

## TINJAUAN SANKSI ADMINISTRASI KETERLAMBATAN PEMBUATAN FAKTUR PAJAK

Suparna Wijaya, Cahyo Bagus Arifianto  
Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia  
Email : [sprnwijaya@pknstan.ac.id](mailto:sprnwijaya@pknstan.ac.id)

### ABSTRACT

One of the administrative sanctions in taxation in the form of fines is in Article 14 paragraph (4) of the General Provisions and Tax Procedures Act, which states that taxable entrepreneurs or Entrepreneurs who make tax invoices, but are not on time, are required to pay tax which is payable, subject to a fine of 2% of the tax base. The purpose of this paper is to review these provisions. The research method used is descriptive qualitative. The results of the study found that administrative sanctions are fines for the delay in making tax invoices even though the making is still in the current month. Fines are also sanctions imposed on violations by taxpayers in the form of errors or negligence related to the fulfillment of tax obligations which result from such violations generally do not harm the state. Based on the research, it was found that there was an assumption that the sanctions were deemed unfair so that it needed to be reviewed whether the tariff needed to be changed or with other solutions.

**Keywords :** *Fines, Sanction, Value added tax*

### PENDAHULUAN

Saeroji (2017) menjelaskan bahwa tingkat kepatuhan pajak berbading lurus dengan basis pemajakan.

Sehingga jika kepatuhan pajak meningkat baik secara formal maupun material, maka basis pemajakan juga menjadi besar. Semakin tinggi tingkat kepatuhan pajak, baik secara formal atau material, maka akan memperbesar basis pemajakan. Jika wajib pajak tidak patuh, maka akan dikenakan sanksi administrasi yang dapat ditagih dengan diterbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) yang dapat berupa bunga, denda, dan/atau kenaikan.

Sanksi Administrasi berupa denda sebesar 2% ternyata rawan menghadapi gugatan, contohnya pada Putusan Pengadilan Pajak dengan Nomor: Put.01760/PP/M.VI/99/2003. Pada putusan tersebut, Majelis mengabulkan permohonan Penggugat dengan alasan bahwa walaupun di dalam faktur pajak Penggugat tidak

mencantumkan nama jabatan, namun oleh karena di dalam commercial invoice yang dipergunakan sebagai dasar untuk menerbitkan faktur pajak tersebut telah mencantumkan nama jabatan maka faktur pajak tersebut pada hakekatnya telah memenuhi ketentuan, sehingga denda Pasal 14 ayat (4)

Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tidak dapat dipertahankan.

Dalam putusan pengadilan tersebut, Penggugat berpendapat bahwa kesalahan yang dilakukannya sesungguhnya tidak menimbulkan kerugian negara. Penulis ingin mengetahui apakah alasan yang sama dapat digunakan untuk menggugat aturan sanksi administrasi tersebut apabila permasalahannya adalah keterlambatan pembuatan faktur pajak, karena sebagai perbandingan, dalam ketentuan pembuatan Bukti Pematangan, tidak dicantumkan denda

atau sanksi administrasi apapun untuk penerbitan Bukti Pematangan, yang memiliki masa waktu sampai dengan akhir bulan berjalan. Sanksi administrasi hanya dikenakan apabila terdapat kesalahan yang menimbulkan kerugian negara secara material, yaitu seperti keterlambatan penyetoran ke kas negara (Pasal 9 ayat (2a) dan (2b) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).

Ladjoma (2020) melakukan penelitian tinjauan yuridis sanksi terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran pajak. Penelitian tersebut memiliki kesamaan yaitu melakukan tinjauan pada sanksi dengan metode yuridis dari pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak. Tetapi terdapat perbedaan dengan penelitian penulis karena tidak memiliki objek sanksi yang lebih spesifik. Selain penelitian ini, penulis tidak menemukan penelitian lain yang mendekati judul dan tema yang diambil. Tujuan penulisan ini adalah mengetahui pengertian keterlambatan dalam pembuatan faktur pajak dan pelaporan faktur pajak yang tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak, mengetahui perbedaan antara ketentuan dalam jangka waktu pembuatan faktur pajak dengan Bukti Pematangan, mengetahui bagaimana peran dari ketentuan mengenai faktur pajak gabungan dalam permasalahan tersebut, mengetahui apakah sanksi administrasi yang didasarkan pada tindakan Wajib Pajak ini menyebabkan suatu kerugian pada negara, dan mengetahui bagaimana tindak lanjut dari pihak Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dan apakah terdapat solusi untuk permasalahan tersebut.

## **LANDASAN TEORI**

Beberapa ahli menjabarkan mengenai sanksi administrasi dan tujuannya. Dupont (1990) menjelaskan bahwa sanksi adalah konsekuensi dari ketidakpatuhan atau terjadi pelanggaran norma. Sanksi administratif dijatuhkan oleh regulator tanpa intervensi oleh

pengadilan (Lynott, 2010). Susanto (2019) menjabarkan bahwa tujuan sanksi administrasi sebagai upaya badan administrasi dalam menjaga norma-norma hukum administrasi dalam peraturan perundang-undangan. Sedangkan Hadjon (1994) mengungkapkan bahwa sanksi administrasi ditujukan kepada perbuatan pelanggarannya, untuk menghentikan pelanggaran dan mencegah pelanggaran baru. Adapun Rahayu (2010) mendefinisikan sanksi denda sebagai sanksi administrasi atas pelanggaran pelaporan pajak. Sedangkan Soemarso (2007) menjelaskan bahwa sanksi denda muncul karena tindakan Wajib Pajak atau fiskus, umumnya dari kesalahan atau tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan. Adapun Sutendi (2011), sanksi denda terjadi karena pelanggaran ketentuan hukum publik, yaitu peraturan perpajakan umumnya tidak merugikan negara.

## **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif deskriptif. Adapun teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi dan wawancara. Dalam dokumentasi penulis mengumpulkan data dan informasi melalui literasi yang terkait seperti mempelajari literatur dan referensi berupa peraturan terkait, buku perkuliahan, jurnal-jurnal penelitian, dan sumber informasi lain untuk mendapatkan landasan secara teoritis. Sedangkan wawancara dilakukan kepada akademisi, peneliti, dan praktisi perpajakan. Akademisi dan peneliti diwakili oleh dosen PKN STAN. Sedangkan praktisi diwakili oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak, yaitu fungsional pemeriksa dan account representative yang menjadi pemberlaku peraturan sanksi administrasi yang dimaksud. Triangulasi dilakukan dengan membandingkan hasil pengolahan data tersebut dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

## PEMBAHASAN

### **Penjelasan Keterlambatan Pembuatan Faktur Pajak**

#### *Batas Waktu (Saat) Pembuatan Faktur Pajak*

Pemerintah telah menentukan batas waktu penerbitan faktur pajak dalam peraturan perpajakan yang berupa saat-saat dimana Pengusaha Kena Pajak wajib membuat faktur pajak. Pengusaha Kena Pajak diwajibkan mematuhi peraturan tersebut dan membuat atau menerbitkan faktur pajak sesuai dengan waktu yang sudah ditentukan. Pengusaha Kena Pajak harus memerhatikan saat wajib pembuatan faktur pajak supaya ketertiban dan kepatuhan pembayaran pajak dapat teruskan.

Dalam sebuah wawancara yang dilakukan penulis dengan seorang Pemeriksa Pajak, pembuatan faktur pajak harus dilakukan pada saat-saat tersebut. Apabila terdapat keterlambatan dalam pembuatannya, sanksi Pasal 14 ayat (4) UU KUP sebesar 2% terhadap Dasar Pengenaan Pajak dikenakan kepada Pengusaha Kena Pajak tersebut. Keterlambatan pembuatan faktur pajak yang dikenai denda tersebut sesuai dengan Pasal 14 ayat (4) UU KUP yang berbunyi: "Terhadap Pengusaha Kena Pajak atau pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu, selain wajib menyetor pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak."

Keterlambatan ini dianggap terjadi apabila penerbitan faktur pajak dilakukan setelah melewati saat-saat tersebut, baik masih dalam bulan berjalan yang sama, ataupun melewati juga masa pajaknya, di bulan-bulan selanjutnya.

Menurut narasumber, ketepatan waktu dalam pembuatan faktur pajak oleh Pengusaha Kena Pajak (penjual atau pemberi jasa), merupakan hal yang

penting karena memengaruhi pajak masukan yang akan dikreditkan oleh pembeli atau penerima jasa. Hal ini sesuai dengan Pasal 7 pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak.

Dengan demikian, keterlambatan ini juga berhubungan dengan masa pengkreditan faktur pajak. Jika dibuat setelah melewati 3 (tiga) bulan sejak waktu seharusnya diterbitkan, maka faktur pajak tersebut sudah melewati masa berlaku faktur pajak atau sudah tidak berlaku lagi masa pengkreditannya oleh pembeli/penerima jasa. Dicantumkan juga dalam penjelasan Pasal 13 ayat (5) UU PPN, bahwa Faktur Pajak merupakan bukti pungutan pajak dan dapat digunakan sebagai sarana untuk mengkreditkan Pajak Masukan. Dengan kata lain, apabila faktur pajak tidak dibuat atau terlambat pembuatannya lebih dari tiga bulan sejak saat faktur pajak seharusnya dibuat, maka pembeli atau penerima jasa juga dirugikan karena mereka tidak bisa mengkreditkan pajak masukan dari penyerahan tersebut.

### **Perbandingan Skenario Kasus Waktu Pembuatan Faktur Pajak**

Setelah memahami apa yang dimaksud dengan keterlambatan dalam pembuatan atau penerbitan faktur pajak, penulis akan melakukan perbandingan beberapa skenario dari sebuah kasus penyerahan dan menerapkan aturan undang-undang perpajakan yang berlaku untuk menganalisis bagaimana beberapa perbedaan waktu dalam pembuatan faktur pajak memberikan konsekuensi atau perlakuan yang berbeda juga.

Kasus fiktif yang menjadi acuan perbandingan ini adalah sebuah penyerahan yang dilakukan Pengusaha Kena Pajak A atas sebuah Barang Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak B, dimana saat wajib pembuatan faktur pajaknya seharusnya jatuh pada tanggal 1 Januari, dan menjadi sebuah variabel kontrol. Variabel bebas dalam

perbandingan ini adalah tanggal pembuatan faktur pajak oleh Pengusaha Kena Pajak A atas penyerahan selaku penjual, kemudian waktu pengkreditan pajak masukan oleh Pengusaha Kena Pajak B atas penyerahan selaku pembeli. Variabel terikat nantinya adalah konsekuensi atau perlakuan dari kedua variabel bebas tersebut.

Pada skenario pertama, Pengusaha Kena Pajak A membuat faktur pajak sesuai dengan saat wajibnya, maka tidak dikenai sanksi administrasi denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP. Pengkreditan pajak masukan juga dilakukan pada bulan April oleh pihak pembeli, yang diperbolehkan karena masih dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak penerbitan faktur pajak.

Pada skenario kedua, Pengusaha Kena Pajak A juga membuat faktur pajak sesuai dengan saat wajibnya, maka tidak dikenai denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP. Tetapi pengkreditan pajak masukan dilakukan pada bulan Mei oleh pihak pembeli, yang nantinya akan menimbulkan koreksi dalam pemeriksaan karena lebih dari 3 (tiga) bulan sejak penerbitan faktur pajak.

Pada skenario ketiga, Pengusaha Kena Pajak A terlambat membuat faktur pajak dari saat wajibnya karena membuatnya di tanggal 31 Maret, maka akan dikenai denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP. Tetapi pengkreditan pajak masukan dilakukan pada bulan Maret oleh pihak pembeli, maka diperbolehkan karena masih dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak penerbitan faktur pajak.

Pada skenario keempat, Pengusaha Kena Pajak A juga terlambat membuat faktur pajak dari saat wajibnya karena membuatnya di tanggal 31 Maret, maka akan dikenai denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP. Pengkreditan pajak masukan dilakukan pada bulan Juli oleh pihak pembeli, yang nantinya akan menimbulkan koreksi dalam pemeriksaan karena lebih dari 3 (tiga) bulan sejak penerbitan faktur pajak. Pada skenario kelima, Pengusaha Kena Pajak A terlambat membuat faktur pajak dari saat wajibnya karena membuatnya

di tanggal 1 April, maka akan dikenai denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP. Terlebih lagi, faktur pajak yang dibuat melewati jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak saat wajibnya, maka faktur pajak tersebut tidak diperlakukan sebagai faktur pajak. Oleh karena itu, Pajak Pertambahan Nilai yang tercantum dalam faktur pajak tersebut tidak dapat dikreditkan sebagai pajak masukan.

Semua perbandingan di atas menjelaskan bagaimana keterlambatan pembuatan faktur pajak akan dikenai sanksi administrasi denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak, dan apa pengaruh perbedaan waktu pembuatan faktur pajak terhadap pengkreditan pajak masukan oleh pihak pembeli.

Pengenaan sanksi administrasi denda tersebut adalah sebagai aspek pemulihan atau *reparatoir* dari pelanggaran terhadap kewajiban atau tugas yang bersifat administratif dan legal. Salah satu narasumber penulis, seorang akademisi dengan latar belakang hukum, berpendapat bahwa sanksi administrasi denda tersebut ditujukan kepada perbuatan pelanggarannya, agar perbuatan pelanggaran itu dihentikan, dimana disini adalah keterlambatan pembuatan faktur pajak. Keterlambatan ini nantinya menjadi sebuah potensi bagi keterlambatan penyetoran pajak apabila penerbitan faktur pajak dilakukan setelah melewati masa pajak awalnya.

Narasumber juga mempertimbangkan sifat sebuah sanksi administrasi yang menjadi pendorong kepatuhan, baik kepatuhan dalam pelaksanaan peraturan perpajakan secara khusus dengan pembuatan faktur pajak ini, maupun kepatuhan kepada aturan perpajakan secara umum. Posisi faktur pajak sebagai sebuah bukti pungutan yang memengaruhi kedua belah pihak, baik penjual maupun pembeli, juga menjadi faktor penting dari alasan diberlakukan sanksi administrasi tersebut. Hal ini akan dibahas lebih lanjut pada bagian aspek yuridis sanksi administrasi denda.

## **Perbandingan dengan Bukti Pemotongan**

### *Persamaan dan Perbedaan dengan Aturan Faktur Pajak*

Faktur Pajak dan Bukti Pemotongan memiliki pengertian yang berbeda tetapi dalam aturan perundang-undangan memiliki pengaruh yang sama yaitu dalam penentuan pengkreditan pajak. Tetapi persamaan tersebut tidaklah terlalu signifikan apabila dibandingkan dengan perbedaannya. Dalam rangka mengetahui perbedaan antara aturan faktur pajak dengan aturan bukti pemotongan, penulis akan membandingkan aturan bukti pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dengan aturan faktur pajak.

Pada aturan bukti pemotongan Pasal 23, dicantumkan mengenai pembuatan bukti pemotongan. Bukti pemotongan PPh Pasal 23 wajib dilampirkan oleh Wajib Pajak berdasarkan Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP – 178/PJ/2018.

Mengenai waktu pembuatan bukti pemotongan, Subjek dalam hal ini Pemotong PPh wajib memotong PPh paling lambat akhir bulan terutangnya dengan membuat bukti pemotongan. Tanggal dalam Bukti Pemotongan PPh menerangkan saat pemotongan PPh dilaksanakan, paling lambat akhir bulan berjalan. Dikarenakan pemotongan PPh wajib dilakukan di bulan terutangnya PPh atau paling lambat akhir bulan terutangnya PPh, maka bisa dikatakan bahwa tidak ada sanksi keterlambatan pembuatan bukti pemotongan sampai akhir bulan terutang.

Apabila dibandingkan dengan aturan faktur pajak, terdapat perbedaan di mana dalam aturan pembuatan faktur pajak terdapat sanksi administrasi denda yang dikenakan atas keterlambatan pembuatan faktur pajak meski masih dalam bulan berjalan.

## **Penjelasan Aturan Faktur Pajak Gabungan**

### *Peran Aturan Faktur Pajak Gabungan dalam Permasalahan*

Aturan Faktur Pajak gabungan ditentukan dalam rangka meringankan beban administrasi. Beban administrasi yang dimaksud adalah beban dalam penerbitan Faktur Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak, dalam hal ini keseluruhan meliputi beban administrasi dari penerbitan jumlah yang dikeluarkan dalam waktu 1 (satu) bulan kalender. Perlu digarisbawahi juga penjelasan yang menyatakan pembuatan Faktur Pajak gabungan ini menyatakan semua penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang terjadi selama 1 (satu) bulan kalender kepada pembeli yang sama atau penerima Jasa Kena Pajak yang sama.

Permasalahan yang dibahas oleh penulis di bagian sebelumnya menjelaskan bagaimana sanksi administrasi denda Pasal 14 ayat (4) UU KUP diberlakukan kepada Pengusaha Kena Pajak yang terlambat dalam menerbitkan faktur pajak meski masih dalam masa pajak atau bulan berjalan yang sama. Sementara itu, dalam aturan Bukti Pemotongan tidak ditemukan sanksi yang serupa, dimana pembuatan Bukti Pemotongan dapat dilakukannya saja tanpa adanya sanksi administrasi berupa denda dari keterlambatan.

Salah satu narasumber penulis berpendapat, bahwa denda sanksi administrasi tersebut sesungguhnya memiliki sifat pembangunan kepatuhan bagi Pengusaha Kena Pajak dengan diwajibkannya menjalankan prosedur perpajakan dengan aturan dan tata cara yang sesuai. Tetapi sanksi administrasi lainnya yang diberlakukan dalam aturan Bukti Pemotongan hanya meliputi keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan maupun keterlambatan penyetoran atau pembayaran pajak, tanpa adanya sanksi administrasi mengenai keterlambatan pembuatan Bukti Pemotongan. Sehingga dalam aturan mengenai Faktur Pajak, sanksi administrasi selain dengan alasan-alasan yang serupa (keterlambatan pelaporan atau pembayaran) kehilangan nilai yuridisnya karena apabila dalam sebuah

keterlambatan penerbitan Faktur Pajak tidak dilakukan setelah melewati masa pajaknya atau masih dalam bulan berjalan, maka Pengusaha Kena Pajak sesungguhnya tidak merugikan negara secara material, layaknya apabilaterdapat pembuatan Bukti Pemotongan yang dilakukan tidak pada saat yang sama dengan pemotongan penghasilan.

Meski demikian, narasumber lain berpendapat, potensi keterlambatan penerbitan faktur pajak lewat dari masa pajaknya atau dalam bulan selanjutnya adalah sebuah penahanan penerimaan negara. Oleh karena itu, bisa dikatakan bahwa beban administrasi dari penerbitan faktur pajak tidak hanya dalam jumlahnya tetapi juga beban dari kemungkinan dikenainya sanksi administrasi dari Pasal 14 ayat (4) UU KUP tersebut. Faktur Pajak gabungan boleh dibuat dalam jangka waktu paling lama sampai pada akhir bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Hal ini meringankan potensi dikenai denda karena keterlambatan penerbitan faktur pajak, tetapi perlu diingat lagi bahwa peran aturan Faktur Pajak gabungan ini hanya berlaku untuk penerbitan Faktur Pajak atas semua transaksi kepada pembeli yang sama atau penerima Jasa Kena Pajak yang sama, sehingga apabila penyerahan dilakukan kepada pembeli atau penerima jasa yang berbeda, peraturan Faktur Pajak gabungan ini belum tepat untuk menjadi solusi dari permasalahan.

#### **Aspek Yuridis Sanksi Administrasi Denda**

Denda 2% dari DPP untuk Sebuah Kesalahan Administratif

Denda dengan angka 2% terlihat seperti jumlah yang kecil, tetapi apabila mempertimbangkan bahwa presentase tersebut adalah dari Dasar Pengenaan Pajak, maka perlu dilihat lagi bagaimana nilai Dasar Pengenaan Pajak bisa sangat besar jika dibandingkan dengan aturan denda lainnya, karena pada sebuah Faktur Pajak, angka tersebut adalah setara dengan harga atau nilai transaksi

penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang juga dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%. Dengan kata lain, sanksinya adalah 20% dari nilai Pajak Pertambahan Nilai.

Aturan sanksi administrasi ini memang sudah ada sejak Undang-Undang PPN mulai berlaku pada tahun 1985, tetapi angka denda yang diberlakukan bisa begitu besar, terlebih lagi untuk sebuah kesalahan yang bersifat administratif. Sehingga perlu dikaji lagi bagaimana aspek yuridis dari sanksi tersebut. Jika dibandingkan dengan sanksi bunga sebesar 2% atas keterlambatan pembayaran pajak, sanksi denda atas keterlambatan penerbitan faktur pajak ini dapat memiliki nilai yang menyamai atau bahkan jauh lebih besar.

Menurut salah satu narasumber penulis, apabila keterlambatan pembuatan faktur pajak tersebut sudah melewati masa pajaknya atau sudah dalam bulan yang berbeda, maka ada sebuah potensi kerugian negara dari kesalahan tersebut. Sifat atas kesalahan atau pelanggaran Wajib Pajak juga penting untuk diklasifikasikan berdasarkan tingkatan. Tujuan klasifikasi ialah untuk menentukan perhitungan sanksi yang seharusnya dibayarkan. Menurut Flood & Rowell (2018), sebuah klasifikasi dapat terbagi menjadi tiga, yakni kelalaian (*careless*), disengaja dan tidak disembunyikan (*deliberate but not concealed*), serta disengaja dan disembunyikan (*deliberate and concealed*). Dikarenakan adanya sebuah potensi kerugian negara dalam keterlambatan ini, maka tidak bisa dikatakan semua kasusnya sebuah kelalaian semata.

Tetapi lain halnya apabila keterlambatan pembuatan faktur pajak dilakukan tanpa melewati masapajaknya, atau masih dalam bulan berjalan yang sama. Dalam keadaan demikian, Pengusaha Kena Pajak tidak sepenuhnya melakukan kesalahan yang merugikan negara secara material, tetapi lebih hanya merupakan kesalahan yang bersifat administratif atau sebuah ketidaktepatan dalam pelaksanaan

ketentuan formal. Seorang narasumber berpendapat, bahwa sebuah sanksi denda atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan formal besarnya seharusnya bersifat tetap tanpa melihat nilai materialnya seperti halnya denda pada Pasal 7 UU KUP yaitu denda yang dikenakan pada pemungut ketika tidak menyampaikan SPT Masa dalam batas waktu yang diberikan, dengan jumlah tetap sebesar Rp100.000. Tetapi ketentuan Pasal 14 ayat (4) UU KUP justru menggunakan angka 2% yang dapat menjadi suatu nilai yang sangat relatif terhadap besarnya Dasar Pengenaan Pajak.

Desain sanksi pajak terdiri dari dua macam, yaitu sanksi administratif dan sanksi pidana. Pemberian sanksi administrasi akan tepat apabila digunakan untuk mengatasi kesalahan atau pelanggaran wajib pajak yang mudah dideteksi atau tergolong pelanggaran ringan. Tingkat hukuman yang diberikan kepada Wajib Pajak juga harus sepadan dengan kesalahan yang dilakukannya. (Flood & Rowell, 2018). Dari segi ilmu hukum, hukuman yang diberikan tidak boleh terlalu rendah ataupun terlalu tinggi.

#### *Sifat Sanksi Administrasi*

Sanksi administrasi dapat digunakan sebagai instrumen yuridis baik preventif maupun represif non-yustisial (tidak melalui pengadilan) untuk menimbulkan efek jera. Sanksi administrasi juga bersifat *reparatoir*, artinya mengembalikan keadaan semula, oleh karena itu pendayagunaan sanksi administrasi dalam penegakan hukum, baik hukum perpajakan maupun aturan hukum yang lain sering dilakukan. Sanksi administrasi juga diterapkan tanpa proses pengadilan (nonyustisial), sehingga penerapan sanksi administrasi bisa cepat dilaksanakan.

Sanksi denda merupakan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran oleh Wajib Pajak yang berupa kesalahan atau kelalaian terkait dengan pemenuhan kewajiban perpajakan yang akibat dari pelanggaran tersebut pada umumnya tidak merugikan negara. Tetapi, tiga

narasumber penulis setuju dengan pendapat bahwa denda sanksi administrasi yang memiliki dasar Pasal 14 ayat (4) UU KUP tersebut, apabila keterlambatan penerbitan faktur pajaknya dilakukan tidak melewatibulan berjalan, maka tidak sepenuhnya berupa sebuah kesalahan yang mempunyai potensi merugikan negara.

#### **Perbandingan dengan Negara Lain**

##### *Perbandingan dengan Negara di Eropa*

Perbandingan pertama dilakukan dengan salah satu negara di benua Eropa, atas dasar persamaan dalam pemberlakuan Pajak Pertambahan Nilai, atau *Value Added Tax*. Dalam perpajakan di benua Eropa, tepatnya di *United Kingdom* (Britania Raya), kita mengenal istilah *tax point*, dimana tertulis dalam *Value Added Tax Act* pada tahun 1994 di bagian 9 "*Time of Supply*" (*Tax point*) dituliskan, *the "time of supply" rules give us the date on which an item is purchased or sold for VAT purposes*. Artinya istilah *time of supply* atau *tax point* ini memiliki definisi sebagai tanggal jatuh tempo *Value Added Tax* atas transaksi (penyerahan) tertentu. *Value Added Tax* pada transaksi itu harus dimasukkan pada *VAT return* (SPT Masa PPN) di mana tanggal tersebut jatuh. Tanggal ini sangat penting karena akan menentukan bagaimana pengisian *VAT return* pada bagian *tax output* (pajak keluaran) dan *tax input* (pajak masukan) yang nantinya diperhitungkan. *Tax point* bisa berubah tergantung pada beberapa faktor:

- a. *Whether the business is invoice accounting or cash accounting for VAT.* (Apakah pengusaha menggunakan akuntansi faktur atau akuntansi kas dalam menghitung *Value Added Tax*).
- b. *When the goods were supplied or the services carried out.* (Saat penyerahan barang atau jasa).
- c. *When the VAT invoice was issued to the customer.* (Saat invoice VAT diberikan kepada pembeli).

Selanjutnya adalah bagaimana peraturan mengenai *penalty* atau sanksi

dalam perpajakan di Britania Raya, khususnya yang menyangkut *Value Added Tax*. Pada website pemerintahan *United Kingdom*, terdapat *guidance* yang memuat mengenai *tax penalty*. Peraturan sanksi baru untuk kesalahandalam *Tax return* (SPT) atau dokumen lainnya diperkenalkan pada 1 April 2009. Ruang lingkupnya diperluas sejak 1 April 2010. Sanksi bisa dikenakan apabila terdapat kesalahan dalam *Tax return* (SPT) atau dokumen pajaklainnya yang tidak akurat sehingga pajakmenjadi: tidak dibayar; *understated*; *overstated*; atau *under-assessed*. Selain peraturan sanksi tersebut, terdapat juga beberapa jenis sanksi lain dalam perpajakan di *United Kingdom* yang diatur oleh *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*, di antaranya adalah:

- a. *Penalties for late filing or late payment* (Sanksi atas keterlambatan pelaporan atau pembayaran);
- b. *Penalties for errors on returns, payments and paperwork* (Sanksi atas kesalahan pada SPT, pembayaran atau dokumen);
- c. *Failure to notify penalty* (Sanksi karena tidak melakukan pemberitahuan kepada HMRC);
- d. *Offshore penalties* (Sanksi tambahan karena pelanggaran dilakukan di luar UK); dan
- e. *VAT and Excise wrongdoing penalty* (Sanksi atas pelanggaran PPN dan Cukai).

Sanksi atas *wrongdoing* (pelanggaran) dalam *Value Added Tax* disini meliputi penerbitan invoice VAT (faktur pajak) tanpa memiliki hak dalam pembuatannya (faktur pajak fiktif). Dengan kata lain, penulis tidak menemukan aturan yang mengatur mengenai keterlambatan pembuatan faktur pajak itu sendiri dalam perpajakan di Eropa, khususnya di Inggris. Aturan yang ada hanyalah aturan sanksi mengenai pembuatan faktur pajak fiktif atau keterlambatan dalam menyampaikan *VAT return* (SPT Masa PPN) yang dilakukan setiap tiga bulan. Sanksi tersebut juga dikenai atas kesalahan input dalam *VAT return* itu

sendiri, seperti kesalahan jumlah dan sebagainya.

Smith (2018) menuliskan bahwa terdapat peraturan mengenai kapan *tax point* ditentukan bisa berubah, yaitu sebagai berikut:

- *If the VAT invoice is issued or payment is made before the basic tax point, the tax point becomes the date of invoicing or the date of payment, whichever comes first;* (Apabila faktur pajak diterbitkan atau pembayaran dilakukan sebelum *basic tax point*, maka *tax point* menjadi tanggal saat penerbitan faktur pajak atau pembayarannya, yang mana yang lebih dahulu)
- *If the VAT invoice is issued up to 14 days after the basic tax point, the date the invoice was issued becomes the tax point – however, it is possible to agree an extension by making an application to HMRC.* (Apabila faktur pajak tidak diterbitkan sampai 14 hari setelah *basic tax point*, maka tanggal dimana faktur tersebut akhirnya diterbitkan menjadi *tax point*, tetapi ada kemungkinan melakukan pengajuan untuk pelonggaran yang dikirimkan ke HMRC).

Perubahan *tax point* memengaruhi pajak masukan yang nantinya diperhitungkan dalam *VAT return* (SPT Masa PPN), sama seperti di Indonesia, dengan bagaimana waktu penerbitan fakturpajak menentukan kewajiban perpajakan bagi penjual dan hak pengkreditan pajak masukan bagi pembeli. Tetapi, bisa dikatakan bahwa tidak terdapat aturan mengenai sanksi administrasi berupa denda atas keterlambatan pembuatan faktur pajak itu sendiri di Britania Raya.

#### *Perbandingan dengan Negara di Asia Tenggara*

Perbandingan yang kedua dilakukan dengan salah satu negara yang terdapat di Asia Tenggara, dengan alasan memiliki wilayah yang sama



dengan Indonesia. Di Singapura, Pajak Pertambahan Nilai disebut dengan istilah *Goods and Services Tax (GST)*. Pengertian *Goods and Services Tax* yang diambil dari website resmi *Inland Revenue Authority of Singapore* adalah *Goods and Services Tax or GST is a broad-based consumption tax levied on the import of goods (collected by Singapore Customs), as well as nearly all supplies of goods and services in Singapore. In other countries, GST is known as the Value-Added Tax or VAT.* Artinya adalah GST merupakan pajak konsumsi komprehensif yang dipungut dari impor barang dagangan (dikumpulkan oleh Bea Singapura), serta hampir semua pasokan barang dan jasa di Singapura.

Sehingga, GST dapat diartikan hampir sama dengan *Value Added Tax* di negara lain atau Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia. Mengenai aspek sanksi atau sanksi administrasi, undang-undang GST telah secara jelas mendefinisikan deskripsi pelanggaran dan hukuman yang dijatuhkan dalam beberapa skenario. Ini adalah informasi penting untuk semua pemilik bisnis (pengusaha), CA, dan Profesional Pajak karena kesalahan yang tidak disengaja dapat menyebabkan konsekuensi yang parah.

Terdapat *Offences* dan *Penalties* yang sudah diatur sedemikian rupa. *Offence* adalah pelanggaran hukum atau aturan, mis., Tindakan ilegal. Demikian pula, *offence* berdasarkan GST adalah pelanggaran terhadap ketentuan UU GST dan Aturan GST. Ada 21 *offences* di dalam aturan GST. Beberapa di antaranya adalah:

- Tidak mendaftarkan di bawah GST, meskipun diharuskan oleh hukum.
- Pasokan barang / jasa tanpa faktur apa pun atau mengeluarkan faktur palsu

- Pengajuan informasi palsu saat mendaftarkan di bawah GST
- Pengajuan catatan / dokumen atau file keuangan palsu, atau pengembalian palsu untuk menghindari pajak
- Memperoleh pengembalian uang dengan penipuan
- Penindasan penjualan yang disengaja untuk menghindari pajak

Sementara untuk lebih spesifik mengenai *invoice*, peraturan GST mengatur lebih lanjut klasifikasi *offence* sebagai berikut:

- Menerbitkan faktur palsu / salah atau tidak menerbitkan faktur untuk barang / jasa yang telah disediakan
- Pembuatan faktur GST tanpa pasokan barang / jasa actual
- Masalah faktur / dokumen menggunakan GSTIN dari orang / entitas terdaftar GST yang berbeda
- Pengangkutan barang kena pajak tanpa dokumentasi yang memadai / benar
- Kegagalan untuk mempertahankan dokumen / catatan yang relevan sesuai dengan persyaratan UUGST

Mengenai sanksi (*penalty*) yang diberikan atas pelanggaran-pelanggaran di atas. Di antaranya adalah berupa denda. Sebuah *penalty* memiliki pengertian hukuman yang dijatuhkan oleh hukum karena melakukan pelanggaran atau gagal melakukan sesuatu yang merupakan tugas. Lebih lanjut lagi, diatur juga kesalahan/pelanggaran (*offence*) yang tidak dikenai sanksi (*penalty*) denda, tetapi bunga. Dijelaskan dalam gambar berikut.

Type of offence	Action
Penalty for incorrect type of GST charged (IGST instead of CGST/SGST)	No penalty. Pay the correct GST and get refund of the wrong type of GST paid earlier
Penalty for incorrect filing of GSTR	No penalty. But interest @18% on shortfall amount
Penalty for delay in payment of invoice.	ITC will be reversed if not paid within 6 months. No penalty as such
Penalty for wrongfully charging GST rate— charging lower rate	Interest @18% applicable on the shortfall

Gambar: GST Zero Penalty Offences

Dengan demikian, dapat dipelajari bahwa sanksi yang diberikan kepada kesalahan atau pelanggaran yang dilakukan dalam aturan GST, mencakup kurang lebih pelanggaran yang bersifat *fraud* atau penipuan, keterlambatan pelaporan dan pembayaran. Kesalahan pengisian GSTR tidak diberikan *penalty* tetapi diberikan sanksi bunga. Tetapi, keterlambatan dalam pembuatan invoice sendiri tidak diberikan *penalty*.

#### Solusi dan Tindak Lanjut

##### *Pandangan Pihak Pemberlaku Sanksi*

Berdasarkan wawancara yang dilakukan penulis dengan seorang ketua tim pemeriksa pajak, sebagai salah satu pemberlaku sanksi administrasi dendaini di lapangan. Beliau berpendapat bahwa Sanksi tidak berbanding lurus dengan meningkatnya kepatuhan Wajib Pajak. Kemudian berdasarkan pengalaman beliau berinteraksi dengan Wajib Pajak, Wajib Pajak menganggap hal tersebut sangat memberatkan karena merupakan beban tambahan diluar PPN sebesar 10% yang masih harus dibayar. Menurutnya, hal tersebut memang memberatkan bagi Wajib Pajak, tetapi sebagai Pemeriksa saya harus tetap menjalankan aturan tersebut.

Pendapat beliau tersebut mempunyai dasar alasan bahwa pembuatan faktur pajak merupakan amanat yang disebut secara langsung di dalam undang-undang PPN sedangkan bukti pemotongan tidak disebut secara langsung di dalam undang-undang PPh. Hal ini dikarenakan adanya ketidak

konsistenan di dalam aturan kita, secara umum faktur pajak harus dibuat pada saat terutang yakni pada saat penyerahan, sedangkan faktur pajak gabungan bisa dibuat paling lambat pada akhir bulan. Mungkin pertimbangan pembuat aturan adalah untuk kemudahan bagi Wajib Pajak. Gugatan merupakan hak Wajib Pajak yang dijamin oleh Undang-Undang, tetapi di sisi lain Pemeriksa juga hanya menjalankan Undang-Undang. Menurut beliau, ketika terjadi banyak gugatan berarti ada yang salah dengan aturan tersebut, atau setidaknya Wajib Pajak menganggap ada yang salah karena hal tersebut menjadi beban tambahan bagi Wajib Pajak. Menurut saya perlu dilakukan peninjauan kembali atas aturan tersebut, termasuk juga aturan mengenai sanksi kenaikan 100% di dalam Pasal 14 ayat (3) UU KUP.

Narasumber tersebut menyimpulkan bahwa menurut beliau, *core* bisnis Direktorat Jenderal Pajak seharusnya adalah mengenakan pajak bukan pada mengenakan sanksi.

Saran dan Langkah Selanjutnya

Mempertimbangkan kajian dari aturan perundang-undangan perpajakan, teori dan konsep hukum atau yuridis, perbandingan dengan negara lain, serta pendapat para narasumber dalam pembahasan permasalahan ini, penulis menemukan adanya anggapan bahwa sanksi tersebut dirasa kurang adil sehingga perlu dikaji kembali apakah perlu diubah tarifnya.

Tindak lanjut yang disarankan bisa dibagi menjadi beberapa kemungkinanyaitu:

- a. Dikaji ulang atau diubah tarifnya;
- b. Dihapuskan supaya kemudian sama dengan aturan bukti pemotongan;
- c. Disesuaikan dengan melihat contoh aturan di negara lain; atau
- d. Dilakukan sosialisasi kepada Pengusaha Kena Pajak untuk lebih memerhatikan aspek formal dalam penerbitan faktur pajak.

## KESIMPULAN

Dalam rangka mengetahui perbedaan antara aturan faktur pajak dengan aturan bukti pemotongan, penulis membandingkan aturan bukti pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dengan aturan faktur pajak. Dikarenakan pemotongan PPh Pasal 23 wajib dilakukan di bulan terutangnya PPh Pasal 23/ atau selambat-lambatnya di akhir bulan terutangnya PPh Pasal 23, maka bisa dikatakan bahwa tidak ada sanksi keterlambatan pembuatan bukti pemotongan sampai akhir bulan terutang. Apabila dibandingkan dengan aturan faktur pajak, terdapat perbedaan dimana dalam aturan pembuatan faktur pajak terdapat sanksi administrasi denda yang dikenai atas keterlambatan pembuatan faktur pajak meski masih dalam bulan berjalan.

Perubahan *tax point* memengaruhi pajak masukan yang nantinya diperhitungkan dalam *VAT return* (SPT Masa PPN), sama seperti di Indonesia, dengan bagaimana waktu penerbitan faktur pajak menentukan kewajiban perpajakan bagi penjual dan hak pengkreditan pajak masukan bagi pembeli. Tetapi, bisa dikatakan bahwa tidak terdapat aturan mengenai sanksi administrasi berupa denda atas keterlambatan pembuatan faktur pajak itu sendiri di Britania Raya. Sanksi yang diberikan kepada kesalahan atau pelanggaran yang dilakukan dalam aturan GST, mencakup kurang lebih

pelanggaran yang bersifat *fraud* atau penipuan, keterlambatan pelaporan dan pembayaran. Kesalahan pengisian GSTR tidak diberikan *penalty* tetapi diberikan sanksi bunga. Tetapi, keterlambatan dalam pembuatan invoice sendiri tidak diberikan *penalty*.

Tindak lanjut yang disarankan bisa dibagi menjadi beberapa kemungkinannya yaitu:

- a. Dikaji ulang atau diubah tarifnya;
- b. Dihapuskan supaya kemudian sama dengan aturan bukti pemotongan;
- c. Disesuaikan dengan melihat contoh aturan di negara lain; atau
- d. Dilakukan sosialisasi kepada Pengusaha Kena Pajak untuk lebih memerhatikan aspek formal dalam penerbitan faktur pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan. 2020. *Laporan Belanja Perpajakan 2018-2019*. Jakarta: Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan.
- Dupont, L dan Verstraeten, R. 1990. *Handboek Belgisch Strafrecht*. Leuven: Acco.
- Flood, John dan Rowell, George. 2017. *Tax Penalties*. Inggris: Sweet and Maxwell.
- Hadjon, Philipus M. 1994. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia, Cet. ketiga*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press.
- Kementerian Keuangan. 2019. [Kemenkeu.go.id](https://www.kemenkeu.go.id). Februari 25. Diakses pada 8 Januari, 2020. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/mengenal-rasio-pajak-indonesia/>.
- Ladjoma, Marcelino. 2020. *Tinjauan Yuridis Sanksi Terhadap Wajib*

- Pajak yang Melakukan Pelanggaran Pajak*. Manado: Universitas Sam Ratulangi.
- Lynott, Dara. 2010. *Administrative Sanctions* (Online). Diakses pada 2 Juni, 2020. [https://www.slideshare.net/DLynott/administrative-sanctions?from\\_action=save](https://www.slideshare.net/DLynott/administrative-sanctions?from_action=save).
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan, Edisi Revisi 2011*. Yogyakarta: Andi.
- Maulida, Rani. 2018. *Fungsi APBN & Peran Pajak di Dalamnya* (Online). Oktober 15. Diakses pada 9 Januari, 2020. <https://www.online-pajak.com/fungsi-apbn>.
- Pajak.go.id. Pemeriksaan Pajak dan Sanksi Administrasi. Diakses pada 10 Januari, 2020. <https://www.pajak.go.id/id/pe-meriksaan-pajak-dan-sanksi-administrasi>.
- Pratiknyo, Bambang. 2019. *Ketentuan Faktur Pajak dan Persoalan Yuridisnya* (Online). Diakses pada 2 Juni, 2020. [https://news.ddtc.co.id/ketentuan-faktur-pajak-dan-persoalan-yuridisnya-17670?page\\_y=10401.904296875](https://news.ddtc.co.id/ketentuan-faktur-pajak-dan-persoalan-yuridisnya-17670?page_y=10401.904296875).
- Rafinska, Kezia. 2019. *Masa Berlaku Faktur Pajak: Dasar Hukum dan Konsekuensi* (Online). Diakses pada 1 Juni, 2020. <https://www.online-pajak.com/masa-berlaku-faktur-pajak>.
- Rahayu Kurnia, Siti. 2010. *PERPAJAKAN INDONESIA : Konsep dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Sari, Annisa. 2018. *Sanksi Administrasi Bagi Wajib Pajak Penghasilan Orang Pribadi di Kota Padang*. Sumatera: Soumatra Law Review.
- Saeroji, Oji. 2017. *Menakar Kadar Kepatuhan Wajib Pajak* (Online). Januari 3. Diakses pada 10 Januari, 2020. <https://www.pajak.go.id/id/artikel/menakar-kadar-kepatuhan-wajib-pajak>.
- Setiawan, Benny. 2016. *Buku Praktik Pemotongan dan Pemungutan PPh*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Soemarso. 2007. *Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Susanto, Hari. 2019. *Karakter Yuridis Sanksi Hukum Administrasi: Suatu Pendekatan Komparasi*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Sutedi, Adrian. 2011. *Good Corporate Governance*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Tait, Alan. 1988. *Value Added Tax : International Practice and Problems*. Inggris: International Monetary Fund.
- Widodo, A. dan P. A. Widyadnyana. 2015. *E-Faktur : Satu Aplikasi Berbagai Manfaat* (Online). Diakses pada 2 Juni, 2020. <https://ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=68>.

## 1. Dokumen Publik atau Peraturan Perundang-Undangan

- gadilan Pajak. 2003. *Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.01760/PP/M.VI/99/2003 Tentang Gugatan Atas Sanksi Denda Pasal 14 Ayat (4) KUP dan Gugatan Atas Sanksi Bunga Pasal 9 Ayat (2a) KUP*. Jakarta.
- Kementerian Keuangan. 2020. *Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2020*. Jakarta: Sekretariat Negara.

- Republik Indonesia. 2007. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2009. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2008. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2009. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2010. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2013. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2017. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 12/PMK.03/2017 Tentang Bukti Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2017. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-04/PJ/2017 Tentang Bentuk, Isi, Tata Cara Pengisian dan Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Penghasilan Pasal 23 dan/atau Pasal 26 Serta Bentuk Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dan/atau Pasal 26*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2018. *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-178/PJ/2018 Tentang Penetapan Pemotong PPh Pasal 23 dan/atau Pasal 26 yang Diharuskan Membuat Bukti Pemotongan dan Diwajibkan Menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 23 dan/ atau Pasal 26 Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-04/PJ/2017*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- United Kingdom. 1994. *Value Added Tax Act*. Inggris: Pemerintahan Inggris