

2-11-2011

Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara-Negara Anggota ASEAN

GUNADI Gunadi

Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia

TAFSIR NURCHAMID

Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia

MILLA SEPLIANA SETYOWATI

Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia

WISAMODRO JATI

Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia

Follow this and additional works at: <https://scholarhub.ui.ac.id/jbb>

Recommended Citation

Gunadi, GUNADI; NURCHAMID, TAFSIR; SETYOWATI, MILLA SEPLIANA; and JATI, WISAMODRO (2011) "Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara-Negara Anggota ASEAN," *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*. Vol. 17 : No. 2 , Article 4.

DOI: 10.20476/jbb.v17i2.633

Available at: <https://scholarhub.ui.ac.id/jbb/vol17/iss2/4>

This Article is brought to you for free and open access by the Faculty of Administrative Science at UI Scholars Hub. It has been accepted for inclusion in *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi* by an authorized editor of UI Scholars Hub.

Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara-Negara Anggota ASEAN

GUNADI¹, TAFSIR NURCHAMID¹, MILLA SEPLIANA SETYOWATI¹, WISAMODRO JATI¹

¹Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia

Abstract. This research discusses the possibility of harmonizing indirect consumption tax system in the ASEAN member countries, inter alia, Indonesia, Vietnam, Malaysia and Singapore with three principal goals: (1) to explain the provision of indirect consumption tax system in that four countries, (2) to describes the process of indirect consumption tax system in the EU, and (3) to analyze the alternative of indirect consumption tax system in the ASEAN member countries. In order to encourage the operational of AFTA aiming at the free movement of goods and services within this region, indirect consumption tax becomes important phenomenon to talk about because despite her contribution to the state revenues, this kind of tax may constitute an obstacle of this cross-border free movement of goods and services. To overcome this problem, with the reference of what has been done in the European Union, it appears that it is the appropriate time to discuss the harmonization of indirect consumption tax. However, it is no doubt that some problems may arise due to the differences in the applicable law of each country, including rates, and formal law as well. Furthermore, the different in administrative systems may also lead to difficulties in administering the tax and control over tax harmonized system. The introduction of a single standard rate and an acceptable "uniform system" become issues to be much discussed, especially related to revenue, uniform model policy and implementation, including mechanism to minimize tax fraud.

Keywords : *indirect tax harmonisation, tax policy, ASEAN*

PENDAHULUAN

Association of the South East Asian Nations (ASEAN) telah muncul menjadi salah satu blok perdagangan yang tumbuh pesat setelah krisis keuangan Asia tahun 1997. ASEAN dibentuk untuk kepentingan bersama sebagai kerjasama ekonomi kawasan dan sarana promosi investasi internasional serta mengembangkan kekuatan ekonomi dan moneter, termasuk kebijakan perpajakan. Langkah penting berupa integrasi ekonomi telah diperkenalkan sebagai fondasi terbentuknya AFTA (*Asean Free Trade Area*) yaitu kesepakatan dari negara-negara anggota untuk membentuk suatu kawasan perdagangan bebas dalam rangka meningkatkan daya saing ekonomi kawasan, dengan menjadikan ASEAN sebagai basis produksi dunia untuk menarik investasi, memajukan perdagangan antar anggota, dan meningkatkan kesejahteraan rakyat masing-masing negara.

Terbentuknya AFTA menunjukkan komitmen anggota terhadap integrasi ekonomi, kemajuan perdagangan internasional, dan investasi, misalnya dengan menyusun perjanjian perlindungan investasi. Perkembangan signifikan terjadi ketika berhasil dirumuskan *ASEAN Economic Community* (AEC) pada *Declaration of ASEAN Concord II* di Bali, Oktober 2003, dengan tujuan membentuk kawasan ekonomi yang kompetitif berdasar liberalisasi aliran barang, jasa, investasi, tenaga

terdidik, modal, pembangunan ekonomi berimbang, dan pengurangan kemiskinan serta ketimpangan sosial-ekonomi pada tahun 2020 (*ASEAN Vision 2020*).

Proses integrasi ekonomi ASEAN merujuk pada tahapan Integrasi Ballassa secara berurutan: (1) *Preferential trading arrangement*, (2) *Asean Free Trade Area* dengan target 0% tarif untuk ASEAN, (3) *Custom External Tariff (CET)*, dan (4) *Common Market dan Economic Union*. Tahapan selanjutnya adalah pembentukan AEC sebagai wadah pasar tunggal kawasan tanpa hambatan atas aliran barang, jasa, modal, dan tenaga kerja. Pembentukan pasar tunggal dimulai dengan eliminasi hambatan pada aliran barang dan jasa baik berupa tarif maupun non tarif. Kesepakatan yang telah berlaku antara lain ditetapkan tarif rendah atas aliran barang antar negara anggota. Para Kepala Negara dalam KTT Informal ASEAN III telah menyetujui usulan Singapura menghapus semua bea masuk pada tahun 2010 untuk enam negara ASEAN dan tahun 2015 untuk negara-negara baru ASEAN. Selanjutnya dalam KTT ASEAN-Cina tahun 2001, telah disepakati pembentukan ASEAN-Cina *Free Trade Area (ACFTA)* dalam waktu 10 tahun.

AFTA diharapkan dapat meningkatkan pergerakan internasional barang, jasa, faktor produksi (khususnya modal), keuangan, dan konsumen (atau lebih tepatnya konsumsi kegiatan). Perdagangan internasional akan semakin meningkat seiring dengan adanya globalisasi yang secara bertahap mengurangi batasan pergerakan

*Korespondensi: +62816 180 3442 ; gunadi@ppatk.id

modal yang artinya menyiratkan elastisitas penawaran yang lebih tinggi di setiap wilayah perpajakan (*tax jurisdiction*) atas faktor modal dan tenaga kerja. Perpajakan merupakan salah satu instrumen kebijakan fiskal yang dinamis. Penerapan perpajakan tersebut harus senantiasa mengikuti dinamika perekonomian, baik domestik dan internasional (Rosdiana, 2006)

Di Uni Eropa (EU), para pembuat kebijakan menemui banyak tantangan dalam penerapan perpajakan perusahaan nasional akibat adanya globalisasi khususnya permasalahan pelarian modal ke luar negeri. Negara-negara anggota EU telah terintegrasi dalam pasar tunggal (*common market*) dan ini berarti aliran perdagangan dan investasi sangat sensitif terhadap tarif pajak. Hal ini menimbulkan perdebatan apakah harus dihindari atau diselesaikan melalui harmonisasi pajak. Pergerakan perdagangan dan investasi mempengaruhi pertumbuhan ekonomi dan kesejahteraan sosial. Modal dapat mendatangkan pekerjaan dan kemakmuran sehingga kebijakan untuk menarik dan melindungi modal harus menjadi perhatian para pembuat kebijakan.

Selain cukai (*custom*), masalah lain yang perlu segera diformulasikan adalah kebijakan pajak tidak langsung (seperti Pajak Pertambahan Nilai/PPN, Pajak atas Barang dan Jasa/GST, atau Pajak Penjualan) atas penyerahan barang dan jasa dalam AEC. Kebijakan penerapan PPN dalam suatu pasar tunggal dapat merujuk pada pengalaman Pasar Tunggal Eropa yang telah menyepakati bahwa aliran barang dan modal dalam kawasan Eropa tidak terhalang oleh batas-batas negara berdasarkan *European Economic Community (EEC) Directive*. Namun, hambatan muncul dalam aplikasi PPN di kawasan Eropa. Christophe Grancolas (2008) mengidentifikasi dua masalah utama dalam kebijakan penerapan PPN di EU, yakni harmonisasi tarif PPN dan manajemen PPN. Harmonisasi tarif nampak relatif lebih mudah diatasi dengan menetapkan tarif tertentu. Kesulitan manajemen PPN muncul karena setiap negara memiliki kedaulatan membuat aturan pajak, antara lain pengaturan registrasi Pengusaha Kena Pajak (PKP), pelaporan, restitusi, prosedur pembayaran, dan strategi audit untuk mencegah dan memberantas penghindaran pajak (Grancolas, 2008).

Harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di EU dapat dijadikan sebagai model rujukan bagi ASEAN untuk menata masa depan perpajakan kawasan sebagai blok perdagangan regional terpadu. EU jauh lebih maju dalam hal integrasi regional dibandingkan ASEAN, dengan mata uang tunggal dan kebijakan eksternal serta pasar internal bersama yang kuat. Namun demikian, ASEAN telah melakukan beberapa kebijakan untuk lebih mempromosikan perdagangan regional melalui AFTA serta beberapa kebijakan integrasi lainnya yang dapat mengubah arus perdagangan dan investasi regional yang pada giliran berikutnya akan berimplikasi pada kebijakan perpajakan kawasan.

Indirect consumption tax penting untuk dibicarakan

karena selain memberikan kontribusi yang cukup besar bagi penerimaan negara, ada keengganan dari para anggota sehingga harmonisasi *indirect consumption tax* tidak dapat dengan mudah diwujudkan karena perbedaan ketentuan pajak (termasuk tarif pajak) dan ketentuan administrasi tiap negara. Lebih lanjut, perbedaan sistem administrasi juga mempersulit penerapan aturan dan pengendalian atas *harmonized tax system*. Beberapa masalah yang mungkin memerlukan banyak waktu diskusi, termasuk kebijakan *single* tarif, keseragaman sistem (terutama terkait dengan penerimaan), model *single policy* serta implementasinya, pemajakan atas transaksi ekspor-impor, dan fungsi pemeriksaan dalam mencegah *tax avoidance and fraud*.

Harmonisasi pajak merujuk pada proses penyelarasan sistem pajak pada suatu kawasan yurisdiksi pemajakan. Menurut OECD, harmonisasi pajak dapat terjadi dalam dua pendekatan apakah eksplisit atau implisit. Disebut harmonisasi eksplisit, apabila negara sekawasan setuju untuk memberlakukan tarif pajak yang sama *uniform* (standar) atau tarif minimum (dan maksimum). Sementara itu, akan disebut harmonisasi implisit (terutama dalam sistem pajak penghasilan) ketika suatu negara memungut pajak dari penduduknya berdasar penghasilan global (*worldwide income*) sehingga dapat menutup celah penghindaran pajak melalui pelarian modal ke negeri yang menerapkan tarif pajak lebih rendah. Contoh harmonisasi pajak eksplisit terjadi di UE pada tahun 1992. Pada kawasan ASEAN, usaha untuk menerapkan tarif /sistem pajak yang sama dapat ditemukan pada era insentif pajak untuk mendorong investasi. Pada pertemuan ASEAN tahun 1998 para anggota setuju untuk menawarkan perangsang pajak (*investment allowance*) minimum 30% bagi penanaman modal luar negeri (lebih dikenal dengan *The Hanoi Plan of Actions*). Namun dalam praktiknya, tidak semua negara yang menandatangani perjanjian melakukannya, hanya Indonesia yang pada tahun 2000 memperkenalkan perangsang penanaman sebesar 30%, yang dianggap sebagai substitusi *tax holiday* (Wells and Allen, 2001). Upaya menarik investor asing untuk menanamkan investasinya di Indonesia sampai saat ini masih merupakan salah satu dari agenda pemerintah khususnya investasi asing yang bersifat langsung (Rahayu, 2005).

Harmonisasi eksplisit juga hampir terjadi pada penerapan tarif PPN yaitu dari sembilan negara yang memungut pajak konsumsi hanya dua negara yang belum menerapkan *standard rate* sebesar 10%, yaitu Laos (5%), dan Singapura (5%). Namun, Singapura sedang dalam tahap mendekati tarif standar sebagai upaya untuk meningkatkan penerimaan akibat adanya prakiraan bahwa di masa yang akan datang terjadi penurunan pajak pendapatan pribadi dan pajak perusahaan. Perubahan tarif VAT Thailand menjadi 10% awalnya merupakan saran dari IMF sebagai bagian dari *letter of intent* (LOI) dengan menaikkan pajak

1% setiap tahun selama 3 periode. Pada awalnya ditolak oleh pemerintah, namun akhirnya pada Oktober 2007 tarif standar VAT meningkat menjadi 10%. Menurut Velayos dkk. (2007), harmonisasi pajak dimulai dari kerjasama (*cooperation*), koordinasi (*coordination*), kompatibilitas (*compatibility*), dan standarisasi (*standardization*) sebagai bentuk tertinggi harmonisasi.

Harmonisasi pajak yang pertama dimulai dari kerjasama (*cooperation*). Contoh lain yang agak berbeda dengan harmonisasi adalah kebutuhan akan pertukaran informasi antar yurisdiksi pajak (Velayos dkk., 2007). Konsekuensi dari kompetisi *Financial Data Interchange* (FDI) adalah keengganan suatu negara, dalam rangka mengamankan kepentingan nasionalnya, untuk terikat pada pertukaran data. Akses terhadap informasi menyebabkan kantor pajak tidak mengalami kesulitan untuk dapat menetapkan pajak sesuai dengan fakta dan data sebenarnya. Kondisi demikian, dari pandangan para investor, mengindikasikan bahwa negara tersebut kurang menarik untuk berinvestasi. Oleh karena itu, beberapa negara enggan memenuhi keinginan kantor pajak domestik untuk mendapatkan dan menyediakan segala informasi sebagai tanggapan atas permintaan negara lain khususnya bagi negara penganut sistem pajak teritorial seperti Singapura. Pertukaran informasi dapat dilakukan melalui perjanjian bilateral, sedangkan di ASEAN belum ada forum khusus yang membahas hal tersebut. Forum yang ada di wilayah Asia Pasifik adalah *Study Group on Asian Tax Administration and Research* (SGATAR) yang sebagian besar negara ASEAN sudah menjadi anggota, kecuali Kamboja, Laos, Myanmar, dan Vietnam.

Kecocokan (*compatibility*) berhubungan dengan lebih banyak tujuan integrasi selanjutnya untuk mengidentifikasi distorsi peraturan pajak berdasarkan prinsip hubungan timbal-balik secara *global* (Velayos dkk., 2007). Contohnya adalah perjanjian pajak berganda antara Malaysia dan Singapura. Beberapa kunci perubahan dalam peraturan perpajakan terhadap pajak transaksi perusahaan lintas batas yang selain mengurangi kelemahan, namun juga menekankan pada gerakan menuju arah kecocokan (Hayes, 2008).

Standarisasi (*standardization*) merupakan level tertinggi dari harmonisasi yang setiap negara mempunyai beban pajak yang sama terhadap harga (Velayos dkk., 2007). Menurut klasifikasi harmonisasi Patterson dan Serrano (2000), dalam level ini termasuk penerapan tarif pajak minimum.

Selain itu, ada tiga faktor yang mempengaruhi harmonisasi. Faktor *pertama* yaitu adanya perbedaan struktur pajak. Beberapa negara seperti Malaysia, Singapura, dan Vietnam penerimaannya bergantung pada pajak perusahaan (*corporate tax*), sedangkan Kamboja, Indonesia, dan Myanmar sebagian besar pendapatan pajaknya berasal dari VAT. Oleh karena itu, usaha untuk harmonisasi VAT mungkin dapat

menjadi prioritas bagi Kamboja, Myanmar, dan Indonesia. Faktor *kedua* yaitu adanya perbedaan tujuan pajak. Rintangan lainnya dalam harmonisasi pajak ASEAN adalah kesenjangan tujuan pajak secara umum. Secara tradisional, kebijakan pajak merupakan sarana meningkatkan pendapatan dan mekanisme redistribusi. Saat ini kebijakan pajak menjadi salah satu alat mencapai tujuan pemerintah. Faktor *ketiga* yaitu adanya perbedaan level ekonomi. Di kawasan ASEAN, sebagian besar anggotanya adalah negara berkembang dan hanya Singapura yang negara maju. Sistem administrasi di negara berkembang tidak sebaik di negara maju. Harmonisasi pajak memerlukan kontrol yang luas untuk diimplementasikan sehingga tidak mudah jika sebagian besar anggota merupakan negara berkembang.

Sementara itu, pajak tidak langsung dikenakan kepada konsumen atas apa yang dikonsumsi, yang merupakan pengeluaran penghasilan konsumen pada waktu penghasilan tersebut dibelanjakan atau dikonsumsi. Pajak tidak langsung membawa konsekuensi yuridis antara pemikul beban (*tax bearer*) dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak (*taxpayer*) ke kas negara yang merupakan pihak berbeda. Bentuk pajak tidak langsung atas konsumsi adalah Pajak Penjualan (*Retail Sales Taxes/Single-stage* atau *Turnover Tax/Multistage*) dan Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) atau Pajak atas barang dan jasa (*Goods and Services Tax*). Pada tahun 1954, saat pertama kali diperkenalkan di Perancis, VAT dianggap sebagai bentuk lain dari Pajak peredaran sehingga tidak menarik bagi negara lainnya. Hal itu berlangsung sampai dengan tahun 1962 ketika Komisi mempublikasikan dua laporan yang merekomendasikan agar VAT diberlakukan pula oleh seluruh anggota EU sehingga negara lain perlu memahaminya. Sesuai dengan usulan Komisi maka Dewan telah memperkenalkan aturan VAT tersebut sejak 11 April 1967 dengan mengeluarkan dua arahan (*Directive*) harmonisasi perundangan pajak penjualan di negara anggota. Dua arahan tersebut menjadi pedoman sistem VAT di EU.

Merujuk pada Pasal 2 dari Arahan Pertama tahun 1967, VAT adalah pajak atas konsumsi yaitu pajak terhadap seluruh pengeluaran barang dan jasa. VAT dikenakan pada setiap kegiatan ekonomi yang menambah nilai barang/jasa, serta dibayar dari setiap kegiatan produksi dan distribusi barang dan jasa sampai konsumen akhir. VAT pada dasarnya merupakan Pajak Penjualan yang dipungut atas dasar nilai tambah yang timbul pada semua jalur produksi dan distribusi. VAT dihitung atau diadministrasikan dengan cara fraksional yang berbeda dari pajak penjualan.

Besaran pajak proporsional dengan harga produk dan jasa, tidak tergantung pada jumlah mata rantai transaksi. Pada setiap transaksi, jumlah VAT yang harus dibayar dihitung berdasar harga barang atau jasa dikurangi dengan pajak yang telah dibayar pada saat

pembelian komponen untuk menghasilkan barang dan jasa tersebut. VAT dikenakan pada setiap perpindahan tangan pada setiap jalur produksi dan distribusi, namun jumlah tersebut akan dikreditkan pada setiap penjualan berikutnya, kecuali penjualan kepada pembeli akhir (konsumen).

VAT dianggap netral dari sisi persaingan dalam negeri karena tidak memihak pada usaha yang terintegrasi secara vertikal sebagaimana terjadi dalam pajak penjualan multi tahap. Unsur netralitas dari persaingan internasional juga terpenuhi karena VAT tidak memihak produk dalam negeri. Perhitungan VAT sangat mudah yaitu sesuai dengan nilai transaksi yang tercantum dalam setiap faktur (*invoice system*) atau dokumen yang menyertai barang.

Sehubungan dengan transaksi ekspor-impor, VAT memungkinkan penerapan dua prinsip perpajakan yaitu prinsip negara tujuan (*destination principle*) dan prinsip negara asal (*origin principle*). Prinsip destinasi membebaskan pajak di negara ekspor dan mengenakan pajak atas barang dan jasa di negara pengimpor sebagai *proxy* tempat konsumsi, sedangkan prinsip *origin* mengenakan pajak dinegara asal tempat terjadinya pembelian/penyerahan barang sebagai *proxy* tempat konsumsi. Penerapan prinsip destinasi menuntut kerjasama antar negara karena dapat merusak kompetisi dengan adanya kemungkinan pengenaan pajak ganda. Apabila barang dikirim pengusaha negara penganut prinsip negara asal (*origin principle*) yang telah mengenakan PPN, maka barang akan dikenakan pajak untuk kedua kalinya oleh negara pengimpor pengikut *destination principle*. Selain itu, juga dianggap dapat mempengaruhi daya saing apabila beberapa negara menerapkan tarif berbeda. Cara menghindari pajak ganda tersebut merupakan *international best practices* bahwa hampir semua negara memberlakukan prinsip negara tujuan. Akibatnya, atas ekspor barang diberlakukan tarif 0% dengan hak restitusi, walaupun semula untuk mencegah penggangsrans kas negara melalui ekspor fiktif pernah diberlakukan tarif 0% tanpa restitusi. Sementara itu, untuk menjaga netralitas pajak atas tempat produksi, atas impor barang dikenakan pajak berdasar tarif yang berlaku untuk penyerahan dalam negeri. Administrasi pengenaannya dapat bervariasi antara lain: (1) dipungut oleh Kantor Bea & Cukai pada saat pemasukan barang, (2) ditangguhkan (*deferral accounting*) sampai pada saat barang dijual (seperti yang berlaku di Nederland), atau (3) importir membayar sendiri PPN atas impor dan kemudian mengkreditkan pada saat penyerahan barang tersebut (*reverse charged*), yang kebanyakan berlaku atas impor jasa (yang sebetulnya ada alternatif yang lebih sederhana yaitu membebaskan pajak pada saat impor dan menyetorkan sepenuhnya pajak keluaran yang dipungut dari pembeli).

Penelitian ini menitikberatkan pada harmonisasi pajak tidak langsung (*indirect tax system*) atas konsumsi

di empat negara anggota ASEAN sebagai sampel (Indonesia, Malaysia, Singapura dan Vietnam). Tujuan penelitian ini adalah (1) menjelaskan ketentuan pajak tidak langsung atas konsumsi di empat negara tersebut, (2) menjelaskan proses harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di EU, dan (3) menganalisis alternatif harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di negara anggota ASEAN berdasar empat negara sampel.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Teori tidak menjadi titik tolak utama pada penelitian kualitatif karena kuncinya terletak pada data yang diperoleh di lapangan yang akan disandingkan dengan teori untuk membangun suatu penafsiran umum komprehensif. Penelitian yang bertujuan deskriptif dapat digunakan apabila telah terdapat informasi yang belum terperinci mengenai suatu fenomena atau suatu keadaan, sehingga penelitian dilakukan untuk memperinci informasi yang tersedia. Penelitian mengenai harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di negara-negara anggota ASEAN dilakukan dengan mengadakan wawancara mendalam dengan daftar pertanyaan disusun berdasarkan pedoman teori.

Teknik pengumpulan data pada penelitian ini dilakukan dengan studi kepustakaan, wawancara mendalam, dan *Focus Group Discussion (FGD)*. Peneliti berupaya mengumpulkan data sekunder untuk mendukung penelitian, melalui buku, jurnal, artikel, ketentuan perpajakan dari masing-masing negara, dan lainnya yang berhubungan dengan pokok permasalahan. Studi kepustakaan dibutuhkan untuk menggambarkan kebijakan dan administrasi pajak tidak langsung atas konsumsi di Indonesia, Malaysia, Singapura, dan Vietnam. Wawancara mendalam dilakukan setelah pengumpulan data melalui studi literatur, agar dapat memberikan landasan teoretis dan konseptual yang relevan untuk menggali informasi dari narasumber serta melakukan analisis data dan informasi. Peneliti juga melakukan wawancara mendalam (*in depth interview*) dan mencari informasi dari para narasumber yang sedikit banyak memahami masalah harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi negara anggota ASEAN. *Key informan* dalam penelitian ini meliputi berbagai pihak yang terkait serta memahami masalah harmonisasi pajak tidak langsung.

Penelitian ini memanfaatkan *triangulation observers* berupa studi literatur dan wawancara mendalam dengan berbagai pihak yang mewakili peran, karakteristik, serta perspektif berbeda dalam melihat kebijakan harmonisasi pajak tidak langsung yang telah dilakukan negara-negara EU. Selanjutnya keterangan dari para pihak dibandingkan, yang mungkin dapat saling melengkapi atau bahkan dapat terjadi kontra-argumen yang semuanya itu akan dianalisis menjadi suatu

gambaran yang utuh dan lengkap.

Teknik pengumpulan data juga dilakukan melalui *Focus Group Discussion* (FGD) terhadap berbagai pihak yang memahami kebijakan harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi, khususnya di negara anggota ASEAN. Data tidak dipandu oleh teori dalam penelitian kualitatif, melainkan oleh fakta dan temuan di lapangan, yang diharapkan dapat digali lebih mendalam melalui FGD.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Ketentuan Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara Sampel

Ketentuan yang berlaku atas pajak tidak langsung atas konsumsi di tiap negara sampel berbeda sesuai dengan sistem dan situasi yang dihadapi. Oleh karena itu, harmonisasi pajak tidak langsung harus berangkat dari pemahaman pajak masing-masing negara. Beberapa ketentuan pokok dalam legislasi pajak tidak langsung yang terkait dengan harmonisasi meliputi cakupan wilayah yurisdiksi pajak (*territorial scope*), pengusaha kena pajak (*taxable person*), objek pajak (*taxable transaction*) dan pengecualiannya (*tax exemption*), tarif pajak, dan pajak atas ekspor-impor. Keempat negara sampel terbagi dalam dua kelompok yaitu pengikut VAT (Indonesia dan Vietnam) dan pengikut GST (Singapura dan Malaysia yang semula akan diberlakukan mulai 2007 tapi kemudian ditunda tanpa jelas batas waktunya). Berikut ini gambaran ketentuan terkait dari empat negara sampel.

Sesuai dengan praktik yang berterima umum, Indonesia, Malaysia, Singapura, dan Vietnam semuanya memberlakukan prinsip destinasi (*destination principle*) atas transaksi ekspor dan impor barang. Tarif 0% dengan hak restitusi diberlakukan atas ekspor barang, sedangkan atas impor barang diberlakukan tarif sama dengan penyerahan barang dalam negeri. Sementara itu, atas penyerahan barang dan jasa dalam negeri (dalam wilayah pabean) terutang pajak.

VAT dan GST secara teoretis harus bersifat netral sehingga tidak menimbulkan distorsi terhadap mekanisme pasar. Oleh karenanya, pajak seharusnya dipungut atas seluruh penyerahan barang dan jasa. Karena varian VAT/GST di negara sampel adalah tipe konsumsi (*consumption type*), seluruh pajak masukan atas barang modal yang dipakai dalam proses menghasilkan barang kena pajak dapat dikreditkan. Namun demikian, sesuai dengan kelaziman, terdapat beberapa jenis barang dan jasa yang tidak kena pajak baik berdasar pertimbangan sosial *policy* maupun administratif. Berdasarkan sudut sosial *policy*, barang kebutuhan pokok dan jasa terkait dengan kepentingan umum seperti kesehatan, pendidikan, serta pelayanan sosial dan agama tidak kena pajak. Sedangkan jasa yang secara administratif tidak dikenakan pajak dapat dilihat pada pengecualian pemungutan atas jasa keuangan

(perbankan) dan asuransi. Barang-barang yang bersifat strategis juga dikecualikan dari pengenaan pajak. Kecuali Malaysia yang menerapkan daftar positif atas barang dan jasa kena pajak, ketiga negara sampel lainnya memberlakukan pendekatan daftar negatif (*negative-list approach*) dalam menentukan penyerahan barang dan jasa dalam negeri yang tidak kena pajak.

Pasal 8 GST Code Singapura menyatakan bahwa pajak harus dikenakan atas penyerahan barang dan jasa kena pajak oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) di Singapura dalam perusahaan atau pekerjaannya. Pengecualian barang dan jasa dari pengenaan pajak diatur dalam Part V-*Relief* yang berisi beberapa jenis barang dan jasa yang oleh Menteri Keuangan dikecualikan dari pengenaan pajak.

Sementara Pasal 2 UU VAT Vietnam menyatakan bahwa pajak dipungut atas penyerahan barang dan jasa untuk tujuan produksi, usaha, dan konsumsi di negara tersebut. Pasal 4 UU yang sama mengecualikan beberapa barang dari pemungutan pajak, antara lain produk pertanian, garam, produk mesin atau peralatan khusus transportasi.

Pasal 4 UU PPN Indonesia (UU Nomor 42 Tahun 2009) menyatakan bahwa PPN dipungut atas penyerahan barang kena pajak dan jasa kena pajak oleh PKP dalam usaha dan pekerjaannya dalam wilayah pabean Indonesia, sedangkan Pasal 4A menyebut beberapa jenis barang dan jasa yang dikecualikan dari pajak.

Malaysia yang sementara ini masih memberlakukan *sales tax* memungut pajak terbatas pada jenis barang dan jasa yang termasuk dalam daftar kena pajak (*positive list*). Daftar jasa kena pajak termasuk, namun tidak terbatas, jasa di bidang telekomunikasi, ketenagakerjaan, konsultasi, manajemen, legal, akuntansi, periklanan, mesin, survei, arsitektur, asuransi, dan sewa kendaraan.

Pengusaha Kena Pajak/PKP (*taxable person*) dalam VAT diartikan sebagai orang yang berdasarkan ketentuan UU terdaftar atau diharuskan terdaftar untuk melakukan kewajiban pajak (Schenk, 2007). Umumnya legislasi di tiap negara menentukan kriteria *taxable person* berdasarkan jumlah penjualan dalam suatu periode (*minimum threshold*). Berikut ini adalah besaran *threshold taxable person* berdasar legislasi masing-masing negara sampel.

First Schedule-Registration UU GST Singapura menetapkan bahwa pengusaha tidak wajib mendaftar sebagai PKP apabila omset setahun tidak melebihi S\$ 1 juta (eq. USD 650.000). Apabila omset dalam satu kuartal dan tiga kuartal sebelumnya melebihi, atau berdasar omset satu kuartal diyakini bahwa omset selama dua belas bulan mendatang akan melebihi *threshold* tersebut, pengusaha wajib mendaftar menjadi PKP.

Sementara dalam ketentuan di Vietnam tidak secara tegas disebut *threshold*. Pasal 3 UU VAT hanya menyebut

Tabel 1. Tarif VAT di Singapura, Vietnam, Indonesia, dan Malaysia

No.	Names	Tariff	Description
1.	Singapura	0%	Export of goods and services
			Supply of international services
		7%	Supply of goods or services
2.	Vietnam	0%	Importation of goods
		5%, 10%, and 20%	Export of goods
			Rate applies on particular type of goods and services
3.	Indonesia	0%	Export of goods and services
		10%	Supply of goods or services
			Importation of goods
4.	Malaysia	0%	Export of goods and services
		10%	Rate applies on particular type of goods and services

Sumber: Hasil pengolahan data penelitian

bahwa badan dan orang pribadi produsen dan pedagang barang dan jasa kena pajak dan badan atau orang pengimpor barang kena pajak terutang pajak.

Walaupun dalam Pasal 3A(1) UU PPN Indonesia, pengusaha kecil dikecualikan dari kewajiban mendaftarkan diri menjadi PKP, namun ayat (1a) memberikan opsi kepada pengusaha tersebut untuk mendaftarkan diri dan ikut dalam sistem PPN. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 571/KMK.03/2003 tanggal 29 Desember 2003, ditetapkan *threshold* pedagang kecil sebesar Rp 600.000.000 (eq USD 60.000).

Ketentuan *sales tax* di Malaysia mewajibkan para penjual barang dan jasa untuk mendaftarkan diri dan mendapatkan *license* sebagai pemungut pajak penjualan, kecuali besaran omzet per jenis kegiatan dibawah suatu jumlah tertentu (*threshold*). Batasan omset manufaktur adalah sebesar RM 100.000 (eq. USD 27.000). Selain itu, juga dikecualikan dari pajak para manufaktur penghasil beberapa jenis produk, seperti: membuat dan mencetak foto, menyajikan makanan, *engraving personal articles*, menginstalasi barang kena pajak di dalam gedung, memproduksi *ready-mixed concretes*, menyiapkan bahan-bahan untuk *road-making*, jasa fotokopi, membuat kemasan kembali (lebih kecil) atas barang yang diterima (*repacking*), jasa reparasi barang bekas, jasa pemeriksaan mata, resep kacamata dan pembuatan kacamata, jasa penjahit individu (*personal tailoring services*), jasa instalasi pendingin (*air conditioner*) di kendaraan bermotor, jasa manufaktur *jewelry*, dan jasa ekstraksi emas dan biji mineral.

Penyedia jasa juga wajib mendaftarkan diri dengan beberapa ketentuan *threshold*, yaitu (1) nihil untuk perusahaan asuransi, jasa telekomunikasi, agen *forwarding*, hiburan malam, pengacara, akuntan publik, teknisi mesin (*engineers*), arsitek, *surveyor*, jasa konsultasi dan manajemen; (2) RM 150.000 (eq. USD 40.000) untuk perusahaan jasa parkir, kurir, perbaikan kendaraan bermotor, dan jasa keamanan; (3) RM 300.000 untuk *private club*, operator lapangan golf, rumah sakit swasta, dan perusahaan advertising; dan (4) RM 3.000.000 untuk restoran dan operator *food court*. Namun demikian, para penjual barang dan jasa yang belum memenuhi ketentuan di atas diberi opsi mendaftarkan diri ke kantor pajak untuk mendapatkan *license*.

Kedua negara sampel (Indonesia dan Singapura) menganut tarif tunggal atas semua barang dan jasa kena pajak sesuai dengan karakteristik VAT yang bersifat netral dan memudahkan administrasi pemungutan. Selaras dengan prinsip negara tujuan, atas ekspor barang dan jasa dikenakan pajak 0% dengan hak restitusi, sedangkan atas impor dikenakan pajak sesuai tarif penyerahan domestik. Sementara itu, dalam rangka mengurangi regresivitas pajak tidak langsung terhadap penghasilan per kapita, Vietnam dan Malaysia menerapkan tarif berbeda sesuai dengan jenis barang dan jasa.

Atas transaksi penyerahan barang lintas yurisdiksi (ekspor dan impor barang), semua negara sampel memberlakukan prinsip destinasi dengan memberlakukan tarif 0% dan hak restitusi penuh atas pajak masukan pada transaksi ekspor serta pengenaan pajak berdasar tarif penyerahan domestik atas impor. Apabila PKP Singapura mengekspor ke PKP Indonesia, oleh Singapura akan diberikan restitusi pajak masukan 7% yang telah dipungut di sana sedangkan Indonesia melalui kantor bea & cukai akan memungut pajak 10% dari PKP pengimpor yang kemudian dapat mengkreditkan pajak masukan tersebut atas pajak keluarannya. Sebaliknya, jika PKP Indonesia mengekspor ke PKP Singapura, Indonesia akan merestitusi pajak masukan 10% kepada eksportir dan Singapura melalui *kantor kustom* akan memungut pajak 7%. Selanjutnya jika seorang PKP Indonesia sekaligus melakukan ekspor ke Singapura dan impor dari negara yang sama, dia harus meminta restitusi atas 10% pajak masukan dari ekspor dan kemudian membayar 10% pajak masukan atas impornya. Karena permintaan restitusi dan membayar pajak tersebut membutuhkan waktu, maka dapat dibayangkan berapa lama dan besar pengorbanan sumber daya administrasi penyelesaian restitusi serta pembayaran pajak yang dimaksud. Apalagi di Indonesia untuk mencegah pengeluaran uang dari kas negara secara benar dan bertanggung jawab, hampir semua restitusi pajak harus melalui pemeriksaan dan akan memakan waktu yang tidak sedikit. Jika terjadi sengketa, maka penyelesaiannya dapat berlarut-larut

hingga ke Mahkamah Agung. Bahkan kantor pajak kadangkala enggan melaksanakan putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung terutama yang menyangkut pengembalian pajak. Mekanisme pemajakan atas ekspor dan impor antar negara ASEAN nampaknya perlu diharmonisasikan untuk meminimalkan pengorbanan sumber daya, meningkatkan efisiensi ekonomi, daya saing para pengusaha, dan efisiensi administrasi pajak, serta mengurangi kebocoran penerimaan.

B. Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Uni Eropa

Pasal 99 *EEC Treaty* meminta para negara anggota, melalui Komisi EU, untuk mempertimbangkan cara yang dapat ditempuh para pembuat peraturan pajak penjualan (*turnover tax*), cukai, dan pajak tidak langsung lainnya menyelaraskan pajak penjualan dalam rangka menuju pasar bersama (*single market*). Menindaklanjuti instruksi tersebut, pada tahun 1960 Komisi membentuk tiga grup kerja yang salah satunya bertugas meneliti kemungkinan penyelarasan pajak penjualan di EU yang terdiri dari sub grup A, B, dan C.

Pada saat itu, dua sistem pajak tidak langsung diterapkan di Eropa. Perancis adalah satu-satunya negara yang menerapkan sistem perpajakan berdasar nilai tambah, sedangkan negara anggota lainnya menerapkan sistem *cascade* (pajak kumulatif) Pajak peredaran. Pada sistem tersebut (berbeda dengan Pajak Pertambahan Nilai), pajak dikenakan atas jumlah bruto pada setiap tahap produksi dan distribusi. Sistem pajak kumulatif tidak dapat menjamin netralitas pajak karena beban pajak terpengaruh oleh integrasi vertikal atau horizontal perusahaan. Hal itu dapat menyebabkan distorsi persaingan ekonomi. Mengingat hal tersebut, Komisi Eropa memutuskan bahwa satu-satunya sistem yang dapat menjamin netralitas pajak dan tidak akan merusak kompetisi pasar adalah Pajak Pertambahan Nilai (VAT)

Komisi sependapat dengan temuan dari sub grup A, B, dan C lalu mengeluarkan draft arahan (*directive*) yang menyatakan bahwa harmonisasi harus dilakukan melalui tiga tahap, yaitu (1) para anggota harus meninggalkan pajak penjualan multi tahap dan menggantinya dengan sistem non kumulatif sesuai dengan pilihan mereka; (2) sistem non kumulatif tersebut harus diganti dengan VAT paling lambat 31 Desember 1969; dan (3) penghapusan penghalang pajak perdagangan antar negara anggota yang sudah memberlakukan VAT.

Langkah awal harmonisasi didedikasikan untuk menerapkan sistem pajak tidak langsung yang seragam. Tanpa harmonisasi sistem pajak tidak langsung, pembentukan pasar bersama internal tidak akan mungkin karena disparitas sistem pajak tidak langsung dapat merusak persaingan di pasar bersama internal. Upaya harmonisasi pajak tidak langsung adalah bukti awal proses integrasi ekonomi di EU. Harmonisasi selanjutnya dilakukan dalam dua langkah. Langkah

pertama adalah sistem pajak peredaran kumulatif yang selama ini dianut harus diganti dengan sistem non kumulatif. Pada tahap kedua substitusi sistem ini adalah dengan penyeragaman sistem Pajak Pertambahan Nilai. Kedua langkah tersebut harus dilaksanakan sehubungan dengan pembentukan pasar bersama internal sesuai dengan tujuan awal dari Komisi Eropa.

Pada tahap awal harmonisasi dikeluarkan dua *directive*/arahan. Pada Arahan Pertama, Komisi mewajibkan semua anggota mengganti sistem pajak yang ada dengan sistem VAT yang seragam, yang dikenakan pada semua penyerahan barang/jasa berdasar persentase dari harga jual (*advalorem tax*), sehingga besaran pajak tidak bergantung pada jumlah tahap dalam proses produksi atau distribusi (besaran tarif terhadap harga jual selalu tetap *uniform*). Penerapan nilai tambah menjamin netralitas sistem perpajakan. Tarif pajak dan pembebasan pajak tetap dipertahankan dalam kompetensi negara masing-masing.

Arahan Kedua nomor 67/228/EEC sangat jelas mendefinisikan obyek pajak, yaitu penjualan barang dan penyerahan jasa di wilayah negara anggota yang dilakukan oleh PKP dan impor barang. Selanjutnya, didefinisikan pula tempat penyerahan, PKP, penjualan barang, dan penyediaan jasa. Negara-negara anggota masih memiliki hak untuk mengeluarkan ketentuan khusus dalam rangka meminimalkan pengelakan pajak (*tax avoidance*). Selanjutnya juga diatur ketentuan khusus untuk perusahaan kecil dan menengah serta program khusus untuk sektor pertanian. Pajak harus dihitung berdasarkan harga atas penyerahan barang dan jasa, atau nilai pabean barang untuk impor. Negara anggota bebas untuk menentukan tarif standar dan jenis barang atau jasa tertentu yang dapat diturunkan atau dinaikkan tarifnya, dengan ketentuan ada batasan tegas atas barang/jasa yang kena tarif 0%.

Transformasi sistem perpajakan dan pelaksanaannya menimbulkan masalah serius di beberapa negara anggota. Hal ini terutama karena implementasi sistem baru dapat menyebabkan tekanan terhadap pengeluaran anggaran beberapa negara anggota. Misalnya Belgia, mengumpulkan pajak dalam bentuk materai sehingga terdapat kekhawatiran bahwa transformasi sistem akan menyebabkan gangguan aliran pendapatan negara. VAT diajukan di Italia sebagai bagian dari reformasi pajak namun terdapat penolakan dengan alasan politik. Berdasarkan alasan-alasan tersebut, dikeluarkan Arahan Ketiga nomor 69/463/EEC dengan tujuan memperpanjang waktu pelaksanaan VAT di Belgia sampai akhir tahun 1972. Sedangkan Arahan Keempat nomor 71/401/EEC dan Arahan Kelima nomor 72/250/EEC adalah untuk memperpanjang batas waktu untuk Italia sampai akhir tahun 1973.

Harmonisasi secara struktural telah selesai oleh pelaksanaan Arahan Pertama dan Kedua yang disebut langkah pertama dalam proses harmonisasi. Arahan yang paling penting dalam bidang harmonisasi pajak

tidak langsung adalah Arahan Keenam nomor 77/388/EEC (*EEC Six Directive*). Arahan ini mengatur definisi dasar pajak, jangkauan teritorial, PKP, tarif pajak, dan lain-lain. Tujuan dari arahan ini adalah untuk harmonisasi sistem pajak nasional yang berbeda – sesuai prasyarat dari arahan pertama dan kedua – terutama pajak atas transaksi barang dan jasa antar anggota.

Pada tahun 1977 Arahan Keenam diperkenalkan di UE, yang khusus mengatur sistem VAT yang bertujuan untuk menyelaraskan lebih lanjut hukum pajak di masing-masing negara anggota. Aturan yang diperkenalkan mencakup beberapa area yang memerlukan definisi yang lebih jelas untuk lebih mendekati tercapainya harmonisasi hukum VAT di masing-masing negara anggota yang terdiri dari wilayah aplikasi, transaksi kena pajak, tempat transaksi kena pajak, pembebanan dan kemampuan membebaskan pajak, tarif dan pengecualian, pengurangan, pihak yang membayar pajak, dan kewajiban mereka. Skema khusus juga ditawarkan untuk usaha kecil, petani, agen perjalanan dan barang bekas. Pada kerangka ini, negara-negara anggota bebas untuk mengambil langkah-langkah khusus untuk menyederhanakan prosedur atau untuk mencegah penipuan atau untuk menerapkan sistem khusus bagi usaha kecil yang mengalami kesulitan pada sistem normal VAT, atau untuk menerapkan sistem khusus yang cocok bagi kepentingan dan kebutuhan nasional pada sektor pertanian sampai dengan adanya prosedur lebih lanjut.

Pada harmonisasi tarif pajak, terdapat beberapa hambatan, yaitu (1) dianggap oleh kebanyakan negara anggota sebagai pelanggaran kedaulatan nasional; (2) tarif pajak dapat berfungsi sebagai alat kebijakan fiskal – harmonisasi tarif pajak tidak meninggalkan ruang untuk mempengaruhi penawaran agregat dan permintaan; (3) dapat membahayakan penerimaan negara anggota, karena penerimaan pajak tidak langsung merupakan bagian besar dari anggaran; dan (4) anggota sulit untuk meninggalkan tradisi nasional.

Berdasar beberapa alasan tersebut, Komisi Eropa menimbang kembali harmonisasi tarif pajak. Harmonisasi dalam bentuk mengganti identitas sistem pajak nasional dalam semua aspek dihentikan, namun perlu mempertimbangkan tarif prakiraan (*approximately rate*). Oleh karena itu, diusulkan rentang tarif pajak yang berbeda. Sebagai awalnya, pada tahun 1989 Komisi Eropa mengusulkan: (1) tarif rendah (*reduced rate*) pada kisaran 4-9% untuk transaksi yang penting bagi kehidupan seperti makanan, air, barang farmasi, buku, surat kabar, majalah, dan angkutan umum serta (2) tarif standar (*standard rate*) pada kisaran 14-20%. Pada tahun 1991, Komisi mengadopsi Arahan nomor 91/860/EEC yang menghilangkan pembatas fiskal antara individu dan negara-negara anggota yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap VAT. Penghapusan tersebut dengan memberlakukan batas perubahan, yaitu (1) pembelian

oleh perusahaan swasta dikenakan pajak secara eksklusif di negara tempat terjadi pembelian (penghapusan pengembalian pajak) dengan pengecualian pembelian alat transport baru dan (2) sistem ekspor-impor dalam EU diganti dengan sistem yang disebut akuisisi barang dan jasa antar anggota (yaitu penyerahan antar anggota), sedangkan sistem ekspor impor hanya diterapkan dengan negara-negara di luar EU.

Akibat penghapusan fiskal tersebut maka pada tahun 1993 sesuai Arahan nomor 92/77/EEC ditetapkan batas minimal tarif pajak. Untuk tingkat standar (*standard rate*) ditetapkan minimum 15% dan untuk tarif rendah (*reduced rate*) sebesar 5%. Arahan ini juga memungkinkan periode transisi sehingga anggota dapat menerapkan tarif pajak *reduced rate* yang lebih rendah dari 5%.

Transisi dari *destination principle* ke *origin principle* merupakan prioritas utama Komisi bidang harmonisasi pajak tidak langsung untuk meningkatkan efisiensi administrasi pemajakan atas penyerahan barang lintas yurisdiksi dalam pasaran bersama dan pergeseran pemikiran pemajakan atas konsumsi menjadi pemajakan atas produksi. Namun, transisi ke *origin principle* memerlukan harmonisasi tarif pajak karena dalam kasus sebaliknya barang identik di pasar akan dijual dengan harga yang berbeda sesuai dengan tarif pajak di negara asal dan akan terjadi pergeseran penerimaan dari negara importir ke negara eksportir. Berdasarkan alasan tersebut, transisi ini belum dilakukan dan *destination principle* masih diterapkan.

Meskipun maksud utama dari Komisi hanya solusi sementara, fungsi yang ada dari sistem ini telah terbukti kompeten. Kenyataannya penerapan *destination principle* memungkinkan negara anggota untuk mempertahankan kebebasan penentuan tarif. *Destination principle* juga dapat memastikan netralitas pajak–negara anggota bisa memaksakan seperti tingkat pajak yang tidak merusak pasar atau tidak menyebabkan gerakan perusahaan menyediakan layanan kepada negara dengan tarif yang lebih rendah.

Arahan nomor 91/680/EEC memperluas definisi PKP sebagai segala situasi yang siapa pun dalam intra-komunitas berperan dalam perolehan sarana transportasi baru dan untuk setiap orang dalam intra-komunitas yang kadang-kadang melakukan suplai sarana transportasi baru. Pada transaksi kena pajak, Pasal 5 Arahan Keenam, menyatakan bahwa penyerahan barang adalah pemindahan hak kepemilikan atas suatu barang berwujud. Termasuk dalam definisi barang berwujud adalah arus listrik, gas, pemanas, pendingin, barang berdasarkan kontrak untuk menyewa/membeli atau penjualan bersyarat. Impor adalah kegiatan memasukkan barang ke dalam wilayah suatu negara yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana tercantum dalam Pasal 9 dan 10 dari *EEC Treaty* yaitu syarat formalitas kepabeanan belum dipenuhi dan kewajiban yang belum dibayar. Mematuhi Arahan

nomor 91/680/EEC, secara umum penyerahan barang dari PKP kepada anggota negara lainnya dikecualikan dari VAT, sedangkan *counterpart* langsung dari penyedia barang yang dikecualikan pada negara asal, dikenakan pajak pada negara tujuan. Definisi dari penerimaan barang antar komunitas adalah penerimaan pelepasan hak sebagai pemilik dari barang berwujud bergerak yang dikirimkan kepada pihak penerima barang atau yang mewakilinya.

Aturan umum dalam Arahan Keenam mengenai tempat transaksi kena pajak terkait dengan tempat penyerahan barang. Beberapa aturan mengenai tempat transaksi kena pajak adalah sebagai berikut: (1) Barang yang tidak dikirim atau diangkut dianggap diserahkan di tempat barang berada. Permasalahan terkait alokasi akan muncul pada saat barang dikirim atau ditransportasikan. Pada kasus seperti ini maka tempat transaksi pajak adalah tempat pertama kali terjadi pengangkutan. Apabila barang diekspor maka penyerahan barang dikecualikan dari pajak namun tetap dapat dijadikan sebagai pengurang; (2) Apabila barang dirakit oleh atau atas nama supplier maka tempat penyerahan adalah tempat perakitan; (3) Pada saat penjualan kontrak terhubung atau yang disebut *ABC contract* yaitu ketika A menjual kepada B dan B kepada C dan barang langsung disampaikan kepada C dan A mengimpor barang langsung ke dalam komunitas, tanpa ketentuan khusus maka B dan C dapat mengakui bahwa tempat penyerahan barang adalah tempat keberangkatan; (4) Aturan utama dari tempat penyerahan jasa adalah tempat pengusaha jasa mendirikan usahanya atau tempat BUT pemberi jasa terletak; dan (5) Tempat penyerahan barang sewa diperlakukan sama dengan jasa tidak berwujud yaitu terjadi di tempat pendirian perusahaan.

Sesuai dengan Arahan Keenam, tarif pajak dapat ditetapkan oleh masing-masing negara anggota, namun tarif standar diberlakukan pada penyerahan barang dan jasa dan impor barang. Para anggota dapat menaikkan atau menurunkan tarif standar untuk beberapa jenis penyerahan. Tarif pajak 0% diperkenankan sepanjang untuk kepentingan sosial atau pembeli terakhir sampai dengan hambatan pajak dihapuskan. Pengecualian berdasarkan Arahan Keenam dibedakan menjadi pengecualian tanpa hak untuk mendapat pengurangan yang berlaku pada perdagangan antar negara anggota dan pengecualian dengan hak pengurangan yang berlaku pada perdagangan internasional.

Esensi VAT adalah adanya pengurangan pajak masukan bagi *non consumer*. PKP mempunyai hak untuk mendapat pengurangan pajak sehubungan dengan penyerahan barang, tagihan dari barang atau jasa yang diberikan kepada mereka atau diterima/diimpor dari perdagangan antar negara anggota. Hak ini timbul pada saat pengurangan pajak dapat ditagihkan atau pada saat faktur dikeluarkan.

C. Alternatif Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara Anggota ASEAN

Harmonisasi pajak dapat dilakukan baik secara menyeluruh maupun secara parsial. Disebut secara menyeluruh apabila penyesuaian dilakukan atas keseluruhan ketentuan pajak, terutama mengenai dasar pengenaan pajak (*taxable base*). Sebagaimana telah dibahas sebelumnya, ketentuan *taxable base* antara lain jasa dan barang kena pajak, *taxable person*, dan tarif pajak. Berdasarkan wawancara dalam penelitian, negara-negara anggota ASEAN pada umumnya belum memiliki kerangka teknis harmonisasi pajak tidak langsung. Pada saat ini kebijakan untuk memperlancar arus barang dan jasa dalam kawasan baru sebatas penetapan tarif standar atau pembebasan bea masuk. Penyesuaian ketentuan *taxable base* berdampak material terhadap perekonomian negara bersangkutan, yakni pengaruh terhadap penerimaan dan kemampuan belanja negara, serta jumlah agregat permintaan dan penawaran atas barang/jasa sebagai akibat perubahan harga karena faktor pajak, dan aktivitas administrasi pajak dan prosedur kepabeanan tiap negara anggota. Oleh karena itu, diperlukan *political-will* dari negara anggota ASEAN untuk melakukan harmonisasi dimaksud.

Menghadapi kenyataan bahwa ASEAN belum memiliki kerangka dasar untuk melakukan harmonisasi pajak tidak langsung secara menyeluruh, maka harmonisasi dapat dilakukan secara *partial* dengan memprioritaskan penyesuaian ketentuan yang dapat memperlancar arus lalu lintas barang dan jasa antar negara. Sebagaimana telah dibahas pada bagian sebelumnya, *territorial scope* dibangun atas dasar *destination principle*. Ketentuan ini memiliki kelemahan dikaitkan dengan transaksi barang dan jasa antar negara anggota ASEAN. Dengan semakin terintegrasinya ekonomi di kawasan ASEAN, lalu lintas barang dan jasa akan semakin intensif. Bagi negara pengekspor barang, peningkatan jumlah ekspor barang mengakibatkan makin banyaknya beban administrasi dan pengawasan, yakni meningkatnya jumlah klaim atas restitusi pajak berarti semakin banyak modal pengusaha yang sementara tertahan di kas negara dan pengawasan apakah bukan ekspor fiktif. Sedangkan negara pengimpor, selain kesibukan bertambah untuk memungut pajak atas impor juga harus meningkatkan pengawasan atas impor, jangan sampai meningkatkan penyelundupan, terutama bagi negara kepulauan seperti Indonesia. Permasalahan lebih besar dijumpai dalam *international service* karena wujud ekspor jasa dan tempat penyerahan jasa sulit diawasi sehingga amat potensial dipakai sebagai sarana penggangsrangan uang negara. Mengawasi ekspor barang yang jelas lalu lintas fisik dan dokumennya saja tidak mudah, apalagi mengawasi ekspor jasa yang bersifat maya tanpa lalu lintas fisik dan dokumen.

Terkait dengan masalah lalu lintas barang dan

jasa anatar yurisdiksi (ekspor-impor), terdapat beberapa alternatif yang dapat dipertimbangkan untuk meningkatkan efisiensi administrasi pajak sekawasan, memperlancar arus ekspor-impor, mengamankan penerimaan pajak, meminimalkan penyelundupan pajak dan penggangsi ranu ang negara, menyederhanakan sistem dan prosedur pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan serta memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak di dalam menjalankan kewajiban perpajakan. Ebrill dkk. (2001) memperkenalkan apa yang disebut *'destination-based VAT without zero-rating'* (VAT berdasar prinsip destinasi tanpa tarif nol persen) untuk tujuan seperti itu. Pada pendekatan ini, penyerahan barang antar yurisdiksi sekawasan (Indonesia-Singapura) diperlakukan sebagai penyerahan dalam negeri (antar propinsi) dan karenanya menjadi kena pajak. PKP eksportir Indonesia memungut pajak atas penyerahannya pada importir Singapura dan menyetorkan pajak keluaran di atas pajak masukannya ke kantor pajak Indonesia (yang sekaligus memperoleh restitusi pajak dari importir/bukan dari kantor pajak). Sementara itu, PKP importir Singapura, walaupun membayar pajak melalui eksportir Indonesia dapat mengkreditkan pajak tersebut atas penyerahan yang dilakukan di Singapura dan sebaliknya.

Selanjutnya, Ebrill dkk. (2001) menyebut empat pendekatan aplikasi *'destination-based VAT without zero-rating'*: (1) *Clearinghouse*, (2) *Model Israel-West Bank and Gaza Strip*, (3) *Viable Integrated VAT (VIVAT)*, dan (4) *Compensating VAT (CVAT)*. Pada sistem *clearinghouse*, ekspor-impor barang diperlakukan sama seperti penyerahan dalam negeri. Pihak penjual barang (eksportir) memungut pajak sebesar 10% atas barang yang diekspor, sedangkan pembeli (importir) membayar pajak bersama harga barang dan dapat mengklaim pajak masukan di negaranya. Kedua administrasi pajak dari negara eksportir dan importir melakukan *clearing* atas jumlah pajak atas barang yang diekspor dan diimpor, yakni dengan membandingkan jumlah pajak keluaran atas ekspor dan pajak masukan atas impor yang diklaim di negara importir. Apabila impor dari Indonesia lebih besar dari ekspor ke negara itu, Singapura sebagai negara importir berhak mendapatkan aliran dana dari Indonesia sebesar selisih dimaksud. Pendekatan ini dapat memperbaiki pengawasan ekspor dan impor barang dengan melakukan pertukaran informasi antar negara dan mengurangi administrasi restitusi pajak yang rentan penggangsi ranu ang negara. Namun demikian, kelemahan dari sistem *clearinghouse* ini adalah beban administrasi yang lebih besar yang harus dilakukan oleh kantor pajak kedua negara untuk melaksanakan *clearing* pajak.

Pada pendekatan *Model Israel-West Bank and Gaza Strip (Israel-WBG/invoice marking system)*, untuk mekanisme *clearing* pajak bulanan antar negara, dalam melakukan transaksi penyerahan barang para PKP di tiap negara akan memberikan suatu kode misalnya

INA untuk Indonesia dan SIN untuk Singapura. Pada tiap akhir bulan administrasi pajak Indonesia dan Singapura membuat perhitungan utang-piutang pajak antar mereka berdasar jumlah faktur berkode INA dan SIN berapa. Jika kode SIN lebih banyak dari INA berarti Indonesia lebih banyak mengimpor dari Singapura dan negara kedua harus menyetor pajak ke negara pertama.

Compensating VAT (CVAT), menurut Ebrill dkk. (2001) diperkenalkan oleh Versano pada tahun 1999 dan dikembangkan oleh Mc Lure. CVAT merupakan sistem yang serupa dengan *clearinghouse*. Selain mengamankan berlakunya tarif 0% atas ekspor terutama dengan PKP di luar kawasan, dalam CVAT importir berhak mengklaim atas *compensating* pajak masukan yang telah dibayarkan kepada eksportir. Dampak dari sistem ini dapat dilihat bila transaksi jual beli terjadi antar negara yang memiliki tarif pajak yang berbeda. Bila dalam sistem *clearinghouse* administrasi pajak negara importir mencatat pajak atas impor hanya sebesar tarif yang berlaku di negaranya, dalam CVAT kantor pajak tersebut mencatat penerimaan pajak sebesar yang telah dibayarkan oleh importir. Untuk mempermudah administrasi pajak, dapat pula didirikan administrasi pajak *central* untuk sekawasan.

Pendekatan *Viable Integrated VAT (VIVAT)*, menurut Ebrill dkk. (2001) diperkenalkan oleh Keen dan Smith pada tahun 1996. VIVAT mengenakan pajak sebesar tarif standar atas semua transaksi antar PKP sekawasan, termasuk transaksi antar yurisdiksi. Penjualan kepada konsumen termasuk non PKP dikenakan pajak sesuai dengan tarif di negara setempat. Oleh karena itu, apabila terdapat perbedaan tarif yang berlaku disuatu negara anggota dengan tarif standar yang berlaku antar PKP sekawasan, penjual harus mengidentifikasi dengan siapa ia melakukan penyerahan barang.

KESIMPULAN

Harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di Indonesia, Malaysia, Singapura, dan Vietnam merupakan salah satu agenda yang perlu diperhatikan dalam AEC terkait dengan transaksi barang dan jasa antar negara. Salah satu kriteria dalam menganalisa harmonisasi aturan pajak adalah struktur aturan yang berlaku di tiap negara tersebut. Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa terdapat kesamaan pola aturan yang berlaku yakni ketentuan mengenai *territorial scope*, barang dan jasa kena pajak, serta tarif pajak dan pemajakan atas ekspor-impor barang. Malaysia yang sekarang ini mengadopsi pajak penjualan juga akan beralih ke GST pada bulan Juli 2011.

Harmonisasi yang bersifat menyeluruh dapat diartikan penyalarsan ketentuan-ketentuan secara komprehensif. Penyalarsan aturan yang berlaku menurut legislasi

masing-masing negara tersebut berdampak terhadap perekonomian negara yang bersangkutan. Oleh karena itu, harmonisasi membutuhkan *political will* dari masing-masing pemerintah. Merujuk pada pengalaman EU, proses harmonisasi pajak tidak langsung membutuhkan waktu. Harmonisasi dapat diprioritaskan untuk menangani transaksi penyerahan barang dan jasa antar negara, sehingga sistem yang berlaku lebih efektif. Terdapat empat metode yang dapat diterapkan, yaitu *clearinghouse*, model Israel-WBG, VIVAT, dan CVAT. Keempat pendekatan dapat berlaku secara efektif untuk mengoptimalkan penerimaan negara, efisiensi administrasi pemungutan pajak, dan pengawasan lalu lintas barang antar negara. Namun, mereka ini mensyaratkan koordinasi yang lebih efektif di keempat negara tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Aaron, Henry. 1982. *VAT: Experiences of Some European Countries*. Deventer Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Crossen, Sjibren. 1992. Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries. *IMF Staff Papers*, Vol. 39, No. 2 (June).
- Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul and Summers Victoria. 2001. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- European Union. First Council Directive No. 67/227/EEC
 ____, Second Council Directive No.67/228/EEC
 ____, Third Council Directive No.69/463/EEC
 ____, Fourth Council Directive No.71/401/EEC
 ____, Fifth Council Directive No.75/250/EEC
 ____, Sixth Council Directive No.77/388/EEC
- Grandcolas, Christophe. 2008. Managing VAT in a borderless World of Global Trade: VAT trend in the European Union – Lesson for Asia-Pacific Countries. *Bulletin for International Taxation* (April).
- Hayes, K.E. (2008). *Integration, Tax Competition and Harmonization: Should ASEAN be Concerned?*. Master Thesis for Economic Growth, Innovation and Spatial Dynamics, Lund University, Department of Economic History. www.biblioteket.ehl.lu.se.
- Malaysia. Law of Malaysian Act 64: Sales Tax Act (Amandement) 2001.
- Mitchell, J. A. 2001. *Tax Competition Primer: Why Tax Harmonization and Information Exchange Undermine America's Competitive Advantage in the Global Economy*. Heritage Foundation Backgrounder, No. 1460.
- Nerudova, Danuse. 2008. *Tax Harmonization in EU*. MIBES E-Book.
- Oliveira, Jesus E.S. 2001. *Economic Effects of Origin & Destination Principle for Value Added Taxes*.
- Petterson, B. and A. M. Serrano. 2000. *Tax Co-ordination in the European Union, Working paper econ 125 EN*. Directorate-General for Research European Parliament. www.europarl.europa.eu.
- Rahayu, Ning. 2005. Kebijakan Investasi Asing (*Foreign Direct Investment*) di Indonesia dan Vietnam. *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi, Bisnis & Birokrasi*, Vol. 13, No. 1 (Januari).
- Republik Indonesia, Undang-Undang nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Nilai Barang dan Jasa dan Pakal Penjualan Atas barang Mewah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150.
- Rosdiana, Haula, 2006. Implikasi Perluasan Definisi Royalti Terhadap kondisi telematika. *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi, Bisnis Birokrasi*, Vol. 14 No 3 (September)
- Schenk, Alan and Oliver Oldman. 2007. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press.
- Sullivan, Clara K. 1996. *The Tax on Value Added*. New York: Columbia University Press.
- Tait, Alan A. 1988. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- Terra, Ben J.M. 1988. *Sales Tax: The Case of VAT in The European Community*. Deventer Boston: Kluwer Law and Taxation Publisher.
- The Socialist Republik of Vietnam. Decree No. 158/2003/ND-CP on VAT tax
- The Republik Singapore. Good and Services Tax Act G.N No. 5 892/2005
- _____, and Peter J. Wattel. 1997. *European Tax Law*. Fed Deventer, Ed. 2nd.
- Velayos, F., A. Barreix, and L. Vilella. 2007. *Regional Integration and Tax Harmonization: Issues and Recent Experiences*. Inter-American Development Bank.
- Wells, L.T., N.J. Allen, J. Morisset, & N. Pirnia (Eds.). 2001. *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Investment: Are They*