

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung

Berdasarkan *The Institute of Cost Accountant of India* (2019), pajak langsung merupakan pajak yang dikenakan atas peristiwa yang dampaknya dibebankan pada pihak yang bersangkutan, misalnya Pajak Penghasilan. Pajak langsung dipungut pada pihak yang juga membayar pajak. Mardiasmo (2016) mengungkapkan pajak langsung sebagai pajak yang tidak dapat dibebankan pada pihak lain atau dengan kata lain ditanggung sendiri oleh wajib pajak.

Menurut Kormaz, Yilgor, dan Aksoy (2019) pajak tidak langsung adalah pajak yang beban pajaknya dapat digeser ke pihak lain, sehingga memungkinkan pembayar pajak dan pemikul beban pajak berada pada dua pihak yang berbeda. Pajak tidak langsung dikenakan atas pengeluaran yang dilakukan atas barang dan jasa. Contoh pajak tidak langsung meliputi pajak penjualan, pajak pertambahan nilai, cukai, bea masuk, dan bea meterai

2.2 Asas Pemungutan Pajak

Smith (1776) menjelaskan asas-asas pemungutan pajak yang dikenal dengan istilah “*The Four Maxims*” dalam bukunya yang berjudul *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Adapun empat asas yang dimaksud adalah sebagai berikut:

1. Asas Kesamaan dan Keadilan (*Equality and Equity*)

Pemungutan pajak harus mempertimbangkan asas kesamaan dan keadilan dalam pemberlakuannya. Pajak yang dikenakan pada masyarakat harus sesuai dengan kemampuan yang dimiliki setiap subjek pajak. Oleh karena itu, negara tidak boleh berlaku diskriminatif dalam pemungutan pajak karena melanggar asas kesamaan dan keadilan.

2. Asas Kepastian Hukum (*Certainty*)

Pemungutan pajak harus didasarkan pada hukum positif yang berlaku. Atas setiap jenis pajak yang dipungut harus berlaandaskan dasar hukum negara tersebut, serta bersifat jelas baik dari penentuan saat terutang, jumlah pembayaran dan cara pemungutannya.

3. Asas Kenyamanan (*Convenience*)

Sifat pajak yang memaksa maka perlu dikompensasi dengan memberikan kenyamanan bagi wajib pajak dalam menunaikan kewajiban perpajakannya. Pemungutan pajak harus dilakukan pada saat yang paling tepat bagi wajib pajak sehingga menimbulkan rasa nyaman, misalnya saat wajib pajak baru menerima penghasilan atau saat konsumen membayar pembelian barang/jasa.

4. Asas Ekonomis (Economy)

Efisiensi pemungutan pajak juga harus mempertimbangkan aspek ekonomis berupa efisiensi biaya yang dikeluarkan dalam proses pemungutannya. Biaya yang dikeluarkan harus berjumlah sekecil mungkin dan tidak boleh melebihi jumlah pajak yang disetorkan ke kas negara.

2.3 Pajak Pertambahan Nilai

2.3.1 Definisi PPN

Menurut Alexandru (2014) PPN adalah pajak tidak langsung yang dikenakan atas pertambahan nilai dalam setiap rantai produksi dan distribusi atas barang ekonomis baik yang berasal dari dalam negeri maupun luar negeri melalui impor. PPN bersifat netral karena berlaku pada semua aktivitas ekonomi dan dihitung untuk setiap jenjang produksi dan pemasaran dari barang dan jasa. Basis pemajakan PPN meliputi nilai dari pasokan barang dan/atau jasa, nilai impor, nilai pertukaran, serta nilai donasi/sponsor yang memenuhi batas tertentu.

Nguyen (2019) menyatakan bahwa pajak pertambahan nilai (PPN) merupakan pajak dengan basis pemajakan yang luas yang dinilai berdasarkan nilai tambah atas barang dan jasa sebagai hasil dari proses produksi, distribusi, hingga konsumsi. Dalam publikasi yang dilakukan oleh (OECD, 2006) menyebutkan bahwa PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi yang beban pajaknya ditanggung oleh konsumen akhir dengan basis pemajakan luas atau tidak terbatas pada barang atau jasa tertentu saja. Berdasarkan beberapa pendapat para ahli dapat disimpulkan bahwa PPN tergolong dalam pajak tidak langsung yang dikenakan

untuk setiap nilai tambah atas barang dan/atau jasa kena pajak dalam setiap rantai produksi hingga sampai ke konsumen akhir.

2.3.2 Karakteristik PPN

Berikut merupakan karakteristik PPN menurut pendapat beberapa ahli yaitu:

1. Pajak Tidak Langsung

PPN termasuk jenis pajak yang membedakan kedudukan penanggung pajak yang memikul beban pajak dengan pihak yang bertanggung jawab menyetorkan uang pajak ke kas negara (Sukardji, 2015). Karakteristik beban PPN yang dapat dialihkan kepada pihak lain serta pihak yang menyetorkan pajak yang terutang berbeda dengan pihak yang menjadi penanggung pajak membuat sehingga PPN digolongkan sebagai pajak tidak langsung (Waluyo, 2014).

2. Pajak Objektif

Kewajiban PPN muncul atas transaksi yang melibatkan barang dan/atau jasa kena pajak dengan mengenyampingkan kondisi subjektif subjek pajak (Waluyo, 2014). Pajak objektif merujuk pada kewajiban pajak yang muncul akibat faktor objektif berupa keadaan atau peristiwa hukum yang dapat dikenakan pajak sehingga menimbulkan objek pajak (Solahudin, 2008).

3. Pemungutan *Multi-Stage* (*Multi-Stage Tax*) Non-Kumulatif

PPN dikenakan pada setiap mata rantai proses produksi hingga distribusi. Hal ini berarti pengenaan PPN dilakukan secara berulang atas setiap perpindahan BKP/JKP sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Meskipun PPN dikenakan pada tiap tingkatan namun, PPN tidak menimbulkan pajak ganda atas satu objek yang sama. Mekanisme pemungutan PPN dengan pengkreditan pajak masukan

menjadikan PPN bersifat non-kumulatif (Waluyo, 2014) . Setiap penyerahan objek PPN baik berupa barang dan atau/ jasa dikenakan PPN mulai dari tingkat pabrikan, pedagang besar, sampai dengan pedagang eceran (Solahudin, 2008).

4. Pajak atas Konsumsi

PPN dikenakan atas BKP/JKP yang dikonsumsi di daerah pabeian Republik Indonesia sesuai dengan prinsip tempat tujuan (Waluyo, 2014). Atas semua konsumsi barang dan/atau jasa kena pajak yang dilakukan di dalam negeri akan dikenakan PPN. Berbeda halnya dengan jenis pajak tidak langsung lainnya seperti cukai yang menitikberatkan pada komoditas tertentu (Pohan, 2016). Salah satu ciri khas PPN adalah PPN berlaku atas konsumsi semua jenis barang dan jasa kecuali diatur lain dalam UU (Utomo, 2019).

5. Netralitas

Pada dasarnya PPN memiliki prinsip netralitas dalam dunia bisnis, bahwa dengan adanya PPN tidak memengaruhi daya saing antar entitas baik dari dalam maupun luar negeri (Sukardji, 2015). Pada kondisi yang ideal, seharusnya tidak ada pengecualian ataupun pembebasan dalam pengenaan PPN. Selain itu, jumlah pajak keseluruhan harus sama sepanjang harga jual bernilai tetap tanpa memperhatikan tahapan-tahapan yang dilalui hingga produk berada di tangan konsumen akhir (Sukardji, 2015). Maka dari itu, idealnya PPN tidak akan memengaruhi entitas dalam menentukan pilihan cara berproduksi atau distribusi karena beban pajak yang dipikul oleh konsumen akhir akan tetap sama, baik produksi yang terintegrasi maupun terspesialisasi (Pohan, 2016).

6. Tarif Tunggal

PPN di Indonesia menggunakan tarif tunggal yang dapat dinaikkan paling tinggi hingga 15% untuk penyerahan dalam negeri. Tarif sebesar 0% (nol %) dikenakan atas ekspor barang kena pajak (Waluyo, 2014).

7. Metode Kredit (*Indirect Substruction Method*)

PPN terutang diperoleh dari hasil pengurangan pajak keluaran (atas penyerahan) dengan pajak masukan atas perolehan (Waluyo, 2014). *Indirect subtraction method* merupakan metode penghitungan PPN terutang dengan cara mengurangi PPN yang dipungut oleh penjual kepada pembeli atas penyerahan barang dan/atau jasa dengan PPN yang dibayarkan oleh pembeli kepada penjual atas perolehan barang dan/atau jasa (Sukardji, 2015).

2.2.3 Metode Pemungutan PPN

Tait (1988) menjelaskan bahwa dalam menghitung PPN secara umum terdapat dua pendekatan yang dilakukan dengan memerhatikan komponen penyusun nilai tambah. Pendekatan pertama untuk mengetahui komponen penyusun nilai tambah dilakukan dengan metode penjumlahan (*additive*) yang terbentuk oleh aspek upah (*wage*) dan keuntungan (*profit*). Sedangkan pendekatan kedua dilakukan dengan menghitung selisih antara *output* (harga jual) dengan input (harga perolehan). Oleh karena itu, untuk menghitung PPN terdapat beberapa metode / variasi formula yang lazim digunakan yaitu sebagai berikut:

2.2.3.1 Metode Langsung (*Direct Method*)

Metode ini menggunakan pendekatan secara langsung dalam menentukan PPN terutang yaitu dengan mengalikan tarif dengan nilai Dasar Pengenaan Pajak

(DPP). Berdasarkan penelitian Shira dan Lacey (2014) yang dilakukan di Vietnam, PPN yang diperoleh dari metode langsung bergantung pada total pendapatan yang tidak dapat diketahui secara pasti hingga akhir tahun. Penyetoran PPN tiap bulan bersifat sementara dan mungkin saja berbeda dengan jumlah PPN terutang pada akhir tahun sehingga perlu dilakukan penghitungan ulang pada akhir tahun.

Menurut Tait (1988), pada dasarnya perusahaan telah dapat memperkirakan besaran biaya yang akan dikeluarkan dalam satu tahun guna menjalankan bisnisnya terutama biaya upah pekerja. Sejalan dengan perkiraan biaya tersebut, nilai keuntungan yang diharapkan oleh perusahaan juga umumnya dapat diperkirakan sebelumnya. Metode langsung dalam penghitungan PPN dapat dibagi menjadi dua formula yaitu:

a. *The Additive-Direct/ Account Method*

$$PPN = Tarif (Upah + Keuntungan).....(1)$$

b. *The Subtractive-Direct (also on accounts) Method*

$$PPN = Tarif PPN (output - input).....(2)$$

2.2.3.2 Metode Tidak Langsung (*Indirect Method*)

Metode tidak langsung merupakan metode yang paling lazim digunakan pada penerapan PPN di banyak negara. Bucci (2020) mengungkapkan bahwa metode tidak langsung digunakan sebagai alternatif dalam memperkirakan beban pajak Wajib Pajak dengan mempertimbangkan data dan informasi yang didapat dari pihak ketiga terkait karakteristik yang dapat diamati dari wajib pajak. Metode ini juga dipopulerkan oleh Tait (1988) yang menyatakan bahwa penghitungan metode tidak langsung pada PPN yaitu dengan cara tarif pajak dikenakan pada komponen

nilai tambahan (*output* dan *input*) lalu mengurangkannya dengan kewajiban pajak sehingga dihasilkan beban pajak akhir yang terutang. Adapun formula yang digunakan yaitu sebagai berikut:

a. *The Additive-Indirect/ Account Method*

$$PPN = \text{Tarif (Upah)} + \text{Tarif (Keuntungan)} \dots \dots \dots (3)$$

b. *The Indirect- Subtractive Method/Invoice Method/Credit Method*

Tait (1988) menjelaskan dalam metode *subtraction-indirect* PPN yang dihitung berdasarkan selisih pajak dari harga jual (*output*) dengan pajak dari harga perolehan (*input*). Metode ini menggunakan faktur (*invoice*) sebagai bukti transaksi yang kepadanya melekat kewajiban PPN. Dengan keberadaan faktur tersebut maka penghitungan PPN terjadi secara tidak langsung dengan menghitung selisih antara pajak yang dipungut pada faktur penjualan (Pajak Keluaran) dengan pajak yang dibayar pada faktur pembelian (Pajak Masukan). Penghitungan PPN terutang dilakukan secara berkelanjutan dari satu periode waktu ke periode waktu selanjutnya. Metode ini menjadi metode pemungutan PPN yang paling banyak digunakan di dunia

$$PPN = \text{Tarif PPN (output)} - \text{Tarif PPN (input)} \dots \dots \dots (4)$$

Secara umum Indonesia menganut metode pemungutan PPN *indirect subtraction method* (Pohan, 2017). Metode ini membutuhkan faktur guna pengkreditan pajak keluaran dan pajak masukan. Metode *indirect subtraction* dianggap sebagai metode terbaik karena mewajibkan pembuatan faktur pajak atas setiap transaksi yang terjadi. Selain itu, metode ini juga membantu pelaksanaan pemeriksaan, baik yang dilakukan oleh unit kendali internal entitas (wajib pajak)

maupun eksternal dari otoritas pajak (DJP). Serta, metode ini juga tidak perlu menentukan besaran keuntungan untuk tiap transaksi.

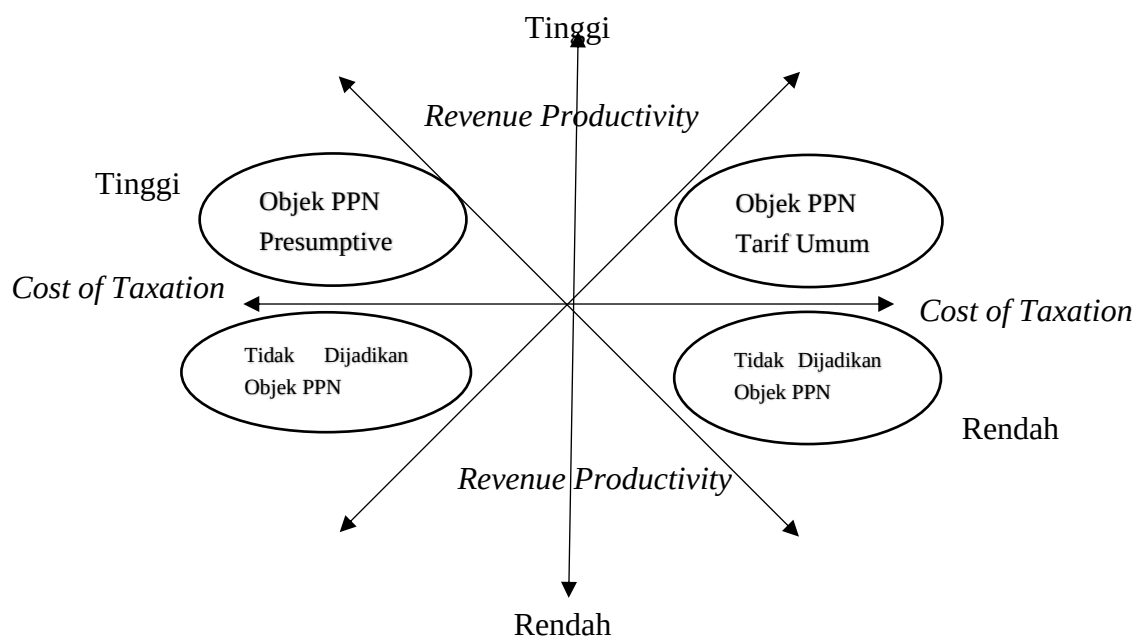
2.2.3.3 Metode Dugaan (*Presumptive Method*)

Thuronyi (2003) menyatakan bahwa metode *presumptive* pada dasarnya merupakan pengembangan dari metode tidak langsung dengan menggunakan ‘dugaan’ bahwa besaran pendapatan yang didapatkan oleh wajib pajak tidak kurang dari jumlah pajak yang dikenakan dengan besaran tertentu. Menurut Bucci (2020), metode *presumptive* merupakan salah satu bentuk penyederhanaan pemungutan pajak bagi wajib pajak yang tergolong sulit dipajaki. Metode ini merupakan alternatif metode penilaian kewajiban pajak dibandingkan dengan metode regular yang digunakan untuk menghitung penghasilan kena pajak sesungguhnya yang berdasarkan laporan keuangan wajib pajak. Pada metode ini, pendapatan wajib pajak diprediksikan dengan menggunakan informasi/variabel yang tidak digunakan dalam penghitungan besaran pendapatan pada umumnya. Sedrakyen (2017) menyatakan bahwa simplifikasi aturan PPN melalui penerapan mekanisme *presumptive* memiliki dampak positif dalam mobilisasi PPN. Khan (2001) mengulas bahwa pajak dengan metode dugaan (*presumptive tax*) dapat diimplementasikan sebagai proksi untuk pajak tidak langsung seperti PPN ataupun pajak langsung berupa pajak penghasilan dari petani, UMKM, dan pihak lainnya yang masuk dalam kategori ‘sulit dipajaki’.

Definisi pemajakan dengan metode *presumptive* juga diungkapkan oleh Yitzhaki (2006) bahwa metode ini timbul karena adanya kesenjangan antara dasar pengenaan pajak ideal yang sesuai dengan yang diamanatkan dalam hukum

perpajakan, dengan dasar pengenaan pajak ‘dugaan’ atau *presumptive* dalam penerapan peraturan perpajakan Menurut Rosdiana, Irianto, & Putranti (2011) skema kebijakan yang dapat diambil dalam menentukan desain pengenaan PPN bergantung pada dua parameter parameter *cost of taxation* (biaya pemajakan) dan *revenue productivity* (produktivitas pendapatan). Berdasarkan Gambar II.I, desain kebijakan bagi objek PPN yang memiliki *revenue productivity* dan *cost of taxation* sama-sama tinggi adalah dengan menerapkan metode *presumptive* yang memiliki kemiripan dengan metode besaran tertentu..

Gambar II-1 Skema Kebijakan Pemungutan PPN



Sumber: Rosdiana, Irianto, & Putranti (2011).

2.4 Tarif Efektif

Rogers-Glabush (2015) mendefinisikan tarif pajak efektif yaitu tarif yang menunjukkan beban pajak sesungguhnya yang ditanggung oleh wajib pajak. Darussalam, Septriadi, & Dhora (2018) menyatakan bahwa beda halnya dengan

penghitungan PPN dengan tarif standar yaitu langsung dikalikan dengan DPP dengan tarif efektif dilakukan dengan rumus tertentu. Mukarromah (2018) menjelaskan tarif efektif dalam PPN mengacu pada besaran tarif PPN umum yang dikalikan dengan nilai DPP yang persentasenya kurang dari 100%. Asmarani (2021) menyimpulkan bahwa tarif efektif merupakan besaran tarif yang telah memperhitungkan tarif PPN standar di dalamnya.

2.5 Sektor Pertanian

Sektor pertanian merupakan sektor yang memegang peranan penting bagi sebagian besar negara berkembang (Khan, 2001). Menurut Fachmawati (2020) pertanian merupakan rangkaian proses yang dilakukan dengan pemanfaatan sumber daya alam (SDA) baik berupa tumbuhan maupun hewan. Sektor pertanian memegang peranan penting dalam memastikan tersedianya bahan pangan. Meyer (2019) menyatakan peran sektor pertanian di negara berkembang sangatlah penting dalam pertumbuhan dan pembangunan ekonomi dibandingkan dengan negara maju yang memiliki perekonomian yang lebih terverifikasi.

Beberapa penelitian seperti Lewis (2019), Bogetic et al., (2021), Ering et al (2020) menunjukkan korelasi negatif antara persentase kontribusi sektor pertanian terhadap perekonomian suatu negara dengan penerimaan pajaknya. Bird (1974) menyatakan bahwa sektor pertanian menjadi sektor yang sulit untuk dipajaki selain sektor jasa dan usaha kecil. Rajaraman (2004) menyebutkan beberapa faktor yang membuat sektor pertanian menjadi sulit dipajaki yaitu karena mayoritas pelaku usaha pada sektor pertanian merupakan usaha kecil, jangkauan wilayah yang luas, transaksi dilakukan secara cash basis dan tidak melibatkan bank sehingga susah

untuk diawasi serta minimnya jumlah petani yang melakukan pembukuan. Thuronyi (2003) juga menyebutkan beberapa karakteristik yang dimiliki oleh sektor pertanian sebagai salah satu sektor yang sulit dipajaki (*hard to tax*) yaitu besarnya populasi, pendapatan yang relatif kecil, tidak melakukan pembukuan yang memadai, dan transaksi yang masih berbasis kas (*cash basis*).

2.6 Barang Hasil Pertanian Tertentu

Purwanto (2009) mendefinisikan hasil pertanian sebagai produk yang dihasilkan dari usaha pengolahan alam dalam bentuk pangan dan ternak. PSAK 69 menjelaskan bahwa produk agrikultur sebagai produk yang dipanen dari aset biologis milik entitas. Contoh dari produk agrikultur adalah tandan buah segar, pohon tebang, kapas panen, tebu panen, daun tembakau, daun teh, buah anggur, buah petikan, getah karet. Erawan dan Julianto (2020) juga menyatakan hal yang serupa bahwa barang hasil pertanian atau produk agrikultur merupakan produk yang dipanen dari aset biologis milik perusahaan.

2.7 Perpajakan dalam Sektor Pertanian

Khan (2001) menjelaskan bahwa tujuan pemerintah mengenakan pajak terhadap pengusaha sektor pertanian adalah untuk mendapatkan penerimaan pajak, mendistribusi sumber daya pada sektor pertanian ke sektor lainnya, memacu diversifikasi dan efisiensi produk pertanian, serta mendistribusi pendapatan dalam sektor pertanian. Lebih lanjut, Khan (2001) menambahkan bahwa jenis-jenis pajak yang dikenakan kepada pelaku usaha di sektor pertanian secara garis besar terbagi menjadi dua yaitu berupa pajak langsung seperti pajak penghasilan dan pajak

kekayaan/properti serta pajak tidak langsung berupa pajak atas penjualan seperti PPN dan pajak khusus untuk jenis barang tertentu. Perpaduan antara pajak langsung dan pajak tidak langsung telah diterapkan di beberapa yurisdiksi dengan tarif yang beragam mulai dari tarif rata (*flat*), proporsional, dan berjenjang.

Penulis menggunakan beberapa penelitian terdahulu sebagai referensi dalam penelitian ini. Thuronyi (2003) merupakan salah satu sumber referensi utama dalam penelitian ini yang menganalisis implikasi penerapan metode *presumptive* sebagai alternatif metode yang dapat digunakan untuk sektor yang memiliki karakteristik ‘sulit dipajaki’ dengan mekanisme umum. Publikasi dari Thuronyi (2003) menjadi acuan bagaimana penerapan metode *presumptive* dari berbagai negara guna menangkap potensi pajak pada sektor yang ‘sulit dipajaki’ yang salah satunya merupakan sektor pertanian. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Cnossen (2017) melakukan evaluasi penerapan PPN di Uni Eropa melalui skema tarif tetap (*flat-rate scheme*) bagi petani yang berimplikasi pada PM tidak dapat dikreditkan serta dampaknya baik bagi penerimaan PPN dari sektor pertanian dan keberlangsungan usaha petani. Dari dalam negeri Subchan (2018) mengevaluasi kebijakan PPN atas barang hasil pertanian, implikasi perubahan kebijakan PPN berdasarkan asas *revenue productivity*. Penelitian yang dilakukan oleh Subchan (2018) dilakukan sebelum pemberlakuan nilai lain serta metode besaran tertentu atas pengenaan PPN BHPT.

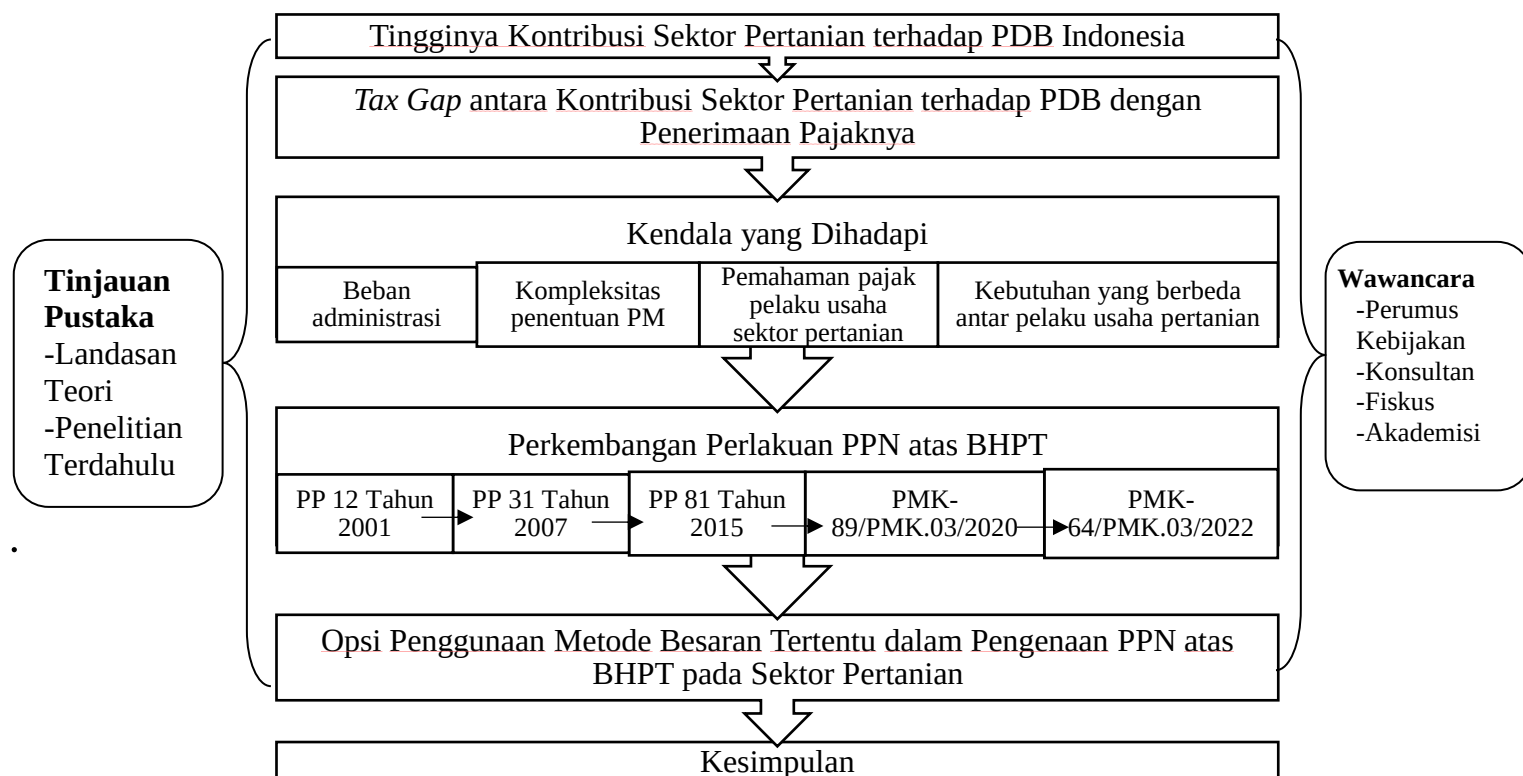
Dalam penelitian ini, penulis menitikberatkan pada metode besaran tertentu PPN sebagai salah satu opsi yang dapat dipilih PKP di sektor pertanian dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Penulis akan mengeksplor dan

menganalisis aspek-aspek yang menjadi latar belakang penerapan metode besaran tertentu PPN atas BHPT di Indonesia terutama dari sisi yuridis dan teknis. Penulis juga melakukan tinjauan terhadap penerapan metode besaran tertentu beserta implikasi penerapannya. Selain itu, penulis juga melakukan identifikasi kekuatan dan kelemahan dalam penerapan metode besaran tertentu sekaligus upaya yang dapat dilakukan untuk mengantisipasi kelemahan yang mungkin timbul.

2.8 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan latar belakang dengan rumusan permasalahan dalam penelitian, serta landasan teori yang telah dijelaskan pada bagian sebelumnya, Gambar II.2 memuat kerangka pemikiran dalam penelitian ini.

Gambar II-2- Kerangka Pemikiran



Sumber: Diolah Penulis (2023)