daya nasional yang berkeadilan serta perimbangan keuangan antara pusat dan daerah.<sup>78</sup>

Bagi daerah yang sangat terbatas sumber daya alamnya, maka perimbangan keuangan dilakukan dengan memperhatikan kemungkinan untuk mendapatkan kembali bagian dari keuntungan badan usaha milik negara yang ada di daerah bersangkutan dan bagian dari pajak penghasilan perusahaan yang beroperasi. Sumber-sumber pembiayaan pelaksanaan desentralisasi dari pendapatan asli daerah, dan perimbangan, pinjaman daerah, dan lain-lain penerimaan yang sah.

Sumber pendapatan asli daerah merupakan sumber keuangan daerah yang digali dari wilayahnya, yang terdiri dari hasil pajak daerah, hasil retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. Bagian daerah dari penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dan penerimaan dari sumber daya alam, merupakan sumber penerimaan yang pada dasarnya memperhatikan potensi daerah penghasil dengan pembagian yang jelas. (Penjelasan Umum, UU. No. 25 Tahun 1999)

UU. No. 25 Tahun 1999 juga mengatur kewenangan Daerah untuk membentuk dana cadangan yang bersumber dari penerimaan daerah serta

---

<sup>78</sup> . Pasal 1 Ketetapan MPR-RI No. XV/MPR/1999 Tentang Penyelenggaraan Otonomi Daerah, pengaturan, pembagian dan pemanfaatan Sumber Daya Nasional Yang Berkeadilan Serta Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah dalam rangka Negara Kesatuan Republik Indonesia.

sistem pengelolaan dan pertanggung jawaban keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi, dekonsentrasi dan tugas pembantuan. Pertanggung jawaban keuangan dalam rangka desentralisasi dilakukan oleh Kepala Daerah kepada DPRD. Berbagai laporan keuangan daerah ditempatkan dalam dokumen daerah agar dapat diketahui oleh masyarakat sehingga terwujud keterbukaan dalam pengelolaan keuangan daerah. Dalam hal ini pemeriksaan keuangan daerah dilakukan oleh instansi pemeriksa fungsional. Di samping itu, untuk mendukung kelancaran sistem alokasi kepada daerah, diatur pula sistem informasi keuangan daerah dan menetapkan Sekretaris Bidang perimbangan keuangan pusat dan daerah yang bertugas mempersiapkan rekomendasi mengenai perimbangan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

### BAB III

#### HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

##### 1. Kebijakan Pemerintah Dalam Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai Yang Berupa *Negative List* Dan *Credit Method*.

Pada tanggal 2 Agustus 2000 telah diundangkan Undang-undang No. 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983, setelah sebelumnya dilakukan perubahan dengan Undang-undang No. 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Setelah beberapa tahun memberikan kontribusinya kepada negara dan bangsa Indonesia, UU. No. 8 Tahun 1983 secara resmi dilakukan perubahan-perubahan demi kesempurnaannya, yaitu sejak tanggal 1 April 1985. Hal ini terlihat dari adanya reformasi perpajakan yang dilakukan, karena UU. No. 8 Tahun 1983 dipandang masih jauh dari yang diharapkan. Dan sebagai motivasi dilakukan perubahan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 antara lain:

- a. Undang-undang ini tidak dapat mengikuti perkembangan di bidang sosial ekonomi yang demikian pesat sebagai hasil pembangunan;
- b. Seiring dengan perkembangan yang pesat itu, maka diperlukan suatu penyempurnaan terhadap Undang-undang No. 8 Tahun 1983, sehingga diharapkan dapat lebih menjamin kepastian hukum, memenuhi tuntutan keadilan, dan memberikan kemudahan di bidang administrasi.

Dengan perubahan ini diharapkan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 benar-benar menunjukkan jati diri sebagai pajak atas konsumsi, yaitu suatu jenis pajak yang dikenakan atas setiap pengeluaran yang dimaksudkan untuk tujuan konsumsi. Sejak 1 Januari 2001, telah cukup banyak diterbitkan peraturan pelaksanaan untuk merealisasikan perubahan-perubahan yang terjadi dalam praktek. Apabila dikaji lebih mendalam, maka sebenarnya perubahan yang dilakukan oleh UU. No. 18 Tahun 2000 hampir sama atau tidak jauh berbeda dengan UU. No. 11 Tahun 1994, yang memiliki 2 (dua) sifat dasar, sebagai berikut:

- a. Bersifat kodifikasi, yaitu melakukan konsolidasi dan membukukan ke dalam undang-undang semua materi peraturan pelaksanaan yang tersebar dalam berbagai bentuk peraturan bahkan dalam surat edaran. Kodifikasi ini dimaksudkan untuk memberikan landasan yuridis yang lebih kuat daripada sebelumnya.

Berbagai peraturan pelaksanaan dan petunjuk pelaksanaan dalam banyak surat edaran Direktur Jenderal Pajak yang seringkali mengatur permasalahan yang tidak dapat ditemukan dalam undang-undang, secara konsolidasi dimasukkan ke dalam UU. No. 8 Tahun 1983, antara lain:

1. Objek pajak yang berasal dari peraturan pelaksanaan Pasal 4 ayat (2) UU. No. 8 Tahun 1983 (pra revisi) yang menetapkan tentang perluasan objek pajak secara bertahap akan diatur dengan Peraturan Pemerintah, antara lain:

- a). Peraturan Pemerintah No. 22 Tahun 1985 yang menetapkan bahwa jenis jasa yang atas penyerahannya tentang pajak sejak tanggal 1 April 1985 adalah jasa pemborong bangunan atau barang tidak bergerak lainnya;
- b). Peraturan pemerintah No. 28 Tahun 1988 yang memperluas objek Pajak Pertambahan Nilai terhitung sejak tanggal 1 April 1989, atas:
- (1). Penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pedagang Besar;
  - (2). Penyerahan seluruh jenis jasa yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan Pengusaha Jasa kecuali untuk penyerahan 13 kelompok jasa. Khusus untuk penyerahan Jasa Angkutan Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sejak tanggal 15 Januari 1989.
- ©. Peraturan Pemerintah No. 75 Tahun 1991 yang memperluas objek Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan di daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan Pedagang Eceran Besar terhitung sejak 1 April 1992.
- Ketiga macam objek pajak tersebut oleh UU. No. 11 Tahun 1994 maupun UU. No. 18 Tahun 2000 dipadukan dalam Pasal 4 UU. No. 8 Tahun 1983 yang mencakup objek pajak sejak 1 April 1985.

Sedangkan dalam BAB III tentang Objek Pajak, Pasal 4A dijelaskan mengenai Barang Tidak Kena Pajak dan Jasa Tidak Kena Pajak, lebih lanjut hal itu diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

2. Perluasan pengertian penyerahan Barang Kena Pajak yang tidak pernah disebut dalam undang-undang, semula diatur hanya dalam petunjuk pelaksanaan yang dituangkan dalam beberapa surat edaran Direktur Jenderal Pajak, yaitu:

- a). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-28/PJ.3/1985 tanggal 2 April 1985 (SERI PPN-41) menegaskan bahwa penyerahan Barang Kena Pajak secara konsinyasi termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak;
- b). Penyerahan Barang Kena Pajak dari Kantor Pusat ke cabang dan antar cabang yang tidak memperoleh persetujuan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemusatan tempat pajak terutang, merupakan penyerahan barang kena pajak. Penegasan ini semula merupakan materi surat-surat jawaban dari Direktur Jenderal Pajak atas pertanyaan beberapa pengusaha Kena Pajak secara individual.

Kedua penegasan ini oleh UU. No. 11 Tahun 1994 dipadukan dalam Pasal 1 huruf d UU. PPN. 1984, yang diatur dalam Pasal 1 ayat (4)

UU. No. 18 Tahun 2000 mengatur tentang pengertian penyerahan Barang Kena Pajak.

b. bersifat perluasan objek pajak seiring dengan perluasan pengertian Barang Kena Pajak dan perluasan pengertian Jasa Kena Pajak, yaitu:<sup>79</sup>

- 1). Semula Barang Kena Pajak hanya meliputi barang berwujud, tetapi sejak keluarnya UU. No. 11 Tahun 1994 meliputi pula barang tidak berwujud.
- 2). Untuk menentukan suatu barang adalah Barang Kena Pajak, semula dikaitkan dengan kegiatan pabrikasi, tetapi sejak tanggal 1 Januari 1995 tidak lagi dikaitkan dengan kegiatan pabrikasi.
- 3). Objek pajak tidak lagi selalu dikaitkan dengan kriteria “lingkungan perusahaan atau pekerjaan”, sehingga kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan, dan penyerahan aktiva perusahaan yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak dapat dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Perluasan objek pajak dalam penentuan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak dengan keluarnya Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 1988 digunakan *negative list*.

Dalam Pasal 1 angka 2 dan angka 3 UU. No. 18 Tahun 2000, pengertian Barang Kena Pajak dirumuskan sebagai berikut:

---

<sup>79</sup>. Kajian atas UU. No. 18 Tahun 2000 Tentang *Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa*.

“Barang adalah barang berwujud, yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak dan barang tidak berwujud, sebagaimana dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini”

Berdasarkan rumusan ini, pengertian barang tidak hanya dimaksudkan sebagai barang berwujud, melainkan juga barang tidak berwujud. Di samping itu, untuk menentukan bahwa barang itu adalah Barang Kena Pajak, tidak lagi dikaitkan dengan barang sebagai hasil proses pengolahan (pabrikasi) seperti ketentuan lama. Hal ini membawa konsekuensi bahwa tidak sebagaimana sebelumnya, sejak 1 Januari 1995 penyerahan barang bekas (*used goods*) pada prinsipnya terutang Pajak Pertambahan Nilai. Kesimpulan ini ternyata kemudian dibatasi oleh surat edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-23/PJ.52/1995 tanggal 12 Mei 1995 (SERI PPN 19-95) yang menegaskan bahwa untuk sementara tidak dikenakan PPN atas penyerahan barang dagangan berupa mobil bekas jenis sedan, jeep, station wagon, van dan kombi. Dengan demikian maka pengertian “menghasilkan” yang diatur dalam Pasal 1 huruf m beserta rincian yang ditegaskan dalam memori penjelasannya tidak ada kaitannya dengan penentuan suatu barang dikenakan pajak atau tidak. Kegiatan “menghasilkan” hanya mempunyai hubungan dengan subjek pajak. Oleh karena itu berdasarkan rumusan yang baru ini, unsur Barang Kena Pajak dapat diuraikan sebagai berikut:<sup>80</sup>

- a. barang berwujud atau barang tidak berwujud;

---

<sup>80</sup>. Untung Sukardji, 2000, Op. Cit hal. 55.

- b. dikenakan pajak berdasar undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tahun 1984.

Seperti halnya dalam UU. No. 8 Tahun 1983 sebelum diubah, objek pajak diatur dalam Pasal 4 UU. PPN. 1984. Sejak perubahan dengan UU. No. 11 Tahun 1994, yang mulai berlaku 1 Januari 1995 dan dalam UU. No. 18 Tahun 2000 yang mulai berlaku 1 Januari 2001, rumusan objek PPN dalam Pasal 4 UU. PPN. Tahun 1984 diubah atau bahkan diperluas menjadi sebagai berikut:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- b. impor Barang Kena Pajak;
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau
- f. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Pengertian yang luas tentang Barang Kena Pajak tersebut masih dibatasi dengan Pasal 4A UU. PPN 1984 yang menentukan bahwa dengan Peraturan Pemerintah akan ditetapkan jenis-jenis barang yang tidak dikenakan pajak. Dengan demikian, sejak 1 Januari 1995 pada prinsipnya semua barang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, kecuali undang-undang menentukan

sebaliknya sebagaimana ditegaskan dalam memori penjelasan Pasal 1 huruf c. Sedangkan dalam UU. No. 18 Tahun 2000 yang berlaku mulai bulan Januari 2001 untuk Barang Tidak Kena Pajak diatur dalam Pasal 4A ayat (2). Sebagai penjabaran lebih lanjut telah ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Pada Pasal 1 disebutkan bahwa kelompok barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah:

- a. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya;

Jenis barang hasil pertambangan yang dimaksud adalah: (Pasal 2 PP. No. 144 Tahun 2000)

1. gas bumi;
2. panas bumi;
3. pasir dan kerikil;
4. minyak mentah (*crude oil*);
5. batu bara sebelum diproses menjadi briket batu bara; dan
6. bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, dan bijih perak serta bijih bauksit.

- b. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;

Jenis barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak adalah: (Pasal 3 PP. No. 144 Tahun 2000)

1. beras;
2. gabah;
3. jagung;
4. sagu;
5. kedelai; dan
6. garam baik yang beryodium maupun yang tidak beryodium.

- c. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung dan sejenisnya; dan

Hal tersebut meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, tidak termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering. (Pasal 4 PP. No. 144 Tahun 2000)

- d. Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

Dalam Pasal 1 huruf f lama UU. PPN 1984 diberikan definisi bahwa “Jasa Kena Pajak adalah semua kegiatan usaha dan pemberian pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, atau hak tersedia untuk dipakai, yang dikenakan pajak berdasarkan UU. PPN. 1984”. Setelah diubah oleh UU. No. 11 Tahun 1994 yang pada intinya sama dengan UU. No. 18 Tahun 2000 diatur dalam Pasal 1 ayat (5) dan ayat (6), definisi tersebut berubah menjadi sebagai berikut:

“Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atas hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan, yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini”.

Dari definisi tersebut tersirat bahwa semua jenis jasa dapat dikenakan pajak, termasuk jasa yang dalam Pasal 1 huruf d angka 1) sub c) yang lama UU. PPN. Tahun 1984 merupakan bagian dari kegiatan: “pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak”, yaitu jasa menghasilkan barang

berdasarkan pesanan yang bahan dan model/bentuknya ditentukan oleh pemesan. Namun demikian dalam ketentuan baru, rumusan tersebut dihapus.

Seperti dalam pengenaan Barang Kena Pajak, pada hakekatnya semua jasa dikenakan pajak, kecuali undang-undang PPN. Tahun 1984 menetapkan sebaliknya. Atas dasar prinsip ini, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 4A dan kriteria yang ditegaskan dalam memori penjelasannya. Dan dengan pertimbangan keadaan ekonomi, sosial dan budaya, tidak semua jenis barang dan jasa dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (Penjelasan Umum UU. No. 11 Tahun 1994). Hal ini dilakukan untuk lebih meningkatkan perwujudan keadilan dalam pembebanan pajak, menunjang peningkatan penanaman modal, mendorong peningkatan ekspor, menciptakan lebih banyak lapangan kerja baru, menunjang pelestarian lingkungan hidup dan kebijakan-kebijakan lain, maka diberikan perlakuan khusus. Namun demikian perlakuan khusus ini harus dipegang teguh sebagai salah satu prinsip perpajakan dan harus diberlakukan dan diterapkan terhadap wajib pajak secara sama. Dalam Peraturan Pemerintah No. 50 Tahun 1994 diatur dalam Pasal 9 dan dirinci dalam Pasal 10 sampai dengan Pasal 21 yang menetapkan dalam bentuk *negative list*, yang berisi jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Pasal 9 menyebutkan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, adalah:

1. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
2. Jasa di bidang pelayanan sosial;
3. Jasa di bidang pengiriman surat;

4. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
5. Jasa di bidang keagamaan;
6. Jasa di bidang pendidikan;
7. Jasa di bidang kesenian;
8. Jasa di bidang penyiaran;
9. Jasa di bidang angkutan umum;
10. Jasa di bidang tenaga kerja;
11. Jasa di bidang perhotelan;
12. Jasa di bidang telekomunikasi;

Dalam Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2000 lebih lanjut diuraikan dalam Pasal 5 sampai dengan Pasal 16.

Pasal 5 Peraturan Pemerintah No. 144 Tahun 2000 mengatur kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah:

- a. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
- b. Jasa di bidang pelayanan sosial;
- c. Jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko;
- d. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan opsi;
- e. Jasa di bidang keagamaan; selanjutnya meliputi: (Pasal 9)
  1. jasa pelayanan rumah ibadah;
  2. jasa pemberian khotbah atau dakwah; dan
  3. jasa lainnya di bidang keagamaan.
- f. Jasa di bidang pendidikan; selanjutnya meliputi: (Pasal 10)

1. Jasa penyelenggaraan pendidikan sekolah, seperti jasa penyelenggaraan pendidikan umum, pendidikan kejuruan, pendidikan luar biasa, pendidikan kedinasan, pendidikan keagamaan, pendidikan akademik dan pendidikan profesional; dan
  2. Jasa penyelenggaraan pendidikan luar sekolah, seperti kursus-kursus.
- g. Jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan Pajak Tontonan; termasuk jasa di bidang kesenian yang tidak komersial seperti pementasan kesenian Tradisional yang diselenggarakan secara cuma-cuma. (Pasal 11)
- h. Jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan; meliputi: jasa penyiaran radio atau televisi yang dilakukan oleh instansi Pemerintah atau swasta yang bukan bersifat iklan dan tidak dibiayai oleh sponsor yang bertujuan komersial. (Pasal 12)
- i. Jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air; adalah jasa angkutan umum di darat, di laut, di danau, dan di sungai yang dilakukan oleh Pemerintah atau swasta. (Pasal 13)
- j. Jasa di bidang tenaga kerja; meliputi: (Pasal 14)
1. Jasa tenaga kerja;
  2. Jasa penyediaan tenaga kerja sepanjang Pengusaha penyedia tenaga kerja tidak bertanggung jawab atas hasil kerja dari tenaga kerja tersebut; dan
  3. Jasa penyelenggaraan latihan bagi tenaga kerja.
- k. Jasa di bidang perhotelan; meliputi: (Pasal 15)

1. Jasa persewaan kamar termasuk tambahannya di hotel, rumah penginapan, motel, losmen, hostel, serta fasilitas yang terkait dengan kegiatan perhotelan untuk tamu yang menginap; dan
  2. Jasa persewaan ruangan untuk kegiatan acara atau pertemuan di hotel, rumah penginapan, motel, losmen, dan hostel.
1. Jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum, meliputi jenis-jenis jasa yang dilaksanakan oleh instansi pemerintah seperti pemberian Izin Mendirikan Bangunan, pemberian Izin Usaha Perdagangan, pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, pembuatan Kartu Tanda Penduduk. (Pasal 16)

Rincian lebih lanjut untuk jasa tidak kena pajak dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 dapat diuraikan sebagai berikut:

Jenis jasa di bidang pelayanan kesehatan medik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf a meliputi: (Pasal 6)

- a. Jasa dokter umum, dokter spesialis dan dokter gigi;
- b. Jasa dokter hewan;
- c. Jasa ahli kesehatan seperti akupuntur, ahli gigi, ahli gizi, dan fisioterapi;
- d. Jasa kebidanan dan dukun bayi;
- e. Jasa paramedis dan perawat; dan
- f. Jasa rumah sakit, rumah bersalin, klinik kesehatan, laboratorium kesehatan dan sanatorium.

Pasal 7 berisi jenis jasa di bidang pelayanan sosial, meliputi:

- a. Jasa pelayanan Panti Asuhan dan Panti Jompo;

- b. Jasa pemadam kebakaran kecuali yang bersifat komersial;
- c. Jasa pemberian pertolongan pada kecelakaan;
- d. Jasa Lembaga Rehabilitasi kecuali yang bersifat komersial;
- e. Jasa pemakaman termasuk krematorium; dan
- f. Jasa di bidang olah raga kecuali yang bersifat komersial.

Jenis jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf d meliputi: (Pasal 8)

- a. Jasa perbankan sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1998, kecuali jasa penyediaan tempat untuk menyimpan barang dan surat berharga, jasa penitipan untuk kepentingan pihak lain berdasarkan suatu kontrak (perjanjian), serta anjak piutang;
- b. Jasa asuransi, tidak termasuk broker asuransi; dan
- c. Jasa sewa guna usaha dengan hak opsi.

Peristiwa penggunaan *negative list* pernah terjadi dengan keluarnya Peraturan Pemerintah nomor 28 Tahun 1988, yang diundangkan pada akhir tahun 1988. Kemudian dikeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 dengan mengatur hal yang sama sebagai pelaksanaan Pasal 4A UU. PPN 1984. Penampilan *negative list* tersebut menimbulkan tanda tanya besar dikalangan masyarakat Wajib Pajak tentang jenis-jenis jasa yang atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Permasalahan ini selalu diselesaikan dengan jawaban yang klasik, bahwa semua jasa selain 12

kelompok jasa tersebut adalah Jasa Kena Pajak. Meskipun demikian, masyarakat masih juga bertanya-tanya mengenai jenis-jenis jasa yang dimaksudkan oleh jawaban itu. Dengan kata lain *negative list* kurang memberikan kepastian hukum. Untuk mengatasi gejolak dikalangan masyarakat (Wajib Pajak) yang diliputi oleh ketidakpastian hukum, maka dengan terpaksa Direktur Jenderal Pajak mengeluarkan Pengumuman Nomor PENG-139/PJ.63/1989 tanggal 27 Maret 1989 yang menegaskan bahwa untuk sementara ada 21 kelompok jasa yang atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini disebabkan oleh pendapat bahwa pengumuman tidak memiliki kekuatan hukum sama sekali, maka pada tanggal 26 Januari 1994 pengumuman tersebut ditingkatkan menjadi Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-05/PJ/1994 yang sekaligus menambah 7 jenis kelompok jasa lagi, sehingga seluruhnya ada 28 kelompok jasa yang atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini juga diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, dan bila diperhatikan lebih lanjut, maka sebenarnya tidak hanya 12 kelompok tetapi dimungkinkan mencapai 31 kelompok Jasa Tidak Kena Pajak dengan ketentuan di luar yang dikecualikan merupakan Jasa Kena Pajak.

Dalam beberapa hal, perluasan objek pajak ini terasa agak berlebihan sehingga menyimpang dari prinsip dasar Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini dapat diperhatikan antara lain:

- a. Di satu sisi memori penjelasan Pasal 4 undang-undang PPN 1984 memberikan kriteria, bahwa salah satu persyaratan suatu penyerahan dapat dikenakan adalah jika penyerahan itu harus dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pengusaha (kena pajak) yang bersangkutan.
- b. Di sisi lain, Pasal 16 C dan Pasal 16 D undang-undang PPN 1984 menetapkan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- 1). Kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan;

Batasan dan tata cara pengenaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 554/KMK. 04/2000.

- 2). Penyerahan aktiva perusahaan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, yang menurut tujuannya semula tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang PPN yang dibayar atas perolehan aktiva tersebut dapat dikreditkan.

Misal: pabrik roti yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak pada suatu ketika menjual salah satu ovennya. Jelas ini dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pabrik roti.

Penempatan kedua pasal tersebut dalam Bab VA tentang Ketentuan Khusus tidak menolong dari kenyataan bahwa ketentuan ini bertentangan dengan prinsip dasar Pajak Pertambahan Nilai. Pada prinsipnya menetapkan bahwa dengan Peraturan Pemerintah secara bertahap dapat memperluas objek Pajak Pertambahan Nilai.

Dengan keluarnya Pengumuman Direktur Jenderal Pajak Nomor: PENG-139/PJ. 63/1989 sebagai konsekuensi Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 menggunakan *negative list*. Meskipun secara yuridis suatu pengumuman bukan merupakan salah satu bentuk peraturan hukum, namun dalam praktek justru Pengumuman Direktorat Jenderal Pajak ini menjadi relevan. Hal ini ternyata diulang lagi dengan memasukkan Pasal 4A ke dalam undang-undang PPN 1994 yang menggunakan *negative list*, akibatnya ketidakpastian hukum timbul kembali. Masyarakat tidak memiliki gambaran yang jelas mengenai jasa yang dikenakan pajak. Oleh karena itu materi Keputusan Direktur Jenderal Pajak masih cukup relevan, paling tidak memberi gambaran sebagian besar jenis jasa yang dikenakan pajak. Kemungkinan masih ada jenis jasa yang atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, yang belum disebut dalam Keputusan Direktorat Jenderal Pajak tersebut.

Berdasarkan *Tax Cannon/Smith Cannon* yang menentukan persyaratan mengenai asas-asas perpajakan, menyebutkan sebagai berikut:<sup>81</sup>

- a. Bersifat legal;

---

<sup>81</sup> . Catatan Kuliah Hukum Pajak, oleh Prof. Dr. Miyasto, tanggal 6 September 1999.

- b. Adanya kepastian hukum;
- c. Bersifat ekonomis/efisien;
- d. Bersifat sederhana atau simpel dan tidak menimbulkan *loppholed*;
- e. Bersifat non distorsi atau tidak berpengaruh terhadap ekonomi, seperti: terjadinya inflasi atau kelesuan konsumen;
- f. Bersifat adil yang dilihat dari Wajib Pajak maupun pemerintah.

Bila diperhatikan pemuatan *negative list* dalam sistem pemungutan pajak telah memenuhi salah satu syarat asas-asas perpajakan yaitu legal, karena dalam proses pembuatannya sudah memenuhi ketentuan yang berlaku. Lebih lanjut diulas dengan mendasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia, dimana diproses dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.

Dengan dikeluarkannya Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 tanggal 5 Juli 1966 jo Ketetapan MPR No. V/MPR/1973, telah ditentukan berbagai macam bentuk peraturan perundang-undangan berdasarkan UUD 1945, yang urutannya (secara hirarki) sebagai berikut.<sup>82</sup>

- . Undang-undang Dasar 1945,
- . Ketetapan MPR,
- . Undang-undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang,
- . Peraturan Pemerintah,
- . Keputusan Presiden.

---

<sup>82</sup> . Bagir Manan dan Kuntana magnar, 1993, *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara Indonesia*, Penerbit Alumni, Bandung, hal. 80.

Peraturan-peraturan pelaksana lainnya, seperti:

- Peraturan Menteri,
- Instruksi Menteri,
- Dan lain-lain.

Sedangkan dalam TAP. MPR-RI No. III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum Dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan, yang pada Pasal 2 mencantumkan urutan sebagai berikut:

- a. UUD Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia;
- c. Undang-undang;
- d. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang;
- e. Peraturan Pemerintah;
- f. Keputusan Presiden;
- g. Peraturan Daerah.

Sri Soemantri mengemukakan, bahwa:<sup>83</sup>

“Undang-undang Dasar sebagai konstitusi tertulis merupakan sebuah dokumen formal yang berisi:

1. hasil perjuangan politik bangsa di waktu yang lampau;
2. tingkat-tingkat tertinggi perkembangan ketatanegaraan bangsa;

---

<sup>83</sup>. Sri Soemantri, 1986, *Prosedur dan Sistem Perubahan Konstitusi*, Penerbit Alumni, Bandung, hal. 2.

3. pandangan tokoh-tokoh bangsa yang hendak diwujudkan, baik untuk waktu sekarang maupun untuk masa yang akan datang;
4. suatu keinginan, dengan mana perkembangan kehidupan ketatanegaraan bangsa hendak dipimpin”.

Dalam hubungan dengan pengaturan mengenai *negative list* yang diatur melalui surat edaran merupakan salah satu kebijakan pemerintah, sebagai peraturan pelaksanaan peraturan perundang-undangan yang ada di atasnya. Oleh karena peraturan perundang-undangan di sini diartikan setiap keputusan dalam bentuk tertulis yang dikeluarkan dan ditetapkan oleh pejabat yang berwenang dan mengikat umum (mencakup undang-undang dalam arti formal dan material). Hukum tertulis diartikan sebagai setiap keputusan dalam bentuk tertulis oleh pejabat yang berwenang. Hal ini penting untuk membedakan pengertian hukum tertulis dengan yang ditulis atau tersurat atau tertulis.<sup>84</sup> Dengan pengertian di atas, peraturan perundang-undangan mulai dikenal dan tumbuh sejak saat berkembangnya organisasi yang memiliki kekuasaan dan wewenang tertinggi untuk menguasai dan mengatur kehidupan masyarakat, yaitu negara. Sehingga ada anggapan bahwa peraturan perundang-undangan tidak lain adalah perwujudan kekuasaan dan kehendak yang berkuasa dalam bentuk peraturan.

Sedangkan penjelasan selanjutnya terhadap surat edaran merupakan salah satu peraturan perundang-undangan, yang berbentuk penafsiran

---

<sup>84</sup>. Achmad Sanusi, 1957, *Pengantar Ilmu Hukum dan Pengantar Tata Hukum Indonesia (Bag. I)*, Penerbit Universitas Pajajaran, Bandung, hal. 44.

pejabat yang mengeluarkannya dari suatu kewenangan yang berhubungan dengan peraturan/undang-undang, atau merupakan perwujudan kehendak dari pemegang kekuasaan yang berdaulat. Dalam hal ini terdapat hubungan yang bersifat hubungan berupa saran atau "*advisory relation*" yang bersumber dari pusat, atau pejabat yang lebih tinggi atau bahkan peraturan yang lebih tinggi. Secara teoritis dalam perpajakan bahwa kepada Wajib Pajak harus diberi surat edaran yang bersangkutan, namun bisa juga diumumkan. Hal ini dimaksudkan agar surat edaran ditaati, dan surat edaran tersebut harus menjadi suatu peraturan meskipun merupakan undang-undang semu, apalagi kemudian diubah menjadi keputusan sehingga tidak ada alasan untuk tidak mentaatinya. Dalam uraian di atas juga dijelaskan bahwa kebijakan pemerintah dalam bidang perpajakan yaitu Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, serta banyak diatur dengan Peraturan Pemerintah seperti: Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Barang dan Jasa Tidak Kena Pajak, yang ditindak lanjuti dengan keluarnya surat edaran-surat edaran yang merupakan undang-undang semu.

Hal itu untuk mengatasi kondisi masyarakat yang senantiasa berubah dan perubahan tersebut akan membawa akibat perubahan dalam pandangan hukum, sedangkan di pihak lain hukum tertulis adalah statis, menimbulkan akibat terjadinya jarak antara pandangan hukum yang hidup dalam masyarakat dengan kaidah hukum yang tertulis.

Keadaan ini membawa akibat selanjutnya yaitu kepastian hukum, dimana sebagai salah satu tujuan dibentuknya hukum perundang-undangan; justru menimbulkan ketidakpastian hukum bagi masyarakat. Sebab kepada masyarakat selalu atau sering diterapkan hukum-hukum (dalam hal ini hukum perundang-undangan) yang berbeda apa yang mereka pandang dan rasakan sebagai hukum yang sesungguhnya, yang hidup dalam masyarakat. Jadi sebenarnya penerapan hukum perundang-undangan yang sudah tidak sesuai lagi dengan hukum yang hidup dalam masyarakat bukan saja menyangkut rasa keadilan melainkan juga dapat menimbulkan ketidakpastian hukum itu sendiri.<sup>85</sup>

Lebih lanjut diatur dalam Penjelasan undang-undang No. 18 Tahun 2000 yaitu mengenai persyaratan atas penyerahan barang yang dikenakan pajak sebagai berikut:

- Pada huruf a disebutkan bahwa: "Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak meliputi baik Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak tetapi belum dikukuhkan".

Penyerahan barang yang dikenakan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak,
- b. barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak tidak berwujud,
- c. penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan

---

<sup>85</sup> . Bagir Manan dan Kuntana Magnar, 1993, Op. Cit., hal. 105.

d. penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

- Dalam huruf b diatur bahwa: "Pajak juga dipungut pada saat impor Barang Kena Pajak. Pemungutan dilakukan melalui Direktorat Jenderal Bea dan Cukai".

Berbeda dengan penyerahan Barang Kena Pajak tersebut pada huruf a, maka siapapun yang memasukkan Barang Kena Pajak ke dalam Daerah Pabean tanpa memperhatikan apakah dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya atau tidak, tetap dikenakan pajak.

- Dalam huruf c disebutkan bahwa: "Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak meliputi baik Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi belum dikukuhkan".

Penyerahan Jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,
- b. penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan
- c. penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha dan pekerjaannya.

Termasuk dalam pengertian penyerahan Jasa Kena Pajak adalah Jasa Kena Pajak yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan atau Jasa Kena Pajak yang diberikan secara cuma-cuma.

- Pada huruf d dijelaskan bahwa untuk dapat memberikan perlakuan pengenaan pajak yang sama dengan impor Barang Kena Pajak, maka atas Barang Kena Pajak tidak berwujud yang berasal dari luar Daerah Pabean

yang dimanfaatkan oleh siapapun di dalam Daerah Pabean juga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

- Dan pada huruf e dijelaskan bahwa: Jasa yang berasal dari luar Daerah Pabean yang dimanfaatkan oleh siapapun di dalam Daerah Pabean dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Misalnya: Pengusaha Kena Pajak "C" di Surabaya memanfaatkan Jasa Kena Pajak dari Pengusaha "B" yang berkedudukan di Singapura. Atas pemanfaatan Jasa Kena Pajak tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai.
- Sedangkan pada huruf f dijelaskan bahwa berbeda dengan Pengusaha yang melakukan kegiatan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan atau huruf c, maka Pengusaha yang melakukan ekspor Barang Kena Pajak hanya Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1).

Masih dalam kaitan sistem pemungutan PPN, terdapat 3 metode pemungutan yaitu:<sup>86</sup>

- a. *Addition Method*; PPN dihitung dari penjumlahan seluruh unsur nilai tambah dikalikan tarif PPN yang berlaku.
- b. *Subtraction Method*; PPN dihitung dari selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian dikalikan tarif pajak yang berlaku.
- c. *Credit Method*; PPN dihitung selisih antara pajak yang dibayar pada saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan. Oleh karena itu PPN yang terutang merupakan hasil pengurangan antara PPN yang

---

<sup>86</sup> . Untung Sukardji, 2000, *Op Cit*, hal. 30-31.

dipungut oleh pengusaha pada saat melakukan penjualan dengan PPN yang dibayar pada saat ia melakukan pembelian. Metode ini juga disebut dengan *Invoice Method/Indirect Substraction Method*.

Dari ketiga metode tersebut di atas, metode pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang diatur dalam Pasal 16A UU. PPN. Tahun 1984 adalah menganut *Credit Method*, bahkan metode ini masih dianut sampai sekarang.

Dalam *credit method*, dikenal adanya pajak yang dibayar pada saat perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak dan pajak yang dipungut pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Karena Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang diperoleh tersebut merupakan masukan (*input*) untuk kegiatan usaha, maka pajak yang dibayar pada saat perolehannya dinamakan Pajak Masukan (*input tax*). Dan sebaliknya Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan kepada pihak lain selaku pembeli atau penerima jasa merupakan produk (*output*) dari kegiatan usaha, dan dinamakan Pajak Keluaran (*output tax*).

Setiap pemungutan Pajak Pertambahan Nilai, Pengusaha Kena Pajak yang bersangkutan wajib membuat Faktur Pajak. Bagi Pengusaha Kena Pajak yang membuat Faktur Pajak dinamakan Faktur Pajak Keluaran, sedangkan bagi Pengusaha Kena Pajak yang menerima merupakan Faktur Pajak Masukan. Berdasarkan salah satu sifat pemungutan PPN, maka hal tersebut merupakan konsekuensi bahwa Pengusaha Kena Pajak harus

menerbitkan faktur pajak sebagai bukti pemungutan PPN.<sup>87</sup> Metode pemungutan ini menyulitkan pengusaha kecil yang bukan merupakan pengusaha kena pajak, bahwa pengusaha kecil tidak dapat melakukan transaksi dengan pengusaha lain yang kena pajak. Beberapa hal yang perlu diketahui sehubungan dengan pengusaha kecil antara lain:<sup>88</sup>

- a. Dilarang membuat faktur pajak.
- b. Tidak wajib memasukkan SPT Masa PPN.
- c. Diwajibkan membuat pembukuan atau pencatatan.
- d. Wajib Pajak lapor untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, bagi pengusaha kecil yang memperoleh peredaran bruto di atas batas yang telah ditentukan.
- e. Pengusaha kecil yang tidak lapor untuk ditetapkan sebagai pengusaha kecil dengan sendirinya memilih sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Dengan ketentuan pengusaha kecil dilarang membuat faktur pajak, sehingga pengusaha akan merugi dan tidak berkembang atau sulit berkembang. Oleh karena Pengusaha Kecil yang tidak kena pajak hanya bisa melakukan transaksi dengan pengusaha yang tidak kena pajak pula. Untuk supaya pengusaha kecil dapat berkembang, maka ketentuan membuat faktur pajak tidak perlu ada. Dan terhadap pajak yang ditanggung oleh konsumen lebih besar, sehingga dapat dikatakan hal tersebut menimbulkan sifat pajak yang inflatoir.

---

<sup>87</sup> . Waluyo dan Wirawan B. Ilyas, 2000, *Perpajakan Indonesia – Pembahasan Sesuai Dengan Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Perundang-undangan Perpajakan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, hal. 265.

<sup>88</sup> . Mardiasmo, 1999, *Perpajakan*, Penerbit ANDI, Yogyakarta, hal. 169.

Dalam *credit method*, Pajak Masukan yang sudah diterima dapat dikreditkan untuk pembayaran berikutnya, akan tetapi hal tersebut sulit untuk dikembalikan. Hal ini terbukti dengan banyaknya investor yang mengeluh bahwa kelebihan pembayaran pajaknya sulit untuk diterima kembali.

Objek pemungutan Pajak Pertambahan Nilai meliputi:

- a. Setiap pembayaran yang dilakukan oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, kecuali:
  1. Pembayaran yang jumlahnya tidak lebih dari Rp. 500.000,00 termasuk PPN/PPnBM, dan tidak merupakan jumlah yang terpecah-pecah.
  2. Pembayaran untuk pembebasan tanah.
- b. Pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak yang PPN-nya ditanggung oleh pemerintah.
  - a. Pembayaran BBM dan non BBM yang penyerahannya dilakukan oleh Pertamina.
  - b. Pembayaran atas jasa angkutan udara dalam negeri.
  - c. Pembayaran atas Jasa Telekomunikasi yang diserahkan oleh PT. TELKOM.
  - d. Pembayaran kepada perseorangan yang menyewakan ruangan atau tempat tinggal yang nilai sewa seluruhnya tidak melebihi Rp. 30.000.000,00 setahun.

Penentuan batas Rp. 30.000.000,00 dilakukan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-22/PJ. 3/1989 tanggal

30 Mei 1989 (Seri PPN-143) yang didasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 303/KMK. 04/1989 tanggal 1 April 1989 tentang batasan dan ukuran Pengusaha Kecil. Sejak 1 Januari 1992, Pengusaha Kecil tidak harus pengusaha perseorangan melainkan termasuk badan. Batasan Pengusaha Kecil telah mengalami perubahan dua kali, dan perubahan yang terakhir dilakukan oleh Menteri Keuangan Nomor: 648/KMK. 04/1994 tanggal 29 Desember 1994 yang antara lain menetapkan bahwa Pengusaha yang menyerahkan Jasa Kena Pajak dengan jumlah peredaran dalam satu tahun tidak lebih dari Rp. 120.000.000,00, tergolong sebagai pengusaha kecil. Oleh karena itu batas Rp. 30.000.000,00 dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak itu hendaknya disesuaikan dengan perubahan yang terakhir, sehingga bunyinya menjadi: "Pengusaha baik orang pribadi maupun badan yang menyerahkan jasa penyewaan ruangan atau rumah tempat tinggal", dipungut PPN dalam hal nilai sewanya lebih dari Rp. 120.000.000,00 setahun.

- e. Pembayaran untuk penyerahan bukan Barang Kena Pajak dan bukan Jasa Kena Pajak.
- f. Pembayaran untuk penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh instansi Pemerintah yang menjalankan fungsi umum pemerintahan.

- g. Pembayaran atas penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh instansi Pemerintah kepada instansi Pemerintah lainnya, sepanjang dananya berasal dari APBN/APBD dan instansi pemerintah yang menerima pembayaran memasukkannya ke dalam mata anggaran penerimaan instansi tersebut.
- h. Pembayaran kepada Rekanan non Pengusaha Kena Pajak atau non NPWP yang tidak didasarkan atas kontrak.
- c. Pembayaran kepada Rekanan non Pengusaha Kena Pajak atau non NPWP yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak berdasarkan kontrak/*purchase order*.

Sehubungan dengan objek Pajak Pertambahan Nilai dapat dicontohkan antara lain meliputi:

1. Kegiatan membangun sendiri (Pasal 16 C UU. No. 18 Tahun 2000).
2. Ekspor dan impor Barang Kena Pajak (Pasal 4 huruf b dan f Undang-undang PPN 1984).
3. Penyerahan rekaman gambar dan/atau suara (Pasal 1 huruf n UU. PPN 1984).
4. Emas Perhiasan (Pasal 4 huruf a UU PPN. 1984).
5. Perlakuan PPN atas Jasa Kena Pajak Tertentu (SE. Dirjen. Pajak Nomor: SE-25/PJ. 53/1995 untuk jasa custodian, dan lain-lain).
6. Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran (Pasal 4 huruf a jo Pasal 1 huruf k dan I UU. PPN. 1984).
7. Hasil tembakau buatan dalam negeri (rokok).

8. Penyerahan Jasa Sewa Guna Usaha (Pasal 4 jo Pasal 4A)
9. Penyerahan rumah dan tanah oleh Real Estat/Industrial Estat (Pasal 4 huruf a).

Untuk meningkatkan pelaksanaan pembangunan dan pemberian pelayanan kepada masyarakat serta peningkatan pertumbuhan perekonomian di daerah, diperlukan penyediaan sumber-sumber pendapatan asli daerah yang hasilnya memadai. Upaya peningkatan penyediaan pembiayaan dari sumber tersebut, antara lain dilakukan dengan meningkatkan kinerja pemungutan, penyempurnaan dan penambahan jenis pajak, serta pemberian keleluasaan bagi daerah untuk menggali sumber-sumber penerimaan, khususnya dari sektor Pajak Daerah melalui UU. No. 18 Tahun 1997 yang telah diubah dengan UU. No. 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.<sup>89</sup>

Pasal 73 PP. No. 65 Tahun 2001 menyebutkan bahwa: “selain jenis pajak Kabupaten atau Kota yang ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah ini, dengan Peraturan Daerah dapat ditetapkan jenis pajak lainnya sesuai dengan kriteria yang ditetapkan dalam Undang-undang. Sedangkan dalam penjelasan lebih lanjut dikatakan mengenai penetapan jenis pajak lainnya sebagaimana dimaksud dalam pasal ini harus benar-benar bersifat spesifik dan potensial di Daerah. Berdasarkan pada pasal tersebut, maka perlu diperhatikan mengenai objek PPN yang dapat ditarik ke dalam objek Pajak Daerah karena lebih potensial di Daerah (Penjelasan Pasal 73 PP. No. 65

---

<sup>89</sup> . Penjelasan Umum, Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2001 Tentang *Pajak Daerah*.

Tahun 2001), seperti Penyerahan Jasa Sewa Guna Usaha dan Pengelolaan Real Estate.

Dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1169/KMK. 01/1991 tanggal 27 Nopember 1991 dirumuskan bahwa sewa guna usaha adalah suatu kegiatan pembiayaan dalam bentuk penyediaan barang modal baik secara sewa guna usaha dengan hak opsi (*finance lease*) maupun sewa guna usaha tanpa hak opsi (*operating lease*) untuk dipergunakan oleh *lessee* selama jangka waktu tertentu berdasarkan pembayaran secara berkala. Dalam hal diperlukan perusahaan *leasing* tidak jarang melibatkan perusahaan:<sup>90</sup>

- 1). Bank yang bertindak sebagai penyandang dana selaku kreditur kepada *lessor*, dan
- 2). Asuransi yang menjamin penggantian barang modal yang menjadi objek perjanjian, khususnya apabila barang tersebut sangat rentan terhadap resiko kerugian yang disebabkan hal-hal di luar kehendak *lessor* maupun *lessee*.

Meskipun *leasing* secara gramatika berasal dari kata “*to lease*” yang berarti menyewa, namun *leasing (operating lease)* sebagai suatu terminologi yuridis dan ekonomi tidak identik dengan perjanjian sewa menyewa.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> . Munir Fuady, 1995, *Hukum Tentang Pembiayaan Dalam Teori Dan Praktek*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.

<sup>91</sup> . Anib Widjaja Tunggal dan Arief Djohan Tunggal, 1994, *Aspek Yuridis Dalam Leasing*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, hal. 24.

Demikian pula halnya dalam sewa guna usaha dengan hak opsi (*finance lease*), meskipun pada akhir masa *leasing* kepada *lessee* diberi hak opsi untuk membeli barang modal yang menjadi objek perjanjian, dan *finance lease* tidak sama dengan perjanjian sewa beli. Dalam perjanjian sewa beli, hak atas barang yang menjadi objek perjanjian diserahkan kepada pembeli oleh penjual pada saat harga barang telah dilunasi pada akhir masa perjanjian.

Berbeda dengan perjanjian jual beli dengan angsuran, dalam hukum perdata saat berpindahnya hak atas barang yang menjadi objek perjanjian sewa beli bukan pada saat barang diserahkan, melainkan pada saat pembeli melunasi harga jual barang. Apabila UU. PPN. 1984 hanya menyandarkan diri pada saat terjadinya penyerahan hak atas Barang Kena Pajak, maka untuk mengenakan pajak yang terutang atas Barang Kena Pajak berdasarkan perjanjian sewa beli, fiskus harus menunggu sampai tiba saat pelunasan harga jual. Hal ini jelas tidak sesuai dengan fiskus untuk mengenakan pajak pada kesempatan yang pertama. Oleh karena itu, untuk penyerahan Barang Kena Pajak berdasar perjanjian sewa beli, saat timbulnya objek pajak bukan ditentukan oleh saat penyerahan hak melainkan saat pengalihan Barang Kena Pajak. Adapun yang dimaksud dengan saat pengalihan Barang Kena Pajak adalah saat berpindahnya penguasaan Barang Kena Pajak dari penjual kepada pembeli terjadi pada saat pembeli membayar harga sewa tahap

pertama<sup>92</sup> dan pada saat yang bersamaan barang diserahkan oleh penjual kepada pembeli.

Dalam memori penjelasan Pasal 1 huruf d angka 1) sub b) UU. PPN. 1984 ditegaskan bahwa perjanjian *leasing* yang dimaksud dalam pasal ini adalah perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi. Dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak dilakukan di bawah perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi, maka saat timbulnya objek pajak adalah pada saat terjadi pengalihan penguasaan Barang Kena Pajak dari *lessor* kepada *lessee*.<sup>93</sup>

Ditinjau dari sudut Pajak Pertambahan Nilai, sebenarnya perjanjian *leasing* merupakan kegiatan penyerahan jasa, bukan penyerahan barang. Ketentuan ini sangat kontroversial apabila dibandingkan dengan penegasan yang terdapat dalam memori penjelasan Pasal 4A UU. PPN 1984 yang antara lain menyatakan bahwa sewa guna usaha dengan opsi termasuk dalam 12 kelompok jasa yang tidak dikenakan pajak. Di samping itu dalam perjanjian sewa guna usaha dengan hak opsi tidak pernah terjadi penyerahan barang.

Dalam hal terjadi pemindahtanganan barang modal di bawah perjanjian "*sale and lease back*", sebelum 1 Januari 1995 perlakuannya ditetapkan sebagai berikut:<sup>94</sup>

- . Apabila perjanjian "*sale and lease back*" dilakukan di bawah kondisi dengan hak opsi, maka Pajak Masukan yang telah dibayar oleh *lessee*

---

<sup>92</sup> . Subekti, 1989, *Aneka Perjanjian*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hal. 51-56.

<sup>93</sup> . Roeslan Saleh, 1991, *Seluk Beluk Praktis Lisensi*, Sinar Grafika, Jakarta, hal. 15

<sup>94</sup> . Sri Suyatmi, dan J. Sadiarto, 1992, *Problema Leasing Di Indonesia*, Arikha Media Cipta, Jakarta. Hal. 53.

pada saat perolehan barang modal tidak wajib dibayar kembali ke Kas Negara sepanjang barang modal tersebut tetap digunakan oleh *lessee* untuk menghasilkan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak;

- Sebaliknnya apabila perjanjian "*sale and lease back*" dilakukan di bawah kondisi tanpa hak opsi, maka Pajak Masukan yang dibayar pada saat perolehan barang modal, wajib dibayar kembali ke Kas Negara sebanding dengan sisa masa manfaat pada saat dilakukan pemindahtanganan barang modal.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1441 b/KMK. 04/1989 tanggal 29 Desember 1989 dan Nomor 296/KMK. 04/1994 tanggal 27 Juni 1994 tidak terdapat perubahan atas perlakuan PPN terhadap *sale and lease back*. Ketentuan Pasal 16 D UU. PPN 1984 tidak dapat diterapkan terhadap *sale and lease back*, sehingga penyerahan barang modal sebagai objek perjanjian oleh *lessee* kepada *lessor* tidak dikenakan PPN.

Bila barang modal yang diserahkan kemudian di "*lease back*" di bawah kondisi sewa guna usaha dengan hak opsi (*finance lease*), yang berdasarkan Pasal 4A UU. PPN 1984 jo. Pasal 9 PP. No. 50 Tahun 1994 merupakan jasa yang tidak dikenakan pajak. Dengan demikian, maka pada akhir masa *leasing*, *lessee* dapat memperoleh kembali barang modalnya. Pasal 21 (b) UU. No. 34 Tahun 2000 menyebutkan bahwa untuk retribusi jasa usaha, berdasarkan pada tujuan untuk memperoleh keuntungan yang layak. Selanjutnya dalam penjelasannya disebutkan tentang tarif retribusi jasa usaha ditetapkan oleh daerah, sehingga dapat tercapai keuntungan yang

layak, yaitu keuntungan yang dapat dianggap memadai jika jasa yang bersangkutan diselenggarakan swasta. PP. No. 66 Tahun 2001 pada Pasal 4 ayat (3) yang mengatur mengenai subjek retribusi perijinan tertentu yang diperoleh dari pemerintah daerah dapat dilakukan oleh orang secara pribadi maupun badan. Oleh karena itu, bila sewa guna usaha tidak terkena PPN, maka dapat dikenakan retribusi daerah sehingga pendapatan daerah dapat ditingkatkan.

Hal lain yang dapat pula ditarik ke dalam objek Pajak Daerah sebagaimana diberikan keleluasaan kepada daerah untuk menentukan objek pajak yang potensial bagi daerah yang bersangkutan adalah pengelolaan real estate. Sedangkan pengaturan rumah murah atau rumah sederhana telah diatur dalam Keputusan Pemerintah. Mekanisme pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan rumah murah terdapat pada Keputusan Presiden No. 18 Tahun 1986 jo Keputusan Presiden No. 70 Tahun 1998 yang mengatur beberapa hal sebagai berikut:

- a. Dalam Pasal 2 diatur bahwa atas penyerahan rumah murah, rumah sederhana, pondok boro, asrama mahasiswa dan pelajar serta perumahan lainnya yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan setelah mendengar pertimbangan Menteri Negara Urusan Perumahan Rakyat.
- b. Dalam Pasal 3 diatur bahwa:
  1. PPN yang terutang atas penyerahan Jasa Kena Pajak dari kontraktor kepada perusahaan umum Perumnas untuk pemborongan

pembangunan rumah tersebut dalam Pasal 2 angka 2, ditanggung oleh Pemerintah;

2. PPN yang terutang atas penyerahan Jasa Kena Pajak oleh kontraktor dalam rangka pembangunan tempat-tempat yang semata-mata untuk keperluan ibadah ditanggung oleh pemerintah, hal ini mulai berlaku mulai tanggal 6 Pebruari 1995.

Bila dikaitkan dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 252/KMK.04/1998 tanggal 29 April 1998, tata cara pengenaan PPN yang ditanggung oleh Pemerintah diatur sebagai berikut:

1. Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak rumah murah yang PPN-nya ditanggung oleh pemerintah wajib membuat Faktur Pajak paling sedikit rangkap 3 (tiga) yang di cap "PPN ditanggung oleh Pemerintah eks Keputusan Presiden No. 37 Tahun 1998" pada setiap lembar Faktur Pajak.
2. Pengusaha Kena Pajak penerima Jasa Kena Pajak atas pembangunan rumah murah melampirkan Faktur Pajak yang diterima dari Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Jasa Kena Pajak dalam SPT masa PPN-nya.
3. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Pertambahan Nilainya ditanggung oleh Pemerintah, tidak dapat dikreditkan.

Sebelum 1 Januari 1995, perhitungan PPN yang terutang atas penyerahan dan/atau tanah matang oleh perusahaan real estate dihitung tidak

berdasarkan harga jual yang sebenarnya. Dalam penetapan dasar pengenaan pajak bagi perusahaan real estate dan industrial estat, ikut dipertimbangkan pula kewajiban yang harus dipenuhi untuk membangun sarana lingkungan.

Oleh karena itu, bagian inilah yang perlu mendapat pertimbangan untuk dapat ditarik ke dalam objek Pajak Daerah. Hal tersebut dengan melihat bahwa rumah dan tanah, dimana dikelola oleh Real Estat berada di daerah tertentu, sehingga perlu daerah yang bersangkutan mendapatkan bagian keuntungan yang lebih besar dari penerimaan pajak daerah. Ini juga dapat meningkatkan pendapatan dari Pajak Bumi dan Bangunan bila dimasukkan dalam objek PBB, sehingga terlihat adanya keadilan dalam pemungutan pajak. Oleh karena dengan tanah dan bangunan yang mewah akan terkena PBB yang lebih mahal. Kalau dilihat lebih jauh dari persyaratan Pajak Daerah yang menyebutkan bahwa objek pajak terletak atau terdapat di wilayah Daerah Kabupaten atau Kota yang bersangkutan dan mempunyai mobilitas yang cukup rendah serta hanya melayani masyarakat di wilayah Kabupaten atau Kota. (Pasal 2 ayat (4) huruf b dan h yaitu yang menyebutkan untuk kelestarian lingkungan UU. No. 34 Tahun 2000). Hal ini akan memberikan penerimaan tambahan bagi Daerah yang bersangkutan yang lebih besar, bila dibandingkan dengan penerimaan yang diterima dari Dana Alokasi Umum.

Dalam UU. No. 34 Tahun 2000 dengan penjelasannya mengatur sebagai berikut: bahwa berdasarkan Pasal 2 yang menyebutkan mengenai jenis-jenis

pajak yang dapat dipungut oleh Daerah Propinsi dan Daerah Kabupaten atau Kota.

Pasal 2 ayat (1) menyebutkan jenis-jenis pajak Propinsi ditetapkan sebanyak 4 (empat) jenis pajak. Walaupun demikian, Daerah Propinsi dapat tidak memungut salah satu atau beberapa jenis pajak yang telah ditetapkan, apabila potensi pajak di Daerah tersebut dipandang kurang memadai.

Keempat jenis pajak untuk Propinsi tersebut adalah:

- a. Pajak Kendaraan Bermotor dan Kendaraan di Atas Air;
- b. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor dan Kendaraan di Atas Air;
- c. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;
- d. Pajak Pengambilan dan Pemanfaatan Air Bawah Tanah dan Air Permukaan;

Khusus untuk Daerah yang setingkat dengan Daerah Propinsi tetapi tidak terbagi dalam Daerah Kabupaten/Kota, seperti Daerah Khusus Ibukota Jakarta, jenis pajak yang dapat dipungut merupakan gabungan dari pajak untuk Daerah Propinsi dan pajak untuk Daerah Kabupaten/Kota. Sedangkan pada ayat (2) disebutkan sebagai berikut: Jenis-jenis pajak Kabupaten/Kota ditetapkan sebanyak 7 (tujuh) jenis pajak. Walaupun demikian, Daerah Kabupaten/Kota dapat tidak memungut salah satu atas beberapa jenis pajak yang telah ditetapkan, apabila potensi pajak di Daerah Kabupaten/Kota tersebut dipandang kurang memadai.

Ketujuh jenis pajak Kabupaten/Kota tersebut antara lain:

- a. Pajak Hotel;
- b. Pajak Restoran;
- c. Pajak Hiburan;
- d. Pajak Reklame;
- e. Pajak Penerangan Jalan;
- f. Pajak Pengambilan Bahan Galian Golongan C;
- g. Pajak Parkir.

Perubahan pemerintahan dari satu rezim ke rezim lain dapat berlangsung cepat, tetapi perubahan sistem pemerintahan dari sentralistik ke desentralistik memerlukan waktu yang panjang. Seperti diamanatkan dalam TAP. MPR. No. IV Tahun 2000, otonomi daerah diimplementasikan pada awal 1 Januari 2001, Indonesia resmi memberlakukan dua undang-undang. Implementasi otonomi daerah tersebut di dasarkan pada UU. No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah dan UU. No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah serta berbagai peraturan perundang-undangan pendukungnya yang mengatur pelimpahan kewenangan pemerintah pusat kepada pemerintah (Dati II), serta penyerahan sumber keuangan yang menyertainya . Sejalan dengan pelaksanaan kedua Undang-undang tersebut, pemerintah daerah diharapkan akan dapat lebih mengembangkan segenap potensi ekonomi yang ada di daerahnya yang pada gilirannya akan dapat memicu peningkatan aktivitas perekonomian di daerah. Akan tetapi, keinginan tersebut dihadapkan pada adanya

keanekaragaman potensi perekonomian (*fiscal capacity*) dan jenis kebutuhan (*fiscal needs*) di daerah yang berpotensi untuk menghambat kesuksesan pelaksanaan otonomi daerah.

Dalam upaya memperlancar pelaksanaan otonomi daerah desentralisasi fiskal perlu dipergunakan. Desentralisasi merupakan pelimpahan sebagian wewenang (*authority*) dan tanggung jawab (*responsibility*) dari tingkat pusat kepada tingkat daerah, desentralisasi itu sendiri lebih ditekankan terutama pada fungsi pemerataan pendapatan, efisiensi administrasi, efisiensi keuangan dan stabilitas ekonomi makro. Pelimpahan wewenang serta fungsi kepada pemerintah daerah mempunyai dampak yang signifikan terhadap struktur dan besarnya pengeluaran pemerintah daerah dan penerimaan daerah. Studi yang dilakukan oleh *World Bank* (2000) memperkirakan bahwa pengeluaran pemerintah daerah akan meningkat lebih dari 50% dibandingkan dengan kondisi sekarang. Peningkatan tersebut akan mendorong peningkatan pangsa pengeluaran pemerintah menjadi sekitar 40%. Hal tersebut pasti menimbulkan konsekuensi pada adanya peningkatan kebutuhan penerimaan daerah dalam jumlah yang memadai. Oleh karena itu, UU. No. 25 Tahun 1999 telah menetapkan berbagai sumber penerimaan daerah yang terdiri dari Pendapatan Asli Daerah (PAD), Dana Perimbangan, Pinjaman Daerah dan lain-lain penerimaan yang sah. Kebijakan lain yang dikeluarkan dalam rangka mendorong peningkatan PAD adalah revisi UU. No. 18 Tahun 1997 yang mengatur tentang jenis-jenis pajak dan retribusi yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah. Revisi undang-undang tersebut

telah memberikan wewenang yang besar kepada daerah untuk memungut sendiri pajak potensial yang dimilikinya. Meskipun demikian, pengaruh revisi undang-undang ini terhadap pendapatan asli daerah diperkirakan belum akan signifikan. Hal ini disebabkan karena jenis pajak dan retribusi yang dapat dipungut dan dimiliki sendiri oleh daerah hanya pajak yang nilainya kecil, dan diperlukan waktu yang cukup panjang untuk melakukan evaluasi tentang jenis pajak dan retribusi yang layak untuk dipungut. Dengan demikian, dana perimbangan akan mempunyai peran yang sangat vital bagi daerah sebagai sumber utama penerimaan daerah, setidaknya dalam jangka pendek.

Ketergantungan daerah terhadap dana perimbangan – Dana Bagi Hasil (DBH), Dana Alokasi Umum (DAU), dan Dana Alokasi Khusus (DAK) – dihadapkan pada masalah pendistribusian dana tersebut yang minimal harus dapat mendukung operasional pelaksanaan fungsi pelayanan kepada masyarakat. Dana bagi hasil yang merupakan bagian dari daerah atas penerimaan dari Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), dan penerimaan dari sumber daya alam hanya akan cenderung menguntungkan sebagian daerah yang “beruntung” memiliki potensi sumber daya alam yang besar yang berpotensi untuk meningkatkan ketimpangan pendapatan antar daerah. Distribusi yang tidak merata tersebut juga dapat menyebabkan daerah mengalami kekurangan dana untuk membiayai pelimpahan fungsi dan tugas yang diterimanya (*fiscal gap*). Oleh karena itu, untuk meminimalkan dampak negatif tersebut, UU.

No. 25 Tahun 1999 telah mengamanatkan adanya alokasi dana yang cukup besar (minimal 25% dari Penerimaan Dalam Negeri yang ditetapkan dalam APBN) dalam bentuk Dana Alokasi Umum. Keputusan Presiden Republik Indonesia No. 181 Tahun 2000 menyebutkan pada Pasal 1 yang terdiri dari 3 (tiga) ayat mengenai penetapan dana alokasi umum termasuk persentasenya. Dalam Pasal 4 menetapkan, bahwa penentuan perhitungan dana alokasi umum dihitung setiap tahun dengan memperhatikan beberapa pengeluaran daerah yang nyata, objektif dan tidak dikaitkan dengan dana alokasi umum pada tahun sebelumnya, sehingga dengan kata lain setiap tahun dana alokasi umum yang diberikan kepada pemerintah daerah senantiasa berubah.

Dari berbagai mekanisme pembagian Dana Bagi Hasil dan Dana Alokasi Umum tersebut, tidak terdapat jaminan bagi tidak terjadinya *fiscal gap* di daerah serta tidak meningkatnya fiskal antar daerah. Untuk menutupi *fiscal gap*, pemerintah daerah dapat melakukan pinjaman daerah sebagaimana diatur dalam UU. No. 25 Tahun 1999 yang antara lain berupa pinjaman kepada pemerintah pusat. Pinjaman daerah kepada pemerintah pusat berpotensi untuk meningkatkan defisit APBN yang selanjutnya akan membahayakan kesinambungan fiskal (*fiscal sustainability*). Guna menghindari hal tersebut, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah harus melaksanakan kebijakan fiskal yang berhati-hati, sehingga fungsi stimulus fiskal dari pengeluaran pemerintah tetap dapat dilakukan seefisien mungkin.

Pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan dalam pelaksanaan desentralisasi adalah:

1. Semua penerimaan dan pengeluaran dalam rangka pelaksanaan desentralisasi dicatat dan dikelola dalam APBD.
2. Semua penerimaan dan pengeluaran daerah yang tidak berkaitan dengan pelaksanaan desentralisasi atau tugas pembantuan merupakan penerimaan dan pengeluaran dalam rangka pelaksanaan desentralisasi.
3. Anggaran pengeluaran dalam APBD tidak boleh melebihi anggaran penerimaan.
4. Daerah dapat membentuk dana cadangan guna membiayai kebutuhan tertentu dari sumber penerimaan daerah.
5. Semua sumber penerimaan dana cadangan dan semua pengeluaran atas beban dana cadangan diadministrasikan dalam APBD.

Dalam wewenang (*authority*) perpajakan, antara Pusat dan Daerah yang berpengaruh cukup signifikan terhadap pelaksanaan otonomi daerah, adalah sebagai berikut:

1. Pajak yang bersifat progresif dan untuk tujuan redistribusi (pemerataan) seharusnya dipegang oleh pemerintah pusat, desentralisasi pajak ini kepada pemerintah daerah akan menjauhkan dari redistribusi (pemerataan) penduduk yang disebabkan oleh mobilisasi/migrasi/*under-employment* penduduk dari suatu daerah ke daerah lain yang tentunya tidak dikehendaki. Untuk menghindari distorsi tersebut, pemerintah

mestinya menyerahkan perpajakan untuk PPh kepada pemerintah pusat, tetapi sebagian penerimaan negara dari PPh OP dan PPh 21 diberikan kepada pemerintah daerah dengan perimbangan 80% untuk pemerintah pusat dan 20% untuk pemerintah daerah, begitu juga dengan PPN diserahkan kepada pemerintah pusat, dan soal pembagian perimbangan keuangan antara pusat dan daerah tergantung dari kebijaksanaan pemerintah pusat dengan mencerminkan redistribusi, pembagian yang proporsional, demokratis, adil, transparan dengan memperhatikan potensi dan kebutuhan daerah termasuk pengelolaan dan pengawasan keuangannya sesuai dengan PP. No. 105 Tahun 2000, Bab VII.

2. *Immistibile tax based*, misalnya PBB sebaiknya (ditangani bersama pemerintah pusat dan daerah), tetapi hasilnya diserahkan kepada pemerintah daerah, adapun penerimaan negara itu dibagi dengan perimbangan 10% untuk pemerintah pusat dan 90% untuk pemerintah daerah, juga pajak dari BPHTB sebaiknya ditangani oleh pemerintah pusat tetapi hasilnya dibagi dengan imbangan 20% untuk pemerintah pusat dan 80% untuk daerah. Sebaliknya pajak atas Sumber Daya Alam sebaliknya diurus oleh pemerintah pusat, karena sumber-sumber alam tersebut tidak tersebar merata di seluruh wilayah serta pemerintah harus merencanakan mengatur Sumber Daya Alam yang ada agar realokasi secara efisien (alokatif). Sebab berdasarkan APBN 2000 yang besarnya anggaran Rp. 197 Triliun dengan penerimaan Sumber Daya Alam yang ditransfer ke daerah mencapai Rp. 10,26 Triliun.

3. *User taxes* dan *fees*, serta lisensi bisa dilakukan pada semua tingkat pemerintah, karena dampak distorsi yang ditimbulkan sangat kecil. Sumber pendapatan asli daerah merupakan sumber keuangan daerah yang digali dalam wilayah daerah yang bersangkutan, dimana salah satunya berasal dari pajak daerah. Kemudian pajak daerah diciptakan sebagai sarana memberikan kesempatan bagi peningkatan demokrasi serta kinerja daerah yang berhasil guna, baik berhasil dalam penyelenggaraan pemerintah maupun berhasil menuju masyarakat yang madani, juga bisa menciptakan sistem pembiayaan daerah yang adil, proporsional, transparan, bertanggung jawab (akuntable) dan pasti tanpa menimbulkan distorsi, eksternalitas, in-efisiensi, bila pemerintah daerah mempunyai:

- a. Administrasi yang baik dengan berorientasi kepada bentuk pelayanan yang memuaskan pelanggan kepada masyarakat (WP);
- b. Sistem management perpajakan yang modern dan akurat didukung sistem informasi yang handal, integritas, teknologi informasi terkini;
- c. Moral dan integritas aparat pajak yang baik, jujur, bersih dan berwibawa.

Prinsip pemerintah pusat kepada daerah biasanya disebut *inter-governmental grant*, yang perlu diikuti dengan *guide lines* yang rasional supaya tidak terjadi in-efisiensi keuangan.

Prospek keuangan daerah dalam Undang-undang No. 25 Tahun 1999 dapat dijelaskan sebagai berikut: bahwa ketergantungan yang sangat tinggi

dari keuangan daerah terhadap pusat tersebut tidak terlepas dari makna otonomi dalam UU. No. 5 Tahun 1974 tentang Pokok-pokok Pemerintahan di Daerah. Undang-undang tersebut lebih tepat disebut sebagai penyelenggaraan pemerintahan yang sentralistik daripada yang desentralistik. Unsur sentralistik ini sangat nyata dalam pelaksanaan dekonsentrasi. Dalam implementasinya dekonsentrasi merupakan sarana bagi perangkat birokrasi pusat untuk menjalankan praktek sentralisasi yang terselubung, sehingga kemandirian daerah semakin terhambat.<sup>95</sup>

Dalam beberapa hal UU. No. 5 Tahun 1974 lebih tepat disebut sebagai undang-undang birokrasi daripada undang-undang desentralisasi. Dalam wacana undang-undang seperti itu tidak mengherankan kalau pada akhirnya kondisi keuangan antar tingkat pemerintahan sangat sentralistik. Dengan sistem keuangan yang sentralistik tidak mungkin otonomi dapat diimplementasikan secara nyata.

Dengan semakin kuatnya tuntutan desentralisasi, pemerintah mengeluarkan satu paket Undang-undang otonomi daerah, yaitu UU. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Pelimpahan wewenang dari pemerintah Pusat kepada pemerintah Daerah yang diatur dalam UU. No. 22 Tahun 1999 perlu dibarengi dengan pelimpahan keuangan dari pemerintah Pusat ke pemerintah Daerah yang diatur dalam

---

<sup>95</sup>. Munawar Ismail, *Pendapatan Asli Daerah Dalam Otonomi Daerah*, TEMA, Volume II Nomor 1, Maret 2001, hal. 69.

UU. No. 25 Tahun 1999. Tanpa adanya otonomi keuangan daerah tidak akan pernah ada otonomi bagi pemerintah Daerah. Jadi kedua Undang-undang tersebut saling melengkapi.

Sumber-sumber keuangan daerah menurut UU. No. 25 Tahun 1999 terdiri dari: (a). Pendapatan Asli Daerah (PAD), (b). Dana Perimbangan, (c). Pinjaman Daerah; dan (d). Lain-lain pendapatan yang sah (hibah dan dana darurat).

Penerimaan Asli Daerah (PAD) terdiri dari empat komponen besar, yaitu: (a). Pajak Daerah, (b). Retribusi Daerah, (c). Hasil perusahaan milik daerah dan hasil pengelolaan kekayaan daerah lainnya yang dipisahkan, serta (d). Lain-lain pendapatan yang sah. Dasar hukum dari sumber-sumber Pendapatan Asli Daerah tersebut masih mengacu pada UU. No. 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Sebenarnya undang-undang ini sangat membatasi kreativitas daerah dalam menggali sumber-sumber penerimaan aslinya, karena hanya menetapkan 6 jenis pajak yang boleh dipungut oleh Kabupaten atau Kota. Dalam pemerintahan yang sentralistis, undang-undang itu tidak terlalu menjadi masalah, tetapi dalam sistem desentralisasi fiskal seperti dalam UU. No. 25 Tahun 1999, undang-undang No. 18 Tahun 1997 tersebut menjadi tidak relevan lagi, karena salah satu syarat terselenggaranya desentralisasi fiskal adalah ada kewenangan pemerintah daerah yang cukup longgar dalam memungut pajak lokal. Oleh karena itu UU. No. 18 Tahun 1997 kemudian dirubah dengan UU. No. 34 Tahun 2000 guna menyesuaikan dengan UU. No. 25 Tahun 1999. Sebab bila

tidak dilakukan perubahan terhadap undang-undang tersebut, maka peranan pendapatan asli daerah di masa mendatang tetap akan menjadi marginal seperti pada masa Orde Baru mengingat, pajak-pajak potensial bagi daerah tetap menjadi wewenang pemerintah Pusat. Pemerintah Daerah Tingkat II hanya memiliki 6 (enam) sumber pendapatan asli daerah, dimana sebagian besar berasal dari pengalaman di masa lalu sudah terbukti hanya memiliki peranan yang relatif kecil bagi kemandirian daerah.

## 2. Pembagian Antara Pusat Dan Daerah Dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai.

Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat No. IV/MPR/1973 tentang garis-garis Besar Haluan Negara, pada bagian Wawasan Nusantara disebutkan antara lain, bahwa: wawasan dalam mencapai tujuan Pembangunan Nasional adalah Wawasan Nusantara yang mencakup:

“ Perwujudan kepulauan nusantara sebagai satu kesatuan politik, dalam arti: Bahwa seluruh kepulauan nusantara merupakan satu kesatuan hukum dalam pengertian hanya ada satu hukum nasional yang mengabdikan kepentingan nasional “ (TAP. No. IV/MPR/1973)

Wawasan tujuan pembangunan nasional bidang hukum tersebut dalam ketetapan yang sama pada Bab tentang Pola Umum Pelita Kedua, akan dilakukan antara lain sebagai berikut:

“ Peningkatan dan penyempurnaan pembinaan hukum nasional dengan antara lain dengan mengadakan pembaharuan, kodifikasi serta unifikasi

hukum di bidang-bidang tertentu dengan jalan memperhatikan kesadaran hukum dalam masyarakat". (TAP. No. IV/MPR/1973)

Garis besar pembangunan hukum tersebut diperinci dalam Bab. 27, Repelita Kedua, Kebijaksanaan pokok pembangunan hukum meliputi bidang-bidang pembinaan hukum, penegakan hukum, pembinaan peradilan, pembinaan tuna warga, penyelenggaraan administrasi urusan hukum, dan pendidikan dan penyuluhan hukum. Sebagai contoh dalam pembinaan hukum ada beberapa usaha yang dapat dijalankan antara lain:

1. penyusunan peraturan-peraturan hukum dan perundang-undangan guna menunjang program pembangunan terutama untuk memberi patokan dan pengarahannya selanjutnya bagi pembangunan ekonomi dan pembangunan sosial;
2. penggantian peraturan perundang-undangan yang tidak sesuai dengan kebutuhan dan aspirasi masyarakat ataupun menyusun peraturan-peraturan perundang-undangan baru yang selaras dengan kebutuhan masyarakat dewasa ini;
3. kodifikasi hukum nasional dan unifikasi hukum;
4. pembinaan hukum adat penyusunan dan pengembangan yurisprudensi;  
dan
5. pembukuan kesepakatan ahli hukum dalam berbagai masalah mengenai hal-hal tertentu.

Dari lima usaha tersebut di atas, tiga usaha pertama akan dilakukan dalam bentuk tertulis berupa peraturan perundang-undangan menduduki tempat

yang penting bahkan terutama sebagai cara yang ditempuh dalam pembinaan hukum nasional.

Penyelenggaraan pemerintahan daerah di Indonesia dilaksanakan melalui prinsip otonomi daerah, dalam konteks negara kesatuan, antara lain melalui pengaturan alokasi sumber daya negara yang dapat memberi kesempatan bagi peningkatan kinerja daerah dalam penyelenggaraan pembangunan dan pelayanan publiknya. Sebagai daerah otonom yang berhak, berwenang, dan berkewajiban mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri, kepadanya diberikan sumber-sumber keuangan untuk dapat membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan daerah. Pemberian sumber-sumber keuangan secara proporsional diwujudkan dengan pengaturan, pembagian dan pemanfaatan sumber daya nasional yang berkeadilan, serta perimbangan keuangan pemerintah Pusat dan Daerah. Sumber pembiayaan pemerintahan daerah dalam rangka perimbangan keuangan pemerintah Pusat dan Daerah diperoleh berdasarkan asas desentralisasi, dekonsentrasi dan tugas pembantuan, seperti yang telah dimuat dalam UU. No. 25 Tahun 1999 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah Pusat dan Daerah.

Meskipun dalam sistem penyelenggaraan pemerintahan daerah dianut asas desentralisasi yang membagi tugas dan kewenangan kepada daerah, namun dalam konteks negara kesatuan tanggung jawab akibat terhadap kinerjanya tetap ada pada pemerintah Pusat. Hal ini dapat dimengerti, mengingat masing-masing daerah mempunyai karakteristik dan potensi yang

berbeda-beda, sehingga peranan pemerintah Pusat dalam pemerataan pembangunan sangat dibutuhkan, agar kesenjangan antar daerah dapat diperkecil.

Pemerataan pembangunan yang merupakan salah satu prinsip dasar penyelenggaraan pemerintahan bertambah penting artinya agar pertumbuhan masing-masing dan antar daerah dapat berlangsung secara sinergis. Di samping, secara universal pemerintah pada hakekatnya pengemban fungsi utama, yaitu: fungsi alokasi yang meliputi sumber-sumber ekonomi dalam bentuk barang dan jasa pelayanan publik, fungsi distribusi yang meliputi pendapatan dan kekayaan masyarakat serta aspek-aspek pemerataan, dan fungsi stabilisasi yang meliputi pertahanan dan keamanan, ekonomi dan moneter. Fungsi distribusi dan fungsi stabilisasi pada umumnya lebih efektif dilaksanakan oleh pemerintah Pusat, sedangkan fungsi alokasi pada umumnya lebih efektif dilaksanakan oleh pemerintah Daerah, karena pemerintah Daerah merupakan instansi yang paling efektif mengetahui kebutuhan serta standar dalam rangka penyediaan pelayanan publik yang diharapkan oleh masyarakat.

Fungsi-fungsi alokasi walaupun cenderung lebih efektif dilaksanakan oleh Pemerintah Daerah, namun mengingat adanya fungsi alokasi sumber-sumber dan pelayanan publik yang harus diberikan dalam skala yang melampaui batas wilayah kewenangan dan tanggung jawab suatu daerah atau lintas beberapa wilayah daerah, maka pembagian fungsi tersebut menjadi penting khususnya dikaitkan dengan penentuan dasar-dasar

perimbangan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah pada semua tingkatan pemerintahan.

Dalam menentukan dasar-dasar pembagian sumber keuangan harus dipertimbangkan keadaan yang berbeda dalam hal potensi, kondisi dan kebutuhan daerah sejalan dengan kewajiban dan pembagian kewenangan serta tata cara penyelenggaraan kewenangan tersebut, termasuk sistem pengelolaan dan pengawasan keuangannya.

Dana perimbangan keuangan pemerintah Pusat dan Daerah merupakan salah satu dari sumber-sumber pembiayaan yang sangat mendukung dalam pelaksanaan pembangunan di daerah, selain dari sumber-sumber penerimaan daerah yang lain, seperti pendapatan asli daerah (PAD), pinjaman daerah dan lain-lain penerimaan yang sah. Berdasarkan rumusan yang telah digariskan dalam pasal 6 UU. No. 25 Tahun 1999, dana perimbangan terdiri atas: (A) Bagian Daerah dari penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), serta penerimaan dari sumber daya alam; (B) Dana Alokasi Umum; dan (C) Dana Alokasi Khusus. Dari ketiga jenis dana perimbangan yang tersebut di atas, yang pertama dapat dikategorikan sebagai suatu sistem alokasi perimbangan berdasarkan daerah penghasil (*allocated by origin*), yang kedua adalah sistem alokasi perimbangan berdasarkan perhitungan variabel daerah (*allocated by formulae*). Sedangkan, yang ketiga alokasi perimbangan yang didasarkan atas kebutuhan khusus daerah berdasarkan strategi nasional (*allicated special needs*).

Bagi hasil penerimaan negara yang diatur dalam Undang-undang No. 25 Tahun 1999 terdiri atas Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), dan penerimaan sumber daya alam. Pembagian penerimaan negara dari Pajak Bumi dan Bangunan menurut Pasal 2 Peraturan Pemerintah No. 104 Tahun 2000 dibagi dengan imbangan 10% untuk Pemerintah Pusat dan 90% untuk Pemerintah Daerah. Sedangkan, penerimaan negara dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dibagi dengan imbangan 20% untuk Pemerintah Pusat dan 80% untuk Pemerintah Daerah sesuai dengan Pasal 5 PP. No. 104 Tahun 2000, dan pada Pasal 8 diatur mengenai pembagian penerimaan dari sumber daya alam. Dan penerimaan bagian Daerah saat ini, bagi hasil sumber daya manusia merupakan komponen terbesar yaitu dapat mencapai lebih dari 50 % dan total bagi hasil, kemudian disusul dengan bagi hasil dari penerimaan perpajakan. Peran bagi hasil sumber daya manusia dimaksud (terutama Sumber Daya Alam migas) akan menimbulkan disparitas yang cukup tinggi antar Daerah, terutama bagi daerah-daerah yang potensi penerimaan sumber daya alamnya relatif tinggi dibandingkan dengan daerah-daerah yang tidak mempunyai potensi penerimaan sumber daya alam tersebut. Namun demikian, bagi daerah-daerah lain yang berada dalam wilayah propinsi penghasil juga akan mendapatkan bagian dan bagi hasil sumber daya alam.

Munculnya disparitas sebagai akibat dan terkonsentrasinya penerimaan bagi hasil sumber daya alam pada daerah-daerah tertentu akan diantisipasi dengan Dana Alokasi Umum yang pengalokasiannya ditujukan untuk

pemerataan antara Daerah. Dalam pengertian lain bahwa bagi daerah-daerah yang mempunyai penerimaan dan bagian Daerah yang relatif besar, maka akan mendapatkan pembagian Dana Alokasi Umum yang tidak terlalu besar dibandingkan dengan daerah-daerah yang mempunyai penerimaan bagian daerah yang relatif kecil, sehingga asas “*equalization*” dapat diterapkan. Lebih lanjut pengaturan kedua sumber penerimaan negara dari perpajakan tersebut yang menjadi porsi pemerintah pusat dibagikan kepada seluruh kabupaten dan kota. Dengan perkataan lain, bahwa secara nominal kedua sumber penerimaan ini seluruhnya milik pemerintah Daerah, walaupun ada intervensi pemerintah Pusat dalam skala yang relatif kecil sebagai penyangga keseimbangan penerimaan antar daerah.

Sumber penerimaan daerah dari bagi hasil memang secara eksplisit telah ditunjukkan dengan gambaran nominalnya dalam bentuk persentase. Berdasarkan rumusan yang demikian, maka posisi masing-masing daerah otonom sebetulnya pada pengkajian terukur terhadap sumber-sumber penerimaan ini. Melalui gambaran demikian, paling tidak setelah diberlakukannya undang-undang No. 25 Tahun 1999 secara langsung dapat terdeteksi kontribusi penerimaan daerah otonom dari sumber-sumber ini dalam konteks fiskal daerah. Selanjutnya melalui prinsip alokasi dana berdasarkan daerah penghasil seperti ini tentu akan sangat bervariasi dampaknya kepada masing-masing daerah otonom. Daerah-daerah yang memiliki potensi sumber daya alam yang signifikan seperti: Kalimantan Timur, Riau, Papua, Aceh, dan lain sebagainya, tentu akan memiliki alokasi

dana yang besar yang memang telah dijamin dalam undang-undang persentase keberadaannya. Bagi daerah yang “kurang” potensi sumber daya alam memang akan berdampak cukup serius pada posisi fiskal daerah, khususnya dari sisi penerimaan (*revenue side*-nya). Melalui undang-undang No. 25 Tahun 1999, kondisi yang demikian akan dikompensasi melalui dana perimbangan yang berupa dana alokasi umum, di samping juga dana alokasi khusus. Salah satu sektor yang merupakan sumber penerimaan dalam negeri adalah Pajak Pertambahan Nilai, dimana penerimaan dalam negeri tersebut kemudian dibagi untuk daerah-daerah yang mempunyai pendapatan kurang sehingga untuk pembiayaan pembangunan tetap berjalan.

Pajak Pertambahan Nilai merupakan kewenangan pajak pemerintah Pusat, sehingga tidak mencantumkan secara rinci pembagian persentasenya dengan pemerintah Daerah.

Pajak Pertambahan Nilai lebih menunjukkan sebagai identitas dari suatu sistem pemungutan pajak atas konsumsi daripada nama suatu jenis pajak, dengan pengenaan pajak ini atas nilai tambah yang timbul pada barang atau jasa tertentu yang dikonsumsi. Akan tetapi, sebelum barang atau jasa tersebut sampai pada tingkat konsumen, Pajak Pertambahan Nilai sudah dikenakan pada setiap tingkat mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi. Meskipun demikian, pemungutan secara bertingkat ini tidak menimbulkan efek ganda (*cascade effect*), karena adanya metode perolehan kembali pajak yang telah dibayar (kredit pajak) oleh Pengusaha Kena Pajak, sehingga persentase beban pajak yang dipikul oleh konsumen tetap sama

dengan tarif pajak yang berlaku. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa panjang pendeknya jalur produksi atau jalur distribusi sangat mempengaruhi persentase beban pajak yang dipikul oleh konsumen. Dengan mengenakan Pajak Pertambahan Nilai atas “nilai tambah” (*added value*) dari Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak yang diserahkan oleh Pengusaha Kena Pajak, maka kekhawatiran timbulnya efek pajak berganda dapat dihindarkan.

“Nilai tambah” yang dimaksud adalah suatu nilai yang merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi penyusutan, bunga modal, gaji/upah yang dibayarkan, sewa telpon, listrik serta pengeluaran lainnya, dan laba yang diharapkan oleh pengusaha. Bila dalam perdagangan, maka “nilai tambah” diartikan dengan selisih antara harga jual dengan harga beli barang dagangan.

Dengan kerangka wawasan nusantara, dimana daerah-daerah berada dalam suatu negara kesatuan, maka daerah-daerah itupun memberlakukan satu peraturan yang sama. Oleh karena itu, daerah juga tunduk pada pengaturan Pajak Pertambahan Nilai. Dalam peranannya sebagai pajak pusat, Pajak Pertambahan Nilai sangat besar artinya, karena terlihat besarnya sumbangan yang diberikan pada penerimaan dalam negeri, dimana selanjutnya dipergunakan untuk mensejahterakan rakyat baik yang berasal dari daerah miskin (dengan sumbangan yang kecil) maupun daerah yang kaya (dengan sumbangan yang besar) dengan pembagian yang sama yaitu sekurang-kurangnya 25 % dari penerimaan dalam negeri bersih, yaitu

penerimaan dalam negeri setelah dikurangi dengan pengeluaran untuk dana bagi hasil dan dana reboisasi.

### 3. Kontribusi Pajak Pertambahan Nilai Dalam Kaitannya Dengan Penerimaan Keuangan Daerah.

Negara adalah suatu lembaga kemasyarakatan yang mempunyai wilayah dan pemerintahan yang berkuasa dimana didukung oleh warganya di wilayah itu guna mencapai tujuan tertentu.<sup>96</sup> Keberhasilan negara dalam mencapai tujuannya tersebut tergantung pada bagaimana negara itu menghimpun dana masyarakat, terutama pajak, guna menyelenggarakan fungsi-fungsinya antara lain: keamanan, ketertiban dan hubungan internasional. Hal ini mudah dipahami, karena untuk menjalankan roda pemerintahan, negara membutuhkan dukungan dana yang sangat besar yang bersumber dari pendapatan negara yang potensial, antara lain pajak melalui kebijakan fiskal. Kebijakan pemerintah semula terbatas hanya pada perpajakan, namun sejalan dengan perkembangan kebutuhan negara guna mensejahterakan warga masyarakatnya, maka kebijakan tersebut berkembang lebih luas menjadi kebijakan di bidang keuangan negara.

Kebijakan perpajakan akan dipergunakan untuk memantapkan kestabilan ekonomi dengan menyempurnakan sifat progresivitas dari sistem perpajakan. Kebijakan fiskal merupakan faktor utama yang menentukan jumlah tabungan pemerintah dan yang mendorong agar supaya tabungan

---

<sup>96</sup>. Anonimous, 1998, Keuangan Negara, Sekretariat Departemen Keuangan dan BPK, hal. 7.

masyarakat secara langsung atau melalui lembaga-lembaga keuangan dapat dimanfaatkan untuk investasi swasta.

Penerimaan negara yang berasal dari minyak bumi memegang peranan yang sangat penting di dalam struktur penerimaan negara. Penerimaan negara dari minyak bumi didasarkan pada berbagai perkiraan tentang produksi maupun mengenai perkembangan harga di masa mendatang. Bilamana terjadi peningkatan harga minyak bumi, maka penerimaan negara akan bertambah dan demikian pula dengan tabungan pemerintah. Pemerintah sebenarnya dengan adanya Pajak Pertambahan Nilai mengharapkan pemasukan uang yang lebih besar, untuk mengimbangi penghasilan yang berasal dari sumber minyak dan gas bumi. Oleh karena itu, perlu lebih ditingkatkan lagi usaha-usaha untuk memperbesar penerimaan negara melalui:<sup>97</sup>

- a. Perluasan Wajib Pajak;
- b. Perluasan jenis dan besarnya penghasilan yang dikenakan pajak, baik pajak atas pendapatan, pajak atas konsumsi maupun pajak kekayaan;
- c. Penyempurnaan tarif pajak; dan
- d. Penyempurnaan administrasi pungutan pajak.

Sehubungan dengan hal tersebut, maka penurunan harga minyak bumi mungkin pula disertai dengan menurunnya harga barang impor, sehingga mengurangi pula tingkat pengeluaran negara untuk barang-barang impor tersebut.

---

<sup>97</sup> . Rochmat Soemito, 1982, Op. Cit., hal. 18.

Dalam menganalisa kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan keuangan daerah dipergunakan fungsi budgetair dari pajak, dan teori kebijakan fiskal.

Budget biasanya dianggap sebagai alat kebijakan publik (*public policy*), yaitu suatu alat untuk mempengaruhi aktivitas ekonomi dari suatu bangsa. Dalam kaitannya dengan aktivitas ekonomi, pemerintah mempunyai 3 (tiga) fungsi, antara lain:<sup>98</sup>

- Fungsi alokasi, yaitu fungsi pemerintah untuk menciptakan alokasi sumber-sumber ekonomi secara efisien, khususnya untuk berbagai kegiatan ekonomi yang tidak bisa diselesaikan oleh sektor swasta maupun mekanisme pasar.
- Fungsi distribusi, yaitu fungsi pemerintah untuk menciptakan distribusi pendapatan masyarakat yang lebih merata.
- Fungsi stabilisasi, yaitu fungsi pemerintah untuk menstabilkan kondisi perekonomian. Dalam hal ini, bila ekonomi berjalan terlalu lambat, maka pemerintah harus mendorongnya atau sebaliknya.

Menurut Adolf Wagner, peran pemerintah tersebut senantiasa meningkat dari waktu ke waktu, karena merupakan fungsi dari berkembangnya kehidupan berbangsa dan bernegara.<sup>99</sup> Peran tersebut makin diperlukan dalam kaitannya dengan kondisi krisis ekonomi yang terjadi dewasa ini.

---

<sup>98</sup>. Marwanto Harjowiryono, *Analisis Kebijakan Pemerintah Dalam Mengoptimalkan Penerimaan Pajak*, Berita Pajak, No. 1429/Tahun XX/II/15 Oktober 2000, hal. 37.

<sup>99</sup>. Marwanto Harjowiryono, Loc. Cit.

Dalam kondisi normal, peran pemerintah yang meningkat tersebut antara lain ditunjukkan oleh naiknya rasio pengeluaran rutin terhadap *Product Domestic Brutto* (PDB) yaitu dari 12,3 persen dalam tahun 1995/1996 menjadi 15,1 persen dalam tahun 2000. Sementara itu meningkatnya peran pemerintah sejalan dengan terjadinya krisis ekonomi, selain ditunjukkan oleh naiknya rasio pengeluaran rutin juga ditunjukkan oleh naiknya rasio pengeluaran subsidi terhadap *Product Domestic Brutto*. (Tabel 1)

Tabel 1  
Perkembangan Rasio Pengeluaran Rutin Dan Subsidi  
Terhadap Product Domestic Brutto  
(dalam miliar rupiah)

Tahun	Rasio Terhadap PDB	
	Pengeluaran Rutin	Pengeluaran Subsidi
1995/1996	12,3	-
1996/1997	11,7	0,3
1997/1998	11,1	3,5
1998/1999	16,9	4,5
1999/2000	15,1	4,3

Sumber: Nota Keuangan RAPBN beberapa tahun diolah.

Konsekuensi dari kondisi tersebut, maka perlu peningkatan penerimaan negara untuk membiayai pengeluaran. Namun demikian, kondisi perkembangan penerimaan negara menunjukkan hal-hal sebagai berikut:

- Penerimaan migas tidak menentu, sejalan dengan fluktuasi harga minyak dunia, serta munculnya tuntutan masyarakat, khususnya di daerah-daerah

pemilik tambang minyak untuk lebih mengalokasikan penerimaan migas ke wilayah yang bersangkutan.

- Penerimaan bukan pajak juga relatif sulit ditinggalkan sejalan dengan terjadinya krisis ekonomi yang memperlemah profitabilitas dari berbagai perusahaan negara.
- Penerimaan perpajakan mempunyai kecenderungan meningkat dan berpeluang untuk dikembangkan.

Pembahasan mengenai *performance* penerimaan perpajakan dari waktu ke waktu dapat dilihat dari beberapa sisi, yaitu:

- a. perkembangan nilainya;
- b. perkembangan perannya terhadap penerimaan dalam negeri;
- c. perkembangan rasionya terhadap *Product Domestic Brutto* (PDB);
- d. perkembangan *bouyancy* terhadap PDB.

Penerimaan perpajakan senantiasa mengalami perkembangan dari waktu ke waktu. Penerimaan perpajakan yang dalam tahun anggaran 1995/1996 baru mencapai 48.047,4 miliar rupiah telah meningkat 4,55 persen pertahun, sehingga dalam tahun anggaran 1999/2000 telah menjadi 107,121,8 miliar rupiah. (Tabel 2 dan Tabel 3)

Tabel 2  
Penerimaan Keuangan Pemerintah Dan Realisasinya  
Budget Government Revenue And Realization  
(Milliar Rupiah/Billion of Rp.)

Uraian	95/96	96/97	97/98	98/99	99/00
A. Penerimaan DN (realisasi)	74725 82023	90716 99530	101087 126661	263888 215130	219604 245325
1. Penerimaan Migas (realisasi)	13275 16055	14120 20137	14499 30599	49712 41523	20965 56303
1. Minyak Bumi (realisasi)	9812 11964	10316 14783	10316 22264	32909 25828	12443 36294
2. Gas Alam (realisasi)	3463 4091	3084 5354	4183 8295	16803 15425	8522 20009
II. Penerimaan Di Luar Migas (realisasi)	49691 56959	64083 67493	73190 81717	99591 117651	121239 145390
1. PPH (realisasi)	19239 21012	23708 27062	29118 34388	25846 49297	40626 54941
2. PPN (realisasi)	16655 18519	21778 20351	24601 25199	28940 28386	34597 32982
3. Bea Masuk (realisasi)	3543 3029	3451 2579	3322 2999	5495 2218	2950 3748
4. Cukai (realisasi)	0 3593	4033 4263	4436 5101	7756 7974	10160 10399
5. Pajak Ekspor (realisasi)	44 186	160 81	100 129	943 4582	2595 835
6. PBB (realisasi)	1923 1894	2277 2413	2505 2641	3411 3163	3427 3650
7. Pajak lainnya (realisasi)	320 453	570 591	633 478	540 462	565 569
8. Penerimaan bukan Pajak (realisasi)	6491 7785	7268 10153	8226 10782	26660 21569	26499 38268
9. Laba bersih Minyak (realisasi)	1476 488	828 0	249 0	0 0	0 0

B. Penerimaan

Pembangunan (realisasi)	11759 9009	12414 11900	13026 14386	114586 56225	77400 43633
I. Bantuan Program (realisasi)	0 0	0 0	0 0	74045 30307	47400 25362
II. Bantuan Proyek (realisasi)	11759 9009	12414 11900	13026 14386	40541 25918	30 18271

Tabel 3  
Pengeluaran Keuangan Pemerintah Dan Realisasinya  
Government Expenditures and Realization  
(Milliar Rp./Billion of Rp.)

Uraian	95/96	96/97	97/98	98/99	99/00
A. Pengeluaran Rutin (realisasi)	47240 50435	56113 62561	62159 89610	171205 147717	137156 166881
I. Belanja Pegawai (realisasi)	15347 13001	18281 14455	21192 17269	24781 24480	33569 33622
1. gaji dan pensiun (realisasi)	12416 11048	14763 13005	17048 13698	19120 19089	26825 26881
2. tunjangan beras (realisasi)	1140 734	1194 768	1310 788	1872 1606	2087 2004
3. uang makan/ lauk pauk (realisasi)	835 560	1122 101	1234 1174	1484 1687	2107 2289
4. lain-lain belanja pegawai DN (realisasi)	511 370	710 480	1010 671	1155 1161	1490 1438
5. belanja Peg. LN (realisasi)	445 290	402 103	591 938	1150 937	1060 1011
II. Belanja Barang	4745	6588	8895	11425	11039

(realisasi)	5175	8109	8999	11058	10862
1. Belanja barang DN	4457	6257	8478	10060	10007
(realisasi)	4876	7825	8242	10054	9873
2. Belanja barang LN	288	331	471	1365	1032
(realisasi)	300	284	757	1004	989
III. Subsidi D. Otonom	8409	10012	11536	13290	19498
(realisasi)	8227	9358	11061	14194	19170
1. belanja Peg.	7932	9496	10968	12607	18697
(realisasi)	7807	8874	10520	13512	18379
2. belanja non Peg.	477	516	568	683	801
(realisasi)	419	484	541	682	791
IV. bunga & cicl. Utang	18215	20227	19571	66236	44811
(realisasi)	22109	27491	31112	55798	39994
1. hutang DN	319	291	334	1940	380
(realisasi)	1620	4589	1628	220	175
2. hutang LN	17896	19936	19237	64296	44431
(realisasi)	20489	22902	29485	55578	39819
V. peng. Rutin lain	524	1005	965	55473	28239
(realisasi)	1923	3149	21169	42187	63232
B. Pengeluaran pembang.	30784	34503	39190	92683	82448
(realisasi)	28781	35952	38359	67869	78311

Sumber: Departemen Keuangan (Statistik dan Ekonomi BI)

Penerimaan perpajakan senantiasa mengalami perkembangan dari waktu ke waktu. Penerimaan perpajakan yang dalam tahun anggaran 1995/1996 baru mencapai Rp. 48. 047. 4 miliar, telah meningkat rata-rata 4,60 persen per tahun, sehingga dalam tahun anggaran 1999/2000 telah mencapai Rp. 107. 121. 8 miliar. Ilustrasi yang lebih rinci mengenai perkembangan nilai penerimaan perpajakan dapat dilihat pada (Tabel 4).

Tabel 4  
Penerimaan yang berasal dari perpajakan  
(dalam milliar rupiah)

Tahun fiskal	PPH	PPN	Pajak Impor	PBB	Pajak lain
1995/1996	210120	185194	30294	18939	35927
1996/1997	270621	203512	25789	24132	42628
1997/1998	284582	245010	29895	26550	48072
1998/1999	258462	289400	54949	34110	77559
1999/2000	406260	345974	29503	32470	101600

Sumber: Departemen Keuangan

Peran penerimaan perpajakan terhadap penerimaan dalam negeri menunjukkan kecenderungan yang meningkat dari tahun ke tahun. Peran penerimaan perpajakan yang dalam tahun 1995/1996 telah mencapai 14,72 persen terhadap penerimaan dalam negeri, tahun 1996/1997 mencapai 17,36 persen dengan kenaikan sedikit pada tahun 1997/1998 yaitu 17,96 persen. Kenaikkan tersebut melonjak pada tahun anggaran 1998/1999 yang mencapai 21,86 persen dan 28,06 persen pada tahun anggaran 1999/2000. Sedangkan untuk tahun anggaran 2000/2001 diperoleh data dengan tanpa realisasi dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Sedangkan bila diperhatikan persentase dalam bandingannya dengan penerimaan pajak, maka akan diperoleh hasil sebagai berikut:

Pada tahun anggaran 1995/1996 kontribusi Pajak Pertambahan Nilai sebesar 38,54 persen, pada tahun 1996/1997 sebesar 35,91 persen, kemudian anggaran tahun 1997/1998 sebesar 38,64 persen, dan anggaran tahun 1998/1999 sebesar 40,50 persen, serta anggaran tahun 1999/2000 menurun

menjadi 37,78 persen. Dari data tersebut dapat diketahui bahwa penerimaan Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan pajak berada pada kisaran di atas 30 persen, meskipun pernah mencapai 40,50 persen. Selanjutnya pada tahun anggaran 2000/2001 belum diperoleh realisasinya demikian juga dengan anggaran 2001, tetapi bisa diketahui bahwa penerimaan Pajak Pertambahan Nilai anggaran 2000/2001 sebesar 27.002,3 miliar rupiah dengan penerimaan perpajakan sebesar 41313,1 miliar rupiah atau 65,36 persen. Sedangkan tahun anggaran 2001 yang belum juga ada realisasinya tetapi sudah dilakukan revisi atas anggaran tersebut sebesar 46.853,4 miliar rupiah untuk penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dan penerimaan pajak mencapai 70.330,2 miliar rupiah atau sebesar 66,62 persen.

Dalam menganalisa kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan keuangan di daerah digunakan prinsip *budgetair* supaya bisa diketahui berapa besarnya penerimaan yang diperoleh. Penerimaan keuangan daerah diatur dalam Undang-undang No. 22 Tahun 1999 dan dengan perimbangan dalam Undang-undang No. 25 Tahun 1999, hal ini sesuai dengan pengelolaan keuangan daerah yang bersifat desentralisasi dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.

Ketetapan MPR-RI No. XV/MPR/1998 telah mengamanatkan agar penyelenggaraan otonomi daerah dilaksanakan dengan memberikan kewenangan yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada daerah secara proporsional yang diwujudkan dengan peraturan, pembagian, dan pemanfaatan sumber daya nasional yang berkeadilan, serta perimbangan

keuangan antara Pusat dan Daerah. Di samping itu, penyelenggaraan otonomi daerah juga dilaksanakan dengan prinsip-prinsip demokrasi, peran serta masyarakat, pemerataan dan keadilan serta memperhatikan potensi dan keanekaragaman daerah.<sup>100</sup> Hal ini berarti mendorong pemerintah untuk memberdayakan masyarakat, menumbuhkan prakarsa dan kreativitas, meningkatkan peran serta masyarakat, mengembangkan peran dan fungsi DPRD dalam penyelenggaraan pemerintah, pembangunan dan pelayanan masyarakat. Pengertian kewenangan otonomi luas, adalah keleluasaan daerah untuk menyelenggarakan pemerintahan yang mencakup kewenangan semua bidang pemerintahan sebagaimana tercantum dalam Pasal 7 sampai dengan Pasal 11 UU. No. 22 Tahun 1999, kecuali kewenangan di bidang politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan, moneter dan fiskal, agama serta kewenangan, bidang lainnya seperti yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 25 Tahun 2000. Di samping itu, keleluasaan otonomi mencakup pula kewenangan yang utuh dan bulat dalam penyelenggaraannya mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pengendalian dan evaluasi.<sup>101</sup>

Undang-undang No. 22 Tahun 1999 menetapkan dalam Pasal 78 ayat (2) bahwa: Penyelenggaraan tugas pemerintah di Daerah dibiayai dari dan

---

<sup>100</sup> . Joko Susilo, *Reformasi Aparatur Dirjen Pajak Dalam Era Otonomi Daerah*, Berita Pajak No. 1439/Th. XXXIII/15 Januari 2001, hal. 29.

<sup>101</sup> . Loc. Cit.

atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Selanjutnya Pasal 79 menyebutkan, bahwa salah satu sumber penerimaan di daerah adalah dari dana perimbangan (Pasal 79 huruf b), yang terdiri atas: (a). Bagian Daerah dari penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, dan penerimaan dari sumber daya alam; (b). dana alokasi umum; dan (c). dana alokasi khusus. (Pasal 80) Kemudian Pasal 7 ayat (1) Undang-undang No. 25 Tahun 1999 dijelaskan bahwa dana alokasi umum ditetapkan sekurang-kurangnya 25 % (dua puluh lima persen) dari penerimaan dalam negeri. Sumbangan PPN melalui penerimaan Dalam Negeri dikembalikan kepada Daerah melalui Dana Alokasi Umum untuk membantu daerah yang kurang memiliki sumber-sumber dana lain. Selanjutnya Dana Alokasi Umum merupakan transfer dari pusat ke daerah dalam bentuk "*block grant*" yang penggunaannya diserahkan kepada daerah yang besarnya didasarkan pada potensi ekonomi dan kebutuhan objektif daerah. Adapun tujuan Dana Alokasi Umum di samping sebagai sarana untuk meningkatkan otonomi daerah, juga bertujuan sebagai sarana penyeimbang kemampuan penyediaan pelayanan publik di berbagai pemerintahan daerah, mengingat kemampuan keuangan antara daerah sangat bervariasi. Hal tersebut sesuai dengan Keputusan Presiden No. 181 Tahun 2000 tentang dana alokasi umum Daerah Propinsi dan Daerah Kabupaten atau Kota Tahun anggaran 2001. Pada Pasal 1 ayat (2) disebutkan bahwa besaran dana alokasi umum untuk Tahun 2001 ditetapkan 25% (dua puluh lima persen) dari Penerimaan Dalam Negeri dalam APBN Tahun anggaran

2001 setelah dikurangi dengan penerimaan Negara yang dibagikan kepada Daerah. Tahun anggaran 2000 merupakan tahun konsolidasi dan transisi bagi pemerintah guna menuju kondisi fiskal yang lebih sehat dan berkesinambungan (*sustainable*). Beberapa kemajuan telah terlihat dalam tahun ini, seperti mulai meningkatnya kemampuan pemerintah dalam menggali sumber-sumber penerimaan dalam negeri, lebih tajamnya prioritas pengeluaran, dan mulai berkurangnya ketergantungan pemerintah terhadap sumber-sumber pembiayaan luar negeri. Dalam rangka konsolidasi fiskal, terutama menyetatkan APBN, menunjang upaya mewujudkan struktur fiskal yang *sustainable*, dan sekaligus mengembangkan sistem ekonomi yang bertumpu pada mekanisme pasar yang sehat, maka sesuai dengan arahan Garis-garis Besar Haluan Negara 1999-2004 dalam RAPBN tahun anggaran 2000, besarnya subsidi terutama yang tidak terarah pada kelompok sasaran diusahakan untuk mulai dikurangi secara bertahap dan pada saat yang tepat akan dihilangkan. Penyediaan subsidi bagi beberapa komoditi strategis yang berkaitan dengan masyarakat luas, khususnya bagi masyarakat yang berkemampuan kurang, akan dilakukan secara lebih selektif, dan transparan dengan mekanisme yang lebih baik, agar benar-benar terarah langsung menjangkau kelompok sasaran (*target group*).

Secara umum, sasaran strategis kebijakan fiskal dalam tahun anggaran 2000, yang berlangsung selama sembilan bulan sejak 1 April 2000 sampai dengan 31 Desember 2000, meliputi 6 hal yaitu:

1. Mewujudkan kesinambungan fiskal (*fiscal sustainability*) melalui penurunan nisbah defisit APBN terhadap PDB dan pengurangan nisbah utang luar negeri terhadap PDB dengan memperbesar pembiayaan yang berasal dari dalam negeri;
2. Menciptakan stimulus fiskal melalui penajaman prioritas alokasi anggaran pembangunan bagi program-program pemberdayaan masyarakat golongan ekonomi lemah;
3. Mendukung program penyehatan sektor perbankan dengan penyediaan alokasi anggaran untuk pemenuhan kewajiban pembayaran bunga utang dalam negeri dalam rangka rekapitalisasi perbankan;
4. Mengurangi subsidi secara bertahap yang dilakukan secara selektif baik sasaran maupun komoditasnya;
5. Memperbaiki kesejahteraan aparat sektor pulik;
6. Memperkuat persiapan pelaksanaan desentralisasi dan perwujudan otonomi daerah.

Kebijakan anggaran negara dalam konteks kebijakan fiskal sangat diharapkan mampu menstimulir perekonomian nasional. Kebijakan Dana Perimbangan, khususnya Dana Alokasi Umum (DAU) merupakan instrumen yang penting untuk meningkatkan intensitas pembangunan di daerah-daerah. Oleh karena itu, daerah hendaknya dapat mengoptimalkan penggunaan dana perimbangan yang diperoleh dari anggaran negara yang sebagian bersumber dari penerimaan dalam negeri tersebut guna meningkatkan kesejahteraan rakyat di daerah.

Pelaksanaan otonomi daerah melalui kebijakan desentralisasi fiskal perlu terus diupayakan agar mendekati keseimbangan fiskal antara pemerintah Pusat dan pemerintah daerah. Dengan memahami adanya aspirasi yang berkembang di beberapa daerah, khususnya dalam hal kebijakan dana perimbangan, termasuk kebijaksanaan dana perimbangan. Kebijaksanaan Dana Alokasi Umum merupakan instrumen equalisasi fiskal antar daerah dan guna mengurangi kesenjangan antar daerah.

APBN 2001 memiliki arti strategis dalam pengelolaan keuangan negara, karena disamping merupakan Rencana Pembangunan Tahunan (Repeta) pertama dari pelaksanaan Program Pembangunan Nasional (Propenas), juga merupakan tahun pertama pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal. (Tabel 5.)

#### Asumsi Dasar Penyusunan APBN 2001

Asumsi	APBN 2000*)	APBN 2001
PDB a. d. harga berlaku (triliun Rp.)	910,4	1.425,0
Pertumbuhan ekonomi (%)	3,8	5,0
Laju inflasi (%)	4,8	7,2
Harga minyak mentah (\$ per barel)	20,0	24,0
Produksi minyak (juta barel per hari)	1,46	1,46
Nilai Tukar (Rp./\$)	7.000	7.800

\*) Periode April s. d. Desember  
Sumber: Departemen Keuangan

Strategi umum kebijakan fiskal yang ditempuh pada tahun anggaran 2001 adalah:

- I. Mengoptimalkan penerimaan dalam negeri, baik penerimaan pajak maupun bukan pajak;
- II. Mengendalikan dan meningkatkan efisiensi pengeluaran negara;
- III. Mengurangi subsidi;
- IV. Menerapkan pembagian dana perimbangan;
- V. Mengurangi ketergantungan pada sumber-sumber pembiayaan luar negeri.

Operasi keuangan pemerintah pada tahun 2001 tersebut direncanakan akan mengalami defisit sebesar Rp. 52,5 trilliun atau 3,7%. Sedangkan upaya untuk meningkatkan penerimaan baik dari pajak maupun bukan pajak akan memberikan kontraksi rupiah yang cukup besar. Meskipun demikian, operasi keuangan pemerintah tetap berdampak ekspansif terhadap uang beredar. Hal ini disebabkan oleh meningkatnya jumlah pengeluaran rupiah dari 18,5% menjadi 19,4 % dari PDB.

Alokasi anggaran untuk beberapa pos di sisi pengeluaran konsumsi dalam persentase terhadap PDB terlihat mengalami penurunan, terutama karena pengalihan anggaran dan wewenang dari yang semula berada pada pemerintah pusat menjadi berada pada pemerintah daerah, khusus untuk dana perimbangan, hampir seluruhnya bersifat umum (*block grant*), dimana kewenangan pemanfaatan sepenuhnya berada pada pemerintah daerah. Sementara itu, sektor pemerintah juga akan berperan serta dalam

meningkatkan konsumsi sektor swasta melalui *transfer payment subsidi* dan pembayaran bunga utang dalam negeri sebesar 7,6 % dari PDB.

Tahun anggaran 2000/2001, penerimaan dalam negeri mencapai 152.896,5 miliar rupiah, dengan dana alokasi umum sebesar 30.929,7 miliar rupiah atau 20,23 persen. Sedangkan untuk tahun anggaran 2001 penerimaan dalam negeri mencapai 242.996,7 miliar rupiah, dengan dana alokasi umum sebesar 56.033,5 atau 23,06 persen. Jadi dapat diketahui bahwa dana alokasi umum yang diberikan minimal tidak mencapai 25 persen, dimana dana tersebut nantinya dibagi pada propinsi-propinsi di seluruh Indonesia. Berhubung pengaturan dana alokasi umum baru ada pada tahun 1999, maka dari data yang ada hanya perhitungan tahun anggaran 2000/2001 dan tahun anggaran 2001 saja.

Dalam kaitannya dengan penerimaan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 27.002,3 miliar rupiah (tahun 2000/2001) dan 46.853,4 miliar rupiah (tahun 2001), maka dapat diketahui bahwa penerimaan pajak sebesar 17,66 persen (tahun 2000/2001) dan 19,29 persen dari penerimaan dalam negeri. Dari hal tersebut dapat diketahui bahwa:

- . Bila dilihat kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan perpajakan mencapai di atas 60 persen; akan tetapi
- . Bila dilihat kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan dalam negeri tidak mencapai 20 persen.
- . Bila dilihat penerimaan pajak dalam negeri sebesar 163.403,2 miliar rupiah, dan penerimaan dalam negeri 242.996,7 miliar rupiah, maka

sumbangan perpajakan mencapai 67,25 persen. Jadi dengan kata lain kontribusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan dalam negeri juga cukup besar, karena penerimaan dalam negeri yang diberikan kepada daerah melalui dana alokasi umum, yaitu sebesar di atas 20 persen.

Dana alokasi umum berada pada dana perimbangan yang diambilkan dari penerimaan dalam negeri sebesar 25%. Dengan adanya Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut di Daerah, meskipun harus diserahkan ke Pusat karena merupakan pajak nasional, maka untuk meningkatkan penerimaan keuangan daerah sebelum diserahkan ke Pusat, daerah diberikan bagian sebagai sedikit imbalan, misalnya: 2%. Dengan pemberian bagian yang sebesar 2% akan memberikan rasa keadilan bagi daerah yang bersangkutan dan mempunyai arti penting karena pendapatan asli daerahnya bertambah. Dan sisa pembagian yang besarnya 98% diserahkan ke Kas Negara untuk dibagikan melalui dana alokasi umum. Sedangkan daerah lain yang tidak menyerahkan penarikan pajak dan daerah miskin atau daerah yang tidak mempunyai Wajib Pajak akan mendapatkan pembagiannya melalui dana alokasi umum.

## BAB. IV

### PENUTUP

#### A. Kesimpulan

Berdasarkan pada uraian tersebut di atas yang merupakan jawaban dari beberapa permasalahan yang diajukan dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Dalam sistem pemungutan Pajak Pertambahan Nilai yang berhubungan dengan:
  - a. *Negative list*; pengaturan ini sah karena sesuai dengan asas-asas perpajakan dan tata urutan peraturan perundang-undangan, meskipun tidak tertulis secara tegas di dalamnya.
  - b. *Credit Method*; metode ini masih dipergunakan meskipun undang-undang perpajakan telah mengalami beberapa kali perubahan. Dengan metode pengkreditan ini pengusaha kecil yang tidak kena pajak tidak dapat melakukan transaksi dengan pengusaha kena pajak, karena pengusaha kena pajak harus mengeluarkan faktur pajak sebagai bukti pemungutan pajak.
  - c. Objek pajak; untuk meningkatkan pendapatan daerah, maka daerah diberi kewenangan untuk menambah objek pajak yang sesuai dengan tempat dan potensi daerah yang bersangkutan berdasarkan UU. No. 34 Tahun 2000. Oleh karena itu, Pajak Daerah harus melihat lebih teliti objek pajak sebagai sumber-sumber pendapatan yang dapat ditarik menjadi objeknya.

2. Mengenai tidak dicantumkannya pembagian dalam undang-undang Pajak Pertambahan Nilai; secara yuridis tidak ditemukan dasar hukumnya, namun karena PPN merupakan pajak nasional maka PPN di daerahpun diserahkan kepada pusat, dan pajak ini hanya dikenakan pada nilai tambah dari setiap jalur perusahaan.
3. Kontribusi Pajak Pertambahan Nilai dalam kaitannya dengan penerimaan keuangan daerah terlihat sangat kecil, meskipun demikian sangat berpengaruh sekali dalam penerimaan Dalam Negeri. Pada 2 tahun terakhir penerimaan PPN terhadap penerimaan Dalam Negeri mencapai 19,29 persen untuk tahun 2000/2001 dan 17,66 persen untuk tahun anggaran 2001, bahkan sumbangan ke penerimaan perpajakan mencapai 65% keatas.

#### B. Saran

1. Penggunaan *credit method* ternyata menyebabkan Pengusaha kecil Tidak Kena Pajak tidak dapat berkembang, karena pengusaha kecil tersebut tidak dapat melakukan transaksi dengan pengusaha kena pajak. Hal ini disebabkan pengusaha kena pajak harus mengeluarkan faktur pajak sebagai bukti pemungutan pajak. Oleh karena itu meskipun digunakan *credit method*, namun ketentuan mengenai pengeluaran faktur pajak sebaiknya dihapuskan.

2. Adanya objek PPN yang lebih potensial untuk ditarik ke dalam Pajak Daerah, maka untuk meningkatkan pendapatan daerah perlu perluasan objek Pajak Daerah, seperti: Real Estat dan Hak Sewa Guna Usaha.
3. Dengan melihat besarnya sumbangan Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan perpajakan sebesar 65% dan pembagian dana alokasi umum yang terkesan kecil, serta adanya penerimaan PPN di daerah maka perlu diberikan pembagian kepada daerah sebesar maksimal 5% dari PPN yang ditarik di Daerah, sehingga memberikan tambahan pendapatan daerah karena daerah yang tidak menyumbangkan mendapatkan bagian dari DAU. Hal ini perlu dicantumkan dalam undang-undang Pajak Pertambahan Nilai.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arsyad, 1975, *Perimbangan Keuangan Pusat-Daerah Di Indonesia Dewasa Ini, Analisa Masalah Keuangan Dan Pertumbuhan Ekonomi*, CSIS, Th. IV, No. 12.
- Brannen, Julia, Alih Bahasa Nukta Arfairie, 1994, *Memandu Penelitian Kualitatif Dan Kuantitatif*, Fakultas Tarbiyah IAIN Antasari Samarinda Dan Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Brotodihardjo, Santoso, 1986, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan ke – XI, PT. Eresco, Jakarta-Bandung.
- Busro, Abu Daud dan H. Abubakar Busro, 1983, *Asas-asas Hukum Tata Negara*, PT. Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Djojohadikusumo, Soemitro, 1956, *Ekonomi Pembangunan*, PT. Pembangunan, Jakarta.
- Due, John F, 1988, *Government Finance: Economics of The Public Sector*, Richard D. Irwin, Inc.
- Faisal, Sanapiah, 1990, *Penelitian Kualitatif, Dasar-dasar Dan Aplikasi*, YA3, Malang.
- Fuady, Munir, 1995, *Hukum Tentang Pembiayaan Dalam Teori Dan Praktek*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Guruh, Syahda, 2001, *Menimbang Otonomi Vs Federal (Mengembangkan Wacana Federalisme Dan Otonomi Luas Menuju Masyarakat Madani Indonesia)*, Penerbit PT. Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Hadi, Sutrisno, 1984, *Metodologi Research Untuk Penulisan Paper, Skripsi, Thesis Dan Disertasi – Jilid I – Cetakan Ke XVI*, Yayasan Penerbit Fakultas Psikologi – UGM, Yogyakarta.
- Harjowiryono, Marwanto, 2000, *Analisis Kebijakan Pemerintah Dalam Mengoptimalkan Penerimaan Pajak*, Berita Pajak No. 1429 Tahun XXXII/15 Oktober.
- Hidayat, Syarif, 2000, *Refleksi Realitas Otonomi Daerah Dan Tantangan Ke Depan*, Penerbit Pustaka Quatum, Jakarta.
- Judisseno, Rimsky K., 2000, *Perpajakan*, Edisi Revisi, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.

- Karnadi, 2000, *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Tentang Pelaksanaan UU No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan daerah*, BP. Cipta Jaya, Jakarta.
- Keraf, Gorys, 1995, *Eksposisi, Komposisi*, Gramedia Widiaswara Indonesia, Jakarta.
- Khadka, Rup Bahadur, 1998, *Vallue Added Tax in Asia and the Pasific Region – Asia Pasific Tax And Investment Research Centre*, Singapore.
- Lubis, Solly, 1983, *Perkembangan Garis Politik Dan Perundang-undangan Pemerintahan Daerah*, Penerbit Alumni, Bandung.
- Mardiasmo, 1999, *Perpajakan*, Penerbit ANDI, Yogyakarta.
- Miyasto, 1996, *Potensi Dan Struktur Pajak Pertambahan Nilai Di Indonesia (Studi Kasus Perbandingan Antara UU. No.8 Tahun 1983 Dengan UU. No. 11 Tahun 1994)*, Makalah presentasi pada Sidang Guru Besar Universitas Diponegoro Pada Tanggal 4 Juli 1996, Semarang.
- , 1996, *Fungsi Mengatur Dan Penegakan Law Enforcement Dalam Undang-undang Pajak Tahun 1994*, Bahan Kuliah Umum Mahasiswa Program Pasca Sarjana Ilmu Hukum, Undip, Semarang.
- , 1998, *Sistem Pelaksanaan Perpajakan Di Indonesia*, Bahan Seminar Nasional Perpajakan Dalam Rangka Dies Natalis Universitas Diponegoro ke 41, Semarang.
- Manan, Bagir dan Kuntana Magnar, 1993, *Beberapa Masalah Hukum Tatanegara Indonesia*, Penerbit Alumni, Bandung.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave, 1986, *Public Finance in Theory and Practise*, Mc. Graw Hill Book Coy, International Student Edition, Edisi IV.
- Muslimin, Amrah, 1986, *Aspek-aspek Hukum Otonomi Daerah*, Penerbit Alumni, Bandung.
- Muqodim, 1993, *Perpajakan Buku-1 Dasar-dasar Hukum Pajak Pembaharuan Perpajakan Nasional, Ketentuan Umum Dan Tata Cara perpajakan*, Bagian Penerbitan Fak. Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.
- Nasution. S, 1986, *Metode Penelitian Naturalistik – Kuantitatif*, Penerbit Transito, Bandung.
- Nasution, S. dan M. Thomas, 1996, *Buku Penuntun Membuat Tesis, Skripsi, Disertasi Dan Makalah*, Bina Aksara, Jakarta.

- Rahardjo, Satjipto, 1982, *Ilmu Hukum*, Penerbit Alumni, Bandung.
- , 1979, *Hukum Dan Perubahan Sosial*, Penerbit Alumni, Bandung.
- Saleh, Ruslan, 1991, *Seluk Beluk Praktis Lisensi*, PT. Sinar Grafika, Jakarta.
- Sanusi, Achmad, 1957, *Pengantar Ilmu Hukum Dan Pengantar Tata Hukum Indonesia (Bag. I)*, Penerbit Universitas Pajajaran, Bandung.
- Simanjuntak, Robert, *Perimbangan Keuangan Pusat Dan Daerah*, MTI – Seri Dialog ke – 14, Tahun 2001.
- Sidharta, Bernard Arief , 1999, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum – Sebuah Penelitian Tentang Fundasi Kefilsafatan Dan Sifat Keilmun Hukum Sebagai Landasan Pengembangan Ilmu Hukum Nasional Indonesia -* , Penerbit CV. Mandar Maju, Bandung.
- Slemrod, Joel and Jon Bakija, 2000, *Taxing ourselves – A Citizen’s Guide to the Great Debate Over Tax Reform* , Second Edition, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London, England.
- Soejito, Irawan, 1990, *Hubungan Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah*, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta.
- Soekanto, Soerjono, 1982, *Pengantar Penelitian Hukum*, Penerbit Universitas Indonesia, Jakarta.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, 1990, *Penelitian Hukum Normatif – Suatu Tinjauan Singkat*, CV. Rajawali, Jakarta.
- Soemantoro, 1986, *Hukum Ekonomi*, Penerbit Universitas Indonesia (UI-Press), Jakarta.
- Soemarso, 1994, *Akuntansi Dan Perkembangan Terakhir Undang-undang Perpajakan*, Makalah seminar pendidikan profesi berkelanjutan, Konggres VII IAIN, Bandung.
- Soemitro, Ronny Hanitijo , 1994, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*, Edisi V, Penerbit Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Soemitro, Rochmat , 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung.
- , 1990, *Dasar-dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan*, PT. Eresco, Bandung.
- , 1990, *Pajak Pertambahan Nilai – Edisi Revisi*, Penerbit PT. Eresco, Bandung.

- , 1982, *Pajak Dan Pembangunan*, PT. Eresco, Bandung-Jakarta.
- , 1991, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, PT. Eresco, Bandung.
- Suandy, Erly, 2000, *Hukum Pajak*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Subekti, 1989, *Aneka Perjanjian*, cetakan ke VIII, PT. Citra Bakti, Bandung.
- Sukardji, Untung, 2000, *Pajak Pertambahan Nilai*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Sujamto, 1990, *Perspektif Otonomi Daerah*, PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Soemantri, Sri, 1986, *Prosedur Dan Sistem Perubahan Konstitusi*, Alumni, Bandung.
- Suparmoko, 1999, *Keuangan Negara Dalam Teori Dan Praktek*, Edisi Keempat, Cetakan Kedelapan, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Suyatni, Sri, dan J. Sadiarto, 1992, *Problematika Leasing Di Indonesia*, PT. Arikha Media Cipta, Jakarta.
- Terra, Ben, 1988, *Sales taxation*, Kiewer Law And Taxation Publisher, Deventer Boston.
- Tobing cs, 1977, *Laporan Riset Perimbangan Keuangan Pusat Dan Daerah*, Pusat Riset Dan Pengabdian Masyarakat, USU.
- Tunggal, Anib Widjaja, dan Arief Djohan Tunggal, 1994, *Aspek Yuridis Dalam Leasing*, PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Waluyo & Wirawan B. Ilyas, 2000, *Perpajakan Indonesia - Pembahasan Sesuai Dengan Ketentuan Pelaksanaan Perundang-undangan Perpajakan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Zain, Muhammad dan Kustadi Arinta, 1990, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.
- , 1998, *Keuangan Negara Dan Badan Pemeriksa Keuangan*, Sekretariat Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta.

Peraturan Perundang-undangan:

- , Ketetapan-ketetapan Sidang Tahunan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia, Tahun 2000.

- Zain, Muhammad dan Dodo Syarief Hidayat, 2000, *Himpunan Undang-undang Perpajakan*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Tim Redaksi tatanusa, 2000, *Undang-undang Republik Indonesia Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*.
- , 2001, *UU. No. 34 Tahun 2000 Tentang Perubahan UU. No. 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Dan Beberapa Peraturan Pemerintah Bidang Dana Perimbangan*, PT. Mutiara Sumber Widya.
- , 2000, *Petunjuk Pelaksanaan Undang-undang Otonomi Daerah Dan Intersifikasi Pemungutan Dan penyetoran PPH, PPN, Dan PPN-BM Di Daerah*, Penerbit CV. Tamita Utama, Jakarta.
- , 1998, *Ketetapan-ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Hasil Sidang Istimewa Tahun 1998*, Penerbit CV. Novinda Pustaka Mandiri, Jakarta.
- , 2000, *Ketetapan-ketetapan Sidang Tahunan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Tahun 2000*, Penerbit CV. Tamita Utama, Jakarta.
- , 2000, *Undang-undang Perpajakan Tahun 2000*, Penerbit "Citra Umbara", Bandung.
- , *Pelaksanaan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-undang No. 18 Tahun 2000 (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 143 Tahun 2000 Tanggal 22 Desember 2000)*, Warta Perundang-undangan No. 2026, 06-02-2001.
- , UU. No. 7 Tahun 1983 Diubah dengan UU. No. 17 Tahun 2000 tentang *Pajak Penghasilan*.
- , *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor: 144 Tahun 2000 Tentang Jenis Barang Dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai*.
- , *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor: 13 Tahun 2001 Tentang Penundaan Kembali Berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 39 Tahun 1998 Tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Di Kawasan Berikat (Bonded Zone) Daerah Industri Pulau Batam*.
- , 2001, *Himpunan Peraturan Perundang-undangan Pajak pertambahan Nilai Tahun 2000, Januari 2000 – Desember 2000*, Penerbit CV. Eko Jaya, Jakarta.

- , *Peraturan Perundang-undangan No. 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintahan Daerah Dan Peraturan Perundang-undangan No. 25 Tahun 1999 Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Daerah*, Direktorat Sosial Politik Tingkat I Propinsi Jawa Tengah.
- , *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 104 Tahun 2000 tentang Dana Perimbangan*.
- , *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, Nomor 65 Tahun 2001 tentang Pajak daerah*.
- , *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia, Nomor 66 Tahun 2001 Tentang Retribusi Daerah*
- , *Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 181 Tahun 2000 tentang Dana Alokasi Umum Daerah Propinsi dan Daerah Kabupaten/Kota Tahun Anggaran 2001*.
- , *Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Nomor: KEP-229/PJ./2001 Tentang Perlakuan Perpajakan Di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu (Kapet)*.
- , *Rancangan Undang-undang Nomor 33 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 2 Tahun 2000 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara*.

Majalah dan jurnal dan lain-lain:

- Ismail, Munawar, *Pendapatan Asli Daerah Dalam Otonomi Daerah*, TEMA, Volume II, Nomor 1, Maret 2001.
- Harjowiryono, Marwanto, *Analisis Kebijakan Pemerintah Dalam Mengoptimalkan Penerimaan Pajak*, BERITA PAJAK. No. 1429/Tahun XXXII/15 Oktober 2000.
- Basar, Abdul, *Perlu Ditinjau Kembali Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Yang Dipungut Oleh Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran*, BERITA PAJAK No. 1430/Tahun XXXII/1 Nopember 2000.
- Hakim, Lukman, *Strategi Perpajakan Terhadap Perekonomian Domestik*, BERITA PAJAK Nomor 1434/Tahun XXXIII/1 Januari 2001.
- Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro, *Pedoman Penulisan Tesis*, Semarang, 2001.

Susilo, Djoko, *Reformasi Aparatur Direktorat Jenderal Pajak Dalam Era Otonomi Daerah*, BERITA PAJAK No. 1439/Tahun XXXIII/15 Maret 2001.

Soemitro, Ronny Hanitijo, *Hubungan Antara Kesadaran Hukum Dengan Tingkat Pendidikan (Penelitian Mengenai Korelasi Antara Kesadaran Membayar Pajak Dengan Tingkat Pendidikan)*, Dalam Majalah Masalah-masalah Hukum, Fakultas Hukum UNDIP No. 6 Tahun 1993, halaman 35-44.

Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia-Pidato Ketua DPR RI Pada Acara Pidato Presiden RI Pengantar/Keterangan Pemerintah Atas RUU Tentang APBN Tahun anggaran 2002 Serta Nota Keuangannya, Tanggal 7 September 2001.

-----, 2000, *Pemuntun Pajak dan Retribusi Pajak*, Pemerintah DKI Jakarta Buku-1, Jakarta.