

**PENGARUH PENGENAAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI  
TERHADAP PERGESERAN PAJAK DAN BEBAN LEBIH  
(STUDI PADA INDUSTRI GARMEN DAN KONSUMEN GARMEN  
DI JAWA BARAT)**

***The Impact of Applying Value Added Tax to Tax Incidence  
and Excess Burden  
(Case Study of Garment's Industries and Consumers in West Java)***

**Stellamaris Metekohy**

Fakultas Ekonomi Universitas Pattimura Kampus Unpatti, Jln. Ir. M. Putuhena, Ambon 97116  
Maluku, Indonesia

Email: stellamarismetekohy@yahoo.com

Naskah diterima: 4 Maret 2013

Naskah direvisi: 26 April 2013

Disetujui diterbitkan: 10 Mei 2013

**ABSTRACT**

*According to Act No. 8 of 1983 of VAT concerning on good and service and sales tax on luxury items, as recently amended by Act NO. 42 of 2009. The burden of VAT must be borne by consumers, but in fact, several industries have a policy to bear a few or all of the burden of VAT by them self. Beside of these VAT burden, several cost must be expended by industry in the handling of the VAT to include consultation cost, invisible cost and most of restitution cost were are not turned over by excessive tax means VAT is not returned by the wise can be saved in bank with yield interest. The aims of this study were to know and understand : (1). How the last burden shifting of VAT distribution between industry and consumers of garment, (2). How over burden affects to the income of the garment industry. The result of this study showed that the last burden of VAT were borne together by industry of garment 63 percent (63%) and consumers of garment 37 percent (37%). While, as much as 4,94 percent (4,94%) of the excess burden was borne by garment industry, there for the textile industry is efficient in nature.*

*Keywords : excess burden, industry, tax incidence, value added tax (VAT)*

**ABSTRAK**

Sesuai Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang PPN barang dan jasa dan PPn.BM sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang No.42 Tahun 2009. Beban PPN pada akhirnya ditanggung oleh konsumen tetapi dalam pelaksanaannya ada kebijakan industri untuk menanggung sebagian atau seluruh beban PPN tersebut. Tujuan penelitian ini adalah mengetahui : (1). Pergeseran beban akhir PPN antara produsen garmen dan konsumen garmen, (2). Pengaruh beban lebih PPN terhadap industri garmen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa beban akhir PPN ditanggung oleh industri garmen 63 persen (63%) dan konsumen garmen 37 persen (37%) sedangkan beban lebih yang ditanggung industri garmen sebesar 4,94 persen (4,94%) sehingga industri dapat dikatakan efisien dalam melakukan aktivasnya.

Kata Kunci : beban akhir, beban lebih, industri, pajak pertambahan nilai (PPN)

## I. PENDAHULUAN

Bagi rakyat sebagai pembayar pajak sesungguhnya pajak bukanlah beban melainkan tanggung jawab alamiah (Faisal Basri, 2009 : 263). Sedangkan PPN dipungut berdasarkan nilai tambah pada semua faktor produksi yang timbul disetiap jalur peredaran suatu barang (Edi S. Irianto, 2012:222). PPN merupakan pajak tidak langsung yang secara ekonomis bebannya dapat dialihkan kepada pihak lain, tanggung jawab pembayaran pajak yang terutang berada pada pihak yang menyerahkan barang dan jasa dan pihak yang menanggung beban pajak berada pada penanggung pajak (Siti Resmi 2008:2). PPN juga bukan merupakan suatu pajak yang adil karena dikenakan 10% atas semua barang dan jasa berbeda dengan PPh yang bersifat progresif terhadap pendapatan yakni makin besar pendapatan maka pajak yang dikenakanpun semakin besar dan sebaliknya semakin kecil pendapatan maka semakin kecil pula pajak yang dikenakan. Begitu PPN dikenakan atas barang tertentu harga barang tersebut akan meningkat dan kuantitas yang dibeli atau dijual akan menurun. Besarnya perubahan ini akan tergantung pada elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran artinya makin tinggi permintaan (daya beli) masyarakat maka makin besar peluang produsen untuk menggeserkan beban pajaknya ke konsumen dan sebaliknya makin rendah permintaan masyarakat makin sulit produsen menggeserkan beban pajaknya ke konsumen. Kenaikan harga sebagai akibat pengenaan PPN akan memberikan dampak kepada konsumen yaitu mengurangi konsumsi karena pendapatan riil berkurang sedangkan untuk produsen akan mengurangi penerimaan disebabkan terjadi penurunan permintaan. Apabila ada kebijakan produsen untuk menanggung beban PPN secara bersama maka beban PPN akan dibagikan antara produsen dengan konsumen. Jadi yang menjadi pertanyaan adalah siapa yang harus membayar atau kepada pihak mana PPN dibebankan? PPN bukanlah pembayaran atas pembelian yang bersifat sukarela tetapi merupakan pembebanan yang bersifat wajib sesuai Undang-undang yang berlaku (Musgrave, 1991 : 252). Untuk menentukan siapa yang harus menanggung beban PPN tidak boleh hanya berdasarkan Undang-undang yang terkait dengan pola bebannya tetapi semua pihak yang terkait dengan Wajib Pajak. Pada akhirnya seluruh beban PPN harus ditanggung oleh konsumen dan distribusi beban akhir dapat berbeda dari kewajiban yang ditetapkan berdasarkan Undang-undang. Setiap konsumen dan produsen dapat menyesuaikan penjualan dan pembelannya sehingga dapat mempengaruhi posisi pihak lain, artinya produsen menaikkan harga karena adanya PPN dan konsumen akan membalasnya dengan mengurangi pembelian.

Jika industri berada dalam struktur pasar persaingan tidak sempurna maka kemungkinan ada kebijakan industri untuk menanggung sebagian atau seluruh beban pajak karena dalam struktur pasar ini terdapat banyak pesaing dan produsen tidak bisa saling mempengaruhi harga sehingga jika satu industri menaikkan harga produknya maka kemungkinan industri tersebut akan kehilangan pangsa pasar atau terjadi penurunan permintaan. Kebijakan ini diambil untuk mengantisipasi turunya permintaan konsumen atau daya beli masyarakat terhadap produk, karena penurunan ini akan berdampak pada tingkat penjualan, tingkat keuntungan dan kelangsungan hidup industri itu sendiri. Jika industri berada pada struktur pasar monopoli kemungkinan beban pajak akan digeserkan seluruhnya kepada konsumen, karena dalam pasar monopoli hanya ada satu produsen dan produsen ini bertindak sebagai penentu harga dan tidak ada persaingan.

Dalam penulisan ini hanya digunakan struktur pasar persaingan tidak sempurna tetapi apapun bentuk struktur pasar pihak industri selalu berusaha agar pajak dapat dibebankan seluruhnya ke konsumen sebagai pengguna produk akhir. Teori yang menganalisis tentang pihak yang menanggung beban pajak disebut teori *Incidence Tax* (*Tax Incidence Theory*).

PPN selalu mendapat perhatian yang besar karena dari sektor ini timbul dua hal sebagai akibat dari adanya aktivitas pemerintah, yaitu siapakah yang membayar pajak dan siapakah yang pada akhirnya menanggung beban pajak. Aspek pertama kurang menarik perhatian karena sudah jelas pihak

yang membayar pajak (wajib Pajak) sedangkan aspek kedua yaitu siapa yang sebenarnya menanggung beban pajak tidaklah sederhana aspek pertama karena pihak produsen dapat saja menjadi pihak yang menanggung beban pajak selain konsumen.

Analisis tentang beban akhir pajak (*tax incidence*) dapat dilakukan dua pendekatan yaitu Keseimbangan Parsial (*Partial Equilibrium Approach*) adalah distribusi pendapatan yang terjadi dalam suatu pasar saja sebagai akibat adanya suatu pajak sedangkan Keseimbangan Umum (*General Equilibrium Approach*) adalah pengaruh suatu jenis pajak dalam suatu pasar terhadap keseimbangan pada pasar-pasar lainnya terkait dengan pihak yang dikenakan pajak.

Dalam penulisan ini akan digunakan Pendekatan Keseimbangan Parsial untuk menganalisis beban akhir PPN yang merupakan suatu kajian yang berusaha menentukan siapa yang akhirnya menanggung beban pajak yang akan dialihkan ke sektor publik.

Syarat lain untuk terwujudnya struktur pajak yang baik adalah menuntut proses pemajakan yang efisien, artinya beban kecilnya beban lebih suatu pajak (*excess burden*). Apabila beban lebih suatu pajak kecil dapat dikatakan efisien dan sebaliknya bila beban lebih suatu pajak besar dikatakan tidak efisien. Beban lebih adalah pengeluaran industri yang berkaitan dengan biaya konsultasi, *invisible cost* dan kerugian yang berkaitan dengan restitusi pajak (pajak masukan yang lebih bayar), biaya-biaya ini diluar beban pajak yang harus disetor. Biaya ini mengurangi penerimaan produsen/industri. Pajak mempengaruhi preferensi konsumen artinya seseorang mungkin mengurungkan niatnya untuk membeli produk tertentu karena tidak bersedia membayar harga yang lebih tinggi.

Dalam penelitian ini jenis pajak yang diteliti adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN), lokasi penelitian adalah Provinsi Jawa Barat karena daerah ini merupakan pusat industri di Indonesia sedangkan jenis produk yang diteliti adalah garmen.

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh beberapa alasan antara lain : (a). PPN belum ada yang meneliti dibanding PPh karena PPN dianggap tidak banyak bermasalah dibanding PPh, (b). menurut pandangan umum PPN merupakan pajak yang kurang adil karena tarif proporsional (10%) dibebankan kepada semua kelas pendapatan berbeda dengan PPh yang bersifat progresif terhadap pendapatan, (c). ingin membuktikan bahwa PPN tidak selamanya berdampak negatif, (d). beban PPh tidak dapat digeserkan ke pihak lain sedangkan beban PPN dapat digeserkan ke pihak lain.

Dari uraian pada latar belakang, maka dalam penelitian ini akan dirumuskan permasalahan sebagai berikut :

- a. Bagaimana pengaruh beban akhir PPN (*tax incidence*) terhadap produsen garmen sebagai pembayar pajak (wajib pajak) dan konsumen garmen sebagai penanggung beban akhir pajak (pengguna produk akhir)?
- b. Bagaimana pengaruh beban lebih PPN (*excess burden*) yang ditanggung indutri garmen terhadap pendapatan industri itu sendiri?

Tujuannya adalah ingin mengetahui pengaruh pergeseran beban akhir PPN (*tax incidence*) terhadap produsen garmen (wajib pajak) dan konsumen garmen sebagai penanggung beban akhir pajak dan ingin mengetahui pengaruh beban lebih PPN (*excess burden*) yang ditanggung industri garmen terhadap pendapatan industri itu sendiri.

## II. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1. Pengertian Pajak dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak adalah kontribusi wajib pajak kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (Haula

Rosdiana 2012:1) sedangkan menurut Soemitro (Brotodihardjo, 2012:3) Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Kedua defenisi diatas lebih bersifat ekonomis karena penekananannya pada faktor peralihan kekayaan dan manfaat pajak bagi masyarakat sehingga ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah (1). Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya. (2). Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi secara individu oleh pemerintah. (3). Pajak dipungut oleh Negara (pemerintah pusat maupun daerah).(4). Pajak diperuntukan untuk membiayai pengeluaran pemerintah dan apabila pemasukannya masih surplus dipergunakan untuk membiayai "public investment".

PPN adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi (UU No. 42 Tahun 2009 :36). Sedangkan PPN menurut Susan Wieler (Jurnal Challenge, vol. 41, Tahun 1999:61) adalah pajak yang dikenakan pada "penambahan nilai dari setiap perusahaan" yaitu jumlah keseluruhan penjualan dikurangi biaya dari produk itu dan jasa-jasa (kecuali biaya tenaga kerja) yang telah dibayar oleh perusahaan yang bersangkutan.

### 2.1.1. Dasar Hukum PPN

Sektor Perpajakan setelah puluhan tahun memberikan dedikasinya kepada Negara dan bangsa Indonesia, maka UU No. 8 Tahun 1983 secara resmi diubah demi kesempurnaannya, karena secara hirarki memiliki kedudukan yang lebih rendah dan secara materil masih jauh dari yang diharapkan, sehingga dasar hukum yang terakhir diubah menjadi Undang-undang No. 42 Tahun 2009 tentang perubahan ke tiga dari UU tersebut, sedangkan sebagai peraturan pelaksanaan yang menyangkut berbagai ketentuan khusus banyak tersebar dalam peraturan pemerintah lainnya, seperti : Keputusan Presiden dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

### 2.1.2. Karakteristik PPN

Karakteristik PPN dapat dirinci sebagai berikut :

- a. PPN merupakan pajak tidak langsung, karakter ini memberikan suatu konsekuensi yuridis bahwa antara pemikul beban pajak dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke kas Negara berada pada pihak yang berbeda.
- b. Pajak Objektif, adalah suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif yaitu keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak.
- c. *Multi Stage Tax* adalah PPN yang dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi.
- d. Mekanisme pemungutan PPN menggunakan faktur pajak, sebagai konsekuensi penggunaan *credit method*, maka untuk menghitung PPN terutang, PKP diwajibkan untuk membuat faktur pajak sebagai bukti pemungutan pajak dan bagi wajib pajak merupakan bukti pembayaran pajak, berdasarkan faktur pajak inilah akan dihitung jumlah pajak terutang dalam suatu masa pajak yang wajib dibayar ke kas Negara.
- e. PPN adalah pajak atas konsumsi umum dalam negeri sehingga hanya dikenakan atas konsumsi barang kena pajak/jasa kena pajak yang dilakukan dalam negeri, baik perorangan, badan swasta maupun badan pemerintah dalam bentuk belanja barang atau jasa yang dibebankan kepada anggaran belanja Negara.
- f. PPN bersifat netral yakni dikenakan baik atas konsumsi maupun jasa dan dalam pemungutannya menganut prinsip tempat tujuan.

- g. Tidak menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda karena dipungut hanya atas “nilai tambah” saja.

### 2.1.3. Tarif PPN dan Mekanisme Pemungutan

Tarif PPN sebesar 10% sedangkan tarif ekspor BKP 0%. PPN lebih menunjukkan sebagai identitas dari suatu sistem pemungutan pajak atas konsumsi daripada nama suatu jenis pajak, mengenakan pajak atas nilai tambah yang timbul pada barang dan jasa tertentu yang dikonsumsi, namun sebelum barang dan jasa tersebut sampai ke konsumen, PPN sudah dikenakan pada setiap tingkat mata rantai jalur produksi maupun 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 PKP sehingga persentase beban pajak yang dipikul oleh konsumen tetap sama dengan tarif pajak yang berlaku sehingga dapat dikatakan bahwa panjang pendek jalur produksi atau jalur distribusi tidak mempengaruhi beban pajak yang dipikul oleh konsumen.

Dengan mengenakan PPN atas “nilai tambah” dari BKP atau JKP yang diserahkan oleh PKP maka kekuatiran timbul efek pengenaan pajak berganda dapat dihindarkan. Sedangkan “nilai tambah” itu adalah suatu nilai yang merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi penyusutan, bunga modal, gaji/upah, sewa, telepon, listrik serta pengeluaran lainnya serta laba yang diharapkan oleh pengusaha, atau “nilai tambah” dapat juga diartikan sebagai selisih antara harga jual dengan harga beli barang dagangan.

Dalam mendistribusikan beban pemerintah atau karena kegiatan pemerintah sebagian besar dibiayai oleh penerimaan pajak, termasuk PPN maka masalah pengenaan PPN kepada wajib pajak mendapat perhatian utama dari pemerintah.

Dalam pengenaan pajak “Adam Smith” mengajukan beberapa prinsip pengenaan pajak yang baik yang disebut dengan “Smith’s Canons”, yaitu :

- a. Prinsip Kesamaan/Keadilan (*Equity*) yaitu beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak sehingga bukan beban pajak dalam arti uang yang penting tetapi beban riil atau kepuasan yang hilang.
- b. Prinsip Kesenangan (*Certainty*) yaitu pajak hendaknya tegas, jelas dan pasti bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti dan akan memudahkan administrasi pemerintah.
- c. Prinsip Kecocokan/Kelayakan (*Convenience*) yaitu pajak jangan sampai terlalu menekan si wajib pajak, sehingga mereka dengan suka dan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah.
- d. Prinsip Ekonomi (*Economy*) yaitu pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal artinya, jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar daripada jumlah penerimaan pajaknya.

### 2.1.4. Pergeseran Beban PPN

Pergeseran beban PPN merupakan suatu kejadian yang ada di pasar barang yang dikenai pajak. Jadi mengapa dengan dikenai PPN per satuan barang yang dijual dapat terjadi pergeseran beban pajak kepada konsumen? Jika pasar itu merupakan pasar persaingan sempurna, maka masing-masing penjual/produsen tidak akan dapat menaikkan harga barang-barangnya (menggeser beban pajak) secara sendiri-sendiri. Harga baru akan dapat dinaikan apabila para penjual bersama-sama berusaha menaikkan harga barang yang dijualnya. Setelah dikenakan PPN yang sifatnya “spesifik”, dimana PPN tidak hanya dikenakan pada satu perusahaan saja tetapi pada seluruh barang yang dihasilkan oleh semua perusahaan yang ada dalam industri itu. Masing-masing perusahaan akan mengalami adanya kenaikan biaya variabel. Dengan dikenakan PPN per satuan barang yang dihasilkan, maka biaya total rata-rata maupun biaya marginal meningkat sebesar PPN tersebut pada berbagai barang yang dihasilkan/dijual

sehingga biaya total rata-rata (AC) dan biaya marginal (MC) sama. Dengan kata lain, AC dan MC meningkat sebesar pajak per satuan barang, dengan tingkat harga yang sama dan dengan adanya pajak tersebut memaksa masing-masing perusahaan akan selalu menyamakan tingkat harga dengan biaya marginal yang baru, akibatnya penawaran barang dalam industri jadi berkurang dan harga akan naik.

Dengan kata lain pola permintaan yang tetap tetapi berkurangnya penawaran akan mengakibatkan harga naik. Tampak disini bahwa PPN yang digeserkan kepada konsumen sebesar kenaikan harga barang dan sisanya tetap ditanggung oleh produsen atau penjual. Jika dilihat dari sudut perusahaan beban pajak perusahaan dan beban yang digeserkan kepada konsumen yang dipikul juga oleh produsen adalah sama dalam industri.

Menurut Suparmoko, beban PPN dapat digeserkan ke depan kepada konsumen (*forward shifting*) maupun ke belakang kepada pengusaha bahan baku (*backward shifting*). Pergeseran beban PPN ke depan menunjukkan bagaimana terjadi pergeseran beban pajak dan berapakah beban pajak yang dapat digeserkan oleh produsen (*wajib pajak*) dan berapa pula yang harus ditanggungnya. Dengan demikian harga barang naik dan jumlah penjualan berkurang, ini berarti ada pergeseran beban pajak ke depan (*forward shifting*) sehingga dapat disimpulkan bahwa beban pajak tersebut dibagi antara penjual dan pembeli. Maksud produsen untuk menaikkan harga barang per satuan tetapi karena adanya kekuatan permintaan dan penawaran di pasar, maka harga hanya naik dengan jumlah yang lebih kecil dari pada pajak itu. Jadi dengan mengetahui tinggi rendahnya elastisitas permintaan dan penawaran dapat menentukan besarnya pembagian beban pajak. Sedangkan pergeseran beban PPN ke belakang yaitu kepada pengusaha bahan baku. Jika produsen dibebani PPN per satuan barang yang dihasilkannya dan produsen tidak dapat menggeserkan beban pajak itu ke depan kepada konsumen dengan menaikkan harga *garmen* maka produsen akan berusaha menggeser beban PPN tidak ke depan lagi melainkan ke belakang dengan cara menekan harga pembelian bahan baku *garmen* yang dibelinya dari pengusaha bahan baku, sehingga terjadi pergeseran beban pajak ke belakang (*backward shifting*). Menurunnya tingkat harga dan jumlah barang yang diminta oleh produsen disebabkan oleh berkurangnya permintaan akan bahan baku, jadi beban PPN yang ditanggung produsen dan pengusaha bahan baku sama dengan turunnya harga penjualan oleh pengusaha bahan baku kepada produsen sebagai konsumen bahan baku. Besarnya perbandingan antara beban PPN yang ditanggung oleh produsen *garmen* dan produsen bahan baku tergantung pada tinggi rendahnya elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran masing-masing.

Jumlah penerimaan PPN oleh pemerintah adalah sama dengan jumlah *garmen* yang dihasilkan. Sedangkan jumlah jumlah uang yang tersedia merupakan hasil dari pergeseran beban PPN kepada pengusaha bahan baku yaitu jumlah bahan baku yang dibeli dikalikan dengan penurunan harga bahan baku per satuan. Keuntungan dari hasil pergeseran beban PPN ini mungkin cukup untuk menutup jumlah PPN yang harus dibayar tetapi mungkin juga kurang. Untuk mencari berapa besarnya perbandingan beban PPN yang digeserkan dan berapa besar yang ditanggung oleh produsen *garmen* dapat menggunakan perbandingan elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran. Tetapi ada kelemahan karena tidak dapat mencari berapa sebenarnya penerimaannya seluruhnya bagi produsen setelah dikenai PPN. Untuk itu perlu mencari berapa banyak *garmen* yang diperjualbelikan setelah adanya PPN. Hal ini akan diketahui lewat fungsi permintaan dan penawaran bagi *garmen* yang dikenai PPN.

## 2.2. Beban Lebih PPN (*Excess Burden*)

Menurut Musgrave (1991), kelebihan beban pajak (PPN) dapat diukur secara kuantitatif, dengan dua alasan :

- a. Timbulnya *deadweight loss* (kesejahteraan yang hilang) yang diakibatkan oleh pengenaan pajak (PPN) dan ini menjadi pertimbangan untuk membuat sistem pajak
- b. Besarnya *deadweight loss* (kesejahteraan yang hilang) yang diakibatkan oleh tambahan pajak nominal harus diketahui untuk menentukan besarnya anggaran yang tepat.

### 2.3. Hubungan antara Beban Lebih dan Elastisitas Permintaan

PPN yang baik adalah beban lebih pajak haruslah seminimal mungkin. Beban lebih pajak adalah kerugian masyarakat dengan adanya suatu pajak yang tidak dapat dikompensasikan. Besarnya beban lebih berkaitan sangat erat dengan elastisitas permintaan. Hubungan tersebut dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$DWL = 0,5 (AB) (AC) = 0,5 \Delta P \\ = 0,5 \eta_e Q P t^2$$

Dimana: DWL adalah beban Lebih (*excess burden* atau *deadweight loss*)

Q adalah jumlah barang yang dihasilkan

P adalah harga

t adalah tarif pajak (dalam persentase)

$\eta_e$  adalah elastisitas permintaan

Persamaan diatas menunjukkan besarnya beban lebih tergantung dari beberapa faktor yaitu elastisitas permintaan, tarif pajak, jumlah barang dan harga barang. Semakin besar elastisitasnya akan semakin besar beban lebih begitu juga semakin besar tarif pajaknya maka semakin besar pula (secara kuadratik) beban lebih yang diderita masyarakat. Apabila perusahaan yang dikenakan pajak tidak mempunyai struktur biaya yang konstan maka beban lebih harus diperhitungkan berkurangnya surplus konsumen (*consumers surplus*) dan surplus produsen (*producers surplus*) karena itu rumus di atas akan berubah menjadi :

$$DWL = 0,5 t^2 PQ / (1/\eta_d) + (1/\eta_s)$$

Dimana:  $\eta_d$  adalah elastisitas permintaan

$\eta_s$  adalah elastisitas penawaran

### 2.4. Hipotesis

Berdasarkan penjelasan pada latar belakang maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- a. Beban akhir PPN (*tax incidence*) berpengaruh negatif terhadap pendapatan produsen garmen sebagai pembayar pajak (wajib pajak) dan konsumen garmen sebagai penanggung beban pajak (pemakai produk akhir).
- b. Beban lebih PPN (*excess burden*) yang merupakan pengeluaran diluar beban pajak berpengaruh negatif terhadap pendapatan industri garmen.

## III. METODOLOGI

Dalam penelitian ini data yang digunakan berupa data primer yang menyangkut: harga barang (per unit), biaya produksi, jumlah produksi, besarnya penjualan, biaya yang dikeluarkan selain biaya produksi (biaya konsultasi, *invisible cost* dan pajak masukan lebih bayar), beban PPN, PPN terutang dan jumlah pendapatan dari industri garmen yang terpilih sebagai sampel, data ini akan diperoleh melalui kuesioner. Selain data primer digunakan data sekunder dari BPS, BAPPENAS dan instansi terkait seperti Departemen Perdagangan dan Perindustrian, Kanwil Pajak, Asosiasi Pertekstilan Indonesia (API) dan sebagainya.

Populasi (N) adalah industri garmen yang sejenis berjumlah 13 industri di Jawa Barat sedangkan sampel (n) adalah 5 industri yang diambil secara acak dan diyakini dapat mewakili daerah-daerah di Jawa Barat. Data yang digunakan adalah homogen artinya industri sejenis (garmen) yang memiliki karakteristik yang relatif sama.

Untuk mencapai keseragaman penafsiran tentang variabel-variabel yang diteliti, maka definisi operasional dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah beban pajak (pungutan) yang dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa Kena Pajak (JKP) di daerah pabean yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP), ekspor, impor barang kena pajak dan penjualan atas barang mewah
- b. Beban Akhir Pajak adalah tempat kepada siapa beban akhir suatu pajak atau penempatan beban pajak pada pembayar pajak yang terakhir. Beban akhir ini diukur besarnya berdasarkan tarif pajak, elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran.
- c. Pergeseran Pajak adalah pendistribusian beban pajak kepada pihak lain , seperti : konsumen atau pemilik faktor produksi atau suatu proses dimana beban pajak dipindahkan melalui penyesuaian harga dari tempat pengenaannya ke tempat pembebanan.
- d. Pendapatan per Kapita adalah pendapatan per kapita di Jawa Barat menurut harga berlaku.
- e. Produksi Garmen adalah jumlah produk garmen per unit per tahun.
- f. Biaya Produksi adalah jumlah biaya yang dikeluarkan industri garmen selama proses produksi per tahun.
- g. Harga Garmen adalah harga produk garmen per unit.
- h. Beban PPN adalah jumlah beban PPN yang dibayarkan indutri garmen per tahun.
- i. Tingkat Penjualan adalah jumlah penjualan produk garmen per unit per tahun.
- j. Jumlah Permintaan Produk Garmen adalah besarnya permintaan produk garmen atau yang terjual per unit per tahun.
- k. Tarif Pajak adalah tarif PPN yang berlaku (10%).
- l. Teknologi diwakili oleh jumlah depresiasi aktiva tetap yang digunakan untuk menghasilkan produk garmen per tahun.
- m. Beban Lebih adalah pengeluaran industri garmen berupa biaya-biaya yang berkaitan dengan pengurusan PPN, yaitu biaya konsultasi pajak, *invisible cost* dan pajak masukan lebih bayar. Beban lebih diukur berdasarkan tarif pajak, tingkat penjualan, elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran.

Untuk mengukur seberapa besar beban yang ditanggung oleh konsumen maupun produsen, terlebih dahulu menghitung elastisitas permintaan yang adalah perbandingan persentase perubahan jumlah barang yang diminta terhadap persentase perubahan harganya (Walters, 1968 :221 dan Hasan and Johnson, 1976 : 147), sebagai berikut :

$$\text{Ln } Q_d = \text{Ln } a_1 - b_1 \text{ Ln } P_q + b_2 \text{ Ln } Y_p + \epsilon \dots\dots\dots(1)$$

Dimana :  $Q_d$  adalah elastisitas permintaan,  $P_q$  adalah harga barang per unit,  $Y_p$  adalah pendapatan perkapita (harga berlaku). Sedangkan elastisitas penawaran adalah perbandingan persentase perubahan jumlah barang yang ditawarkan terhadap persentase harganya, sebagai berikut :

$$\text{Ln } Q_s = \text{Ln } a_1 + b_1 \text{ Ln } P_q + b_2 \text{ Ln } Z + \epsilon \dots\dots\dots(2)$$

Dimana:  $Q_s$  adalah elastisitas penawaran,  $P_q$  adalah harga barang per unit,  $Z$  adalah tehnologi yang digunakan dalam proses produksi (tehnologi diwakili oleh jumlah depresiasi aktiva tetap yang digunakan untuk menghasilkan garmen).

Selanjutnya untuk mengetahui beban akhir PPN yang akan ditanggung oleh industri garmen maupun konsumen garmen , maka langkah yang dapat ditempuh adalah mengalokasikan penerimaan

PPN dalam pendapatan atau pengeluaran sesuai dengan persentase distribusi pengeluaran konsumsi komoditi yang digunakan sebagai dasar alokasi PPN. Untuk mengetahui persentase distribusi pengeluaran konsumsi komoditi didasarkan pada data konsumsi produk garmen sehingga dapat dikeluarkan konsumsi produk garmen perklasifikasi pengeluaran RT. Selanjutnya PPN dialokasikan berdasarkan rumus (Hasdi, 1997 :50) sebagai berikut :

$$B_i = t_i w_i \dots\dots\dots(3)$$

Dimana :  $B_i$  adalah beban PPN pada kelas  $RT_i$ ,  $T_i$  adalah jumlah beban (PPN yang dipungut),  $w_i$  adalah persentase pengeluaran konsumsi garmen pada kelas penghasilan  $i$ , sedangkan alokasi beban akhir PPN dari industri garmen adalah pembagian beban antara konsumen dan produsen yang ditentukan rumus sebagai berikut (Ichsan, 1989 :52) :

$$I_k = 1 - I_p$$

$$I_p = (t-1) E_d / \{ E_s - (t-1) E_d \} \dots\dots\dots(4)$$

Dimana :  $I_k$  adalah beban akhir yang ditanggung oleh konsumen,  $I_p$  adalah bebna akhir yang ditanggung oleh produsen. Alokasi beban akhir PPN yang diterima oleh konsumen dan produsen dapat diketahui jika besar  $p_0$  dan  $q_0$  diketahui, untuk itu digunakan elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran.

Beban lebih (*excess burden*) pada industri garmen yang ada di Jawa Barat dikatakan efisien jika beban lebih PPN kecil dan tidak efisien jika beban lebih PPN besar. Untuk mengukur beban lebih akan digunakan rumus (Mangkoesoebroto, 1993:226) dengan terlebih dahulu menghitung elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran sebagai berikut :

$$\ln Q_d = \ln a_1 - b_1 \ln P_q + b_2 \ln Y_p + \epsilon \dots\dots\dots(5)$$

Dimana :  $Q_d$  adalah elastisitas permintaan,  $P_q$  adalah harga barang per unit,  $Y_p$  adalah pendapatan perkapita (harga berlaku). Sedangkan elastisitas penawaran adalah perbandingan persentase perubahan jumlah barang yang ditawarkan terhadap persentase harganya, sebagai berikut :

$$\ln Q_s = \ln a_1 + b_1 \ln P_q + b_2 \ln Z + \epsilon \dots\dots\dots(6)$$

Dimana:  $Q_s$  adalah elastisitas penawaran,  $P_q$  adalah harga barang per unit,  $Z$  adalah tehnologi yang digunakan dalam proses produksi (tehnologi diwakili oleh jumlah depresiasi aktiva tetap yang digunakan untuk menghasilkan garmen).

Setelah memperoleh elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran, maka dapat dihitung beban lebih PPN industri garmen sebagai berikut :

$$W = 0,5 (t^2. P_j) / (1/E_d + 1/E_s) \dots\dots\dots(7)$$

dimana :  $W$  adalah beban lebih PPN industri garmen,  $t$  adalah tarif PPN yang berlaku,  $P_j$  adalah tingkat penjualan,  $E_d$  elastisitas permintaan,  $E_s$  adalah elastisitas penawaran. Dalam menganalisis beban lebih PPN industri garmen yang menjadi ukuran beban lebih adalah biaya yang dikeluarkan oleh industri diluar biaya produksi (biaya konsultasi pajak, invisible cost dan pajak masukan lebih bayar (restitusi) sehingga hal ini sedikit menyimpang dari teori beban lebih pajak yang dikemukakan oleh Mangkoesoebroto.

Struktur pajak yang baik menuntut proses pemajakan yang efisien, efisien dalam pengertian besar kecilnya beban lebih suatu pajak. Apabila beban lebih dari suatu pajak kecil dapat dikatakan efisien dan sebaliknya bila beban lebih dari suatu pajak besar dapat dikatakan tidak efisien. Beban lebih pajak adalah kerugian industri dengan adanya suatu pajak yang tidak dapat dikompensasikan.

#### IV. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Wajib pajak tidak sama dengan pemikul beban pajak jadi wajib pajak dapat menggeserkan sebagian atau seluruh beban pajak itu kepada orang lain. Jadi masalah distribusi beban akhir pajak adalah masalah mengenai siapa sebenarnya yang memikul beban pajak yang terakhir setelah terjadi pergeseran. Pajak yang bebannya dapat digeserkan disebut pajak tidak langsung (PPN) sedangkan pajak yang bebannya tidak dapat digeserkan disebut pajak langsung (PPH), maka PPN sebagai pajak tidak langsung dapat digeserkan bebannya ke pihak lain dan jika pajak tidak bisa ditanggung oleh konsumen maka produsen akan menanggung beban pajak tersebut sebagai biaya (Surat Edaran Dirjen Pajak).

PPN bahan baku garmen dikumpulkan oleh produsen garmen tetapi yang menderita beban pembayaran PPN itu adalah konsumen garmen dengan cara menggeserkan beban PPN tersebut dengan menaikkan harga garmen, hal ini disebut dengan pergeseran beban ke depan (*forward shifting*), seandainya produsen garmen tidak berhasil menaikkan harga setelah dikenakan PPN terhadap bahan baku maka produsen akan berusaha untuk menggeser beban PPN itu ke belakang yaitu dengan menekan harga pembelian bahan baku, hal ini disebut dengan pergeseran ke belakang (*backward shifting*).

Perbuatan pergeseran beban PPN adalah perbuatan penghindaran diri dari pembayaran PPN yang sifatnya lunak artinya tidak ada sanksi hukumnya dan banyak orang tidak mempersoalkannya, oleh karena itu perbuatan pergeseran beban PPN tidak dapat dikatakan melanggar hukum. Proses pergeseran beban PPN dapat dirinci dalam empat tahap :

- a. Beban pajak terletak pada produsen garmen (wajib Pajak) yang mengadakan perhitungan dengan Negara, hal ini terkait langsung dengan pengenaan PPN itu sendiri bagi orang yang membayar PPN di kantor pajak disebut dengan "*impact of taxation*"
- b. Pergeseran beban PPN ini merupakan proses antara pemindahan beban PPN dari produsen (wajib Pajak) ke konsumen sebagai pemikul beban PPN disebut dengan "*the shifting of taxation*".
- c. Timbulnya beban pajak yang terakhir setelah terjadi pergeseran dan beban PPN tidak akan digeserkan lagi disebut dengan "*incidence of taxation*".
- d. Adanya konsekuensi ekonomis dengan adanya "*incidence of taxation*" disebut dengan "*effect of taxation*", misalnya ada kesenjangan yang semakin lebar dalam distribusi pendapatan dalam arti riil setelah PPN dikenakan.

Besarnya jumlah beban PPN yang harus ditanggung dan dibayarkan kepada pemerintah merupakan pengeluaran produsen yang mengurangi keuntungan (laba). Seberapa besar beban PPN dapat digeserkan kepada pihak lain (konsumen) secara mikro ditentukan oleh posisi dan kekuatan pasar bagi barang yang dihasilkan produsen/industri. Hal ini dapat tercermin dari elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran barang tersebut. Semakin kuat posisi produsen/industri akan semakin besar kemampuannya untuk menggeserkan beban PPN kepada konsumen. Aimon.H. (1997:52) dan Ichsan (1989:52), menunjukkan bahwa besarnya beban pajak yang dapat digeserkan kepada konsumen ditentukan oleh tarif pajak, elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran barang yang bersangkutan. Dari hasil perhitungan (persamaan 1, 2, dan 4) serta data yang tersedia, maka dapat diketahui seberapa besar PPN industri dapat digeserkan kepada konsumen dan seberapa besar ditanggung oleh industri itu sendiri. Hasil perhitungan pergeseran dapat dilihat sebagai berikut :  $E_d = 1,819$ ,  $E_s = 4,724$   $I_p = 63$  dan  $I_k = 37$

Pergeseran didasarkan pada elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran serta tarif rata-rata PPN yang dikenakan pada industri garmen (sampel) sebesar 10%. Jadi sesuai hasil yang diperoleh, konsumen menanggung beban PPN sebesar 37% dan sisanya sebesar 63% ditanggung produsen garmen jadi produsen menanggung beban PPN lebih besar dibanding dengan konsumen garmen (37% < 63%). Sesuai Undang-undang PPN yang berlaku, dikatakan bahwa PPN seluruhnya ditanggung oleh konsumen sebagai pemakai produk akhir "TIDAK TERBUKTI" karena dalam pelaksanaan distribusi beban akhir

“DAPAT BERBEDA” dari kewajiban yang ditetapkan berdasar UU. Secara tidak langsung ada semacam kerja sama antara produsen garmen dengan konsumen garmen dalam mengatasi permasalahan perpajakan ini karena kedua pihak mempunyai kepentingan yang tidak dapat diabaikan yaitu produsen garmen harus menjaga agar usahanya tetap eksis dengan memaksimumkan tingkat penjualan untuk itu harus mengusahakan tingkat harga yang dapat dijangkau konsumen garmen sehingga keuntungan dapat meningkat sedangkan konsumen membutuhkan produk tersebut untuk memenuhi kebutuhan hidupnya, dari penjelasan ini dapat diketahui bahwa pengenaan PPN memberikan “PENGARUH NEGATIF” terhadap pendapatan produsen maupun konsumen garmen. Secara keseluruhan dapat dijelaskan bahwa apa yang tertera dalam UU belum tentu dapat dilaksanakan secara utuh oleh masyarakat walaupun UU tersebut ada sangsinya karena dalam kasus ini ada tiga pihak yang mempunyai kepentingan yang berbeda-beda dan saling bertolak belakang dan masing-masing pihak tidak ingin dirugikan. Pihak pertama, pemerintah yang mempunyai kepentingan untuk dapat memperoleh penerimaan pajak yang maksimal untuk keperluan pembangunan, pihak kedua, industri yang mempunyai tujuan memaksimalkan keuntungan dengan menekan biaya seminimal mungkin termasuk PPN dan pihak ketiga, konsumen yang membutuhkan produk dari industri dan ingin mendapatkan dengan kualitas yang baik dengan harga yang seminimal mungkin. Dalam kenyataan pihak kedua dan ketiga bisa saling berkompromi untuk membela kepentingan masing-masing yakni pihak produsen tidak ingin kehilangan pasar atau mengalami penurunan permintaan konsumen yang dapat mempengaruhi produksi, penjualan dan keuntungan serta kelangsungan hidup industri itu sendiri dan pihak konsumenpun tidak ingin kehilangan produk yang menjadi kebutuhan yang dapat , menghilangkan kesejahteraan hidup mereka. Menurut Henry F. Noor (Ekonomi Publik, 2013: 147), mengatakan bahwa walaupun aktivitas konsumsi menimbulkan kepuasan bagi konsumen dan merupakan pemicu aktivitas produksi namun dengan pengenaan PPN akan memicu hilangnya sebagian potensi kesejahteraan atau *the loss of public welfare*, sehingga dibalik kepentingan yang bertolak belakang tersebut ada kebijakan yang saling menguntungkan yang dapat dirasakan kedua belah pihak,

Semua cara pembiayaan pengeluaran pemerintah termasuk PPN pasti menimbulkan beban kadang pajak dapat menimbulkan beban yang lebih berat dibanding dengan nilai pajak yang dipungut, kelebihan beban yang ditimbulkan oleh pajak itulah yang disebut kesejahteraan yang hilang (*welfare cost of taxation*). Apabila pajak penjualan dipungut pada tingkat tertentu yang masih menghasilkan sejumlah penerimaan berarti akan timbul “*welfare cost of taxation*” maupun “*direct cost of taxation*”. Beban lebih yang dikeluarkan oleh produsen garmen berkaitan dengan pengurusan PPN yaitu biaya konsultasi pajak, *invisible cost* dan pajak masukan lebih bayar (restitusi). Struktur pajak yang baik menuntut proses pemajakan yang efisien, artinya beban lebih (*excess burden*) kecil.

Dalam penelitian ini diuji efisiensi struktur PPN industri garmen yang dilakukan melalui pendekatan keseimbangan parsial dengan menggunakan persamaan elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran (persamaan 5, dan 6,) dengan data yang tersedia, maka hasil regresi menunjukkan sebagai berikut :  $E_d = 1,819$   $E_s = 4,724$

Setelah diketahui elastisitas permintaan dan elastisitas penawaran produk garmen yang nilainya positif artinya bersifat elastis, maka beban lebih PPN dapat dihitung dengan menggunakan persamaan (7), dengan data yang tersedia, sebagai berikut : Penjualan Kena Pajak (PKP) sebesar Rp. 2.925.000.000,- , Tarif Pajak rata-rata sebesar 10%, PPN Industri sebesar Rp.22.500.000,- , Beban Lebih sebesar Rp. 111.150.000,- dan Persentasenya sebesar 4,94%.

Perhitungan diatas, menunjukkan bahwa dengan tarif PPN sebesar 10 % berdasarkan UU No. 42 Tahun 2009 tentang PPN menghasilkan beban lebih sebesar Rp. 111.150.000 atau 4,94%, beban lebih ini berasal dari biaya konsultasi sebesar Rp. 25.283.390, *invisible cost* sebesar Rp. 31.531.246 serta pajak masukan lebih bayar yang belum dikembalikan oleh kantor pajak dan jika disimpan di bank dapat

menghasilkan bunga sebesar Rp. 54.335.364. Beban lebih sebesar 4,94% dapat dikategori kecil sehingga industri garmen masih melakukan kegiatan usaha secara efisien. Jika dikaitkan dengan teori prinsip atas dasar pengorbanan (*sacrifice principle*) yang dikemukakan Suparmoko (Suparmoko, 2000:100), maka beban lebih ini memenuhi konsep "*Equal Marginal Sacrifice*" artinya pengorbanan berupa beban lebih yang ditanggung industri garmen adalah yang paling minimum walaupun demikian beban lebih ini tetap mempunyai pengaruh negatif terhadap pendapatan industri, tetapi upaya industri untuk menekan beban perlu terus diupayakan agar keuntungan lebih maksimal. Dalam *Equal Marginal Sacrifice* para wajib pajak dikenakan pajak sedemikian rupa sehingga penghasilannya setelah kena pajak akan memberikan marginal utility yang sama untuk unit rupiah yang terakhir (Suparmoko, 2002: 80). Industri garmen di Jawa Barat selalu mempunyai dilema yang sulit dipecahkan karena disatu sisi harus mempertahankan kelangsungan hidup dan upaya untuk terus berkembang tetapi disisi lain harus melakukan kewajiban perpajakan sebagai warga negara yang baik.

## V. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI KEBIJAKAN

### 5.1. Kesimpulan

Dapat disimpulkan bahwa Beban akhir PPN ditanggung sebagian oleh produsen garmen dan sebagian oleh konsumen garmen. Produsen menanggung 63% lebih besar dibanding dengan konsumen yang hanya 37%, sesuai UU PPN yang berlaku dikatakan bahwa PPN seluruhnya dibebankan kepada konsumen sebagai pemakai produk akhir "tidak terbukti" karena dalam pelaksanaannya distribusi beban akhir dapat berbeda dari kewajiban yang ditetapkan berdasarkan UU. Secara tidak langsung ada kerjasama antara produsen dan konsumen dalam mengatasi permasalahan perpajakan karena kedua pihak mempunyai kepentingan yang tidak dapat diabaikan yakni produsen harus menjaga agar usaha tetap eksis, memaksimalkan tingkat penjualan dan harga yang dapat dijangkau oleh konsumen sedangkan konsumen membutuhkan produk tersebut untuk memenuhi kebutuhan hidupnya, walaupun harus menghadapi kenyataan bahwa kedua belah pihak memperoleh dampak negatif dengan adanya PPN sedangkan beban lebih relatif kecil 4,94 persen artinya industri garmen dalam melakukan usahanya masih dapat dikatakan efisien artinya sesuai konsep "*Equal Marginal Sacrifice*" pengorbanan berupa beban lebih yang ditanggung industri adalah yang paling minimum walaupun demikian beban lebih tetap mempunyai pengaruh negatif terhadap pendapatan industri.

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini dimana hanya digunakan struktur pasar tidak sempurna dalam kaitan dengan analisis pergeseran beban PPN, dimana dalam struktur pasar ini ada kemungkinan untuk beban PPN digeserkan sebagian kepada konsumen atau ditanggung seluruhnya oleh industri karena dalam struktur pasar ini produsen tidak bisa saling mempengaruhi harga, jika salah satu menaikkan harga maka produsen tersebut akan kehilangan pasar.

Selanjutnya beban lebih yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah biaya-biaya yang dikeluarkan oleh industri garmen yang berkaitan dengan pengurusan PPN, antara lain : biaya konsultasi pajak, invisible cost dan pajak masukan lebih bayar dan biaya-biaya ini tidak termasuk biaya produksi dan beban PPN yang akan disetor. Pergeseran beban PPN yang dimaksud dalam penelitian ini hanya menganalisis pergeseran beban ke depan yaitu kepada konsumen garmen. Produksi garmen yang dimaksud dalam penelitian ini adalah hanya produk yang dijual di dalam negeri tidak termasuk produk yang diekspor. Dalam penelitian ini, khusus untuk mengetahui seberapa besar PPN yang ditanggung oleh produsen garmen maupun konsumen garmen dan pengaruh beban lebih PPN yang dikeluarkan industri terhadap pendapatan industri itu sendiri.

## 5.2. Rekomendasi Kebijakan

Selanjutnya, Saran dalam penelitian ini lebih ditujukan kepada Direktorat Jenderal Pajak Provinsi Jawa Barat yaitu : alokasi beban akhir PPN industri garmen diharapkan dapat mempertahankan perimbangan dalam menanggung beban antara produsen dan konsumen yaitu sebagian ditanggung produsen dan sebagian oleh konsumen sehingga tidak memberatkan kedua belah pihak dan diharapkan distribusi beban akhir ditanggung oleh kelas penghasilan menengah ke atas sedangkan beban lebih yang berupa pengeluaran terkait dengan pengurusan PPN yang harus ditanggung produsen perlu diupayakan melalui fungsi permintaan dan penawaran tetapi bukan melalui perbaikan tarif karena dampaknya memperkecil penerimaan pemerintah dari PPN melalui industri garmen. Penelitian ini perlu dilanjutkan agar dapat mengetahui kelebihan dan kekurangan sehingga ada kebijakan baru untuk penyempurnaan lebih lanjut. Selain itu, perlu adanya informasi dalam bidang perpajakan yang dapat menciptakan kondisi yang menguntungkan semua pihak, baik pemerintah dalam meningkatkan penerimaan, industri dalam meningkatkan usaha serta masyarakat dalam meningkatkan kepuasan dan kesejahteraan dan terakhir adalah dapat menjadi acuan bagi peneliti –peneliti selanjutnya untuk menganalisis pergeseran beban ke belakang yaitu kepada produsen bahan baku, dapat juga memasukan data produk garmen yang diekspor atau dapat digunakan struktur pasar lainnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Asosiasi Pertekstilan Indonesia (API) beberapa penerbitan.
- Edi S. Irianto. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta.
- Faisal Basri. (2009). *Lanskap Ekonomi Indonesia, Kajian dan Renungan terhadap Masalah-masalah Struktural, Transformasi Baru, dan Prospek Perekonomian Indonesia*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta.
- Guritno Mangkoesobroto & Algifari. (1993). *Ekonomi Makro*, Penerbit STIE YKPN, Yogyakarta.
- Guritno Mangkoesobroto. (1993). *Ekonomi Publik*, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Hasan A.Z and Johnson S.R. (1972). *Consumer Demand for Mayor Foods in Canada*, Economic Branch Publication, Canada.
- Hasdi Aimon. (1997). *Analisis Beban Akhir Pajak Penghasilan di Indonesia, Kasus Industri Semen*, Universitas Syiah Kuala, Darussalam – Banda Aceh.
- Haula Rosdiana. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak, Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta.
- Henry F. Noor. (2013). *Ekonomi Publik, Ekonomi untuk Kesejahteraan Rakyat*, Akademia Permata, Padang, Indonesia.
- Ichsan C. (1989). *Struktur Beban Akhir Cukai di Indonesia : Kasus Tembakau dan Gula. Disertasi*, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Musgrave and Musgrave. (1991). *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*, Edisi Kelima, Penerbit Airlangga.
- Rochmat Soemitro (2002). *Asas dan Dasar Perpajakan*, PT Eresco Bandung.
- Siti Resmi. (2008). *Perpajakan : Teori dan Kasus*, Buku 2, Edisi 4, Salemba Empat.
- Suparmoko. (2000). *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*, Yogyakarta, BPFE UGM, Edisi 5.
- Suparmoko. (2002). *Ekonomi Publik, Untuk Keuangan dan Pembangunan Daerah*. Edisi Pertama Andi, Yogyakarta.
- Susan Wieler. (1999). *Consumption Taxes dalam Jurnal Challenge (CHL)*, Volume 41, No. 61 US
- Undang-undang Republik Indonesia No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas barang Mewah.

Undang-undang Republik Indonesia No. 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.