



**REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN  
ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI  
YANG BERASAS KEADILAN**

**DISERTASI**

**Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan Memperoleh Gelar  
Doktor Ilmu Hukum**



Oleh:

**Ruston Tambunan**

**NIM: 157010100111036**

**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU HUKUM  
FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS BRAWIJAYA  
MALANG**

**2018**



**Lembar Persetujuan Ujian Akhir Disertasi**

**REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA  
KONSTRUKSI YANG BERASAS KEADILAN**

Oleh:

**Ruston Tambunan**

**NIM: 157010100111036**

Menyetujui:

**Komisi Promotor**

**Promotor**

**Prof. Dr. Sudarsono, S.H., M.S.**

**NIP. 19500526198403 1 001**

**Ko-promotor**

**Ko-promotor**

**Prof. Dr. Abd. Rachmad Budiono, S.H., M.H.**

**NIP. 19591216198503 1 001**

**Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum**

**NIP. 1959012619870 1 002**

Mengetahui:

**Ketua,**

**Program Doktor Ilmu Hukum**

**Fakultas Hukum Universitas Brawijaya**

**Program Studi di Luar Domisili**

**Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum**

**NIP. 1959012619870 1 002**



## TIM PENGUJI DISERTASI

Judul Disertasi : Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi  
Yang Berasas Keadilan

Nama Mahasiswa : Ruston Tambunan

NIM : 157010100111036

**Komisi Promotor**

Promotor : Prof. Dr. Sudarsono, S.H., M.S.

Ko-promotor 1 : Prof. Dr. Abd. Rachmad Budiono, S.H., M.H.

Ko-promotor 2 : Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum.

**Dosen Penguji**

Dosen Penguji 1 : Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum.

Dosen Penguji 2 : Dr. Tunggul Anshari Setia Negara, S.H., M.H.

Dosen Penguji 3 : Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.S.

Dosen Penguji 4 : Dr. Moh. Fadli, S.H., M.Hum.

Dosen Tamu : Prof. Dr. Tatiek Sri Djatmiati, S.H., M.S.  
(Universitas Airlangga)

Tanggal Ujian Tertutup : 7 September 2018

Tanggal Ujian Terbuka : 22 November 2018



## KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Pengasih bahwa dengan berkat dan kekuatan dari pada-Nya, penulis dapat menyelesaikan disertasi yang berjudul “Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi Yang Berasas Keadilan”. Penulisan disertasi ini merupakan persyaratan dalam rangka penyelesaian studi untuk memperoleh gelar Doktor Ilmu Hukum pada program doktor ilmu hukum fakultas hukum Universitas Brawijaya.

Penelitian ini merupakan upaya akademik untuk menganalisis dan menemukan alasan pengaturan dan implikasi hukum dari ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi berdasarkan PP 51 Tahun 2008 sebagaimana telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 yang tidak mencerminkan keadilan serta merumuskan ketentuan yang lebih mencerminkan asas keadilan.

Disertasi ini diharapkan bermanfaat sebagai tambahan perbendaharaan bagi perkembangan studi hukum pajak khususnya terkait dengan kebijakan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Selain itu penelitian ini dapat menjadi masukan kepada pihak pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan dan bagi Dewan Perwakilan Rakyat dalam mengevaluasi serta memperbaharui ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan khususnya terkait dengan penghasilan-penghasilan tertentu yang dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final sehingga lebih baik dan lebih adil khususnya pemajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.



Penulis menyadari bahwa disertasi ini belumlah sempurna. Namun demikian penulis berharap semoga disertasi ini dapat bermanfaat bagi pembacanya. Penulis menyampaikan terima kasih atas petunjuk dan bimbingan tim Promotor dan Kopromotor dari sejak awal hingga selesainya disertasi ini serta berbagai pihak yang memberi bantuan dan dukungan dalam penulisan disertasi ini.

Malang, 22 November 2018

Ruston Tambunan



## UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Pengasih bahwa atas berkat dan pertolonganNya penelitian disertasi yang berjudul Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi Yang Berasas Keadilan ini dapat terselesaikan. Penulis menyadari bahwa penulisan disertasi ini belumlah sempurna dan oleh karena itu kritik dan saran sangat diharapkan.

Saya mengucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya atas bantuan, bimbingan dan dorongan dari berbagai pihak dalam proses penyelesaian disertasi ini, khususnya kepada:

1. Prof. Dr. Sudarsono, S.H., M.S, selaku Promotor, Ketua Tim Penilai Proposal, Ketua Tim Penilai Seminar Hasil Penelitian, Ketua Penguji Kelayakan Disertasi atas kesabaran dan kemurahan hati beliau dalam memberikan motivasi serta membimbing penulis dengan sungguh-sungguh untuk menyelesaikan disertasi ini.
2. Prof. Dr. Abd. Rachmad Budiono, S.H., M.H. selaku Ko-promotor 1, Tim Penilai Proposal, Tim Penilai Seminar Hasil Penelitian, Tim Penguji Kelayakan Disertasi, atas kesabaran dan kemurahan hati beliau dalam memberikan motivasi serta membimbing penulis dengan sungguh-sungguh untuk menyelesaikan disertasi ini.
3. Dr. Jazim Hamidi, S.H., M.H. (Alm) dalam kapasitasnya sebagai Ko-promotor 2, Tim Penilai Proposal, Tim Penilai Seminar Hasil Penelitian, Tim Penguji Kelayakan Disertasi, atas kesabaran dan kemurahan hati beliau dalam memberikan motivasi serta membimbing penulis dengan sungguh-sungguh untuk menyelesaikan disertasi ini.
4. Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum. dalam kapasitasnya sebagai Pengganti Ko-promotor 2 atas kesabaran dan kemurahan hati beliau dalam memberikan motivasi serta membimbing penulis dengan sungguh-sungguh unuk menyelesaikan disertasi ini.
5. Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum. selaku Dosen penguji yang telah memberikan masukan berharga dalam penelitian disertasi ini.
6. Dr. Tunggul Anshari Setia Negara, S.H., M.H. selaku Dosen penguji yang telah memberikan masukan berharga dalam penelitian disertasi ini.
7. Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.S. selaku Dosen penguji yang telah memberikan masukan berharga dalam penelitian disertasi ini.



8. Dr. Moh. Fadli, S.H., M.Hum. selaku Dosen penguji yang telah memberikan masukan berharga dalam penelitian disertasi ini.

9. Prof. Dr. Tatiek Sri Djatmiati, S.H., M.S. dari Universitas Airlangga selaku Penguji Tamu yang bersedia menjadi penguji tamu dalam ujian terbuka disertasi ini.

10. Para dosen pengajar Program Doktor Ilmu Hukum yang membekali ilmu dan landasan teori yang sangat berguna dalam penulisan disertasi ini.

11. Istri saya tercinta Albina Dita Prawitaningsih, S.H., M.H., dan kedua putri saya yang saya kasihi dr. Devita Putri Tambunan dan dr. Amadea Hasian Tambunan yang sangat memotivasi penulis dapat menyelesaikan studi doktor ilmu hukum.

12. Rekan-rekan mahasiswa Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya angkatan 2015 Kelas Jakarta atas semangat kebersamaan selama perkuliahan dan tahapan-tahapan penyelesaian disertasi ini.

13. Seluruh staf dan karyawan Kantor Konsultan Pajak CITAS KONSULTAN GLOBAL yang saya pimpin atas pengertian dan bantuannya dalam proses penyelesaian disertasi ini, khususnya kepada Sdri. Fitrah Purnama Megawati dan Sdr. Riki Kartadipraja.

Akhirnya saya sungguh berharap agar disertasi yang tidak sempurna ini dapat dikembangkan dan dimanfaatkan bagi pengembangan dan pembangunan hukum di Indonesia khususnya Hukum Pajak.

Malang, 22 November 2018

Ruston Tambunan  
NIM: 157010100111036



## RINGKASAN

Ruston Tambunan, NIM: 157010100111036, Program Doktor Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, November 2018, **REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG BERASAS KEADILAN**, Promotor: Prof. Dr. Sudarsono, S.H., M.S., Ko-promotor 1: Prof. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H., Ko-promotor 2: Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum.

Peraturan pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) yang berlaku saat ini untuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi di Indonesia adalah Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 51 Tahun 2008 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009. Peraturan tersebut tidak menyebut aspek keadilan dalam konsideransnya. Penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenai PPH dengan tarif tersendiri terhadap penghasilan bruto dan bersifat final, berbeda dengan tarif umum PPH yang dikenakan terhadap penghasilan neto.

Berdasarkan hal tersebut, penulis memfokuskan penelitian disertasi ini untuk menjawab 3 (tiga) rumusan masalah; (1) Mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam PP 51 Tahun 2008 yang telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan? (2) Apa implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan?, dan (3) Bagaimana sebaiknya ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi diatur agar lebih mencerminkan asas keadilan? Metode penelitian disertasi ini adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan sejarah (*historical approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*), dan pendekatan filsafat (*philosophical approach*). Sementara itu bahan hukum yang digunakan meliputi bahan hukum primer, sekunder dan tersier dengan teknik analisis preskriptif analitik (*prescriptive analytics*).

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa ketentuan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan jasa konstruksi yang berlaku saat ini tidak mencerminkan keadilan vertikal (*vertical equity*) yang menghendaki bahwa dasar pengenaan PPH yang adil adalah dari penghasilan neto karena merupakan ukuran yang tepat dalam mencerminkan daya pikul atau kemampuan membayar (*ability to pay*). Selain itu pengenaan PPH dengan tarif tersendiri yang berbeda dengan tarif umum merupakan ketentuan yang diskriminatif karena membeda-bedakan pengenaan PPH





berdasarkan jenis atau sumber penghasilan. Hal ini menyimpang dari prinsip keadilan horizontal (*horizontal equity*). Ketentuan yang bersifat final ini berimplikasi pada hilangnya beberapa hak Wajib Pajak yaitu: hak untuk membayar PPh sesuai dengan kemampuannya, hak untuk mengurangi Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) bagi Wajib Pajak Orang Pribadi, hak untuk mengkompensasi kerugian, serta hak untuk memperoleh fasilitas penurunan tarif PPh sebesar 5% bagi perusahaan terbuka yang memperdagangkan sedikitnya 40% dari jumlah modal yang disetor di Bursa Efek Indonesia. Selanjutnya ketentuan ini juga menimbulkan adanya tambahan objek pengenaan PPh Pasal 21 kepada pegawai dalam hal menerima imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari perusahaan jasa konstruksi tempatnya bekerja. Pertimbangan terbitnya Peraturan Pemerintah tersebut semata-mata hanya kesederhanaan pengenaan PPh dan kemudahan bagi Wajib Pajak, tidak menyebut sama sekali aspek keadilan.

Penulis menyarankan agar bagi Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi berbentuk badan yang berdasarkan ketentuan diwajibkan menyelenggarakan pembukuan serta bagi pengusaha jasa konstruksi perorangan yang tidak diwajibkan tetapi mampu menyelenggarakan pembukuan, diberlakukan ketentuan pengenaan PPh dari penghasilan neto dengan tarif umum PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008 dan tidak bersifat final. Sementara itu Wajib Pajak yang dikenai PPh bersifat final dengan tarif tersendiri sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 serta dasar pengenaannya dari penghasilan bruto seyogianya hanya diberlakukan terhadap Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi orang pribadi yang peredaran brutonya tidak lebih dari Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun pajak dan belum mampu menyelenggarakan pembukuan. Namun demikian pengenaan PPh final tersebut harus dibatasi hingga jangka waktu tertentu sebagai masa pembelajaran untuk dapat menyelenggarakan pembukuan sebelum dikenai PPh dengan tarif umum. Tarifnya disetarakan dengan tarif PPh final yang berlaku untuk Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil dan Menengah (UMKM). Selanjutnya penulis juga merekomendasikan agar Pemerintah dan DPR mengubah ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 yang memberikan kewenangan kepada pemerintah untuk mengenakan penghasilan tertentu dengan pajak yang bersifat final dengan mempertimbangkan bahwa pengenaan PPh yang bersifat final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi seyogianya diberlakukan hanya bagi Orang Pribadi yang belum sanggup menyelenggarakan pembukuan sampai dengan jangka waktu tertentu sebagai masa transisi pembelajaran pembukuan. Selain itu Pemerintah hendaknya menghapus ketentuan



yang membedakan tarif PPh berdasarkan pemilikan sertifikasi dan kualifikasi usaha jasa konstruksi.

**Kata kunci:** Rekonstruksi, Peraturan, Pajak Penghasilan, Final, Keadilan, Jasa Konstruksi





## SUMMARY

Ruston Tambunan, Student Number: 157010100111036, Doctoral Program in Legal Studies, Faculty of Law Universitas Brawijaya, November 2018, **RECONSTRUCTION OF INCOME TAX REGULATION ON INCOME EARNED FROM CONSTRUCTION SERVICES TO CONFORM WITH EQUITY PRINCIPLE**, Promotor: Prof. Dr. Sudarsono, S.H., M.S., Co-promotor 1: Prof. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H., Co-promotor 2: Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum.

The current Income Tax regulation on income earned from construction services in Indonesia is Government Regulation (GR) Number 51 of the Year 2008 as lastly amended by Government Regulation Number 40 of the Year 2009. The regulation does not mention equity/justice aspect in its consideration. Income earned from construction services taxed by a specific final Income Tax flat rate applied on gross income, apart from the general Income Tax rate applied on net income.

On the above reason, the writer focused to study on how to answer 3 (three) questions research; (1) Why the Income Tax regulation on income from construction service as regulated in Government Regulation Number 51 of the Year 2008 as amended by Government Regulation Number 40 of the Year 2009 not reflect equity principle? (2) What is the implication of the Income Tax regulation that not reflecting equity principle, and (3) How the regulation of Income Tax on construction service should be constructed to conform with equity principle? The research method used in this paper is the normative method by using statute approach, historical approach, conceptual approach, and philosophical approach. Meanwhile, the legal materials used in this research are primary, secondary and tertiary legal materials. Besides, prescriptive analytics used as technical analysis.

The result of research concludes that the current regulation on the taxation of income earned from construction services does not reflect vertical equity that requires the net income as a fair tax base because it is the appropriate measurement to reflect the ability to pay. Moreover, to differentiate the taxation of income based on the types and sources of income is a deviation from horizontal equity. This final tax regulation has implications that taxpayers cannot execute several of their rights. Taxpayers are not able to pay income tax based on their ability to pay, and



individual taxpayers cannot deduct personal exemption income. Moreover, a listed company who publicly sell its shares more than 40% of total paid in capital in Indonesia Stock Exchange are not eligible for 5% reduced of Corporate Income Tax. Also, it causes the additional object of personal income tax for employees who work in a construction company who provided benefit in kind or non-cash benefit. The primary consideration of the issuance of the above Government Regulation is merely simplification in calculating income tax without mentioning equity or fairness.

The writer suggests that individuals and companies carrying business in construction services who obliged to provide bookkeeping according to Article 28 section (1) of General Tax Provision and Procedure should be taxed on net income and applied at general income tax rate provided in Article 17 section (1) point (a), Article 17 section (2a) or Article 31 E of Income Tax Law and not treated as final tax. The same treatment applies to those individuals who are not obliged but able to provide bookkeeping. Meanwhile, final Income Tax rate should only be applied to individual taxpayers earning income from construction services which have gross revenue not more than Rp. 4.8 billion in a tax year and not able to provide bookkeeping. Nonetheless, the imposition of final tax should be limited for a certain period as a training period of bookkeeping before they imposed with general income tax rate. Besides, the rate needs to align with the income tax rate applied to Micro, Small and Medium Enterprises. The writer also recommends that Government and the House of Representative need to amend Article 4 section (2) of Income Tax Law of the Year 2008. The Government should consider the final income tax only apply to individual taxpayers who carry out construction service activities and not able to provide bookkeeping for a certain period as a transition for training in bookkeeping. Besides, the Indonesian government needs to abolish the provisions that discriminate the income tax rate based on whether construction companies have or not have certification as a construction company.

*Keywords: Reconstruction, Regulation, Income Tax, Final Tax, Equity, Construction Services*



**DAFTAR ISI**

**Halaman Sampul**..... **i**

Lembar Persetujuan..... **ii**

Tim Penguji Disertasi..... **iii**

Kata Pengantar..... **iv**

Ucapan Terima Kasih..... **vi**

Ringkasan..... **viii**

Summary..... **xi**

Daftar Isi..... **xiii**

Daftar Tabel..... **xviii**

Daftar Grafik..... **xix**

Daftar Bagan..... **xx**

**BAB I PENDAHULUAN**..... **1**

1.1 Latar Belakang..... **1**

1.2 Rumusan Masalah..... **27**

1.3 Tujuan Penelitian..... **28**

1.4 Manfaat Penelitian..... **28**

    1.4.1 Manfaat Teoritis..... **29**

    1.4.2 Manfaat Praktis..... **29**

1.5 Orisinalitas Penelitian..... **30**

1.6 Desain Penelitian..... **36**

1.7 Metode Penelitian..... **37**

    1.7.1 Jenis Penelitian..... **39**

    1.7.2 Pendekatan Penelitian..... **39**

    1.7.3 Sumber Bahan Hukum..... **41**

    1.7.4 Teknik Pengumpulan Bahan Hukum..... **48**

    1.7.5 Teknis Analisis Bahan Hukum..... **49**

    1.7.6 Definisi Konseptual Dan Ruang Lingkup..... **49**

1.8 Sistematika Penulisan..... **52**

**BAB II KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL ..... 56****2.1 Kerangka Teoritik ..... 56****2.1.1 Teori Keadilan ..... 56**

## 2.1.1.1 Pengertian Keadilan ..... 56

## 2.1.1.2 Jenis-jenis Keadilan ..... 57

## 2.1.1.3 Keadilan Dalam Pajak Penghasilan ..... 59

**2.1.2 Teori Perundang-undangan ..... 65**

## 2.1.2.1 Pengertian Perundang-undangan ..... 65

## 2.1.2.2 Jenis dan Hierarki Perundang-undangan ..... 66

## 2.1.2.3 Materi Muatan Perundang-undangan ..... 69

2.1.2.4 Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-  
undangan ..... 70

## 2.1.2.5 Proses Pembentukan Undang-undang ..... 72

**2.1.3 Teori Perpajakan ..... 74**

## 2.1.3.1 Pengertian Pajak ..... 74

## 2.1.3.2 Fungsi Pajak ..... 77

## 2.1.3.3 Penggolongan Jenis Pajak ..... 78

## 2.1.3.4 Asas-asas Pemungutan Pajak ..... 81

## 2.1.3.5 Yurisdiksi Pemungutan Pajak ..... 84

## 2.1.3.6 Sistem Perpajakan ..... 85

## 2.1.3.7 Tarif Pajak ..... 90

## 2.1.3.8 Hukum Pajak ..... 92

## 2.1.3.8.1 Pengertian Hukum Pajak ..... 92

## 2.1.3.8.2 Kedudukan Hukum Pajak ..... 94

**2.2 Kerangka Konseptual ..... 95****2.2.1 Konsep Pajak Penghasilan ..... 95**

## 2.2.1.1 Definisi Penghasilan ..... 95

## 2.2.1.2 Subjek Pajak Penghasilan ..... 100

## 2.2.1.3 Objek Pajak Penghasilan ..... 102

## 2.2.1.4 Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan ..... 105

## 2.2.1.4.1 Penghasilan Kena Pajak Sebagai Dasar

## Pengenaan Pajak ..... 106



2.2.1.4.2 Penghasilan Bruto Sebagai Dasar Pengenaaan Pajak .....	110
2.2.1.5 Penghasilan Tidak Kena Pajak .....	113
2.2.1.6 Tarif Pajak Penghasilan .....	114
2.2.2 Konsep Jasa Konstruksi .....	117
2.2.2.1 Pengertian Jasa Konstruksi .....	117
2.2.2.2 Jenis, Bentuk, dan Bidang Usaha Jasa Konstruksi .....	118
2.2.2.2.1 Jenis Usaha Jasa Konstruksi .....	118
2.2.2.2.2 Bentuk Usaha Jasa Konstruksi .....	120
2.2.2.2.3 Bidang Usaha Jasa Konstruksi .....	122
2.2.2.3 Klasifikasi, Kualifikasi dan Registrasi Usaha Jasa Konstruksi .....	128
2.2.2.3.1 Klasifikasi Usaha Jasa Konstruksi .....	128
2.2.2.3.2 Kualifikasi Usaha Jasa Konstruksi .....	130
2.2.2.4 Segmentasi Pasar Usaha Jasa Konstruksi .....	133
2.2.2.5 Sertifikat Badan Usaha .....	134
2.2.2.6 Kontrak Kerja Konstruksi .....	135
2.2.3 Konsep Rekonstruksi .....	138
<b>BAB III PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN ASAS KEADILAN.....</b>	
3.1 Dasar Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi .....	139
3.2 Pengertian Jasa Konstruksi .....	144
3.2.1 Pengertian Pekerjaan Konstruksi .....	145
3.2.2 Pengertian Perencanaan Konstruksi .....	145
3.2.3 Pengertian Pelaksanaan Konstruksi .....	146
3.2.4 Pengertian Pengawasan Konstruksi .....	147
3.3 Subjek, Objek, Dasar Pengenaan dan Tarif Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi .....	149
3.3.1 Subjek Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi .....	149



3.3.2 Objek Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi ..... 150

3.3.3 Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa  
Konstruksi..... 150

3.3.4 Tarif Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi..... 151

3.4 Mekanisme Pelunasan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa  
Konstruksi ..... 152

3.5 Prosedur Pelaporan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi 156

3.6 Analisis Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi  
Yang Tidak Mencerminkan Keadilan ..... 157

3.6.1 Penghasilan Bruto Sebagai Dasar Pengenaan PPh..... 162

3.6.2 Diskriminasi Jenis / Sumber Penghasilan ..... 166

3.6.3 Diskriminasi Tarif Pajak Penghasilan ..... 171

3.7 *Ratio Legis* PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009..... 177

#### **BAB IV IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN KEADILAN..... 192**

4.1 Wajib Pajak Yang Usahanya Jasa Konstruksi Membayar Pajak  
Tidak Sesuai Kemampuannya..... 192

4.2 Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Usahanya Jasa Konstruksi  
Kehilangan Hak Untuk Mengurangkan Penghasilan Tidak  
Kena Pajak..... 194

4.3 Wajib Pajak Yang Usahanya Di Bidang Jasa Konstruksi  
Kehilangan Hak Untuk Mengkompensasikan Kerugian..... 201

4.4 Perusahaan Masuk Bursa Yang Usahanya Jasa Konstruksi Dan  
Menjual Sahamnya 40% Keatas Kehilangan Hak Untuk  
Mendapatkan Fasilitas Pengurangan Tarif 5%..... 203

4.5 Tambahan Objek Pajak Penghasilan Bagi Pegawai Dalam Hal  
Memperoleh Imbalan Dalam Bentuk Natura Dan/Atau Kenikmatan  
Dari Perusahaan Jasa Konstruksi ..... 209

4.6 Wajib Pajak Yang Usahanya Di Bidang Jasa Konstruksi Kehilangan  
Hak Untuk Menerapkan Sepenuhnya Sistim *Self-Assesment*..... 216



**BAB V PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA****KONSTRUKSI YANG MENCERMINKAN KEADILAN..... 221**

- 5.1 Mengenakan Pajak Dengan Dasar Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Badan dan Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Wajib Menyelenggarakan Pembukuan ..... 221
- 5.2 Memberikan Pilihan Pengenaan Pajak Dengan Dasar Pengenaan Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Tidak Wajib Tetapi Mampu Menyelenggarakan Pembukuan..... 233
- 5.3 Mengenakan Tarif PPh Final Untuk Orang Pribadi Yang Memperoleh Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi Yang Tidak Mampu Menyelenggarakan Pembukuan Dengan Tarif Setara Untuk Usaha Mikro Kecil Dan Menengah (UMKM)..... 240
- 5.4 Tidak Membeda-bedakan Perusahaan Berdasarkan Kepemilikan Sertifikasi Dan Tingkatan Kualifikasi Usaha Jasa Konstruksi..... 249

**BAB VI PENUTUP ..... 252**

- 6.1 Kesimpulan..... 252
- 6.2 Saran..... 254

**Daftar Pustaka**

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Perbandingan Cara Perhitungan PPh Antara Ketentuan Tarif Umum dan Tarif Final ..... 17

Tabel 2. Sistematika dan Orisinalitas Penelitian..... 33

Tabel 3. Klasifikasi Bidang/Subbidang Pekerjaan Usaha Jasa Pelaksana Konstruksi ..... 123

Tabel 4. Klasifikasi Bidang/Subbidang Dan Layanan/Sublayanan Pekerjaan Jasa Perencana Konstruksi Dan Jasa Pengawasan Konstruksi..... 126

Tabel 5. Kualifikasi Usaha Pelaksana Konstruksi ..... 131

Tabel 6. Kualifikasi Usaha Jasa Perencana dan Jasa Pengawas Konstruksi ..... 133

Tabel 7. Tarif PPh Final Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi Berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 ..... 151

Tabel 8. Persamaan PPh Tidak Final dan PPh Tidak Final..... 174



**DAFTAR GRAFIK**

Grafik 1. Realisasi Penerimaan Negara .....	2
Grafik 2. Pendapatan Negara .....	3
Grafik 3. <i>Tax Ratio</i> .....	9
Grafik 4. Pendapatan Bruto Pekerjaan Konstruksi .....	12



**DAFTAR BAGAN**

Bagan 1. Desain Penelitian.....	38
Bagan 2. Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No.1.....	191
Bagan 3. Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No. 2.....	220
Bagan 4. Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No. 3.....	251



## BAB I PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Sektor pajak telah menjadi sumber utama penerimaan negara untuk membiayai pengeluaran negara untuk biaya rutin dan pembangunan dalam beberapa tahun terakhir. Hal ini terlihat dari besarnya kenaikan target penerimaan dari sektor ini setiap tahunnya. Pada tahun 2014 misalnya target penerimaan pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2014 mencapai Rp.1.110,2 triliun, naik sebesar Rp.115 triliun atau sekitar 11,6% dibandingkan dengan target dalam APBN-Perubahan 2013 sebesar Rp.995,2. Peran penerimaan pajak dalam tahun tersebut adalah sebesar 66,6% dari total pendapatan negara sebesar Rp.1.667,1 triliun.<sup>1</sup> Dalam waktu 5 (lima) tahun sesudahnya, target penerimaan pajak yang merupakan penopang APBN meningkat signifikan. Dalam APBN 2018 target penerimaan negara dari perpajakan telah mencapai Rp. 1.618,1 triliun atau 85,4% dari total anggaran pendapatan negara sebesar Rp. 1.894,7 triliun.<sup>2</sup> Target ini naik 9,3% jika dibandingkan dengan APBN-Perubahan 2017 sebesar Rp. 1.736 triliun atau naik 42% dibandingkan dengan realisasi penerimaan dari perpajakan tahun 2017 sebesar Rp.1.339 triliun.

Data menunjukkan bahwa pemerintah hampir tidak pernah mencapai 100% target penerimaan pajak yang ditetapkan dalam APBN dalam sepuluh tahun

<sup>1</sup> Pusdiklat Pajak, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, *Strategi Pengamanan Penerimaan Pajak 2014*, <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/berita-pajak/12625-strategi-pengamanan-penerimaan-pajak-2014>, 28 Januari 2014 diunduh tanggal 5 Agustus 2016.

<sup>2</sup> [www.kemenkeu.go.id/media/6665/nota-keuangan-apbn-2018-rev.](http://www.kemenkeu.go.id/media/6665/nota-keuangan-apbn-2018-rev.), *Buku II Nota Keuangan Beserta Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2018*, diunduh tanggal 29 Januari 2018



terakhir kecuali pada tahun 2008 karena pada masa itu ada kebijakan “*Sunset Policy*”.<sup>3</sup> Namun demikian realisasi penerimaan pajak menunjukkan peningkatan dari tahun ke tahun. Hal itu terlihat dalam Grafik 1 berikut ini.

**Grafik 1. Realisasi Penerimaan Negara (Triliun Rupiah), 2008-2017**



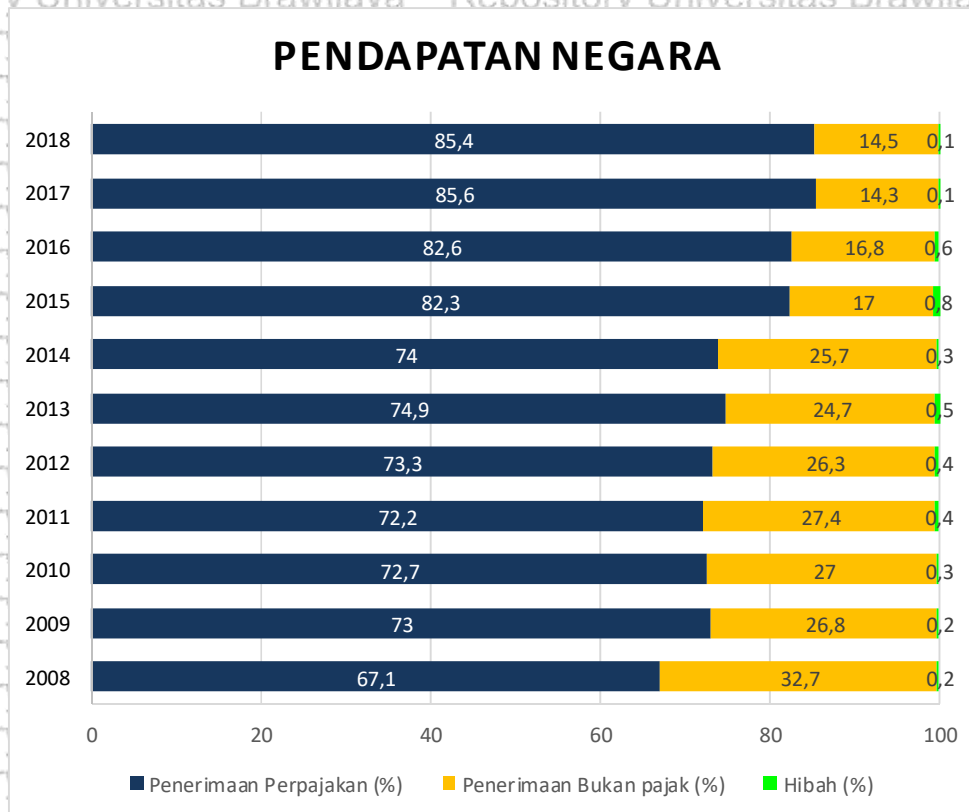
Sumber: Biro Pusat Statistik diolah kembali oleh penulis

<sup>3</sup> Istilah *Sunset Policy* digunakan untuk menggambarkan kebijakan pemerintah yang pernah diterapkan di Indonesia yaitu pemberian penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 37A Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pemberian penghapusan sanksi bunga atas pajak yang tidak atau kurang dibayar berlaku bagi: 1. Wajib Pajak orang pribadi dan badan yang telah mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh) sebelum tahun pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih lebih besar. 2. Wajib Pajak orang pribadi yang belum mempunyai NPWP tetapi secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP. *Sunset Policy* yang diterapkan pertama kali ini dinilai sukses karena berhasil memperoleh tambahan penerimaan pajak dalam tahun 2008 sebesar Rp 7,46 triliun. Tercatat bahwa hanya dalam tahun 2008 inilah Ditjen Pajak melampaui target penerimaan dalam kurun waktu sepuluh tahun terakhir. Selain itu, melalui *Sunset Policy* diperoleh tambahan sejumlah 5,5 juta Wajib Pajak baru. Lihat Ruston Tambunan, *Mengupas Sunset Policy & Tax Amnesty, Senjata Kejar Target Pajak*, <http://bisnis.liputan6.com/read/2217599/mengupas-sunset-policy-amp-tax-amnesty-senjata-kejar-target-pajak>, diunduh tanggal 29 Januari 2018



Grafik 2 berikut ini memperlihatkan dengan jelas dominasi penerimaan perpajakan dalam membiayai APBN. Selama empat tahun terakhir, kontribusi penerimaan pajak telah mencapai di atas 80% dari total pendapatan negara.

Grafik 2. Pendapatan Negara



Sumber: [www.kemenkeu.go.id/APBN2018](http://www.kemenkeu.go.id/APBN2018)

Semakin tingginya target penerimaan pajak setiap tahunnya menjadi tantangan bagi pemerintah dalam ini Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan untuk bekerja lebih optimal, sehingga perlu mengambil langkah-langkah kebijakan tertentu dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak. Salah satu langkah strategis yang dilakukan secara terus menerus adalah ekstensifikasi yaitu upaya dalam menambah jumlah Wajib Pajak (subjek pajak) dan memperluas basis pemajakan (objek pajak). Selain ekstensifikasi, pemerintah melakukan langkah



intensifikasi untuk meningkatkan kepatuhan masyarakat yang sudah terdaftar sebagai Wajib Pajak agar membayar pajak dengan benar sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku melalui pembinaan dan pengawasan serta pemeriksaan. Selain itu dalam kurun waktu beberapa tahun terakhir Direktorat Jenderal Pajak juga sangat giat melakukan penyempurnaan sistem pemungutan pajak, intensifikasi penagihan maupun pembenahan aparatur perpajakan yang menyangkut prosedur, tata kerja, disiplin dan mental.

Dalam rangka memperluas basis pemajakan, baik subjek maupun objek pajak, pemerintah telah menjalankan program Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*)<sup>4</sup> dalam periode Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017, yang membawa nama Indonesia dikenal sebagai salah satu negara yang paling berhasil melaksanakan program pengampunan pajak. Bukan saja karena dari program ini pemerintah berhasil mengumpulkan uang tebusan atas pengampunan pajak dalam jumlah yang signifikan yaitu sebesar Rp. 130, 1 triliun, namun lebih dari itu program ini berhasil menjaring sejumlah besar Wajib Pajak baru khususnya Wajib Pajak orang pribadi, serta besarnya nilai total harta yang dideklarasikan oleh Wajib Pajak yaitu sejumlah Rp.4,813 triliun, terdiri dari deklarasi harta dalam negeri sebesar Rp.3.633 triliun dan deklarasi harta di luar negeri sebesar Rp.1.034 triliun. Selain itu jumlah dana segar dari luar negeri yang direpatriasi ke Indonesia mencapai Rp. 147 triliun.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Lihat definisi Pengampunan Pajak sebagaimana di atur dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 131 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5899). Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dengan cara mengungkapkan Harta dan membayar Uang Tebusan dengan tarif tertentu sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak.

<sup>5</sup> Siti Nur Azzura, *Menengok Efek Tax Amnesty Jelang Tahun 2018*, <https://www.merdeka.com/uang/menengok-efek-tax-amnesty-jelang-tahun-2018.html>, 29 Desember 2017, diunduh tanggal 7 Februari 2018.





Penambahan jumlah Wajib Pajak dan harta yang yang dideklarasikan dalam jumlah besar tersebut diharapkan akan menambah basis pemajakan untuk penerimaan pajak dalam jangka pendek maupun jangka panjang.

Menteri Keuangan RI mengungkapkan 8 (delapan) strategi dalam meningkatkan penerimaan pajak yaitu:

- (1) melaksanakan reformasi pajak secara konsisten dan berkelanjutan
- (2) meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dalam bentuk kemudahan pelaporan, pembayaran, dan kemudahan akses informasi perpajakan
- (3) meningkatkan efektivitas penyuluhan dan hubungan masyarakat dalam rangka meningkatkan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak
- (4) meningkatkan ekstensifikasi, intensifikasi, dan penegakan hukum perpajakan
- (5) meningkatkan efektivitas pemeriksaan dan penagihan
- (6) meningkatkan kapasitas Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang meliputi penguatan sumber daya manusia, teknologi informasi, dan anggaran
- (7) memanfaatkan hasil kebijakan pengampunan pajak, yaitu perluasan basis pajak dan peningkatan kepatuhan wajib pajak
- (8) melakukan identifikasi dan penggalian potensi pajak dengan kerja sama internasional, serta pelaksanaan program keterbukaan informasi keuangan untuk kepentingan perpajakan<sup>6</sup>

Selanjutnya untuk mencapai target penerimaan pajak tahun 2018 sebesar Rp. 1.618,1 triliun pemerintah menempuh kebijakan yang terdiri dari kebijakan

<sup>6</sup> Damianus Andreas, *Delapan Strategi Menkeu Tingkatkan Penerimaan Pajak* <https://tirto.id/delapan-strategi-menkeu-tingkatkan-penerimaan-pajak-csXZ>, 18 Juli 2017, diunduh tanggal 7 Februari 2018



umum dan kebijakan teknis. Kedua kebijakan ini tercantum dalam Buku II Nota Keuangan beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara untuk Tahun

Anggaran 2018. Kebijakan umum tersebut adalah sebagai berikut:

1. “Optimalisasi penggalian potensi dan pemungutan perpajakan melalui pendayagunaan data dan system informasi perpajakan yang *up to date* dan terintegrasi;
2. Meningkatkan tingkat kepatuhan Wajib Pajak dan membangun kesadaran pajak untuk menciptakan ketaatan membayar pajak (*sustainable compliance*);
3. Memberikan insentif perpajakan secara selektif untuk mendukung daya saing industri nasional dan mendorong hilirisasi industri;
4. Memengaruhi konsumsi masyarakat terutama terkait dengan Barang Kena Cukai (BKC) untuk mengurangi eksternalitas negatif;
5. Mengoptimalkan perjanjian perpajakan internasional dan mengefektifkan pelaksanaan *Automatic Exchange of Information (AEOI)*; dan
6. Melakukan redistribusi pendapatan dalam upaya menurunkan *inequality*.<sup>7</sup>

Ketentuan *Automatic Exchange of Information (AEOI)* yang akan dioptimalisasi oleh pemerintah merupakan rekomendasi dari *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)* dan negara-negara yang tergabung dalam G-20 termasuk Indonesia untuk menangkal praktik penghindaran pajak dengan cara menyembunyikan dana atau asset keuangan di luar negeri. AEOI merupakan kerjasama internasional dalam bentuk pertukaran informasi keuangan antar otoritas pajak berbagai negara. Peraturan domestik Indonesia telah diterbitkan dalam rangka mendukung AEOI yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2017 tentang Petunjuk Teknis Mengenai Akses Informasi Keuangan

<sup>7</sup> <https://www.kemenkeu.go.id/media/6665/nota-keuangan-apbn-2018-rev.pdf>, diunduh tanggal 4 Mei 2018. RUU KUP adalah Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sedangkan RUU PPN adalah Rancangan Undang-Undang PPN



Untuk Kepentingan Perpajakan sebagaimana beberapa kali telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 19/PMK.03/2018.

Selanjutnya rincian kebijakan teknis untuk mengejar target penerimaan pajak tahun 2018 adalah:

1. Kebijakan mendukung penguatan basis data perpajakan tahun 2018 yaitu:
  - a) Melanjutkan pembahasan RUU Perpajakan meliputi RUU KUP, RUU PPh, RUU PPN dan RUU Bea Meterai;<sup>8</sup>
  - b) Meningkatkan kapasitas IT, melakukan updating data Wajib Pajak, dan melakukan monitoring aktif pengawasan sebagai tindak lanjut pelaksanaan Tax Amnesty;
  - c) Melakukan kerjasama dan kelembagaan dengan Kementerian / lembaga sebagai pelaksanaan amanat Pasal 35 A UU KUP dan implementasi Perpu Nomor 1 Tahun 2017 tentang akses Informasi Keuangan untuk kepentingan perpajakan;<sup>9</sup>
  - d) Melakukan digitalisasi data dan pertukaran informasi untuk mendukung data perpajakan melalui program *e-filing*, *e-form*, dan *e-faktur*; dan
  - e) Mengoptimalkan data hasil implementasi *Automatic Exchange of Information* (AEOI) untuk melaksanakan program tertib administrasi perpajakan dan penegakan hukum perpajakan.
2. Kebijakan untuk meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam jangka panjang, meliputi:
  - a) Memudahkan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan:
    - Mengembangkan fasilitas perpajakan secara online (*e-service*), antara lain: *e-registration*, *e-billing*, dan *e-bukpot*;
    - Memperluas jangkauan pelayanan Wajib Pajak yang berlokasi jauh dari KPP melalui *mobile tax unit* dan KPP Mikro;

<sup>8</sup> Rancangan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tatacara perpajakan (RUU KUP) saat ini sudah dalam tahap pembahasan antara pemerintah dengan DPR.

<sup>9</sup> Pasal 35 A UU KUP Ayat (1): “Setiap instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain, wajib memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2)”. Pasal 35 A UU KUP Ayat (2): “Dalam hal data dan informasi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, Direktur Jenderal Pajak berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).” Ketentuan Pasal 35 ayat (2) UU KUP: “Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.”



- Mempermudah registrasi Wajib pajak melalui kerjasama antar instansi pusat dan daerah yang terkait perizinan dengan program konfirmasi status Wajib Pajak (KWSP); dan
    - Memberikan informasi jatuh tempo penagihan pajak dengan *outbond call*.
  - b) Memberikan pemahaman perpajakan kepada masyarakat luas, melalui:
    - Mengembangkan kurikulum pendidikan perguruan tinggi dengan inklusi materi kesadaran pajak; dan
    - Melakukan kajian di bidang perpajakan melalui *tax center* di perguruan tinggi
- 3. Kebijakan untuk mendukung daya saing industri nasional dan tetap mendorong hilirisasi industri meliputi:
  - a) Melanjutkan pemberian insentif perpajakan secara lebih selektif sesuai dengan kriteria dan target tertentu, dengan mempertimbangkan besaran dampaknya terhadap perekonomian, untuk meningkatkan efisiensi industri nasional;
  - b) Merevisi kebijakan *exemption* pada beberapa barang kena PPN; dan
  - c) Mendorong proses hilirisasi industri dengan memanfaatkan kebijakan Bea Masuk.
- 4. Kebijakan untuk mengoptimalkan perjanjian perpajakan internasional dan pelaksanaan *Automatic Exchange of Information (AEOI)*, melalui:
  - a) Menyusun kebijakan perpajakan internasional untuk mendukung transparansi informasi perpajakan dan menghapus praktik penghindaran pajak antar negara;
  - b) Melaksanakan praktik perpajakan yang lazim diterapkan secara internasional terkait akses informasi keuangan untuk kepentingan perpajakan, sesuai dengan Perpu Nomor 1 Tahun 2007 tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan;
  - c) Memperkuat sistim informasi perpajakan sesuai dengan hasil pelaksanaan AEOI; dan
  - d) Meningkatkan kapasitas SDM dalam rangka memperkuat penyusunan kebijakan dan administrasi perpajakan internasional.
- 5. Kebijakan perpajakan yang lebih berkeadilan bagi masyarakat guna mengurangi kesenjangan ekonomi, melalui:
  - a) Pemberian insentif perpajakan untuk meningkatkan penghasilan riil masyarakat kelompok ekonomi menengah dan bawah; dan
  - b) Penyesuaian baik terhadap *threshold* pada PPN maupun lapisan tarif PPh bagi UMKM<sup>10</sup>

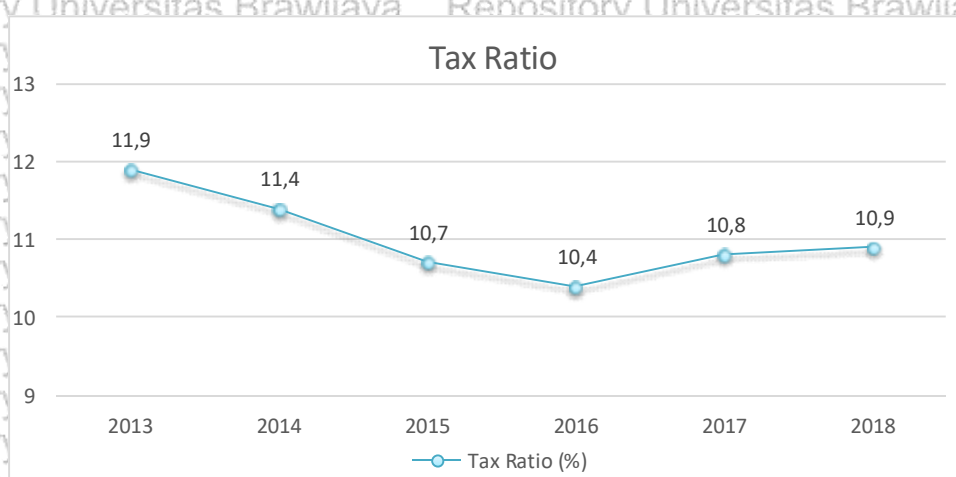
Sementara itu terdapat pandangan berbagai kalangan pemerhati perpajakan bahwa target penerimaan pajak seyogianya dapat dicapai mengingat masih rendahnya rasio pembayaran pajak (*tax ratio*) di Indonesia jika dibandingkan

<sup>10</sup> *Ibid*



dengan potensi yang ada. *Tax ratio* di Indonesia hanya sekitar 11% pada akhir tahun 2016.<sup>11</sup> Meskipun peran penerimaan pajak dalam menopang APBN telah menunjukkan peningkatan dari tahun ke tahun, namun penerimaan pajak tersebut dipandang belum optimal karena masih banyaknya potensi yang belum tergal. *Tax Ratio* merupakan perbandingan penerimaan pajak dengan Produk Domestik Bruto (PDB).<sup>12</sup> Sebagaimana terlihat dalam Grafik 3, posisi *tax ratio* Indonesia masih rendah yaitu dibawah 12%, lebih rendah jika dibandingkan dengan Singapura 14%, Filipina 12,9%, Thailand 16,5%, dan Malaysia 16,1%.<sup>13</sup>

Grafik 3. Tax Ratio



Sumber: [www.kemenkeu.go.id/APBN2018](http://www.kemenkeu.go.id/APBN2018)

Selanjutnya data dari Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa Wajib Pajak (WP) terdaftar dalam tahun 2017 adalah baru 36,03 juta terdiri dari WP Badan 2,9 juta, WP Non-karyawan 6,2 juta dan WP Karyawan 26,9 juta. Dari

<sup>11</sup> Warta Ekonomi, **Sri Mulyani: Tax Ratio Indonesia Terendah**, <http://wartaekonomi.co.id/read126937/sri-mulyani-tax-ratio-indonesia-terendah.html>, 10 Januari 2017, dunduh tanggal 20 Januari 2017.

<sup>12</sup> Gunadi, Liberty Pandiangan, John Hutagaol dan Marthin Hutabarat (Editor), **Reformasi Perpajakan Indonesia** (Jakarta: Yayasan Produsen Nasional Indonesia, 1995), hlm.18

<sup>13</sup> Infobanknews.com, **Dirjen Pajak: Tax Ratio Indonesia Sangat Rendah**, <http://infobanknews.com/dirjen-pajak-tax-ratio-indonesia-sangat-rendah/>, 11 Agustus 2015, dunduh tanggal 6 Oktober 2017.



jumlah tersebut yang wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan adalah 16,6 juta dan realisasi jumlah yang menyampaikan SPT adalah 11,9 juta.

Dengan demikian tingkat kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan oleh Wajib Pajak secara keseluruhan dalam tahun 2017 masih 72% yang rinciannya adalah kepatuhan WP Badan 64%, WP Orang Pribadi Non-karyawan 58% dan WP Karyawan 74%.<sup>14</sup>

Salah satu sumber penerimaan pajak yang sangat potensial untuk digali lebih dalam adalah dari sektor usaha jasa konstruksi. Sektor ini merupakan salah satu yang memberi sumbangan terbesar pada perekonomian Indonesia karena memiliki peran strategis pada pembangunan antara lain tingginya penyerapan tenaga kerja, jangkauan rantai pasokan yang luas, pendorong sektor-sektor pendukungnya, bahkan mobilisator pertumbuhan produk nasional baik barang maupun jasa.<sup>15</sup> Hasil akhir dari suatu kegiatan konstruksi antara lain adalah bangunan gedung, jalan, jembatan, rel kereta api, terowongan, bangunan air dan drainase, bangunan sanitasi, landasan pesawat terbang, dermaga, bangunan pembangkit listrik, transmisi, distribusi dan bangunan jaringan komunikasi serta infrastruktur lainnya.

Sektor jasa konstruksi cenderung bertumbuh dengan cepat dari tahun ke tahun seiring dengan maraknya pembangunan infrastruktur oleh pemerintah dalam upaya meningkatkan perekonomian. Hal ini ditandai dengan peningkatan jumlah pelaku usaha jasa konstruksi baik nasional maupun asing. Kementerian Pekerjaan

<sup>14</sup> <https://economy.okezone.com/read/2017/11/20/20/1817485/4-7-juta-wajib-pajak-belum-serahkan-spt-siapa-mereka>, diunduh tanggal 25 Februari 2018

<sup>15</sup> Badan Pusat Statistik, *Konstruksi Dalam Angka 2016*, <https://media.neliti.com/media/publications/48280-ID-konstruksi-dalam-angka-2016.pdf>, Desember 2016, diunduh tanggal 6 Oktober 2017



Umum mencatat bahwa sampai dengan tahun 2012 jumlah kontraktor nasional telah mencapai 186.000 (seratus delapan puluh enam ribu) perusahaan. Peningkatan juga terjadi pada jumlah perusahaan jasa konstruksi asing. Dalam tahun 2010 jumlah kontraktor konstruksi asing di Indonesia masih berjumlah 207 perusahaan namun meningkat menjadi 262 perusahaan per Januari 2016. Peningkatan jumlah badan usaha jasa konstruksi asing tersebut seiring dengan dimulainya program Masterplan Percepatan dan Perluasan Pembangunan ekonomi Indonesia (MP3EI) pada tahun 2011.<sup>16</sup>

Jumlah kontraktor asing diperkirakan akan semakin bertambah sehubungan dengan adanya program kerjasama ekonomi Masyarakat Ekonomi Asean (MEA). Pertumbuhan sektor jasa konstruksi juga terindikasi dari adanya peningkatan dalam realisasi belanja konstruksi secara nasional. Pada tahun 2012 belanja konstruksi nasional mencapai Rp.284 triliun lalu meningkat menjadi Rp.369 triliun pada tahun 2013 dan Rp.407 triliun pada tahun 2014.<sup>17</sup> Peningkatan dalam nilai pekerjaan konstruksi yang diselesaikan dalam periode 2007 sampai dengan 2015 dapat dilihat pada Grafik 4.

Pertumbuhan pesat pada sektor jasa konstruksi juga berdampak positif pada peningkatan jumlah penerimaan negara dalam bentuk pajak dari sektor ini. Sebagaimana sektor-sektor usaha lainnya, badan usaha atau perorangan yang bergerak dalam usaha jasa konstruksi memiliki kewajiban membayar Pajak Penghasilan (PPH) karena penghasilan yang diperoleh dari usaha jasa konstruksi

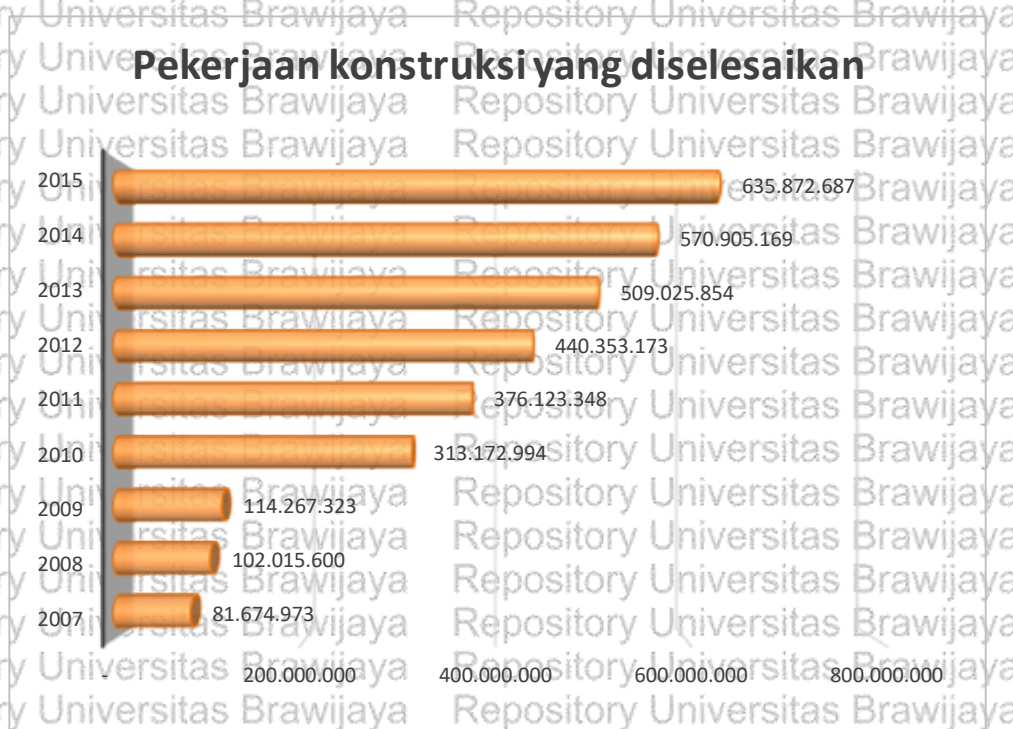
<sup>16</sup> Investor Daily, *MP3EI Dongkrak Jumlah Kontraktor Asing di Indonesia*, <http://www.beritasatu.com/ekonomi/169662-mp3ei-dongkrak-jumlah-kontraktor-asing-di-Indonesia>, 5 Maret 2014, diunduh tanggal 11 Agustus 2016.

<sup>17</sup> Antara News, *Pasar Konstruksi Akan Capai 407,38 triliun*, [www.antaraneews.com](http://www.antaraneews.com), 9 Januari 2014, diunduh tanggal 11 Agustus 2016.



merupakan objek yang dikenakan Pajak Penghasilan. Namun demikian, meskipun sektor jasa konstruksi bertumbuh dengan pesat, dalam kenyataannya penggalan potensi Pajak Penghasilan dari sektor konstruksi belum optimal. Kontribusi terbesar terhadap penerimaan pajak masih didominasi oleh 3 (tiga) sektor yaitu industri, industri pengolahan, perdagangan dan jasa keuangan.

**Grafik 4. Pendapatan Bruto Pekerjaan Konstruksi yang diselesaikan (juta rupiah), 2007-2015**



Sumber: Biro Pusat Statistik

Dari realisasi penerimaan pajak sebesar Rp 1.151 triliun dalam tahun 2017 industri pengolahan menyumbang sekitar 31,8 %, perdagangan 19,3 % dan jasa keuangan 14 %.<sup>18</sup>

<sup>18</sup> Desi Aditia Ningrum, *Ini Tiga Sektor Paling Berkontribusi Terhadap Penerimaan Pajak* <https://www.merdeka.com/uang/ini-tiga-sektor-paling-berkontribusi-terhadap-penerimaan-pajak-2017.html>, 5 Januari 2018, diunduh tanggal 30 Januari 2018





Direktorat Jenderal Pajak menyebutkan bahwa realisasi penerimaan pajak dari sektor jasa konstruksi dalam kurun 2009 - September 2013 hanya sebesar Rp. 188,86 triliun atau 44,53% dari potensi penerimaan pajak dari sektor ini yaitu Rp. 424,06 triliun. Proyeksi Direktorat Jenderal Pajak terhadap potensi penerimaan pajak sektor konstruksi tersebut mengacu pada data Badan Pusat Statistik (BPS). Kontribusi sektor konstruksi terhadap produk domestik bruto (PDB) pada 2009 – September 2013 mencapai Rp 3.533 triliun. Dengan demikian, terdapat rentang potensi penerimaan pajak yang belum tergalai sebesar Rp.235.09 triliun dalam kurun waktu tersebut dan dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak hanya mampu memungut sekitar 5,39% dari total kontribusi sektor konstruksi terhadap PDB<sup>19</sup>. Masih luasnya rentang antara realisasi dengan potensi penerimaan pajak dari sektor konstruksi diduga disebabkan karena masih rendahnya tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku.

Ketentuan Pajak Penghasilan yang berlaku saat ini untuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 (untuk selanjutnya disebut dengan **PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009**). Ketentuan lebih lanjut mengenai tatacara pemotongan, penyeteroran, pelaporan dan penatausahaan Pajak Penghasilan ini diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri

<sup>19</sup> Ringkang Gumiwang, *Penerimaan Pajak Dari Sektor Konstruksi Rendah*, finansial.bisnis.com/read/20140316/10/211150/penerimaan-pajak-dari-sektor-konstruksi-rendah, tanggal 16 Maret 2014, diunduh tanggal 13 Agustus 2016.



Keuangan Nomor 153/PMK.03/2009 (untuk selanjutnya disingkat dengan **PMK 187/2008 jo PMK 153/2009**).

Penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan Pajak Penghasilan (PPh) dengan tarif tersendiri dan bersifat final. Tidak terdapat penjelasan lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud dengan "final" dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 maupun peraturan pelaksanaannya, namun dalam praktiknya dapat dipahami bahwa pengertian PPh bersifat final (untuk selanjutnya disebut dengan PPh Final) dalam hal ini adalah bahwa setelah pengenaan PPh dimaksud maka penghasilan terkait tidak perlu digabungkan lagi dengan jenis penghasilan lain yang dikenakan PPh yang bersifat tidak final atau penghasilan yang dikenakan dengan tarif umum berdasarkan Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (untuk selanjutnya disebut sebagai **UU PPh 2008**), karena kewajiban pajaknya dianggap telah selesai dan final. Besaran tarif PPh Final menurut Peraturan Pemerintah di atas untuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah sebagai berikut:

- a. 2% (dua persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi kecil
- b. 4% (empat persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha
- c. 3% (tiga persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa selain Penyedia Jasa sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b;
- d. 4% (empat persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha; dan



e. 6% (enam persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.<sup>20</sup>

Sementara itu tarif umum menurut Pasal 17 ayat (1) UU PPh 2008 yang berlaku saat ini adalah:

a. Wajib Pajak orang pribadi

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp. 50.000.000	5%
Di atas Rp.50.000.000 sd Rp.250.000	15%
Di atas Rp. 250.000.000 s.d Rp. 500.000.000	25%
Di atas Rp. 500.000.000	30%

b. Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap 25%<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Lihat Pasal 3 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 109, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4881) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 83, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5014)

<sup>21</sup> Lihat Pasal 17 ayat (1) huruf (a) dan huruf (b) serta Pasal 17 ayat (2a) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893). Selanjutnya berdasarkan Pasal 2 ayat (5) UU PPh, yang dimaksud dengan "bentuk usaha tetap" adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa: a. tempat kedudukan manajemen; b. cabang perusahaan; c. kantor perwakilan; d. gedung kantor; e. pabrik; f. bengkel; g. gudang; h. ruang promosi dan penjualan; i. pertambangan dan penggalian sumber alam; j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi; k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan; l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan; n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas; o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan



Khusus untuk Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp. 50.000.000.000 diberikan pengurangan tarif sebesar 50% dari tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (2a) sebesar 25% di atas, yaitu menjadi 12,5% yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp.4.800.000.000.<sup>22</sup>

Tarif PPh tersendiri dan bersifat final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi juga berlaku bagi Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing (BUJKA).<sup>23</sup>

Dasar Pengenaan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah penghasilan bruto. Yang dimaksud dengan penghasilan bruto dalam hal ini adalah jumlah keseluruhan pembayaran yang diterima oleh pengusaha jasa konstruksi (kontraktor) dari pihak penerima jasa konstruksi (pemilik proyek) yang merupakan total nilai kontrak konstruksi tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Disebut sebagai penghasilan "bruto" adalah karena jumlah ini tidak dikurangi biaya proyek dan biaya-biaya lainnya yang timbul untuk memperoleh penghasilan jasa konstruksi tersebut. Berhubung PPh Final dihitung dari penghasilan bruto maka pengenaan PPh tidak tergantung pada berapa jumlah sebenarnya perolehan laba dari suatu pekerjaan atau proyek konstruksi. Bahkan dalam keadaan merugipun Wajib Pajak pelaku usaha jasa konstruksi tetap dikenakan PPh. Adapun mekanisme pelunasan PPh Final tersebut adalah dilakukan melalui pemotongan oleh pengguna

---

tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usah melalui internet.

<sup>22</sup> Lihat Pasal 31 E UU PPh 2008

<sup>23</sup> Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing yang selanjutnya disingkat BUJKA adalah badan usaha yang didirikan menurut hukum dan berdomisili di negara asing, memiliki kantor perwakilan di Indonesia, dan dipersamakan dengan badan hukum Perseroan Terbatas yang bergerak di bidang usaha jasa konstruksi (Lihat Pasal 1 angka 3 Peraturan Menteri Pekerjaan Umum Republik Indonesia Nomor 10/PRT/M/2014 tentang Pedoman Persyaratan Pemberian Izin Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing).



jasa (pemilik proyek) pada saat pembayaran tagihan atau pihak kontraktor melakukan penyeteroran sendiri dalam hal pengguna jasa bukan merupakan pihak yang diwajibkan sebagai pemotong pajak menurut ketentuan perpajakan yang berlaku.

Berbeda dengan PPh Final, PPh yang tidak bersifat final dihitung dengan tarif umum dan dasar pengenaannya adalah penghasilan neto yaitu penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang terkait dengan perolehan penghasilan tersebut. Apabila mengalami kerugian, Wajib Pajak tidak dikenai PPh, bahkan kerugian tersebut dapat diperhitungkan (dikompensasikan) dengan penghasilan hingga 5 (lima) tahun berikutnya berturut-turut.

Ilustrasi perhitungan PPh sesuai ketentuan pengenaan PPh antara yang bersifat tidak final (tarif umum) dan yang bersifat final disajikan pada Tabel 1.

**Tabel 1:**

Perbandingan cara perhitungan PPh antara ketentuan tarif umum dan tarif final.

Perhitungan PPh Terutang Dengan Tarif Umum Wajib Pajak Badan			Perhitungan PPh Terutang Bersifat Final Wajib Pajak Badan		
Pendapatan Kontrak	Rp. 60.000.000.000	<b>a</b>	Pendapatan Kontrak	Rp. 60.000.000.000	<b>a</b>
Beban Kontrak	(Rp.48.000.000.000)	<b>b</b>	Beban Kontrak	(Rp.48.000.000.000)	<b>b</b>
Laba Kotor	Rp. 12.000.000.000	<b>c</b>	Laba Kotor	Rp. 12.000.000.000	<b>c</b>
Beban Usaha	(Rp. 5.400.000.000)	<b>d</b>	Beban Usaha	(Rp. 5.400.000.000)	<b>d</b>
Laba Usaha	Rp. 6.800.000.000	<b>e</b>	Laba Usaha	Rp. 6.800.000.000	<b>e</b>
Penghasilan (beban) Lainnya	(Rp. 300.000.000)	<b>f</b>	Penghasilan (beban) Lainnya	(Rp. 300.000.000)	<b>f</b>
Laba Sebelum PPh	<b>Rp. 6.500.000.000</b>	<b>g</b>	Laba Sebelum PPh	<b>Rp. 6.500.000.000</b>	<b>g</b>
<b>Beban PPh Tarif umum</b>	<b>Rp. 1.625.000.000</b> (25% x g) 25% x 6,5 Milyar		<b>Beban PPh Tarif final</b>	<b>Rp. 1.800.000.000</b> (3% x a) 3% x 60 Milyar	

**Catatan:**

Tidak terdapat koreksi fiskal, sehingga Laba Sebelum PPh sama dengan Penghasilan Kena Pajak.

Dari ilustrasi tersebut di atas tampak jelas bahwa terdapat perbedaan jumlah beban PPh dengan penerapan ketentuan tarif umum dibandingkan dengan jumlah beban PPh apabila dihitung dengan tarif PPh Final. Seberapa besar pun jumlah perolehan Laba Sebelum PPh maka jumlah beban PPh yang dihitung dengan tarif PPh Final akan tetap sama karena dasar pengenaannya adalah penghasilan bruto yang dalam hal ini adalah pendapatan kontrak yang maksimumnya adalah sebesar nilai kontrak konstruksi. Sementara itu besarnya Beban PPh yang dihitung dengan tarif umum sangat tergantung dari besarnya jumlah perolehan Laba Sebelum PPh.

Hal lain yang penting untuk dikaji dalam ketentuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah dasar hukum pengenaannya setingkat Peraturan Pemerintah yang memperoleh kewenangan mengatur berdasarkan delegasi dari Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 sebagai berikut:

*Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:*

- a. *Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;*
- b. *penghasilan berupa undian;*
- c. *penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivative yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham, atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;*
- d. *penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan /atau bangunan, **usaha jasa konstruksi**, usaha real estate, dan persewaan tanah dan /atau bangunan; dan persewaan tanah dan /atau bangunan*
- e. *penghasilan tertentu lainnya yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah<sup>24</sup>*

<sup>24</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008



Penjelasan pasal tersebut menegaskan bahwa perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tatacara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Sementara itu Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (untuk selanjutnya disingkat dengan **UUD RI 1945**) mengatur bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.<sup>25</sup> Dari pasal ini dapat diartikan bahwa maka hal-hal yang langsung membebani masyarakat dalam bentuk pajak harus di atur dengan undang-undang. Besarnya beban pajak itu sendiri secara substansi terkait langsung dengan besarnya tarif pajak. Dengan demikian tarif pajak yang mempengaruhi besarnya beban pajak yang akan ditanggung dan dibayar oleh masyarakat Wajib Pajak seyogianya diatur dengan undang-undang.

Landasan hukum terbitnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 sebagaimana tercantum dalam konsideransnya adalah dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008. Pasal ini mendelegasikan pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final atas beberapa jenis penghasilan. Bersamaan dengan Pasal 17 ayat (7) UU PPh 2008, Pasal 4 ayat (2) ini pernah diuji materi ke Mahkamah Konstitusi oleh Prof. Munaf Regar karena dianggap bertentangan dengan ketentuan Pasal 23A UUD RI 1945.<sup>26</sup> Menurut pemohon uji materi, pajak adalah beban yang harus ditanggung oleh masyarakat dan beban.

<sup>25</sup> Lihat Pasal 23A UUD RI 1945

<sup>26</sup> Lihat Pasal 17 Ayat (7) UU Nomor 36 Tahun 2008: “ Dengan Peraturan Pemerintah dapat diterapkan tarif pajak tersendiri atas penghasilan sebagaimana dimaksud pada Pasal 4 ayat (2) sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi sebagaimana disebut dalam Pasal 17 ayat (1)”



tersebut hanya dapat ditetapkan dengan persetujuan DPR, tetapi nyatanya kewenangan mengatur perlakuan tersendiri pengenaan pajak terhadap jenis penghasilan tertentu yaitu dengan tarif yang berbeda dengan tarif umum serta bersifat final diserahkan kepada yang tidak berhak yakni pemerintah melalui perangkat Peraturan Pemerintah. Namun permohonan uji materi ini tidak dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi dengan beberapa pertimbangan antara lain:

- a. Bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (*legal policy*), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan UUD 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah. Pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak, di samping untuk memenuhi kebutuhan Pemerintah dengan segera supaya ada landasan hukum yang lebih rinci dan operasional, sekaligus juga merupakan diskresi yang diberikan oleh Undang-Undang kepada Pemerintah yang dibenarkan oleh hukum administrasi. Dengan demikian maka pasal-pasal yang diuji konstitusionalnya tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945, sehingga dalil Pemohon tidak beralasan hukum.
- b. Bahwa pendelegasian wewenang merupakan hal yang wajar apabila dikaitkan dengan ketentuan Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 17 ayat (7) UU Nomor 36/2008 (UU PPh). Pendelegasian di sini bukan pendelegasian penetapan tarif karena tarifnya sudah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU 36/2008, yang didelegasikan adalah suatu diskresi. Bagi Pemerintah yang memperoleh kewenangan untuk memilih kebijakan yang berkaitan dengan tarif melalui delegasi, akan tetapi bukan delegasi blanko, karena ada batasannya. Sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi, sebetulnya delegasi ini tidak melanggar ketentuan UUD 1945.<sup>27</sup>

Catatan penting lainnya atas PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 adalah

sebagaimana dinyatakan dalam penjelasan umum PP tersebut bahwa perlakuan tersendiri terhadap pengenaan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yaitu dengan dikenakan pajak yang bersifat final adalah untuk memberikan kemudahan dan kesederhanaan dalam menghitung pengenaan Pajak Penghasilan

<sup>27</sup> [http://hukum.unsrat.ac.id/mk/mk2009\\_128.pdf](http://hukum.unsrat.ac.id/mk/mk2009_128.pdf), Putusan Nomor 128/PUU-VII/2009, diunduh tanggal 22 Februari 2018.





sehingga tidak menambah beban administrasi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu pengenaan pajak bersifat final tersebut juga dimaksudkan untuk lebih memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha jasa konstruksi dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.<sup>28</sup> Dengan demikian jelas tidak terdapat sama sekali menyebut asas keadilan dalam konsideransnya.

Ketentuan dalam pengenaan PPh terhadap penghasilan dari usaha jasa konstruksi berubah-ubah dalam beberapa periode waktu. Pada periode tahun 1984 sampai dengan tahun 1996 penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenai PPh dengan tarif umum yang berlaku pada periode tersebut dan tidak bersifat final. Tarif umum dikenakan terhadap Penghasilan Kena Pajak. Yang dimaksud dengan Penghasilan Kena Pajak adalah penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya pengurang yang diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan menurut ketentuan dalam Pasal 6 ayat (1) UU Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut dengan **UU PPh 1983**)

Kemudian pada periode tahun 1997 sampai dengan tahun 2000 ketentuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi berubah dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan. Pasal 1 dari PP 73 Tahun 1996 tersebut mengatur sebagai berikut:

“Atas penghasilan Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha jasa pelaksanaan konstruksi dan Wajib Pajak badan yang bergerak di bidang usaha jasa perencanaan konstruksi, jasa pengawasan konstruksi dan/atau jasa

<sup>28</sup> Lihat Penjelasan Umum PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



konsultan, kecuali konsultan hukum dan konsultan pajak, dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final”.<sup>29</sup>

Tarif Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam PP tersebut adalah:

- a. “atas imbalan jasa pelaksanaan konstruksi adalah 2% (dua persen);
  - b. atas imbalan jasa perencanaan konstruksi adalah 4% (empat persen);
  - c. atas imbalan jasa pengawasan konstruksi adalah 4% (empat persen);
  - d. atas imbalan jasa konsultan adalah 4% (empat persen);
- dari jumlah imbalan bruto.”<sup>30</sup>

Dasar hukum penerbitan dari PP 73 Tahun 1996 adalah Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang perubahan kedua Undang-Undang Nomor 7

Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut dengan **UU PPh 1994**) sebagai berikut:

“Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan serta penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah”.

Adapun pertimbangan dari pengenaan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sebagaimana tertuang dalam konsiderans PP tersebut adalah untuk memberikan kemudahan dan kepastian hukum serta meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban Pajak Penghasilan atas penghasilan tersebut. Tidak terdapat pertimbangan aspek keadilan dalam penerbitan PP ini.

Selanjutnya dalam periode tahun 2001 sampai dengan tahun 2008, berdasarkan PP Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi yang mencabut PP Nomor 73 Tahun 1996

<sup>29</sup> Lihat Pasal 1 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1996 Nomor 112, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3664)

<sup>30</sup> Lihat Pasal 2 PP 73 Tahun 1996



terjadi lagi perubahan dalam cara pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi di mana dibedakan 2 (dua) cara pengenaan PPh dengan pengaturan sebagai berikut:

- 1) Terhadap Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh Lembaga yang berwenang (dalam hal ini Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi) dan mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp. 1.000.000.000 (satu milyar rupiah) dikenakan PPh yang bersifat final dengan tarif khusus sebagai berikut:
  - a. 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa perencanaan konstruksi;
  - b. 2% (dua persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pelaksanaan konstruksi;
  - c. 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pengawasan konstruksi.<sup>31</sup>
- 2) Terhadap Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi yang memenuhi kualifikasi menengah dan besar dikenakan PPh dengan tarif umum yang progresif dan tidak bersifat final berdasarkan pasal 17 ayat (1) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut dengan UU PPh 2000). Dasar hukum penerbitan dari PP 140 Tahun 2000 adalah Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh 2000 yang isinya masih sama dengan Pasal 4 Ayat (2) Undang-Undang PPh 1994. Namun dasar pertimbangan terbitnya PP 140 Tahun 2000 adalah dalam rangka meningkatkan efektivitas pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, tidak ada pertimbangan aspek keadilan dan kepastian hukum dalam konsiderans PP tersebut. Hal ini berbeda dengan konsiderans PP 73

<sup>31</sup> Lihat Pasal 3 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 140 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 255, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4057)



Tahun 1996 sebelumnya yang memasukkan aspek kepastian hukum di dalamnya.<sup>32</sup>

Berikutnya PP 140 Tahun 2000 dicabut lagi dengan terbitnya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 51 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 yang masih berlaku hingga saat penulisan disertasi ini. Dengan PP terakhir ini semua penghasilan dari usaha jasa konstruksi seluruhnya kembali dikenakan PPh bersifat final yang tarifnya seperti telah diuraikan sebelumnya. Berbeda dengan konsiderans penerbitan PP sebelumnya, kali ini dasar pertimbangan terbitnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 adalah dalam rangka menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak. Pertimbangan terbitnya PP ini sama sekali tidak menyinggung aspek keadilan dan kepastian hukum.

Ketentuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berubah-ubah sepanjang beberapa periode menunjukkan bahwa landasan pemerintah belum kuat dalam mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Tampak seolah-olah arah kebijakan pemerintah dalam hal ini tidak mantap dan tidak pasti. Ketentuan pengenaan PPh Final yang masih berlaku saat ini adalah bersifat khusus dan menyimpang dari pengenaan PPh dengan tarif umum sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008.

<sup>32</sup> Lihat Pasal 1 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 140 tahun 2000



Pengaturan PPh melalui perangkat perundang-undangan berupa Peraturan Pemerintah terhadap penghasilan dari usaha jasa konstruksi dengan tarif tersendiri yang berbeda dengan tarif umum serta dikenakan dari penghasilan bruto, bukan dari penghasilan kena pajak yaitu penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya untuk memperoleh penghasilan bruto tersebut sebagaimana diatur dalam Undang-undang PPh 2008, menurut penulis merupakan suatu bentuk diskriminasi dalam cara pemungutan pajak oleh pemerintah. Pajak yang hakekatnya dipungut oleh pemerintah dari rakyat untuk membiayai pengeluaran negara seyogianya dilakukan secara adil. Pemungutan pajak dapat dikatakan adil apabila dikenakan berdasarkan kemampuan membayar seseorang atau perusahaan yang menjadi Wajib Pajak. Kemampuan membayar itu ditunjukkan oleh besarnya penghasilan neto Wajib Pajak, bukan besarnya penghasilan bruto. Semakin besar penghasilan neto Wajib Pajak maka semakin besar pajak yang akan dibayar, demikian sebaliknya. Namun jika Wajib Pajak mengalami kerugian atau penghasilan netonya negatif, maka seharusnya yang bersangkutan tidak wajib membayar pajak.

Meskipun tarif PPh Final untuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diterapkan terhadap penghasilan bruto jauh lebih kecil dari tarif umum yang dikenakan terhadap penghasilan neto serta dalam ketentuan dibedakan tarif PPh Final untuk pengusaha konstruksi dengan kualifikasi kecil dengan tarif untuk pengusaha konstruksi yang mempunyai kualifikasi menengah dan besar sehingga tampak adanya keadilan, namun menurut penulis ketentuan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi saat ini masih tidak mencerminkan keadilan.

Alasannya antara lain adalah karena pemungutannya tidak didasarkan pada kemampuan membayar yang idealnya diwujudkan dalam pengenaan PPh dari



penghasilan neto. Pengusaha konstruksi tertentu yang mampu memperoleh penghasilan neto dalam jumlah besar, berhubung PPh dikenakan dari penghasilan bruto dengan tarif yang relatif kecil, bisa jadi akan membayar PPh lebih kecil jika dibandingkan dengan apabila PPh nya dikenakan dengan tarif umum terhadap penghasilan neto. Sebaliknya bagi pengusaha konstruksi yang kemampuannya untuk memperoleh laba kecil akan terbebani PPh lebih besar jika dibandingkan dengan apabila PPhnya dihitung dari penghasilan neto.

Berdasarkan uraian di atas jelas dapat diketahui bahwa terdapat permasalahan dalam pengaturan ketentuan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Permasalahan di maksud dapat dilihat dari beberapa problematika berikut ini.

Pertama, terdapat problematika filsafati dalam pengaturan tersebut. Dari sisi ontologi, Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara dalam membiayai kegiatan rutin pemerintah serta kegiatan pembangunan seyogianya mempertimbangkan asas keadilan dalam setiap ketentuan yang mengatur pemungutannya dari masyarakat Wajib Pajak. Dalam konsideransnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi tidak mencantumkan aspek keadilan sebagai salah satu asas penting dalam pemungutan pajak. Peraturan pemerintah tersebut lebih mengedepankan kesederhanaan perhitungan Pajak Penghasilan dan kemudahan serta keringanan dalam beban administrasi dalam pemungutan pajak. Kemudian dari aspek epistemologi, metode pengenaan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang berlaku saat ini yakni dengan menerapkan tarif khusus terhadap penghasilan bruto tidak mencerminkan daya pikul atau kemampuan



membayar (*ability to pay*) yang merupakan syarat dalam menegakkan keadilan dalam pembebanan pajak kepada masyarakat Wajib Pajak. Metode ini berbeda dengan penerapan tarif umum Pajak Penghasilan dengan dasar pengenaan penghasilan neto yang merupakan ukuran yang paling tepat dalam mencerminkan daya pikul Wajib Pajak. Selanjutnya dari sudut aksiologi terjadi perbedaan-pembedaan pengenaan pajak berdasarkan sumber atau jenis penghasilan atau diskriminasi dalam cara pemajakan yang mengakibatkan ketidakadilan diantara masyarakat pembayar pajak.

Kedua, pengaturan dimaksud menimbulkan problematika teoritis di mana ketentuan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi tidak sesuai dengan asas keadilan menurut teori hukum, teori perpajakan dan teori perundang-undangan yang menghendaki perlakuan non-diskriminasi dan keadilan secara proporsional bagi semua Wajib Pajak.

Ketiga, terdapat permasalahan lainnya yaitu problematika yuridis. Berdasarkan Pasal 23A UUD RI Tahun 1945, "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Faktanya tarif PPh untuk usaha jasa konstruksi diatur dengan Peraturan Pemerintah sehingga tidak sesuai dengan hierarki peraturan perundang-undangan yang berlaku.

## 1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah sebagaimana diuraikan di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian disertasi dalam rangka menjawab pertanyaan-pertanyaan sebagai berikut:



1. Mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam PP 51 Tahun 2008 yang telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan?
2. Apa implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan?
3. Bagaimana sebaiknya ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi diatur agar lebih mencerminkan asas keadilan?

### 1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan dilakukannya penelitian ini adalah:

1. Untuk menganalisis dan menemukan penyebab ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi berdasarkan PP 51 Tahun 2008 sebagaimana telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan.
2. Untuk menemukan implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan.
3. Untuk merumuskan ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang lebih mencerminkan asas keadilan.

### 1.4. Manfaat Penelitian

Disertasi ini diharapkan dapat memberikan manfaat teoritis maupun manfaat praktis, yaitu:





#### 1.4.1. Manfaat Teoritis

- a. Bermanfaat sebagai tambahan perbendaharaan bagi perkembangan studi dalam bidang Hukum Administrasi pada umumnya.
- b. Bermanfaat sebagai masukan bagi perkembangan Hukum Pajak khususnya terkait dengan kebijakan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

#### 1.4.2. Manfaat Praktis

- a. Kontribusi berupa masukan kepada pihak pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan dalam mengevaluasi semua ketentuan Peraturan Pemerintah terkait pengenaan PPh yang bersifat final beserta seluruh ketentuan pelaksanaannya yang berlaku saat ini dan bagi perumusan ketentuan perpajakan yang lebih baik dan adil di masa mendatang, khususnya pemajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.
- b. Bahan masukan bagi Dewan Perwakilan Rakyat sebagai legislator dalam memperbaharui ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan khususnya terkait dengan penghasilan-penghasilan tertentu yang dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.
- c. Sebagai tambahan referensi bagi akademisi dalam pengkajian kebijakan dan pengaturan Pajak Penghasilan yang mencerminkan asas keadilan.
- d. Memberi pemahaman akan hak memperoleh keadilan pemungutan pajak bagi masyarakat Wajib Pajak, khususnya yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi.



### 1.5. Orisinalitas Penelitian

Berdasarkan penelusuran kepustakaan yang penulis lakukan, hingga saat ini belum ada disertasi yang topik penelitiannya khusus asas keadilan dalam pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Sepanjang pengetahuan penulis yang menekuni bidang perpajakan khususnya Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi baik ketika penulis bekerja di perusahaan jasa konstruksi maupun setelah menjadi praktisi sebagai Konsultan Pajak, disertasi yang serupa dengan penelitian penulis belum pernah ada. Namun demikian, terdapat 3 (tiga) penelitian disertasi yang topiknya relevan dengan penelitian yang akan dilakukan penulis. Berikut ini penulis sajikan ikhtisar singkat dari ketiga disertasi tersebut.

1. Amin Purnawan, Program Doktor Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, disertasi 2011 dengan judul "Rekonstruksi Politik Hukum Pajak Penghasilan (PPH) Badan Berbasis Nilai Keadilan (Studi tentang Keadilan Beban Pajak)"

Penelitian disertasi ini adalah mengenai perubahan tarif PPh Badan yang sebelumnya berlapis atau progresif menjadi tarif tunggal berdasarkan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 yang mengubah Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Menurut Amin Purnawan penerapan tarif tunggal belum mencerminkan keadilan karena memberatkan sebagian besar Wajib Pajak Badan dan hanya sedikit memberi keuntungan bagi Wajib Pajak perusahaan yaitu perusahaan yang memperoleh Penghasilan Kena Pajak dalam jumlah besar. Penghasilan Kena Pajak dalam hal ini adalah penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya pengurang yang diperkenankan



menurut ketentuan perpajakan yang berlaku. Dengan kata lain, tarif pajak yang baru mengakibatkan terjadinya ketidakadilan dalam penetapan beban Pajak Penghasilan Badan. Saran dari hasil penelitian ini adalah agar ketentuan tarif tunggal Pajak Penghasilan untuk PPh Badan direkonstruksi menjadi tarif yang berlapis atau progresif yang lebih mencerminkan keadilan seperti dalam Undang-Undang Pajak penghasilan sebelumnya.

2. Minollah, Program Doktor Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, disertasi 2016 dengan judul: “Rekonstruksi Pengaturan Rokok Pada Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah”

Penelitian disertasi ini menganalisis terjadinya inkonsistensi dan disharmonisasi hukum dalam pengaturan pajak rokok pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 serta berupaya menemukan dan memformulasikan alternatif pengaturan pajak rokok sesuai dengan asas keadilan, asas kemanfaatan dan asas kepastian hukum. Kesimpulan dari hasil penelitian ini adalah bahwa terjadinya inkonsistensi dimaksud adalah karena pembentuk undang-undang menyamakan pajak daerah dengan *surcharge*, sifat pajak rokok yang objektif, belum konsistennya arah fungsi pemungutan pajak rokok kearah fungsi *budgetair* atau fungsi *regulerend*, dan kurang tepatnya pemanfaatan hasil pajak rokok. Selanjutnya saran dari hasil penelitian ini antara lain adalah perlunya pemerintah menegaskan arah fungsi *regulerend* dalam pemungutan pajak rokok dengan meningkatkan jumlah tarif pajak rokok. Selain itu pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat perlu mengubah definisi pajak



rokok sebagaimana tercantum dalam ketentuan Pasal 1 angka 19 pada Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah sebagai pajak atas pembelian rokok yang dipungut oleh pemerintah terhadap Wajib Pajak yang mengkonsumsi rokok.

3. Agus Santoso Suryadi, Program Doktor Ilmu Hukum, Universitas Indonesia, disertasi 2003 dengan judul: "Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Transaksi Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan Tidak Memenuhi Asas Keadilan"

Penelitian disertasi ini mendalami masalah pengenaan Pajak Penghasilan Hak Atas Tanah Dan Bangunan serta Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan yang keduanya timbul dari transaksi pengalihan hak atas tanah dan bangunan. Hasil penelitian ini antara lain menyimpulkan bahwa pemungutan Pajak Penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan tidak memenuhi asas keadilan horizontal maupun vertikal karena Pajak Penghasilan dikenakan dari nilai transaksi pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan bersifat final di mana meskipun pihak yang mengalihkan mengalami kerugian, yang bersangkutan wajib membayar pajak.

Perbandingan ketiga penelitian di atas dengan masalah yang akan dibahas oleh penulis disajikan dalam Tabel 2 berikut:



**Tabel 2.**  
**Sistematika dan Orisinalitas Penelitian**

No	Peneliti	Judul	Isu Hukum	Persamaan, perbedaan dan keterbaruan
1.	Amin Purnawan	Rekonstruksi Politik Hukum Pajak Penghasilan (PPh) Badan Berbasis Nilai Keadilan (Studi tentang Keadilan Beban Pajak)	Ketentuan Tarif Tunggal Pajak Penghasilan Badan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak berbasis keadilan	<p><b>Persamaan:</b> Membahas rekonstruksi penormaan ketentuan Pajak Penghasilan ditinjau dari asas keadilan</p> <p><b>Perbedaan:</b> Penelitian ini membahas mengenai perubahan tarif PPh bagi Wajib Pajak Badan dari progresif menjadi tarif tunggal yang mengakibatkan terjadinya ketidakadilan dalam penetapan beban Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Badan, sedangkan penelitian penulis menganalisis dan merumuskan mengenai ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan serta implikasi hukumnya.</p>



				<p><b>Keterbaruan:</b> Penulis meneliti perumusan kembali (rekonstruksi) ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang lebih mencerminkan asas keadilan sedangkan hal ini tidak dibahas oleh Amin Purnawan.</p>
2.	Minollah	Rekonstruksi Pengaturan Pajak Rokok Pada Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah	Terjadi inkonsistensi dan disharmonisasi hukum dalam pengaturan pajak rokok pada Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah	<p><b>Persamaan:</b> Membahas rekonstruksi penorma-an ketentuan perpajakan</p> <p><b>Perbedaan:</b> Penelitian ini fokus pada rekonstruksi pengaturan Pajak Rokok, sedangkan titik berat penelitian penulis adalah pada perumusan kembali (rekonstruksi) ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi</p> <p><b>Keterbaruan:</b> Penulis meneliti perumusan kembali (rekonstruksi)</p>



				ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang lebih mencerminkan asas keadilan sedangkan hal ini tidak dibahas oleh Minollah
3.	Agus Santoso Suryadi	Asas Kepastian Hukum Dan Asas Keadilan Dalam Pemungutan Pajak-Pajak Atas Pengalihan Hak-Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan	Pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari transaksi pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan tidak memenuhi asas keadilan	<p><b>Persamaan:</b> Membahas ketentuan pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final dari sisi keadilan</p> <p><b>Perbedaan:</b> Penelitian ini membahas pemungutan pajak-pajak atas pengalihan hak-hak atas tanah dan atau bangunan sedangkan penulis membahas mengenai ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan serta implikasi hukumnya.</p> <p><b>Keterbaruan:</b> Penulis meneliti perumusan kembali (rekonstruksi) ketentuan Pajak Penghasilan atas</p>



				penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang lebih mencerminkan asas keadilan sedangkan hal ini tidak dibahas oleh Agus Suryadi
--	--	--	--	--

**Sumber: ketiga disertasi diolah sendiri oleh penulis**

Berdasarkan uraian atas ke tiga disertasi tersebut di atas, maka penulis berkeyakinan bahwa penelitian disertasi penulis yang berjudul “Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi Yang Berasas Keadilan” telah memenuhi syarat kebaruan dan orisinalitas.

### 1.6. Desain Penelitian

Desain penelitian ini didasarkan pada pemikiran bahwa Peraturan Pemerintah yang mengatur pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dengan tarif tersendiri dan final yang berbeda dengan tarif umum menimbulkan diskriminasi pemajakan dan ketidakadilan dalam pemajakan. Permasalahan ini kemudian dirumuskan dalam 3 (tiga) pertanyaan penelitian. Pertama, tentang mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan. Kedua, tentang apa implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang kurang mencerminkan keadilan. Ketiga, pertanyaan penelitian tentang bagaimana sebaiknya ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang mencerminkan asas keadilan.





Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori keadilan, teori perundang-undangan dan teori perpajakan serta beberapa konsep untuk lebih memberi pemahaman pada permasalahan yang akan diteliti yaitu konsep Pajak Penghasilan, konsep jasa konstruksi dan konsep rekonstruksi. Penelitian dilakukan dengan mengidentifikasi masalah-masalah yang timbul dalam ketentuan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi khususnya yang bertentangan dengan asas keadilan dengan menggunakan teori-teori yang digunakan sebagai pisau analisis. Selanjutnya dari hasil penelitian dirumuskan rekonstruksi peraturan mengenai pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang mencerminkan asas keadilan. Kerangka Penelitian disajikan pada Bagan 1.

### 1.7. Metode Penelitian

Menurut Suryono Soekanto sebagaimana dikutip oleh E. Saefullah Wiradipradaja, penelitian hukum adalah suatu kegiatan ilmiah yang dilakukan berdasarkan metode, sistematika, dan pemikiran tertentu yang dimaksudkan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan cara melakukan analisis lalu melakukan pemeriksaan mendalam terhadap fakta hukum tersebut untuk menemukan solusi atas permasalahan yang timbul dalam gejala yang bersangkutan.<sup>33</sup>

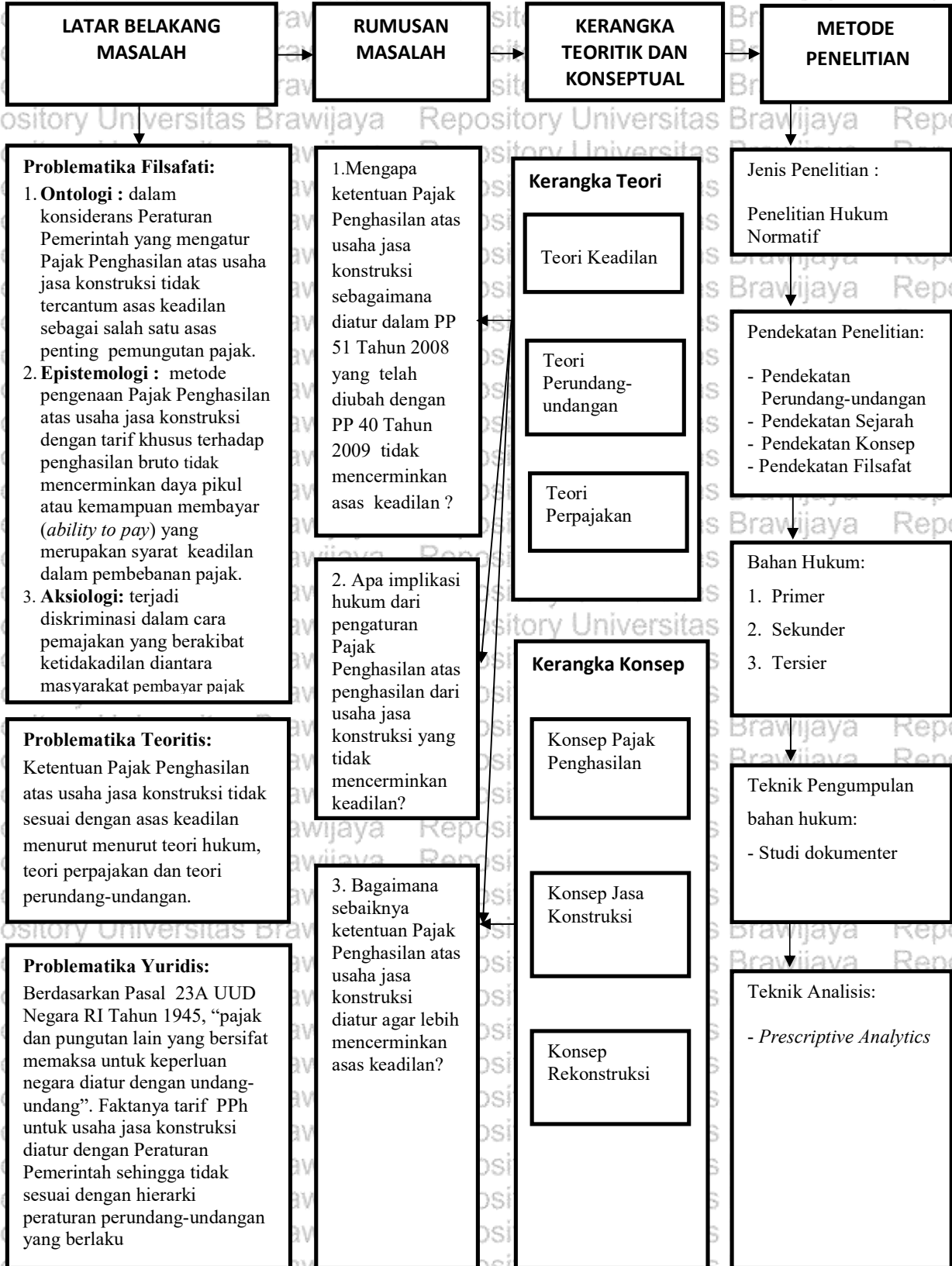
Sementara itu Peter Mahmud Marzuki mengemukakan bahwa sesuai karakteristik preskriptif ilmu hukum, penelitian hukum merupakan suatu proses menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum

<sup>33</sup> E. Saefullah Wiradipradaja, *Penuntun Praktis Metode Penelitian Dan Penulisan Karya Ilmiah Hukum*, (Bandung: CV Keni Media, 2015), hlm.9



**REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG BERASAS KEADILAN**

Bagan 1: Desain Penelitian





guna menjawab isu hukum yang dihadapi.<sup>34</sup> Menurut Peter, “penelitian hukum dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori atau konsep baru sebagai preskripsi dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi”.<sup>35</sup>

### 1.7.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian hukum. Fokus kajian dalam penelitian ini adalah norma hukum sehingga dalam praktiknya jenis penelitian ini sering disebut sebagai penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatif meliputi beberapa tahapan sebagai berikut:

- 1) Merumuskan masalah hukum dengan hukum dengan bahan hukum positif, asas-asas hukum dan doktrin-doktrin hukum
- 2) Mengumpulkan bahan-bahan hukum melalui studi pustaka
- 3) Menganalisis bahan-bahan hukum dengan sarana logika dan metode interpretasi untuk menetapkan maknanya
- 4) Melakukan perumusan pendapat hukum atau keputusan hukum
- 5) Menulis laporan penelitian<sup>36</sup>

Penelitian disertasi ini dilakukan dengan mendalami dan menganalisis ketentuan perpajakan yang berlaku dan hukum positif lainnya yang relevan dengan isu hukum yang akan dikaji dalam penelitian ini yaitu mengenai pengaturan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang diatur dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009.

### 1.7.2. Pendekatan Penelitian

Terdapat beberapa pendekatan-pendekatan dalam penelitian hukum yaitu, “pendekatan undang-undang (*statute approach*), pendekatan kasus (*case*

<sup>34</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cetakan ke-2, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2009, hlm.35

<sup>35</sup> *Ibid*

<sup>36</sup> Hotma Pardomuan Sibuea dan Heryberthus Sukartono, *Metode Penelitian Hukum*, (Jakarta: Penerbit Krakatauw Book, 2009), hlm.61



*approach*), pendekatan historis (*historical approach*), pendekatan komparatif (*comparative approach*), dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*).<sup>37</sup>

Metode pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian hukum disertasi ini terdiri dari 3 (tiga) macam pendekatan yaitu:

a. Pendekatan undang-undang (*statute approach*)

Pendekatan undang-undang “dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani”.<sup>38</sup> Dalam penelitian ini pendekatan undang-undang dilakukan dengan

meneliti dan menelaah semua legislasi dan regulasi yang terkait dengan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

Penelaahan meliputi konsistensi dan kesesuaian antara pengaturan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang berlaku saat ini untuk penghasilan

dari usaha jasa konstruksi yaitu Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, PMK 187/2008 jo PMK 153/2009 terhadap UU PPh

2008, Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali

diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun

2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

menjadi Undang-undang (selanjutnya disebut dengan UU KUP), UUD RI 1945 maupun penelaahan dari sisi hierarki dan materi muatan peraturan perundang-

<sup>37</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cetakan 12, Edisi Revisi, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2016), hlm. 133

<sup>38</sup> *Ibid*



undangan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

b. Pendekatan historis (*historical approach*)

Pendekatan historis pada dasarnya “dilakukan dengan menelaah latar belakang apa yang dipelajari dan perkembangan mengenai isu yang dihadapi.”<sup>39</sup> Dengan demikian penelaahan dalam disertasi ini akan meliputi dinamika pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dari beberapa periode waktu.

c. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*)

“Pendekatan konseptual beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum.”<sup>40</sup> Dengan pendekatan konseptual, peneliti diharapkan akan menemukan konsep yang ideal untuk pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berasas keadilan.

Selain ketiga pendekatan tersebut penulis juga menggunakan pendekatan filsafat (*philosophical approach*) dalam membahas aspek keadilan yang sangat mendasar terkait dengan rumusan masalah penelitian disertasi ini.

### 1.7.3. Sumber Bahan Hukum

Dengan penelitian hukum normatif maka sumber utama sebagai bahan penelitian adalah kepustakaan hukum yang sumbernya disebut sebagai bahan hukum yaitu segala sesuatu yang dapat dipakai atau diperlukan untuk tujuan

<sup>39</sup> *Ibid*, hlm.134

<sup>40</sup> *Ibid*, hlm.135



mengkaji dan menganalisis hukum yang berlaku.<sup>41</sup> Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah terdiri dari:

a. **Bahan Hukum Primer** yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat yaitu undang-undang dan peraturan perpajakan dan peraturan pelaksanaannya yang berlaku di Indonesia terkait dengan permasalahan yang diteliti yaitu:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- 2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5234).
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999).
- 4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana

<sup>41</sup> Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Penerapan Teori hukum Pada Penelitian Tesis Dan Disertasi*, Edisi 1, Cetakan 1, (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2013), hlm.16



telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36

Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7

Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).

5) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069).

6) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 69, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3313).

7) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 131 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5899).

8) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun



2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049).

9) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 54, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3833).

10) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 11, Tambahan Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 6018).

11) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 109, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4881) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 83, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5014).

12) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 140 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 255, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4057).

13) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa





Konsultasi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1996 Nomor 112, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3664).

14) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perubahan Tarif Bea Meterai dan Besarnya Batas Pengenaan Harga Nominal Yang Dikenakan Bea Meterai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3950).

15) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 63, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3955) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2010 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha Dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Tahun 2010 Nomor 157).

16) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 161, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5183).

17) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 81 Tahun 2007 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 170, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4798).



- 18) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2013 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 186, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5465).
- 19) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 56 Tahun 2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 77 Tahun 2013 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 180, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5725).
- 20) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2008 tentang Tatacara Pemotongan, Penyetoran, Pelaporan dan Penatausahaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 442) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 153/PMK.03/2009 (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 316).
- 21) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 83/PMK.03/2009 tentang Penyediaan Makanan dan Minuman Bagi Seluruh Pegawai Serta Penggantian Atau Imbalan Dalam Bentuk Natura Dan Kenikmatan Di Daerah Tertentu Dan Yang Berkaitan Dengan Pelaksanaan Pekerjaan Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto Pemberi Kerja.



22) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 35 /PMK.010/2018 tentang Pemberian Fasilitas Pengurangan Pajak Penghasilan Badan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 451).

23) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 238/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pelaksanaan dan Pengawasan Pemberian Penurunan Tarif Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 643).

24) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 107/PMK.011/2013 tentang Cara Perhitungan, Penyetoran, Dan Pelaporan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 984).

25) Peraturan Menteri Pekerjaan Umum Republik Indonesia Nomor 10/PRT/M/2014 tentang Pedoman Persyaratan Pemberian Izin Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 1505).

26) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nomor 11a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Pelaksanaan Konstruksi.

27) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nomor 12 a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Perencana Konstruksi dan Jasa Pengawas Konstruksi.

28) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-10/PJ/2017 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.



29) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 tentang Norma Penghitungan Penghasilan Neto.

b. **Bahan Hukum Sekunder**, meliputi buku, artikel, karya ilmiah, serta beberapa sumber terkait dari internet.

c. **Bahan Hukum Tertier** yang bersumber dari kamus (*glossary/dictionary*), yaitu:

- 1) Kamus Inggris - Indonesia
- 2) Kamus Umum Bahasa Indonesia
- 3) *Oxford Advanced Learner's Dictionary*
- 4) *International Tax Glossary*
- 5) *Black's Law Dictionary*

#### 1.7.4. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Pengumpulan bahan-bahan hukum dilakukan dengan cara studi dokumenter yaitu menelusuri bahan-bahan hukum yang erat kaitannya dengan pertanyaan penelitian yang harus dijawab khususnya ketentuan perpajakan yang berlaku terhadap penghasilan dari usaha jasa konstruksi serta ketentuan Pajak Penghasilan lainnya yang relevan. Bahan-bahan hukum tersebut berupa peraturan perundang-undangan, doktrin atau pendapat ahli yang sudah ada yang diperoleh dari perpustakaan Universitas Brawijaya Malang, perpustakaan Universitas Indonesia, perpustakaan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jakarta maupun dari media internet.

Setelah bahan-bahan hukum terkumpul lalu diinventarisir dan dikelompokkan berdasarkan relevansinya dengan butir pertanyaan penelitian untuk



kemudian dikaji dan dianalisis lebih mendalam agar dapat menjawab permasalahan dalam penelitian ini.

### 1.7.5. Teknik Analisis Bahan Hukum

Analisis bahan-bahan hukum yang telah dikumpulkan dan dikelompokkan kemudian dianalisis dengan menggunakan teori hukum, logika hukum, interpretasi dan asas-asas hukum untuk menemukan jawaban atau solusi atas isu hukum yang diteliti. Sejalan dengan jenis penelitian ini yang merupakan penelitian normatif, teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *prescriptive analytics* yaitu proses menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi.

### 1.7.6. Definisi Konseptual Dan Ruang Lingkup

Untuk menghindari pengertian dan lingkup bahasan yang terlalu luas serta untuk kesamaan pemahaman atas judul penelitian disertasi ini, maka perlu diberikan beberapa batas pengertian dan definisi konseptual yang menjadi fokus penelitian sebagai berikut:

#### a. Rekonstruksi

Yang dimaksud dengan rekonstruksi dalam penelitian ini adalah perumusan kembali ketentuan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berlaku saat ini yaitu Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 agar lebih mencerminkan asas keadilan.

#### b. Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan yang dimaksud dalam penulisan disertasi ini adalah pajak yang dipungut oleh Direktorat Jenderal Pajak pada Kementerian Keuangan



Republik Indonesia atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang atau badan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku.

Fokus penelitian adalah atas pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang dikenakan pajak dengan tarif tersendiri dan bersifat final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang berbeda dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008. Aspek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas penyerahan jasa konstruksi yang merupakan objek pengenaan PPN serta pajak-pajak lainnya termasuk Pajak Daerah tidak akan dibahas dalam disertasi ini.

#### c. Usaha Jasa Konstruksi

Usaha jasa konstruksi yang dimaksud dalam penelitian ini mencakup semua jenis usaha jasa konstruksi yang terdiri dari perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan konstruksi di berbagai bidang yaitu arsitektural, teknik sipil, mekanikal dan tata lingkungan, baik yang dilaksanakan oleh perorangan atau badan yang mempunyai kualifikasi usaha jasa konstruksi maupun yang tidak mempunyai kualifikasi usaha jasa konstruksi. Ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 berlaku atas semua jenis jasa konstruksi yang dilakukan oleh pihak manapun selama penghasilan yang diperoleh oleh seseorang atau badan berasal dari pekerjaan jasa konstruksi.

#### d. Berasas Keadilan

Konteks asas keadilan dalam penelitian ini adalah keadilan bagi masyarakat pembayar pajak atau Wajib Pajak.<sup>42</sup> Keadilan yang dimaksud adalah bahwa

<sup>42</sup> Sistem Pajak Penghasilan di Indonesia seyogianya menyeimbangkan kepentingan pemerintah maupun masyarakat Wajib Pajak. Bagi pemerintah pemungutan Pajak Penghasilan untuk penerimaan negara dalam membiayai pengeluaran pemerintah diharapkan memadai sesuai dengan



dalam pengenaan Pajak Penghasilan terhadap orang atau badan yang menjadi Wajib Pajak hendaknya didasarkan pada kemampuannya membayar pajak itu sendiri yang dicerminkan oleh besar kecilnya penghasilan neto. Wajib Pajak yang kemampuan membayarnya sama yaitu yang penghasilan netonya sama seyogianya dibebani dan membayar pajak dalam jumlah yang sama. Sementara itu Wajib Pajak yang mempunyai penghasilan neto lebih besar seharusnya membayar pajak lebih besar.

Makna berasas keadilan juga mencakup pengaturan pemajakan yang tidak membeda-bedakan jenis-jenis penghasilan yang menjadi objek pengenaan Pajak Penghasilan serta tidak boleh ada diskriminasi dalam cara menghitung pajak, dasar pengenaan pajak maupun tarifnya.

#### e. **Implikasi hukum**

Implikasi mempunyai makna yang luas. Secara umum implikasi bisa diartikan sebagai suatu akibat yang terjadi karena sesuatu hal. Implikasi hukum secara sederhana diartikan sebagai akibat yang terjadi disebabkan karena adanya hukum yang mengatur sesuatu hal. Dalam penulisan disertasi ini yang dimaksud dengan implikasi hukum adalah hal-hal yang terjadi pada Wajib Pajak yang melakukan kegiatan usaha jasa konstruksi sebagai akibat dari adanya ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan.

---

jumlah penerimaan yang ditetapkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) setiap tahunnya. Sementara itu masyarakat Wajib Pajak menghendaki agar pemungutan pajak dilakukan secara adil. Keadilan bagi Wajib Pajak khususnya bagi yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi merupakan fokus atau batasan penelitian disertasi ini.



### **1.8. Sistematika Penulisan**

Merujuk pada Pedoman Penyusunan Proposal Penelitian & Penulisan Tesis & Penulisan Tesis dan Disertasi yang diterbitkan oleh Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, maka penulisan disertasi ini dibagi menjadi 6 (enam) bab dengan susunan dan uraian sebagai berikut:

#### **BAB I PENDAHULUAN**

Bab ini merupakan bab pendahuluan yang menyajikan gambaran mengenai materi disertasi. Pertama akan diuraikan latar belakang masalah yang menguraikan fakta hukum yang menjadi alasan mengapa penelitian perlu dilakukan. Kemudian berdasarkan uraian latar belakang masalah tersebut dibuat rumusan masalah, tujuan penelitian dan manfaat penelitian yang terdiri dari manfaat teoritis dan manfaat praktis. Selain itu dalam bab ini diuraikan mengenai orisinalitas penelitian dengan mengemukakan hasil penelitian terlebih dahulu di mana persamaan, perbedaan dan kebaruan penelitian ini diringkas dalam tabel perbandingan. Dalam bab ini juga akan diuraikan gambaran mengenai desain penelitian yang menggambarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, kerangka teoritik dan konseptual yang digunakan sebagai alat analisis serta metode penelitian. Terakhir dalam bab ini akan diuraikan sistematika penulisan.

#### **BAB II KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL**

Dalam bab ini akan diuraikan mengenai dasar-dasar teori dan konsep-konsep yang relevan dengan pokok permasalahan dan menjadi alat untuk melakukan kajian dan analisis terhadap isu hukum dalam penelitian ini. Hal-hal yang diuraikan dalam bab ini meliputi teori keadilan, teori peraturan perundang-





undangan, teori perpajakan serta konsep Pajak Penghasilan, konsep jasa konstruksi dan konsep rekonstruksi.

### **BAB III PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN ASAS KEADILAN**

Uraian dalam bab ini adalah menjawab rumusan masalah yang pertama yaitu tentang mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan. Dalam bab ini akan diuraikan juga mengenai materi Peraturan Pemerintah tersebut serta PMK 187/2008 jo PMK 153/2009 serta peraturan lainnya yang relevan dan menjadi dasar hukum pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Uraian meliputi dasar pertimbangan diterbitkannya Peraturan Pemerintah, pengertian dan ruang lingkup jasa konstruksi serta materi peraturan yang menyangkut siapa saja yang dikenakan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi (subjek pajak), apa saja penghasilan yang dikenakan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi (objek pajak), dasar pengenaan PPh dari usaha jasa konstruksi, berapa besarnya tarif serta bagaimana mekanisme pelunasan dan pelaporannya. Dalam bab ini juga akan diuraikan analisis pengaturan Pajak Penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan keadilan.



#### **BAB IV IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN KEADILAN**

Uraian dalam bab ini akan menjawab rumusan masalah yang kedua yaitu tentang apa implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan. Dalam bab ini akan diuraikan tinjauan dan analisis terhadap implikasi hukum yang timbul dari pengaturan pajak penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan keadilan yaitu mencakup Wajib Pajak orang pribadi atau badan yang usahanya jasa konstruksi tidak dapat membayar pajak sesuai kemampuannya, diskriminasi pengenaan tarif Pajak Penghasilan, Wajib Pajak orang pribadi yang usahanya jasa konstruksi kehilangan hak untuk mengurangkan jenis Penghasilan Tidak Kena Pajak dan hak untuk mengkompensasikan kerugian terhadap penghasilan dalam 5 (lima) tahun berikutnya secara berturut-turut, hilangnya hak perusahaan masuk bursa yang usahanya dibidang usaha jasa konstruksi untuk mendapatkan fasilitas pengurangan tarif sebanyak 5% serta timbulnya tambahan beban pajak penghasilan dari perusahaan kepada karyawan dalam hal karyawan memperoleh imbalan kerja dalam bentuk natura atau fasilitas kenikmatan dari perusahaan yang semata-mata memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

#### **BAB V REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG MENCERMINKAN KEADILAN**

Uraian dalam bab ini akan menjawab rumusan masalah yang ketiga yaitu bagaimana pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan atas usaha jasa



konstruksi dirumuskan kembali atau direkonstruksi agar lebih mencerminkan asas keadilan. Dalam bab ini akan diuraikan pemikiran penulis akan pengenaan pajak berbasis neto (*ability to pay*) bagi Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi badan atau orang pribadi yang wajib menyelenggarakan pembukuan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku serta Wajib Pajak orang pribadi yang tidak wajib sesuai ketentuan tetapi mampu menyelenggarakan pembukuan, pengenaan tarif PPh Final untuk Orang Pribadi yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mampu menyelenggarakan pembukuan dengan tarif setara untuk Usaha Mikro Kecil Dan Menengah (UMKM), serta perumusan ketentuan yang tidak diskriminatif atau yang membeda-bedakan tarif PPh berdasarkan kepemilikan apakah memiliki atau tidak memiliki sertifikat usaha jasa konstruksi dari Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi maupun perbedaan kualifikasi usaha jasa konstruksi kecil, menengah atau besar.

## BAB VI PENUTUP

Dalam bab ini akan dikemukakan kesimpulan atas materi yang telah disajikan dalam bab-bab sebelumnya. Kesimpulan merupakan jawaban atas pertanyaan penelitian dan atas kesimpulan tersebut akan dikemukakan saran-saran penulis yang diharapkan akan bermanfaat bagi pengaturan kembali ketentuan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.



## BAB II

### KERANGKA TEORITIK DAN KONSEPTUAL

#### 2.1. Kerangka Teoritik

##### 2.1.1. Teori Keadilan

##### 2.1.1.1. Pengertian Keadilan

Suatu aturan umum dapat dikatakan adil apabila aturan tersebut benar-benar diterapkan pada semua kasus yang menurut isinya ketentuan tersebut harus diterapkan. Sebaliknya suatu aturan umum adalah tidak adil jika hanya diterapkan pada satu kasus dan tidak diterapkan pada kasus lain yang serupa.<sup>43</sup> Berikut ini kutipan Satjipto Rahardjo atas beberapa rumusan keadilan:

1. “Keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus-menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya” (*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* –Ulpianus)
2. “Keadilan adalah kebajikan yang memberikan hasil, bahwa setiap orang mendapat apa yang merupakan bagiannya”. (Keadilan Justinian)
3. “Keadilan adalah fairness, yang mengandung asas-asas, “bahwa orang-orang yang merdeka dan rasional yang berkehendak untuk mengembangkan kepentingan-kepentingannya hendaknya memperoleh suatu kedudukan yang sama pada saat akan memulainya dan itu merupakan syarat yang fundamental bagi mereka untuk memasuki perhimpunan yang mereka kehendaki. (John Rawls)”<sup>44</sup>

Kemudian Stuart Mill mengemukakan 6 (enam) kondisi umum suatu hal yang tidak adil yaitu:

- (1) “memisahkan manusia dari hal-hal yang atasnya mereka memiliki hal legal
- (2) memisahkan manusia dari hal-hal yang atasnya mereka memiliki hal moral
- (3) manusia tidak memperoleh apa yang layak diterimanya; kebaikan bagi yang bertindak benar, dan keburukan bagi yang bertindak keliru
- (4) perselisihan iman di antara orang per orang

<sup>43</sup> Hans Kelsen, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Cetakan IX, diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, (Bandung: Penerbit Nusa Media, 2014), hlm.17.

<sup>44</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Cetakan ke VIII, (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 2014), hlm.173-174



- (5) bersikap setengah-setengah, contohnya menunjukkan dukungan hanya sebagai pemanis bibir  
 (6) mengancam atau menekan orang lain yang tidak setara dengannya”<sup>45</sup>

Selanjutnya ahli hukum lainnya yaitu Gustav Radbruch mengatakan bahwa cita hukum tidak lain adalah keadilan<sup>46</sup>.

### 2.1.1.2. Jenis-jenis Keadilan

Menurut Aristoteles keadilan hukum identik dengan keadilan umum.<sup>47</sup>

Keadilan bercirikan hubungan baik antara satu dengan yang lain, tidak hanya mengutamakan diri sendiri tetapi juga mengutamakan pihak lain serta ada kesamaan. Karena hukum mengikat semua orang, maka menurut Aristoteles, keadilan hukum mesti dipahami dalam pengertian kesamaan.<sup>48</sup> Dia membagi kesamaan menjadi kesamaan numerik dan kesamaan proporsional.<sup>49</sup> Kesamaan numerik melahirkan prinsip “semua orang sederajat di depan hukum”, sedangkan kesamaan proporsional melahirkan prinsip: ”memberi tiap orang apa yang menjadi haknya”.

Aristoteles juga membedakan keadilan menjadi 2 (dua) macam yaitu keadilan distributif dan keadilan korektif.<sup>50</sup> Keadilan distributif identik dengan keadilan atas dasar kesamaan proporsional, sedangkan keadilan korektif merupakan

<sup>45</sup> Karen Lebacqz, *Teori-teori Keadilan, Six Theories of Justice, Suplemen; Konsep Keadilan Dalam Kristen, oleh Hans Kelsen*, diterjemahkan oleh Yudi Santoso, (Bandung: Penerbit Nusa Media: 2011), hlm.20

<sup>46</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Cetakan ke-2 (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2008), hlm.139

<sup>47</sup> Tanya L Bernard, Yoan N. Simanjuntak dan Markus Y. Hage, *Teori Hukum, Strategi Tertib Manuasia Lintas Ruang dan Generasi*, Cetakan IV, Edisi Revisi, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2013), hlm.42.

<sup>48</sup> *Ibid*

<sup>49</sup> *Ibid*

<sup>50</sup> Hans Kelsen, *Dasar-dasar Hukum Normatif*, (Bandung: Penerbit Nusa Media, 2008), hlm.146 -148



pembetulan atau koreksi atas yang salah.<sup>51</sup> Keadilan korektif membangun kembali kesetaraan.

St.Thomas Aquinas mengikuti pandangan Aristoteles dengan mengemukakan 2 (dua) macam keadilan yaitu:

1. Keadilan distributif (*iustitia distributiva*)
2. Keadilan komutatif (*iustitia commutativa*)<sup>52</sup>

Keadilan distributif merujuk pada adanya persamaan di antara manusia didasarkan pada prinsip proporsionalitas. Patokan untuk prinsip proporsionalitas dalam rangka keadilan distributif adalah jasa, prestasi, kebutuhan dan fungsi.

Radbruch menyatakan bahwa prinsip keadilan distributif bukanlah berkaitan dengan siapa yang diperlakukan sama dan siapa yang tidak diperlakukan sama; persamaan atau ketidaksetaraan itu sebenarnya merupakan sesuatu yang telah terbentuk.<sup>53</sup> Keadilan menekankan pada hubungan yang bersifat koordinatif di antara para pihak. Untuk terciptanya keadilan komutatif, diperlukan adanya dua pihak yang mempunyai kedudukan yang sama.<sup>54</sup>

Dari berbagai teori keadilan tersebut, yang paling tepat untuk digunakan dalam penelitian ini adalah teori keadilan distributif menurut Aristoteles karena berdasarkan prinsip proporsionalitas. Hal ini sesuai dengan konsep pemajakan dimana pajak dibayar oleh masyarakat sesuai dengan kemampuannya membayar atau proporsional sesuai dengan kemampuannya.

<sup>51</sup> Tanya L Bernard, Yoan N, Simanjuntak dan Markus Y.Hage, *Op.Cit*, hlm. 42-43

<sup>52</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Op. Cit*, hlm. 151 -152

<sup>53</sup> *Ibid*, hlm.153

<sup>54</sup> *Ibid*.



### 2.1.1.3. Keadilan Dalam Pajak Penghasilan

Pemungutan pajak harus berlandaskan keadilan. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* sebagaimana dikutip oleh Rochmat Soemitro mengemukakan 4 (empat) asas-asas perpajakan yang sangat terkenal di seluruh dunia dengan sebutan “*The four Maxims*” yaitu: *equality and equity*; *certainly*; *convenience of payment*, dan *economics of collection*.<sup>55</sup>

#### 1. Asas *Equality and Equity*

Asas *Equality* dalam *maxim* pertama Adam Smith mengatakan bahwa pajak harus dibebankan seimbang dengan kemampuan Wajib Pajak memikulnya. Kemampuan itu sendiri dicerminkan oleh besarnya penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak itu sendiri. Asas ini mencerminkan kesamaan yang bermakna bahwa Wajib Pajak yang dalam keadaan sama yakni Wajib Pajak yang mempunyai Penghasilan Kena Pajak yang sama dikenakan Pajak Penghasilan dalam jumlah yang sama atau tarif yang sama. Dengan demikian tidak terdapat diskriminasi antar Wajib Pajak. Dalam konteks Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi, Rochmat Soemitro mengungkapkan bahwa “bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama dikenakan pajak yang sama, melainkan orang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama”.<sup>56</sup> Yang dimaksud dengan penghasilan kena pajak disini adalah penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak dikurangi dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang besarnya berbeda-

<sup>55</sup> Rochmat Soemitro, *Asas-asas Dan Dasar Perpajakan I*, Edisi Revisi, Cetakan Keempat, Bandung: PT.Eresco, 1990, hlm. 15

<sup>56</sup> *Ibid.*



60  
beda tergantung dari status kawin atau tidak kawin serta jumlah orang dalam keluarga yang menjadi tanggungannya.

Sementara itu kata *equity* sering diartikan sebagai keadilan. Namun Rochmat Soemitro membedakan kata keadilan (*Gerechtigkeit*) dengan kepatutan (*Billigkeit*). Pengertian *Gerechtigkeit* adalah keadilan pada umumnya sedangkan kata *Billigkeit* atau *equity* digunakan untuk keadilan dalam kasus khusus atau kasus tertentu.<sup>57</sup>

## 2. Asas *Certainty*

*Certainty* atau kepastian hukum dalam kaitannya dengan perpajakan menghendaki bahwa dalam setiap ketentuan perpajakan harus jelas, pasti serta tidak menimbulkan multitafsir setidaknya atas 4 (empat) hal yaitu: siapa yang wajib membayar (subjek), atas apa dikenakan pajak (objek), besarnya jumlah pajak yang harus dibayar serta kapan harus melakukan pembayaran dan bagaimana prosedur pembayarannya.

## 3. Asas *Convenience of Payment*

Dengan asas ini pajak seyogianya dipungut pada saat dan keadaan yang tepat yaitu di saat pembayar pajak yang bersangkutan mampu membayar atau saat menerima penghasilan, sehingga memudahkan bagi pembayar pajak untuk memenuhi kewajibannya. Misalnya seorang pegawai membayar pajak pada saat yang bersangkutan menerima gaji. Penerapan asas ini mendorong penggunaan sistem pemungutan PPh yang dinamakan dengan *pay as you earn* (PAYE) di mana bukan hanya saat pembayarannya saja yang tepat tetapi kewajiban pajak setahun

<sup>57</sup> *Ibid*, hlm 16





dilakukan pemotongan secara bertahap sehingga kewajiban pajak untuk tahun yang bersangkutan telah lunas.<sup>58</sup>

#### 4. Asas *Economics of Collection*

Pemungutan pajak hendaknya dilakukan sedemikian seefisien mungkin sehingga biaya pemungutan tidak sampai lebih besar dari penerimaan pajaknya sendiri. Dengan asas ekonomi, biaya yang dikeluarkan oleh otoritas pajak dalam memungut pajak seyogianya dengan sekecil mungkin dan begitu juga dengan beban biaya bagi Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) yang juga diupayakan sekecil mungkin sehingga jangan sampai beban pajak menghalangi Wajib Pajak untuk secara terus menerus melakukan aktivitas-aktivitas kegiatan ekonominya.<sup>59</sup>

Selain asas-asas perpajakan yang dikemukakan oleh Adam Smith, terdapat asas lain yang dianggap sebagai asas terpenting dilihat dari sisi kepentingan pemerintah sebagai pemungut pajak yaitu *The Revenue Adequacy Principle* yang digagas oleh Jesse Burkhead dalam tulisannya “*Tax*” pada *Encyclopedia Americana* sebagaimana dikutip oleh Mansury R yang menyatakan bahwa hasil dari penerimaan pajak haruslah memadai. Asas-asas lain seperti keadilan dalam pemungutan pajak menjadi kurang berarti apabila dengan asas keadilan itu sendiri penerimaan pajak justru tidak memadai.<sup>60</sup>

Asas lainnya yang tidak disarankan Adam Smith adalah *The Neutrality Principle* yang dikemukakan oleh John F Due dalam bukunya *Government Finance, An Economic Analysis* yang juga dikutip oleh Mansury R yang menyatakan bahwa

<sup>58</sup> Mansury R, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, (Jakarta: IND-HILL-CO, 1996), hlm.6

<sup>59</sup> *Ibid*

<sup>60</sup> *Ibid*, hlm.13



pajak itu haruslah netral sehingga tidak memengaruhi pilihan konsumsi oleh masyarakat serta tidak memengaruhi pilihan produsen untuk memproduksi barang dan menyediakan jasa. Selain itu seyogianya pajak tidak membuat orang kehilangan semangat untuk bekerja.<sup>61</sup>

Mansury R berpendapat bahwa untuk memperhatikan semua kepentingan baik Wajib Pajak maupun pemerintah maka terdapat 3 (tiga) asas yang seharusnya dipegang teguh oleh sistem Pajak Penghasilan di Indonesia, yaitu:

- 1) *The Revenue Adequacy Principle* (kepentingan pemerintah)
- 2) *The Equity Principle* (kepentingan Wajib Pajak)
- 3) *The Certainty Principle* (kepentingan pemerintah dan Wajib Pajak)<sup>62</sup>

Berkenaan dengan keadilan dalam pemungutan pajak, maka masih sejalan dengan Adam Smith, Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave mengemukakan adanya 2 (dua) macam asas keadilan yaitu *Benefit Principle* dan *Ability to Pay Principle*.<sup>63</sup> *Benefit Principle* menekankan bahwa setiap Wajib Pajak harus membayar sesuai dengan manfaat yang dinikmatinya dari pemerintah. Dalam hal ini perlu diketahui besarnya manfaat yang dinikmati Wajib Pajak yang bersangkutan dari kegiatan pemerintah yang dibiayai dari penerimaan pajak tersebut, sehingga dalam praktiknya prinsip ini sulit diterapkan secara umum tetapi lebih tepat untuk pemungutan retribusi (non pajak) yang manfaatnya dirasakan oleh pembayarannya. Sementara itu pendekatan *ability to pay* menekankan agar pembebanan pajak kepada para Wajib Pajak didasarkan pada kemampuan masing-masing.

<sup>61</sup> *Ibid*

<sup>62</sup> *Ibid*, hlm.16

<sup>63</sup> Musgrave, Richard A & Musgrave, Peggy B, *Public Finance in Theory and Practice*, (New York: McGraw Hill Company, 1989), hlm. 219



Keadilan pemungutan pajak berdasarkan kemampuan membayar (*ability to pay*) dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu keadilan horizontal (*horizontal equity*) dan keadilan vertikal (*vertical equity*).<sup>64</sup> Sementara itu Boyan Durankev dari University of National and World Economy Bulgaria mengemukakan: “*There are two main concepts of tax justice: horizontal equity and vertical equity*”.<sup>65</sup> Keadilan horizontal terpenuhi apabila orang-orang yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama dibebani pajak dalam jumlah yang sama. Konsep ini sama dengan asas *equality* menurut Adam Smith. Sementara itu keadilan vertikal mengandung makna bahwa besaran pajak yang akan dikenakan terhadap Wajib Pajak adalah sebanding dengan penghasilannya. Semakin besar penghasilan seseorang maka semakin besar pula pajak yang akan dibayar.

Howell H. Zee dalam tulisannya “*Taxation and Equity*” juga menyatakan sebagai berikut:

“*Equity issues in taxation are generally examined under the two complementary rubrics of horizontal equity and vertical equity. The former calls for the equal tax treatment of the equal individuals, while the latter calls for the unequal tax treatment of unequal individuals.*”<sup>66</sup>

Menurut Howell, masalah keadilan dalam perpajakan mencakup dua aspek yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Yang pertama yaitu keadilan horizontal adalah pemajakan yang sama antar orang dalam keadaan sama, sedangkan yang kedua yaitu keadilan vertikal adalah pemajakan yang berbeda terhadap orang yang

<sup>64</sup> *Ibid*, hlm. 223.

<sup>65</sup> Boyan Durankev, *Taxation and Social Justice*, Bulgarian Journal of Business Research, Issue 2, 2017, <http://www.bposoki.bg/en/2017/issue-2/>, 26 Juli 2017, diunduh tanggal 21 Februari 2018

<sup>66</sup> Parthasaranthi Shome, *Tax Policy Handbook*, (Washington, DC: Tax Policy Division Fiscal Affairs Department, 1995), hlm.4



berbeda keadaannya. Perbedaan pemajakannya terletak pada perbedaan keadaan yaitu besarnya penghasilan kena pajak.

Mansury R merangkum keadilan horizontal dan keadilan vertikal dalam satu kalimat sebagai berikut:

“Pemungutan pajak adalah adil, apabila orang-orang yang berada dalam keadaan yang sama dikenakan pajak yang sama, sedang orang-orang yang keadaan ekonominya tidak sama harus diperlakukan tidak sama setara dengan ketidaksamaannya itu.”<sup>67</sup>

Secara spesifik, Mansury R menekankan bahwa untuk mencapai agar pajak Penghasilan sesuai dengan asas keadilan, maka perlu dipegang teguh:

A. “Memenuhi syarat keadilan horizontal:

- 1) Definisi Penghasilan: semua tambahan kemampuan ekonomis, yaitu semua tambahan untuk dapat menguasai barang dan jasa, dimasukkan dalam pengertian objek pajak atau definisi penghasilan.
- 2) *Globality* : semua tambahan itu merupakan ukuran dari seluruh kemampuan membayar atau “*the global ability to pay*”, oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai objek pajak
- 3) *Net Income*: yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu, sebab penerimaan atau perolehan yang dipakai untuk memperoleh penghasilan, tidak dapat dipakai lagi untuk kebutuhan Wajib Pajak, jadi yang dipakai untuk biaya tersebut tidak merupakan tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak.
- 4) *Personal Exemption*: untuk Wajib Pajak orang pribadi suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak harus diperkenankan
- 5) *Equal treatment for the equals*: jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama dikenakan pajak dengan tarif pajak sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

B. Memenuhi syarat keadilan vertikal:

- 6) *Unequal treatment for the unequals*: yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan.
- 7) *Progression*: apabila jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar pajak lebih besar dengan menerapkan tariff pajak yang prosentasenya lebih besar.”

<sup>67</sup> Mansury R, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Op.Cit, hlm. 18



## 2.1.2. Teori Perundang-undangan

### 2.1.2.1. Pengertian Perundang-undangan

Menurut SJ Fockema Andreae sebagaimana dikutip oleh Rachmat Trijono, perundang-undangan mempunyai 2 (dua) pengertian, yaitu:

- a. “Proses pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah, dan
- b. Segala peraturan negara yang merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah”<sup>68</sup>

Istilah *perundang-undangan* dapat digabungkan dengan kata depan *peraturan* sehingga menjadi istilah *peraturan perundang-undangan* yang berfokus pada aturan (kaidah, norma) yang dibuat oleh penguasa melalui prosedur yang ditetapkan dalam Peraturan Perundang-undangan untuk mengatur sesuatu.<sup>69</sup>

Beberapa pengertian peraturan perundang-undangan menurut ahli hukum dapat diuraikan berikut ini. A. Hamid S. Attamimi, memberi pengertian perundang-undangan (*wettelijkeregels*) yang secara harafiah dapat diartikan peraturan yang berkenaan dengan undang-undang, baik berupa undang-undang maupun peraturan lebih rendah yang merupakan atribusi atau delegasi dari undang-undang.<sup>70</sup>

Sementara itu Maria Farida Indrati S mengemukakan bahwa pengertian perundang-undangan adalah meliputi proses pembentukan peraturan-peraturan negara dan hasil pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah.<sup>71</sup>

<sup>68</sup> Rachmat Trijono, *Dasar-Dasar Ilmu Pengetahuan Perundang-undangan*, (Jakarta: Papis Sinar Sinanti, 2014), hlm.13

<sup>69</sup> *Ibid*, hlm.14

<sup>70</sup> A. Hamid S. Attamimi (I), *Perbedaan antara Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Kebijakan*, Makalah pada Pidato Dies Natalis PTIK ke-46, Jakarta 17 Juni 1992, hlm.3.

<sup>71</sup> Maria Farida Indrati Soeprapto, *Ilmu Perundang-undangan*, (Jogyakarta: Kanisius, 1996) hlm. 3.



Kemudian Jimly Asshiddiqie mendefinisikan peraturan perundang-undangan sebagai peraturan tertulis yang berisi norma-norma hukum yang mengikat untuk umum, baik yang ditetapkan oleh legislator maupun oleh regulator atau lembaga-lembaga pelaksana undang-undang yang mendapatkan kewenangan delegasi dari undang-undang untuk menetapkan peraturan-peraturan tertentu menurut peraturan yang berlaku.<sup>72</sup>

Selanjutnya merujuk pada Pasal 1 angka 2 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang dimaksud dengan peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.<sup>73</sup>

#### 2.1.2.2. Jenis dan Hierarki Peraturan Perundang-undangan

Terkait pembentukan peraturan perundang-undangan terdapat teori jenjang hukum (*stufentheorie*) yang digagas oleh Hans Kelsen yang menyatakan bahwa setiap norma mendasarkan keabsahannya pada norma yang lebih tinggi, hingga sampai pada norma dasar tertinggi yang disebut dengan *grundnorm*.<sup>74</sup>

Hans Nawiasky, murid Hans Kelsen kemudian mengembangkan *stufenbau theorie* dan mengemukakan bahwa suatu norma hukum dari negara manapun selalu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, dimana norma yang paling bawah berlaku,

<sup>72</sup> Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, Cetakan ke-2, (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2010), hlm.163

<sup>73</sup> Lihat Pasal 1 angka 2 Undang-undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5234).

<sup>74</sup> Abdul Rachmad Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Malang: Bayumedia, 2005), hlm. 114-115



berdasar, dan bersumber pada norma yang lebih tinggi, dan norma yang lebih tinggi berlaku, berdasar, dan bersumber pada norma yang lebih tinggi lagi, sampai pada suatu norma yang tertinggi yang disebut dengan Norma Dasar.<sup>75</sup>

Sementara itu Hans Nawiasky sebagaimana dikutip oleh Maria Farida Indrati S berpendapat bahwa selain norma itu berlapis dan berjenjang, norma hukum suatu negara itu berkelompok. Norma hukum dikelompokkan menjadi empat kelompok, yaitu:

- (1) *Staatsfundamentalnorm* (norma fundamental negara);
- (2) *Staatsgrundgesetz* (aturan dasar/pokok negara);
- (3) *Formell gesetz* (undang-undang); dan
- (4) *Verordnung and autonome satzung* (aturan pelaksana dan aturan otonom).<sup>76</sup>

Selanjutnya A. Hamid S. Attamimi menunjukkan struktur hierarki tata hukum Indonesia dengan menggunakan teori Hans Nawiasky yaitu sebagai berikut:

1. *Staatsfundamentalnorm* : Pancasila (Pembukaan UUD 1945);
2. *Staatsgrundgesetz* : Batang Tubuh UUD 1945, TAP MPR, dan Konvensi Kewanjayaan;
3. *Formell Gesetz* : Undang-Undang;
4. *Verordnung & Autonome Satzung* : secara hierarkis mulai dari Peraturan Pemerintah hingga Keputusan Bupati atau Walikota<sup>77</sup>

Sementara itu Jazim Hamidi berpendapat bahwa *Staatsfundamentalnorm* (Norma Fundamental Negara) yang merupakan norma tertinggi dalam suatu negara tidak sama derajatnya dengan *Grundnorm* dalam pengertian Kelsen sebab *Grundnorm* sifatnya abstrak, universal dan berada di luar serta melandasi hukum sehingga bersifat *meta-juristic*.<sup>78</sup>

<sup>75</sup> Maria Farida Indrati S, *Op.Cit*, hlm.44

<sup>76</sup> *Ibid*, hlm.45

<sup>77</sup> Jimly Asshiddiqie & M. Ali Sifaat, *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi RI, Jakarta, 2006, hlm. 171.

<sup>78</sup> Jazim Hamidi, *Revolusi Hukum Indonesia: Makna, Kedudukan dan Implikasi Hukum Naskah Proklamasi 17 Agustus 1945 dalam Sistem Ketatanegaraan RI*, (Yogyakarta: Citra Media, 2006), hlm.19



Sebuah pemerintah tidak dapat menetapkan suatu norma hukum yang bersifat mengatur (*regeling*) dan mengikat untuk umum, kecuali jika pembentukan norma hukum yang demikian itu diperintahkan oleh legislator melalui undang-undang. Oleh karena itu, dengan alasan apapun, Presiden tidak boleh menetapkan suatu peraturan, misalnya dalam bentuk peraturan pemerintah, tanpa didasarkan atas perintah yang tegas dalam undang-undang yang menyatakan bahwa hal yang dimaksud harus diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah.<sup>79</sup> Dengan kata lain Pemerintah tidak boleh menerbitkan aturan pelaksanaan yang tidak diatur oleh undang-undang atau bertentangan dengan undang-undang.<sup>80</sup>

Hierarki peraturan perundang-undangan pada masa Orde Lama diatur melalui Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 tentang Sumber Tertib Hukum Republik Indonesia dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan Republik Indonesia, dengan tata urutannya sebagai berikut:

1. “Undang-Undang Dasar 1945.
2. Ketetapan MPR
3. Undang-Undang/Perpu
4. Peraturan Pemerintah
5. Keputusan Presiden
6. Peraturan Menteri
7. Peraturan Pelaksana”

Selanjutnya pasca reformasi jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan diatur dalam Pasal 7 Ayat (1) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 sebagai berikut:

- a. “Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat
- c. Undang-undang/ Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang
- d. Peraturan Pemerintah

<sup>79</sup> Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Cetakan ke-3, (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2014), hlm. 262

<sup>80</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Op.Cit.* hlm.159





- e. Peraturan Presiden
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota”

Dalam penjelasan Pasal 7 ayat (2) Undang-Undang tersebut dinyatakan bahwa yang dimaksud dengan “hierarki” adalah penjenjangan setiap jenis peraturan perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

### 2.1.2.3. Materi Muatan Perundang-undangan

Mengacu pada hierarki norma hukum menurut Hans Nawiasky sebagaimana dikemukakan sebelumnya, Undang-undang (*formell gesetz*) menempati posisi di tengah-tengah, di atasnya ada Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok Negara (*Staatsgrundgesetz*) dan Norma Fundamental Negara (*Staatsfundamentalnorm*) sedangkan dibawahnya ada Aturan Pelaksana dan Aturan Otonomi (*Verordnung & Autonome Satzung*). Dengan posisi demikian Undang-undang berfungsi berada diantara Konstitusi dengan Aturan Pelaksana. Materi muatan Konstitusi sebagai aturan dasar/pokok seyogianya terbatas pada hal-hal yang pokok dan mendasar, sedangkan materi muatan Aturan Pelaksana bersifat teknis dan rinci. Oleh karena itu, materi muatan Undang-undang meskipun bersifat umum haruslah jelas dan rinci tetapi tidak terlalu teknis.<sup>81</sup>

Dikaitkan dengan hierarki peraturan perundang-undangan sesuai Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, maka materi muatannya adalah sebagai berikut:<sup>82</sup>

- a. “Materi muatan UUD meliputi:

<sup>81</sup> A. Rosyid Al Atok, *Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-undangan: Teori, Sejarah, Dan Perbandingan Dengan Beberapa Negara Bikameral*, Edisi Revisi, (Malang: Setara Press, 2015), hlm 17

<sup>82</sup> Rachmat Trijono, *Op. Cit.*, hlm.42-43



- 1) Hak asasi manusia,
  - 2) Hak dan kewajiban warga negara,
  - 3) Pelaksanaan dan penegakan kedaulatan negara serta pembagian kekuasaan negara,
  - 4) Wilayah negara dan pembagian daerah,
  - 5) Kewarganegaraan dan kependudukan,
  - 6) Keuangan negara.
- b. Materi yang diatur oleh UU berisi hal-hal yang mengatur lebih lanjut ketentuan UUD, dan berisi ketentuan yang diperintahkan oleh suatu UU untuk diatur dengan UU. Materi muatan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang sama dengan materi muatan UU.
- c. Materi muatan Peraturan Pemerintah berisi materi untuk menjalankan UU sebagaimana mestinya. Yang dimaksud dengan sebagaimana mestinya adalah materi muatan yang diatur dalam Peraturan pemerintah tidak boleh menyimpang dari materi yang diatur dalam UU yang bersangkutan.
- d. Materi muatan Peraturan Presiden berisi materi yang diperintahkan oleh UU atau materi untuk melaksanakan Peraturan Pemerintah. Sesuai dengan kedudukan Presiden menurut UUD 1945, Peraturan Presiden adalah peraturan yang dibuat oleh Presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan negara sebagai atribusi dari Pasal 4 ayat (1) UUD 1945. Peraturan Presiden dibentuk untuk menyelenggarakan pengaturan lebih lanjut perintah UU atau PP baik secara tegas maupun tidak tegas diperintahkan pembentukannya.
- e. Materi muatan Peraturan daerah adalah seluruh materi muatan dalam rangka penyelenggaraan otonomi daerah dan tugas pembantuan, dan menampung kondisi khusus daerah serta penjabaran lebih lanjut Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi.
- f. Materi muatan peraturan Desa/ yang setingkat adalah seluruh materi dalam rangka penyelenggaraan urusan desa atau yang setingkat serta pejabaran lebih lanjut Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi”

#### 2.1.2.4. Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Asas hukum pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik merupakan asas hukum yang harus diperhatikan dalam penyusunan dan pembentukan peraturan perundang-undangan. A.Hamid S. Attamimi

mengemukakan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan sebagai berikut:

1. “Asas-asas formal, terdiri dari:
  - a. asas tujuan yang jelas;



- b. asas perlunya pengaturan;
- c. asas organ/lembaga yang tepat;
- d. asas materi muatan yang tepat;
- e. asas dapatnya dilaksanakan;
- f. asas dapatnya dikenali;

2. Asas-asas material, terdiri dari:

- a. asas sesuai dengan Cita Hukum Indonesia dan Norma Hukum Fundamental Negara;
- b. asas sesuai dengan hukum dasar negara;
- c. asas sesuai dengan prinsip-prinsip Negara berdasarkan atas hukum
- d. asas sesuai dengan prinsip-prinsip pemerintahan berdasarkan sistem konstitusi”<sup>83</sup>

Sementara itu asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sebagaimana diatur dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 adalah meliputi:

- a. “kejelasan tujuan;
- b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;;
- c. kesesuaian antara jenis hierarki dan materi muatan;
- d. dapat dilaksanakan;
- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f. kejelasan rumusan; dan
- g. keterbukaan”

Selanjutnya berkaitan dengan materi muatan peraturan perundang-undangan, Pasal 6 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 menentukan bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan mengandung asas:<sup>84</sup>

1. “Asas pengayoman; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus berfungsi memberikan perlindungan dalam rangka menciptakan ketenteraman masyarakat.
2. Asas kemanusiaan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan perlindungan dan penghormatan hak-hak asasi manusia serta harkat dan martabat setiap warga negara dan penduduk Indonesia secara proporsional.
3. Asas kebangsaan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan sifat dan watak bangsa Indonesia yang

<sup>83</sup> A.Hamid, S Attamini, *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara*, Disertasi (Jakarta: Fakultas Pasca Sarjana Universitas Indonesia, 1990), hlm.345

<sup>84</sup> *Ibid*, Pasal 6 Ayat (1) dan Penjelasan Pasal 6 Ayat (1) UU No.12 Tahun 2011



pluralistik (kebhinekaan) dengan tetap menjaga prinsip negara kesatuan Republik Indonesia.

4. Asas kekeluargaan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan musyawarah untuk mencapai mufakat dalam setiap pengambilan keputusan.
5. Asas kenusantaraan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan senantiasa memperhatikan kepentingan seluruh wilayah Indonesia dan materi muatan peraturan perundang-undangan yang dibuat di daerah merupakan bagian dari sistem hukum nasional yang berdasarkan Pancasila.
6. Asas bhinneka tunggal ika; bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan harus memperhatikan keragaman penduduk, agama, suku dan golongan, kondisi khusus daerah, dan budaya khususnya yang menyangkut masalah-masalah sensitif dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
7. Asas keadilan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara tanpa kecuali.
8. Asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan tidak boleh berisi hal-hal yang bersifat membedakan berdasarkan latar belakang, antara lain agama, suku, ras, golongan, gender, atau status sosial.
9. Asas ketertiban dan kepastian hukum; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat menimbulkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan adanya kepastian hukum.
10. Asas keseimbangan, keserasian, dan keselarasan; bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keseimbangan, keserasian, dan keselarasan, antara kepentingan individu dan masyarakat dengan kepentingan bangsa dan Negara”.

#### 2.1.2.5. Proses Pembentukan Undang-undang

Pembentukan hukum merupakan penciptaan hukum dalam arti umum yang berkaitan dengan:

- a. perumusan aturan-aturan umum, yang dapat berupa penambahan atau perubahan aturan-aturan yang sudah berlaku;
- b. keputusan-keputusan konkret (hukum preseden atau yurisprudensi);



c. tindakan nyata, yaitu suatu tindakan yang hanya terjadi sekali saja (*einmalig*) yang dilakukan oleh organ-organ negara berdasarkan konstitusi tanpa disertai dengan perubahan undang-undang atau UUD.<sup>85</sup>

Jenis pembentukan hukum yang paling penting dan paling modern adalah perundang-undangan.<sup>86</sup> Perundang-undangan meliputi dua momen sentral (unsur pokok), yaitu momen politik-ideil, dan momen teknis.<sup>87</sup> Momen politik berkaitan dengan isi undang-undang yang diinginkan (diaspirasikan), yakni artikulasi dan pengolahan tujuan-tujuan politik (oleh politisi, pejabat negara, yuris, dan lain-lain), sedangkan momen teknis berkenaan dengan sifat teknis yaitu bahwa perundang-undangan mengandalkan kemampuan dalam merumuskan pengertian-pengertian umum ke dalam naskah-naskah normatif yang konkret, sehingga dalam pembentukan perundang-undangan dibutuhkan keahlian tentang teknik perundang-undangan.<sup>88</sup>

Organ atau kelembagaan pembentuk undang-undang merupakan lembaga yang diberi kewenangan legislatif oleh konstitusi. Meskipun lembaga legislatif tersebut diberi kewenangan dalam membuat undang-undang sesuai dengan yang dikehendakinya, tetap harus dilandasi oleh asas-asas pembentukan perundang-undangan, baik formal maupun material, serta dilakukan melalui prosedur yang telah ditetapkan oleh konstitusi dan peraturan perundang-undangan lainnya.<sup>89</sup>

<sup>85</sup> Arief Sidharta (Penerjemah). *Meuwissen tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum*, Cetakan ketiga (Bandung: PT.Refika Aditama, 2009), hlm.9

<sup>86</sup> *Ibid*, hlm. 10

<sup>87</sup> A. Rosyid Al Atok, *Op.Cit*, hlm 31

<sup>88</sup> *Ibid*, hlm. 31 - 32

<sup>89</sup> *Ibid*



Menurut Jimly Asshiddiqie terdapat 4 (empat) tahapan kegiatan dalam pembuatan undang-undang, yakni:

- a. prakarsa pembuatan undang-undang (*legislative initiation*);
- b. pembahasan rancangan undang-undang (*law making process*);
- c. persetujuan atas pengesahan undang-undang (*law enactment approval*);
- d. pemberian persetujuan pengikatan atau ratifikasi atas perjanjian atau persetujuan internasional dan dokumen-dokumen hukum mengikat lainnya (*Binding decision making on international agreement and treaties or other legal binding documents*).<sup>90</sup>

Tahapan pembentukan undang-undang juga dapat dikelompokkan dalam 3 (tiga) tahapan besar, yaitu tahap *ante legislative*, tahap *legislative* dan tahap *post legislative*.<sup>91</sup>

## 2.1.3. Teori Perpajakan

### 2.1.3.1. Pengertian Pajak

Pengertian pajak dapat dilihat dari perspektif ekonomi dan perspektif hukum.<sup>92</sup> Dari perspektif ekonomi pajak dipahami sebagai peralihan sumber daya dari sektor privat ke sektor publik. Sedangkan dari perspektif hukum menurut Sumitro sebagaimana dikutip oleh Andrian Sutedi, pajak merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah sebahagian dari

<sup>90</sup> Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Hukum Tata Negara Jilid II* (Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi, 2006), hlm.34

<sup>91</sup> Jufrina Rizal, *Sosiologi Perundang-undangan*, Makalah, disampaikan dalam Pendidikan dan Latihan Tenaga Teknis Perundang-undangan Sekretariat Jenderal DPR RI (Jakarta: Sekretariat Jenderal DPR RI, 1998/1999), hlm 8

<sup>92</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Cetakan Kedua, (Jakarta: Sinar Grafika, 2013), hlm.1



penghasilannya kepada negara, di mana negara mempunyai kekuatan untuk memaksa serta menggunakan uang yang dipungut untuk penyelenggaraan pemerintah.<sup>93</sup>

Berikut ini disajikan definisi pajak menurut beberapa orang ahli dalam bidang hukum pajak yang dikutip oleh Santoso Brotodihardjo.

Prof. P.J.A. Adriani (Guru Besar Hukum Pajak pada Universitas Amsterdam):

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.<sup>94</sup>

Prof. R.A. Seligman (dalam “Essays in Taxation”, New York, 1925):

*“Tax is compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred”*<sup>95</sup>

Menurut Seligman, pajak adalah kontribusi yang bersifat memaksa dari rakyat kepada pemerintah dalam membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk kepentingan umum tanpa manfaat yang secara khusus dapat ditunjuk.

Rochmat Sumitro (dalam bukunya “Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan”):

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa-timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”.<sup>96</sup>

Selanjutnya Simon James, seorang pengajar ekonomi dan perpajakan di University of Exeter School of Business mendefinisikan pajak sebagai: “a

<sup>93</sup> *Ibid*

<sup>94</sup> R.Santoso Brotodihardjo, *Op.Cit*, hlm. 2

<sup>95</sup> *Ibid*, hlm.3

<sup>96</sup> *Ibid*, hlm.5



*compulsory levy made by public authorities for which nothing is received directly in return*”<sup>97</sup> Menurut Simon James, pajak yang dipungut oleh pihak otoritas publik di mana pembayarannya tidak mendapat imbal balik secara langsung.

Definisi-definisi tersebut diatas mencerminkan beberapa karakteristik dari pengertian pajak sebagai berikut:

1) Pemungutannya dapat dipaksakan.

Pengertian dapat dipaksakan dalam hal ini adalah bahwa terhadap pihak yang melanggar atau tidak memenuhi kewajibannya membayar pajak dapat dikenakan sanksi.

2) Pemungutannya harus berdasarkan undang-undang.

Hal ini berarti bahwa pemungutan pajak oleh pemerintah juga menganut asas legalitas sehingga hanya dapat dilakukan setelah adanya undang-undang yang mengatur. Di Inggris terkenal ungkapan: “*No taxation without representation*” (tidak ada pajak tanpa persetujuan parlemen), atau di Amerika ada ungkapan: “*Taxation without representation is robbery*” (pajak tanpa persetujuan parlemen adalah perampokan).<sup>98</sup> Berdasarkan asas legalitas sebagai salah satu unsur negara hukum formal, undang-undang menjadi jantung segala aktivitas pemerintah yang menjadi dasar untuk melakukan sesuatu perbuatan.<sup>99</sup>

3) Pembayar pajak tidak mendapat manfaat langsung (kontra prestasi)

<sup>97</sup> Simon James and Christopher Nobes, *The Economic of Taxation: Principles, Policy and Practice* (Europe: Prentice Hall, 1996), hlm.10

<sup>98</sup> HR. Ridwan, *Hukum Administrasi Negara*, Edisi Revisi (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2011), hlm.91

<sup>99</sup> Hotma P. Sibuea, *Asas Negara Hukum, Peraturan Kebijakan, Asas-asas Umum Pemerintahan Yang Baik*, (Jakarta: Penerbit Erlangga, 2010), hlm.33





Hal ini berbeda dengan pengertian retribusi yang bagi pihak pembayar akan menerima manfaat langsung. Dalam hal pajak tidak terdapat imbalan langsung yang diterima oleh pihak yang membayarnya.

- 4) Pajak yang dipungut oleh negara digunakan untuk pembangunan dan penyelenggaraan pemerintahan.

### 2.1.3.2. Fungsi Pajak

Dalam perkembangannya, pemungutan pajak tidak lagi hanya dimaksudkan untuk mengisi kas negara dalam rangka pembiayaan pemerintahan, tetapi juga digunakan untuk mengatur hal-hal tertentu yang menurut pemerintah dipandang perlu untuk tujuan tertentu. Dengan demikian, pajak memiliki dua fungsi yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*.<sup>100</sup> Kedua fungsi ini pada dasarnya merupakan suatu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan satu sama lain tetapi saling melengkapi.

#### a. Fungsi Budgetair

Dengan fungsi *budgetair*, pemungutan pajak diarahkan untuk dengan seoptimal mungkin dapat memasukkan uang ke kas negara sesuai target penerimaan yang ditetapkan. Fungsi *budgetair* ini merupakan fungsi utama pajak.<sup>101</sup>

#### b. Fungsi Regulerend

Fungsi *regulerend* atau fungsi mengatur disebut juga sebagai fungsi tambahan atau fungsi pelengkap dari fungsi *budgetair* di mana pemerintah menggunakan

<sup>100</sup> Safti Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta: Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005), hlm. 30

<sup>101</sup> R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jilid 1, *Uraian Umum dan Tentang Siapa-siapa Yang Dituju Untuk Dikenakan Pajak*, (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1994), hlm. 19



pajak sebagai instrumen untuk mencapai tujuan tertentu.<sup>102</sup> Pengenaan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPn BM) yang tinggi atas pembelian mobil mewah impor merupakan salah satu contoh dalam rangka upaya pemerintah mengurangi konsumsi barang super mewah di dalam negeri yang menguras devisa. Demikian juga dengan pengenaan Bea Masuk yang tinggi untuk membatasi konsumsi minuman impor yang mengandung alkohol tinggi yang berdampak buruk pada masyarakat. Contoh lainnya adalah pemberian fasilitas pengurangan Pajak Penghasilan Badan bahkan *tax holiday* dalam rangka menarik investasi asing untuk membangun berbagai industri yang bersifat pionir di Indonesia.<sup>103</sup>

### 2.1.3.3. Penggolongan Jenis Pajak

Pajak dapat digolongkan dalam 3 (tiga) jenis, yaitu menurut sifatnya, lembaga pemungutannya, dan sasaran/objeknya.<sup>104</sup>

#### 1) Menurut Sifatnya

Berdasarkan sifatnya jenis pajak dapat digolongkan menjadi 2 (dua), yaitu: Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung. Pajak Langsung merupakan pajak yang ditanggung oleh Wajib Pajak sendiri dan tidak dapat dilimpahkan kepada pihak lain, contohnya Pajak Penghasilan. Sementara itu Pajak Tidak Langsung adalah

<sup>102</sup> Safri Nurmantu, *Op. Cit.*, hlm. 36

<sup>103</sup> Industri Pionir adalah industri yang memiliki keterkaitan yang luas, memberi nilai tambah dan eksternalitas yang tinggi, memperkenalkan teknologi baru, serta memiliki nilai strategis bagi perekonomian nasional (Lihat Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 35 /PMK.010/2018 tentang Pemberian Fasilitas Pengurangan Pajak Penghasilan Badan, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 451).

<sup>104</sup> Russel Butarbutar, *Hukum Pajak Indonesia Dan Internasional (P3B/Tax Treaty, Transfer Pricing, Tax Avoidance, Tax Evasion, Tax Amnesty)*, (Bekasi: Gramata Publishing, 2017), hlm. 19 - 22



pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada pihak lain, contohnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).

## 2) Menurut Lembaga Pemungutannya

Berdasarkan lembaga pemungutannya pajak dapat dibagi atas 2 (dua) jenis, yaitu: pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat (Pajak Pusat) dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah (Pajak Daerah).

Pajak Pusat adalah pajak yang kewenangan untuk memungutnya ada pada pemerintah pusat yang dilaksanakan oleh Kementerian Keuangan melalui Direktorat Jenderal Pajak. Jenis pajak yang pemungutannya oleh Direktorat Jenderal Pajak terdiri dari:

### a) Pajak Penghasilan (PPh)

Pajak Penghasilan (PPh) adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya. Contohnya penghasilan yang berasal dari laba usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan berbagai jenis penghasilan lainnya.

### b) Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas konsumsi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean Indonesia.

### c) Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

Pajak Penjualan Barang Mewah (PPnBM) dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak yang menurut ketentuan perpajakan tergolong mewah. Untuk konsumsi kelompok barang mewah ini, selain dikenakan PPN, pihak yang mengkonsumsinya juga dikenakan PPnBM.



d) Bea Meterai

Bea Meterai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen, seperti: kwitansi pembayaran, surat berharga, saham, dan dokumen lainnya sesuai ketentuan.

e) Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) dikenakan atas kepemilikan atau pemanfaatan tanah dan atau bangunan. Mulai 1 Januari 2014, PBB pedesaan dan Perkotaan ditetapkan menjadi Pajak Daerah sedangkan PBB Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan masih tetap merupakan Pajak Pusat.

Sementara itu Pajak Daerah merupakan pajak yang kewenangan pemungutannya berada di pemerintah daerah yang pelaksanaannya dilakukan oleh Badan Pajak dan Retribusi Daerah (sebelumnya Dinas Pendapatan Daerah) baik di pemerintahan daerah tingkat propinsi maupun kabupaten/kota.<sup>105</sup>

Jenis pajak yang dipungut provinsi, terdiri atas:

- (1) Pajak Kendaraan Bermotor;
- (2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor;
- (3) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor;
- (4) Pajak Air Permukaan;
- (5) Pajak Rokok;

Sedangkan jenis pajak yang dipungut kabupaten / kota adalah terdiri dari pajak-pajak sebagai berikut:

- (1) Pajak Hotel;
- (2) Pajak Restoran;

<sup>105</sup> Lihat Pasal 2 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049)



- (3) Pajak Hiburan;
- (4) Pajak Reklame;
- (5) Pajak Penerangan Jalan;
- (6) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan;
- (7) Pajak Parkir;
- (8) Pajak Air Tanah;
- (9) Pajak Sarang Burung Walet;
- (10) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan;
- (11) Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.

### 3) Menurut Sasaran/Objeknya

Menurut sasarannya, jenis pajak dapat dikelompokkan menjadi Pajak Subjektif dan Pajak Objektif. Pajak Subjektif adalah pajak yang menitikberatkan pengenaan pajak dengan memperhatikan keadaan atau kemampuan Wajib Pajak, contohnya Pajak Penghasilan. Sementara itu Pajak Objektif merupakan pajak yang pemungutannya melihat pada objek yang akan dikenakan pajak tanpa memperhatikan subjeknya, contohnya PPN.

#### 2.1.3.4. Asas-asas Pemungutan Pajak

Pemungutan pajak berlandaskan beberapa asas yaitu: Asas Menurut Falsafah Hukum, Asas Yuridis, Asas Ekonomis dan Asas Finansii.<sup>106</sup>

<sup>106</sup> R.Santoso Brotodihardjo, *Op.Cit.*, hlm. 25



## 1) Asas Menurut Falsafah Hukum

Asas menurut falsafah hukum (*rechtfilosofich*) memunculkan berbagai teori untuk memberikan dasar hukum kepada negara dalam memungut pajak dari rakyat.

Adapun teori-teori tersebut adalah sebagai berikut.<sup>107</sup>

### a. Teori Asuransi

Berdasarkan teori ini pembayaran pajak dianggap sebagai pembayaran wajib atas premi oleh masyarakat karena negara yang diposisikan berperan untuk melindungi orang-orang dalam segala kepentingan, keselamatan, keamanan jiwa dan hartanya. Dalam analogi dengan perjanjian dalam perusahaan asuransi, Wajib Pajak disamakan dengan pihak tertanggung sedangkan negara sebagai pihak penanggung. Teori ini dipandang kurang tepat untuk melandasi adanya pemungutan pajak, sebab dalam kenyataannya apabila masyarakat mengalami suatu kerugian, negara tidak dapat memberikan penggantian sebagaimana layaknya perusahaan asuransi dan jumlah premi yang dibayar tidak bisa diperbandingkan dengan apa yang akan diberikan oleh negara.<sup>108</sup>

### b. Teori Kepentingan

Teori ini memberikan justifikasi atau pembenaran bahwa negara berhak memungut pajak karena penduduknya mempunyai kepentingan kepada negara. Semakin besar kepentingan penduduk terhadap negara maka semakin besar pula pajak yang harus dibayar. Teori ini lebih tepat diterapkan pada jenis pungutan retribusi sebab hanya kepada yang memperoleh manfaat atau punya kepentingan

<sup>107</sup> Tunggul Anshari Setia Negara, *Ilmu Hukum Pajak*, (Malang: Setara Press, 2017), hlm. 52 - 55

<sup>108</sup> Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Hukum Pajak*, Edisi 5 (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2010), hlm.21-22



yang akan membayarnya. Hal ini berbeda dengan pajak yang pemungutannya dalam realita tidak dapat dikaitkan dengan imbal balik atau kontra prestasi yang diterima oleh pembayar pajak secara langsung dari pemerintah. Dalam hal ini masyarakat yang tidak ikut membayar pajak pun menikmati fasilitas umum yang disediakan oleh pemerintah.

#### c. Teori Kewajiban Pajak Mutlak (Teori Bakti)

Menurut teori ini, negara merupakan sebuah organisasi dimana masyarakat bernaung. Sebagai organisasi negara berhak memungut pajak kepada anggotanya (penduduknya) dan penduduknya wajib berbakti kepada negara termasuk antara lain dalam hal memenuhi kewajibannya membayar pajak.

#### d. Teori Daya Beli

Teori ini menyatakan bahwa pajak berfungsi sebagai pompa yang menyedot daya beli rumah tangga masyarakat yang selanjutnya dikembalikan kepada masyarakat dalam bentuk pembangunan infrastruktur, pendidikan, pemeliharaan keamanan dan kepentingan umum lainnya.

#### e. Teori Daya Pikul

Teori ini mengemukakan bahwa pemungutan pajak harus disesuaikan dengan kemampuan penduduknya dalam membayar pajak. Sebelum dikenakan pajak, maka penghasilan yang diperoleh dari penduduk dikurangi atau diperhitungkan terlebih dahulu dengan biaya-biaya untuk kebutuhan hidupnya.

Dengan kata lain seseorang akan membayar pajak sesuai dengan daya pikul atau kemampuannya.



## 2) Asas Yuridis

Asas ini menyatakan pemungutan pajak harus ada dasar hukumnya yaitu undang-undang yang memberikan jaminan tercapainya keadilan serta kepastian hukum atas hak dan kewajiban negara maupun pajak.

## 3) Asas Ekonomis

Sejalan dengan fungsi mengatur (*regulerend*) dari pajak, asas ini menghendaki agar dalam pemungutan pajak tidak sampai menghambat sektor produksi, perdagangan dan segala aspek perekonomian rakyat.

## 4) Asas Finansial

Asas ini menekankan bahwa pemungutan pajak harus efisien di mana biaya yang dikeluarkan negara untuk memungut pajak harus lebih kecil dari penerimaan pajak itu sendiri.

### 2.1.3.5. Yurisdiksi Pemungutan Pajak

Yurisdiksi pemungutan pajak atau batas kewenangan untuk memungut pajak oleh suatu negara umumnya didasarkan pada 3 (tiga) asas yaitu: Asas Tempat Tinggal atau Asas Domisili, Asas Kebangsaan dan Asas Sumber.<sup>109</sup>

#### 1). Asas Tempat Tinggal atau Asas Domisili

Berdasarkan asas ini suatu negara mempunyai kewenangan memungut pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh setiap orang atau badan yang bertempat tinggal atau berdomisili di negara tersebut. Penentuan domisili umumnya diatur dalam ketentuan perpajakan suatu negara, misalnya lamanya seseorang tinggal di negara tersebut dalam kurun waktu 12 (dua belas) bulan atau

<sup>109</sup> Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm.24-26





tempat pendirian suatu perusahaan. Menurut Asas Tempat Tinggal atau Asas Domisili, dasar pengenaan pajak adalah penghasilan global (*worldwide income*) yaitu seluruh penghasilan yang diperoleh baik dari dalam maupun dari luar negeri.

### 2) Asas Kebangsaan

Menurut asas ini kewenangan memungut pajak oleh suatu negara didasarkan pada kebangsaan seseorang. Suatu negara akan memungut pajak kepada setiap orang yang memiliki kebangsaan atau kewarganegaraan di negara tersebut.

### 3) Asas Sumber

Asas ini merupakan suatu asas pemungutan pajak yang didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan diperoleh. Suatu negara mempunyai kewenangan memungut pajak seseorang atau badan karena yang bersangkutan memperoleh penghasilan dari negara tersebut.

#### 2.1.3.6. Sistem Perpajakan

Pada dasarnya sistem perpajakan terdiri dari 3 (tiga) unsur pokok, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax laws*) dan administrasi perpajakan (*tax administration*).<sup>110</sup> Ketiga unsur tersebut secara historis adalah berurutan pada waktu penyusunan suatu sistem perpajakan. Pertama-tama diputuskan terlebih dahulu mengenai kebijakan perpajakan yang akan dijalankan, lalu kemudian kebijakan tersebut dituangkan dalam bentuk undang-undang perpajakan dan terakhir untuk prosedur pemungutannya dicakup dalam ruang lingkup administrasi perpajakan.<sup>111</sup>

<sup>110</sup> R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Op. Cit, hlm. 18

<sup>111</sup> Mohammad Zain dan Kustadi Arinta, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 1990), hlm. 8



Hubungan ketiga unsur pokok dalam sistem perpajakan tersebut adalah saling terkait satu sama lainnya, di mana kekuatan salah satu unsur sangat ditopang oleh unsur lainnya. Kebijakan perpajakan dan undang-undang perpajakan merencanakan dan menyediakan struktur yang akan menjadi kerangka di mana administrasi yang efektif harus dibangun. Administrasi perpajakan harus mampu melaksanakan apa yang ditetapkan dalam kebijakan perpajakan yang secara normatif dituangkan dalam undang-undang perpajakan. Penjelasan singkat mengenai ketiga unsur pokok sistem perpajakan tersebut akan diuraikan berikut ini.

### 1) Kebijakan Perpajakan

Kebijakan perpajakan menyangkut pemilihan alternatif-alternatif dalam rangka mencapai sasaran yang hendak dituju oleh sistem perpajakan, yaitu meliputi: pajak apa yang akan dipungut, siapa yang akan dijadikan sebagai pembayar pajak (subjek pajak), apa saja yang akan dipajaki (objek pajak), berapa besarnya pajak yang harus dibayar (tarif pajak) dan bagaimana cara membayarnya (prosedur).<sup>112</sup>

### 2) Undang-undang Perpajakan

Yang dimaksud dengan undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya.<sup>113</sup>

Undang-undang perpajakan mengatur mengenai pokok-pokok pikiran yang bersifat prinsip sedang pelaksanaannya berupa peraturan pemerintah dan peraturan dibawahnya.

<sup>112</sup> Salamun A.T., *Pajak, Citra dan Upaya Pembaruannya*, Ed.Revisi, (Jakarta: PT.Bina Rena Pariwara, 1993), hlm. 42

<sup>113</sup> R.Mansury, *Op.Cit*, hlm. 20



### 3) Administrasi Perpajakan

Menurut Mansury R, administrasi perpajakan mempunyai 3 (tiga) pengertian, yaitu:

- 1) “Suatu instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggungjawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak.
- 2) Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak
- 3) Kegiatan penyelenggaraan pungutan pajak oleh suatu instansi atau badan yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijaksanaan perpajakan, berdasarkan sarana hukum yang ditentukan oleh undang-undang perpajakan dengan efisien”<sup>114</sup>

Administrasi perpajakan merupakan unsur penting dan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan yang harus dijalankan dengan efisien dan efektif berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku sehingga sasaran yang hendak dituju oleh kebijakan perpajakan dapat dicapai.

Selanjutnya administrasi perpajakan juga mencakup cara dan teknik pemungutan pajak. Terdapat 3 (tiga) cara pemungutan pajak yang umum dikenal, yaitu: *self assessment system*, *official assessment system* dan *withholding tax system*.<sup>115</sup> Gambaran umum mengenai ketiga sistem tersebut akan diuraikan berikut ini.

#### a). *Self Assessment System*

Dalam *International Tax Glossary*, terminologi *self assessment* diberi pengertian sebagai berikut:

“System under which the taxpayer is required to declare the basis of his assessment (e.g. taxable income), to submit a calculation of the tax due, and usually to accompany his calculation with payment of the amount he regards as due”. The role of the tax authorities is to check (perhaps only in random cases) that the taxpayer has correctly disclosed his income and has claimed

<sup>114</sup> *Ibid*, hlm. 25

<sup>115</sup> Safti Nurmantu, *Op. Cit.* hlm.106



*no reliefs or allowances to which he is not entitled and otherwise to ensure he pays the correct amount of tax”<sup>116</sup>*

Berdasarkan definisi di atas dapat dipahami bahwa dalam sistem *self assessment*, pihak yang menghitung pajak terutang adalah Wajib Pajak sendiri. Peranan otoritas pajak terbatas hanya melakukan pengecekan dalam rangka untuk memastikan (biasanya dilakukan secara acak) apakah Wajib Pajak telah melaporkan seluruh penghasilannya, menghitung dan membayar besarnya pajak terutang dengan benar, serta tidak mengajukan klaim berupa kredit pajak atau fasilitas keringanan pajak yang tidak semestinya.

#### **b). Official Assessment System**

Dalam *system official assessment*, pihak otoritas pajak yang punya inisiatif dan berperan aktif dalam menghitung dan menetapkan jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Dengan sistem ini Wajib Pajak hanya bersifat pasif.

Besarnya jumlah pajak yang akan dibayar oleh Wajib Pajak adalah berdasarkan hasil perhitungan yang ditetapkan oleh aparat pajak.

#### **c). Withholding Tax System**

*Withholding Tax System* dalam perpajakan adalah merupakan suatu sistem pemungutan pajak di mana pihak ketiga diberi kepercayaan atau diberdayakan oleh undang-undang perpajakan untuk memotong sekian persen dari penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib Pajak.<sup>117</sup> Dalam hal ini yang berperan aktif bukan Wajib Pajak sebagaimana halnya dalam sistem *self-assessment*, dan bukan pula aparat pajak dalam sistem *official assessment*, melainkan pihak ketiga yang diminta oleh

<sup>116</sup> International of Bureau of Fiscal Documentation, *International Tax Glossary* 2<sup>nd</sup> edition, (Amsterdam: IBFD Publication, 1996), hlm. 266

<sup>117</sup> Safri Nurmantu, *Op.Cit.* hlm.107



undang-undang untuk melakukan pemotongan pajak atas pembayaran tertentu yang dilakukannya dan menyetorkan serta melaporkannya ke kantor pajak. Dengan kata lain, tanggungjawab pemungutan pajak dalam *withholding tax system* dibebankan ke pihak ketiga.

Dilihat dari sifat pajak yang dipotong, *withholding tax* dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu bersifat provisional dan bersifat final.<sup>118</sup> Pengertian *withholding tax* yang bersifat provisional adalah bahwa pajak yang dipotong merupakan pajak dibayar dimuka (*tax prepayment*) yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak pada waktu menghitung Pajak Penghasilan pada akhir tahun pajak. Selanjutnya arti dari *withholding tax* yang bersifat final adalah bahwa apabila pajak telah dipotong pihak ketiga, maka kewajiban pajak terkait dengan penerimaan penghasilan tersebut dianggap telah selesai dan final. Penghasilan tersebut tidak perlu digabungkan dengan penghasilan-penghasilan lain yang tidak terkena pemotongan pajak yang bersifat final. *Withholding tax* yang bersifat final ini hanya berlaku untuk penghasilan-penghasilan tertentu yang ditetapkan oleh pemerintah, salah satunya penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

Dalam praktiknya di Indonesia ketiga cara pemungutan pajak tersebut (*self assessment system*, *official assessment system* dan *withholding tax system*) diterapkan dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Undang-

<sup>118</sup> Richard M. Bird, *Tax Policy and Development*, (Baltimore, London: The John Hopkins University Press, 1992), hlm. 99



undang Pajak Penghasilan (PPh) serta Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM).<sup>119</sup>

### 2.1.3.7. Tarif Pajak

Rasa keadilan dalam pemungutan pajak bagi Wajib Pajak (WP) antara lain tercermin dalam besarnya tarif pajak yang dikenakan kepada Wajib Pajak. Tarif pajak dapat ditentukan dengan beberapa macam cara.<sup>120</sup>

#### 1) Tarif Progresif (Meningkat)

*Tarif Progresif* merupakan tarif pajak yang persentasenya semakin besar seiring dengan semakin besarnya dasar pengenaan pajak. Contohnya adalah tarif progresif untuk Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam Pasal 17 Ayat (1) huruf a UU PPh 2008, yaitu sebagai berikut:

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp. 50.000.000	5%
Di atas Rp. 50.000.000 s.d. Rp. 250.000.000	15%
Di atas Rp. 250.000.000 – Rp. 500.000.000	25%
Di atas Rp. 500.000.000	30%

#### 2) Tarif Degresif (Menurun)

*Tarif Degresif* adalah tarif pajak yang persentasenya semakin kecil jika jumlah dasar pengenaan pajaknya makin besar.

Contohnya:

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sd Rp. 100.000.000	30%
Diatas Rp. 100.000.000 sd Rp. 500.000.000	25%
Di atas Rp. 500.000.000	15%

<sup>119</sup> Liberti Pandiangan, *Administrasi Perpajakan, Pedoman Praktis Bagi Wajib Pajak Di Indonesia*, (Jakarta: Penerbit Erlangga, 2002), hlm.12

<sup>120</sup> Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Op. Cit.*, hlm.57- 60



### 3) Tarif Proporsional (Sebanding)

*Tarif Proporsional* merupakan tarif pajak dengan persentase tetap terhadap berapapun jumlah dasar pengenaan pajak. Dalam hal ini semakin besar dasar pengenaan pajak maka semakin besar jumlah pajak terutang. Contohnya adalah penerapan tarif Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebesar 10% sebagaimana tercantum dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Dan Atau Penjualan Atas Barang mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009.<sup>121</sup> Contoh lainnya adalah tarif Pajak Penghasilan (PPh) untuk Wajib Pajak Badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap sebesar 25% sesuai UU PPh 2008 yang berlaku saat ini.

### 4) Tarif Tetap

*Tarif Tetap* adalah tarif pajak yang jumlah nominalnya tetap tanpa melihat besarnya dasar pengenaan pajak. Contoh penerapan tarif ini adalah untuk Bea Meterai yang saat ini berlaku di Indonesia diatur dalam Undang-Undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai (BM) yang dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2000 besarnya ditetapkan Rp.6.000.<sup>122</sup>

<sup>121</sup> Lihat Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang 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 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069);

<sup>122</sup> Undang-undang Negara Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1985 Nomor 69, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3313). Lihat juga Pasal 2 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perubahan Tarif Bea Meterai dan Besarnya Batas Pengenaan Harga Nominal Yang Dikenakan Bea Meterai (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3950)



## 5) Tarif Advalorem

*Tarif Advalorem* merupakan suatu tarif dengan persentase tertentu yaitu dikenakan terhadap harga atau nilai suatu barang. Contohnya pengenaan tarif terhadap Bea Masuk Impor 10% terhadap nilai impor barang tertentu.

## 6) Tarif Spesifik

*Tarif Spesifik* adalah tarif pajak dengan suatu jumlah nominal tertentu atas suatu jenis barang tertentu atau suatu satuan jenis barang tertentu. Contohnya, tarif Bea Masuk Rp.100.000 per unit barang tertentu yang diimpor.

### 2.1.3.8. Hukum Pajak

#### 2.1.3.8.1. Pengertian Hukum Pajak

Santoso Brotodihardjo memberi definisi Hukum Pajak yang juga disebut sebagai Hukum Fiskal sebagai peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara.<sup>123</sup> Dalam perkembangannya istilah fiskal tidak lagi hanya sebatas pada pengertian pajak semata tetapi lebih luas lagi yaitu meliputi pendapatan negara, belanja negara, ekonomi serta moneter.<sup>124</sup> Secara lebih khusus, Hukum Pajak dapat diartikan sebagai kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cetakan ke- X (Bandung: PT.Eresco, 1982), hlm.

<sup>124</sup> Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, (Jakarta: Kencana, 2017), hlm.39

<sup>125</sup> H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Cetakan ketiga (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 1999), hlm.25





Selanjutnya Hukum Pajak dibedakan menjadi Hukum Pajak Materiil dan Hukum Pajak Formil.<sup>126</sup> Yang dimaksud dengan Hukum Pajak Materiil adalah:

“Hukum Pajak Materiil memuat norma-norma, yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besarnya pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya dan hapusnya hutang pajak dan pula hubungan-hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak”.<sup>127</sup>

Contoh Hukum Pajak Materiil adalah UU PPh 2008

Sementara itu pengertian Hukum Pajak Formil adalah:

“Yang termasuk hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum materiil tersebut di atas menjadi suatu kenyataan; bagian hukum ini memuat cara-cara penyelenggaraan mengenai penetapan suatu hutang pajak, kontrol oleh pemerintah terhadap penyelenggaraannya, kewajiban wajib pajak para wajib pajak (sebelum dan sesudah menerima menerima surat ketetapan pajak), kewajiban pihak ketiga dan pola prosedur dalam pemungutannya. Maksud Hukum Formil adalah untuk melindungi, baik Fiskus maupun Wajib Pajak, jadi untuk memberi jaminan, bahwa Hukum materiilnya akan dapat diselenggarakan setepat-tepatnya”.<sup>128</sup>

Contoh Hukum Pajak Formil adalah UU KUP.

Hukum Pajak Formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk memberikan kepastian, baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus. Tanpa didukung dengan Hukum Pajak Formal, maka Hukum Pajak Material tidak bisa dilaksanakan oleh Wajib Pajak dan fiskus tidak bisa melakukan pengawasan atau *law enforcement*.<sup>129</sup> Dengan kata lain Hukum Pajak Formal memuat tatacara mewujudkan Hukum Pajak Material menjadi kenyataan.<sup>130</sup>

<sup>126</sup> R.Santoso Brotodihardjo, *Op. Cit.* hlm.39

<sup>127</sup> *Ibid*

<sup>128</sup> *Ibid.* hlm. 42

<sup>129</sup> Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2012), hlm.122

<sup>130</sup> Sahya Anggara, *Hukum Administrasi Perpajakan*, (Bandung: CV Pustaka Setia, 2016), hlm.9



### 2.1.3.8.2. Kedudukan Hukum Pajak

Dalam sistem hukum yang berlaku di Indonesia yaitu *civil law system* atau sistem Eropa Kontinental, hukum dibagi menjadi dua yaitu hukum privat dan hukum publik di mana hukum privat mengatur hubungan hukum antara sesama individu dalam kedudukan yang sederajat, misalnya hukum perjanjian, hukum kewarisan, hukum keluarga, dan hukum perkawinan sedangkan hukum publik mengatur hubungan antara negara dan warga negara atau hukum yang mengatur kepentingan umum.<sup>131</sup>

Oleh karena Hukum Pajak mencakup hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak, maka Hukum Pajak merupakan bagian dari Hukum Publik.<sup>132</sup> Sebagai hukum yang termasuk dalam ruang lingkup Hukum Publik yang terdiri dari Hukum Tata Negara, Hukum Pidana dan Hukum Administrasi, Hukum Pajak adalah bagian dari Hukum Administrasi.<sup>133</sup>

Hukum Pajak juga berkaitan erat dengan Hukum Perdata karena kebanyakan Hukum Pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam hukum perdata, seperti: pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan, pemindahan hak karena warisan dan sebagainya.<sup>134</sup> Selain itu Hukum Pajak banyak menggunakan istilah-istilah Hukum Perdata dalam perundang-undangan pajak.<sup>135</sup> Kemudian Hukum Pajak juga berhubungan dengan Hukum

<sup>131</sup> Tunggul Anshari Setia Negara, *Op. Cit.*, hlm.75

<sup>132</sup> Santoso Brotodihardjo, *Op. Cit.* hlm.1

<sup>133</sup> *Ibid.*, hlm.9

<sup>134</sup> *Ibid.*

<sup>135</sup> *Ibid.*, hlm.10



Pidana karena memuat sanksi-sanksi pidana dalam hal terjadinya pelanggaran yang tersangkut pasal-pasal pidana.<sup>136</sup> Hukum Pajak mempunyai kedudukan yang sama dengan hukum lainnya yang berlaku saat ini karena sama-sama hukum positif.<sup>137</sup>

## 2.2. Kerangka Konseptual

### 2.2.1. Konsep Pajak Penghasilan

#### 2.2.1.1. Definisi Penghasilan

Dalam terminologi akuntansi, berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 23 yang dimaksud dengan penghasilan adalah<sup>138</sup> :

“..... peningkatan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi tertentu dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan dalam bentuk pemasukan atau penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal.”<sup>139</sup>

Penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*). Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, deviden, royalti dan sewa. Keuntungan, misalnya dapat berasal dari pengalihan aktiva perusahaan. Selanjutnya Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 46 Tahun 1996 mendefinisikan Laba Akuntansi sebagai “laba atau rugi bersih selama satu periode sebelum dikurangi beban pajak”.<sup>140</sup>

<sup>136</sup> *Ibid*, hlm.22

<sup>137</sup> Muhammad Djafar Saidi, *Hukum Acara Peradilan Pajak*, Cetakan ke-1 (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2013), hlm.1

<sup>138</sup> Ikatan Akuntan Indonesia, *Standard Akuntansi Keuangan*, Buku 2, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 1994)

<sup>139</sup><http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-22-psak-23-pendapatan>, diunduh 9 Januari 2018

<sup>140</sup><http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-33-psak-46-pajak-penghasilan>, diunduh 9 Januari 2018



Definisi penghasilan untuk kepentingan perpajakan dapat berbeda dengan definisi penghasilan menurut akuntansi. Perbedaan itu dapat dipahami karena adanya tujuan tertentu dari kebijakan perpajakan terutama berkaitan dengan fungsi pajak itu sendiri yaitu fungsi budgeter dan fungsi mengatur (*regulerend*) di mana di dalamnya mencakup pertimbangan keadilan dalam pembebanan pajak. Namun demikian meskipun terdapat sedikit perbedaan, dalam prakteknya pengertian penghasilan menurut akuntansi umumnya juga dianggap penghasilan oleh ketentuan perpajakan. Untuk keperluan perpajakan, definisi penghasilan dapat dilihat dengan dua pendekatan yaitu Pendekatan Sumber (*Source Concept of Income*) dan Pendekatan Pertambahan (*Accretion Concept of Income*).<sup>141</sup>

Definisi penghasilan menurut *Source Concept of Income* adalah merupakan penerimaan yang mengalir terus menerus dari sumber penghasilan. Pengertian penghasilan dibatasi pada ada tidaknya sumber. Hal ini menyebabkan adanya penghasilan lain-lain seperti selisih penilaian kembali aktiva tetap, penerimaan yang diperoleh dari hadiah undian, yang bukan berasal dari suatu sumber yang mengalirkan penghasilan secara terus menerus, tidak dimasukkan dalam pengertian penghasilan untuk perhitungan pajak. Pendekatan ini diterapkan pada negara-negara yang menggunakan *Schedular Taxation* di mana pajak penghasilan dikenakan menurut sumber penghasilan yang kadang-kadang tarifnya berbeda untuk masing-masing jenis penghasilan.

Pendekatan lain yaitu *Accretion Concept of Income* bermula dari konsep George Schanz, seorang ekonom dari Jerman yang menyatakan bahwa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya

<sup>141</sup> Gunadi, *Akuntansi Pajak*, (Jakarta: PT.Gramedia Widiasarana Indonesia, 1997), hlm.60



dan tidak menghiraukan pemakaiannya, tetapi lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa.<sup>142</sup>

Kemudian seorang ekonom Amerika yaitu Robert Murray Haig (1921) mengembangkan pengertian penghasilan untuk tujuan perpajakan sebagaimana dikutip oleh Henry C. Simons yang mengatakan bahwa: "*Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points in time*".<sup>143</sup> Haig menekankan bahwa tambahan kemampuan yang dihitung sebagai penghasilan adalah hanya yang berbentuk uang dan dapat dinilai dengan uang. Pengertian selanjutnya dikembangkan oleh Henry C. Simons (1938) dengan menyatakan:

*"Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the periode in question."*

Menurut Simons penghasilan merupakan penjumlahan nilai konsumsi dan perubahan nilai harta awal dan akhir dari suatu periode.

Pendekatan Schanz, Haig dan Simons untuk pengertian penghasilan dikenal dengan S-H-S *Income Concept* yang akhirnya melahirkan pandangan bahwa *Accretion Concept of Income* merupakan satu-satunya konsep yang memungkinkan penerapan pemungutan pajak berdasarkan kemampuan membayar (*ability to pay approach*). Namun konsep ini juga mendapat kritikan karena dalam pengertian penghasilan juga dimasukkan keuntungan yang belum direalisasi (*unrealized gain*), misalnya kenaikan nilai aktiva yang belum dijual (*capital appreciation*) yang semuanya diukur berdasarkan nilai pasar di mana secara administratif hal tersebut tidak mudah dilaksanakan.

<sup>142</sup> R. Mansury, *Op. Cit.*, hlm.62

<sup>143</sup> Simons C. Henry, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, (Chicago: Chicago Press, Midway Reprint, 1970), hlm.60



Selanjutnya Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 mendefinisikan penghasilan sebagai berikut:

“Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:

- a. ....
- b. ....
- c. dst”<sup>144</sup>

Dari definisi penghasilan tersebut di atas, maka terdapat 5 (lima) unsur yang melekat di dalamnya, yaitu:

- 1) tambahan kemampuan ekonomis;
- 2) yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak;
- 3) baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia;
- 4) yang dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan;
- 5) dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Pengertian penghasilan menurut UU PPh 2008 pada dasarnya selaras dengan *SHS Concept* dengan *accretion theory*-nya. Hal ini tercermin dari kalimat bahwa yang termasuk penghasilan adalah kemampuan (*net accretion*) untuk menguasai barang dan jasa dalam satu tahun pajak. *SHS Concept* yang tidak membedakan sumber dan tidak menghiraukan pemakaian penghasilan tercermin pula dalam definisi penghasilan menurut UU PPh 2008 yaitu dalam penggalan kalimat “yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak”.

<sup>144</sup> Lihat Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008



Perbedaan utama definisi penghasilan antara *the SHS Income Concept* dengan Undang-undang Pajak Penghasilan adalah pada masalah realisasi penghasilan. *The SHS Income Concept* tidak mementingkan apakah suatu penghasilan sudah direalisasi atau belum, sedangkan Undang-Undang PPh menganut konsep realisasi seperti yang dikenal dalam konsep akuntansi, baik yang menggunakan stelsel kas (*cash basis*) maupun stelsel akrual (*accrual basis*).

Dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 yang berlaku dinyatakan bahwa Undang-undang Pajak Penghasilan menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam arti yang luas (*worldwide income*) tanpa membedakan penghasilan berdasarkan sumbernya, tetapi menekankan pada ada tidaknya tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya. Kriteria tersebut dipandang sebagai ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak untuk membayar pajak (*ability to pay*).

Dilihat dari mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis kepada Wajib Pajak maka penghasilan dapat dikelompokkan menjadi:

- a) "Penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara, dan sebagainya;
- b) Penghasilan dari usaha dan kegiatan;
- c) Penghasilan dari modal, yang berupa harta tak bergerak seperti bunga, dividen, royalti, sewa, keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha, dan lain sebagainya;
- d) Penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang, hadiah dan lain sebagainya."<sup>145</sup>

Selanjutnya dilihat dari penggunaannya, penghasilan terdiri dari:

- 1) Penghasilan yang dapat dikonsumsi.
- 2) Penghasilan yang dapat ditabung untuk menambah kekayaan Wajib Pajak.

<sup>145</sup> Lihat penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008



Mengingat pengertian penghasilan menurut Undang-undang PPh menganut pengertian yang luas (*worldwide*), maka pengelompokan tersebut tidaklah terlalu penting, karena untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak, semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam satu tahun pajak harus dijumlahkan atau digabungkan.

### 2.2.1.2. Subjek Pajak Penghasilan

Yang dimaksud dengan subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut undang-undang perpajakan dinyatakan sebagai subjek hukum yang dikenakan pajak yang dibebani untuk memikul beban pajak.<sup>146</sup> Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) dari UU PPh 2008, yang menjadi subjek pajak adalah:

- a. "1. orang pribadi;
2. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
- b. badan; dan
- c. bentuk usaha tetap"<sup>147</sup>

Subjek pajak orang pribadi dapat bertempat tinggal atau berada di Indonesia ataupun di luar Indonesia. Sementara itu warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan diperlakukan sebagai subjek pajak yang menggantikan para ahli waris agar pengenaan pajak atas penghasilan yang asalnya dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan.<sup>148</sup> Sementara itu pengertian badan tercantum dalam penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai berikut:

"Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau

<sup>146</sup> H. Bohari, S.H, *Op. Cit.*, hlm.41

<sup>147</sup> Lihat Pasal 2 ayat (1) UU PPh 2008

<sup>148</sup> Lihat penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf a UU PPh 2008





organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.”<sup>149</sup>

Selanjutnya subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.

### 1) Subjek Pajak Dalam Negeri

Subjek pajak dalam negeri adalah:

- a. “orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
  1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
  2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
  3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
  4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara;
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak”.<sup>150</sup>

### 2) Subjek Pajak Luar Negeri

Subjek pajak luar negeri adalah:

- a. “orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari

<sup>149</sup> Lihat penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b UU PPH 2008

<sup>150</sup> Lihat Pasal 2 ayat (3) UU PPH 2008



menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia”<sup>151</sup>

Subjek pajak adalah orang atau badan yang memenuhi syarat-syarat subjektif namun tidak dengan sendirinya menjadi wajib pajak. Subjek pajak akan menjadi wajib pajak jika orang atau badan memenuhi syarat objektif yaitu menerima atau menerima penghasilan kena pajak.<sup>152</sup> Dengan kata lain, wajib pajak adalah subjek orang pribadi atau badan yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif. Mengenai kapan saatnya seseorang atau badan menjadi Wajib Pajak, hal ini dapat dilihat dalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) UU PPh yaitu:

- 1) sejak subjek orang pribadi menerima atau memperoleh penghasilan yang jumlahnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)
- 2) sejak subjek pajak badan dalam negeri didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia
- 3) sejak subjek pajak luar negeri baik orang pribadi maupun badan sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.<sup>153</sup>

### 2.2.1.3. Objek Pajak Penghasilan

Objek pajak merupakan sesuatu yang menjadi sasaran pengenaan pajak. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008, yang menjadi objek pajak adalah penghasilan. Definisi penghasilan menurut UU ini telah disajikan dalam sub-bab

<sup>151</sup> Lihat Pasal 2 ayat (4) UU PPh 2008

<sup>152</sup> H. Rochmat Soemitro, *Asas-asas Dan Dasar Perpajakan I, Op.Cit.*, hlm. 63

<sup>153</sup> Lihat penjelasan Pasal 2 ayat (2) UU PPh 2008



sebelumnya yang intinya adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak. Penghasilan dimaksud adalah termasuk:

- a) “penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;
- b) hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c) laba usaha;
- d) keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk :
  1. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal
  2. keuntungan yang diperoleh perseroan, persekutuan dan badannya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota;
  3. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apapun;
  4. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan atau badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang diatur lebih lanjut dengan, sepanjang tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
  5. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
- e) penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
- f) bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang.
- g) dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- h) royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
- i) sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- j) penerimaan dan perolehan pembayaran berkala;
- k) keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
- l) keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- m) selisih lebih karena penilaian kembali aktiva tetap;
- n) premi asuransi;
- o) iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;



- p) tambahan kekayaan netto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak
- q) penghasilan dari usaha berbasis syariah
- r) imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
- s) surplus bank Indonesia<sup>154</sup>.

Sementara itu terdapat beberapa jenis penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak sebagaimana di atur dalam Pasal 4 ayat (3) UU PPh 2008 yaitu:

- a.
  - 1. “bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amal zakat atau lembaga amal zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah; dan
  - 2. harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan;
- b. warisan;
- c. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
- d. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan Wajib Pajak, Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final atau Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus (*deemed profit*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15;
- e. pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa;
- f. dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, badan usaha milik negara, atau badan usaha milik daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dividen atau dengan syarat:
  - 1. dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan

<sup>154</sup> Lihat Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008



2. bagi perseroan terbatas, badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor;
  - g. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
  - h. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada huruf g, dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;
  - i. bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif
  - j. dihapus;
  - k. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat badan pasangan usaha tersebut:
    1. merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan
    2. sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia
  - l. beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
  - m. sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan
  - n. bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.”<sup>155</sup>

#### 2.2.1.4. Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan dihitung dengan mengalikan tarif tertentu terhadap dasar

pengenaan pajak. Pada umumnya dasar pengenaan Pajak Penghasilan adalah penghasilan neto yaitu penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya,

<sup>155</sup> Lihat Pasal 4 ayat (3) UU PPh 2008



kompensasi kerugian, maupun pengurangan lainnya yang diperkenankan oleh ketentuan perpajakan yang berlaku di masing-masing negara. Hal ini sejalan dengan pengertian Penghasilan Kena Pajak (*taxable income*) menurut International Tax Glossary adalah sebagai berikut:

“..... *the amount of income on which tax is actually chargeable (i.e. the amount to which the tax rate is actually applied or the net taxable income), or the amount of income from which tax losses, personal allowances and other reliefs must be deducted before arriving at the amount to which the tax rates are applied, i.e. gross taxable income.*”<sup>156</sup>

Menurut pengertian di atas, *taxable income* adalah jumlah penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajak suatu jumlah terhadap mana tarif pajak diterapkan untuk menghitung pajak atau yaitu penghasilan neto) atau jumlah penghasilan bruto setelah dikurangi dengan kerugian dan pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh penghasilan tersebut.

Dalam ketentuan perpajakan Indonesia yang berlaku saat ini dasar pengenaan pajak dapat dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu Penghasilan Kena Pajak dan Penghasilan Bruto.

#### **2.2.1.4.1. Penghasilan Kena Pajak Sebagai Dasar Pengenaan Pajak**

Penghasilan Kena Pajak merupakan dasar perhitungan untuk menentukan besarnya Pajak Penghasilan terhadap penghasilan yang berdasarkan ketentuan perpajakan dikenakan dengan tarif umum sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008. Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap menurut Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2008, ditentukan berdasarkan penghasilan

<sup>156</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Op.Cit.*, hlm. 293



neto yaitu penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk:

- a. biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain:
  1. biaya pembelian bahan;
  2. biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang;
  3. bunga, sewa, dan royalti;
  4. biaya perjalanan;
  5. biaya pengolahan limbah;
  6. premi asuransi;
  7. biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
  8. biaya administrasi; dan
  9. pajak kecuali Pajak Penghasilan;
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
- c. iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan;
- d. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;
- e. kerugian selisih kurs mata uang asing;
- f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
- g. biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
- h. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat:
  1. telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
  2. Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan
  3. telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu;
  4. syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf k; yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- i. sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;



- j. sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- k. biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- l. sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
- m. sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah”.<sup>157</sup>

Kemudian Pasal 6 ayat (2) UU PPh 2008 mengatur bahwa apabila penghasilan bruto setelah pengurangan ternyata didapat kerugian, kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya sampai dengan 5 (lima) tahun secara berturut-turut.

Selanjutnya Pasal 9 ayat (1) UU PPh 2008 mengatur bahwa untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap tidak boleh dikurangkan:

- a. “pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- b. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
- c. pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali:
  - 1. cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen, dan perusahaan anjak piutang;
  - 2. cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
  - 3. cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
  - 4. cadangan biaya reklamasasi untuk usaha pertambangan;
  - 5. cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan
  - 6. cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- d. premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;

<sup>157</sup> Lihat Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2008





- e. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- f. jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
- g. harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;
- h. Pajak Penghasilan;
- i. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;
- j. gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;
- k. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundangundangan di bidang perpajakan”<sup>158</sup>

Dalam penjelasan pasal tersebut dinyatakan bahwa pengeluaran-pengeluaran dibagi menjadi 2 (dua) yaitu pengeluaran yang boleh dibebankan sebagai biaya (*deductible expenses*) dan pengeluaran yang tidak boleh dibebankan sebagai biaya (*non-deductible expenses*). Pengeluaran biaya yang boleh dibebankan sebagai biaya untuk dikurangkan dari penghasilan bruto adalah hanya biaya yang berkaitan langsung dan tidak langsung dengan usaha atau kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan (sering disebut dengan “Biaya 3 M) yang menjadi objek PPh. Pembebanan biaya tersebut dapat dilakukan dalam

<sup>158</sup> Lihat Pasal 9 ayat (1) UU PPh 2008



tahun biaya tersebut dikeluarkan atau selama masa manfaat dari pengeluaran tersebut.<sup>159</sup>

#### 2.2.1.4.2. Penghasilan Bruto Sebagai Dasar Pengenaan Pajak

Penghasilan bruto yang dijadikan sebagai Dasar Pengenaan Pajak diterapkan atas penghasilan-penghasilan tertentu yang pengenaan pajaknya diperlakukan tersendiri yaitu berbeda dengan pengenaan pajak atas penghasilan pada umumnya berbasis neto yaitu penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan serta biaya-biaya lainnya yang diperkenankan untuk dikurangkan dari penghasilan.

Pemajakan penghasilan dengan menggunakan penghasilan bruto sebagai basis perhitungan Pajak Penghasilan dalam terminologi perpajakan internasional merupakan salah satu cara perhitungan pajak dengan konsep *presumptive taxation*.<sup>160</sup> Konsep ini mendasari anggapan bahwa jumlah pajak yang akan dibayar oleh pembayar pajak yang dihitung berdasarkan tarif tertentu terhadap penghasilan bruto, tidak akan lebih kecil dibandingkan dengan apabila penghitungan pajak dilakukan dengan cara pada umumnya yaitu tarif umum dikalikan dengan penghasilan neto yang riil. Pengenaan pajak dengan cara *presumptive* dalam praktik dapat dilakukan dengan berbagai alasan:

1. Simplifikasi, khususnya terkait dengan beratnya beban administrasi dalam pemenuhan ketentuan perpajakan bagi kelompok pembayar pajak yang

<sup>159</sup> Lihat penjelasan Pasal 9 ayat (1) UU PPh 2008

<sup>160</sup> Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1 (International Monetary Fund: Washington D.C., 1996), hlm. 401.



peredaran usahanya sangat kecil serta beban administrasi bagi otoritas pajak (fiskus) dalam melakukan pemeriksaan.

2. Apabila dilakukan dengan tepat maka pemajakan dengan *presumption* akan lebih efektif dalam mengeliminir penghindaran dan penyelundupan pajak dibandingkan dengan pemajakan dengan berbasis pembukuan.
3. Distribusi beban pajak lebih merata apabila cara penghitungan pajak yang umum dan lazim tidak dapat dipercaya karena masalah ketidakpatuhan pembayar pajak atau tindakan koruptif oleh aparat perpajakan.
4. Dapat menjadi semacam insentif bagi Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan besar.
5. Kombinasi berbagai pertimbangan seperti untuk kepentingan penerimaan, pertimbangan kesetaraan dan politik.<sup>161</sup>

Pengenaan pajak dengan dasar pengenaan pajak atas penghasilan bruto umumnya bersifat final. Sebagaimana telah disinggung sebelumnya dalam Bab I, yang dimaksud dengan Pajak Penghasilan yang bersifat final dalam pelaksanaannya adalah bahwa pajak yang dikenakan selama tahun berjalan atau pada suatu saat tertentu selama tahun berjalan di mana dengan pembayaran, pemotongan atau pemungutan PPh Final tersebut, maka Wajib Pajak tidak perlu lagi melaporkan penghasilan yang bersangkutan dalam SPT Pajak Penghasilan untuk perhitungan pajak dengan tarif umum. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 46 tentang Akuntansi Pajak Penghasilan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tanggal 23 Desember 1997 mendefinisikan PPh Final sebagai berikut :

“Pajak Penghasilan Final adalah pajak penghasilan yang bersifat final, yaitu bahwa setelah pelunasannya, kewajiban pajak telah selesai dan penghasilan

<sup>161</sup> *Ibid*, hlm. 402



yang dikenakan pajak penghasilan final tidak digabungkan dengan jenis penghasilan lain yang terkena pajak penghasilan yang bersifat tidak final. Pajak jenis ini dapat dikenakan terhadap jenis penghasilan, transaksi, atau usaha tertentu”.<sup>162</sup>

Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 mengatur jenis penghasilan tertentu yang dapat dikenai pajak bersifat final yaitu:

- a. “penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
- b. penghasilan berupa undian;
- c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
- d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
- e. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah”<sup>163</sup>

Pengenaan pajak atas jenis-jenis penghasilan yang bersifat final tersebut merupakan perlakuan tersendiri termasuk mengenai besarnya tarif, tatacara pelaksanaan pembayaran, pemotongan atau pemungutannya yang diatur dengan Peraturan Pemerintah. Pengertian kata “final” tidak dijelaskan dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 maupun penjelasannya. Namun dalam praktiknya, pengertian pajak yang bersifat final adalah:

1. Pajak Penghasilan yang terutang atas penghasilan tertentu tersebut adalah sebesar pajak yang telah dipungut atau dipotong oleh pihak lain (withholding), dan
2. Besarnya pemungutan atau pemotongan Pajak Penghasilan adalah sejumlah tarif yang ditetapkan untuk masing-masing jenis objek pajak (barang ataupun jasa) dikalikan dengan penghasilan bruto (bukan penghasilan neto), dalam arti biaya untuk mendapatkan penghasilan tersebut tidak dapat diperhitungkan), serta

<sup>162</sup> Lihat <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-33-psak-46-pajak-penghasilan, diunduh 9 Januari 2018>

<sup>163</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008



3. Jumlah Pajak Penghasilan yang dipungut atau dipotong oleh pihak ketiga tersebut tidak dapat diperhitungkan dengan pajak yang akan terutang (tidak dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang).<sup>164</sup>

#### 2.2.1.5. Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)

Untuk menghitung penghasilan kena pajak, selain biaya-biaya yang berdasarkan ketentuan perpajakan diperkenankan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto, khusus untuk Wajib Pajak orang pribadi terdapat pengurangan lainnya yaitu Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang dalam terminologi perpajakan internasional disebut dengan *personal exemption*. Pemberian *personal exemption* sangat erat kaitannya dengan pemahaman bahwa Pajak Penghasilan orang pribadi merupakan pajak subjektif di mana keadaan pribadi patut diperhatikan.

Pasal 7 ayat (2) UU PPh 2008 mengatur bahwa besarnya PTKP ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah dikonsultasikan dengan Dewan Perwakilan Rakyat. PTKP yang berlaku pada saat penulisan disertasi ini, adalah sebagai berikut:

- a. Rp.54.000.000 untuk diri Wajib Pajak orang pribadi;
- b. Rp.4.500.000 tambahan untuk Wajib Pajak yang kawin;
- c. Rp.54.000.000 tambahan untuk seorang isteri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1) UU PPh 2008.

<sup>164</sup> Nuryadi Mulyodiwarno, Editor: Maria R.U.D. Tambunan, *Menakar Kesetaraan Hak dan Kewajiban Perpajakan di Indonesia*, (Depok: PT RajaGrafindo Persada, 2018), hlm. 141



d. Rp.4.500.000 tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga.<sup>165</sup>

### 2.2.1.6. Tarif Pajak Penghasilan

Tarif Pajak Penghasilan yang berlaku di Indonesia saat ini dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) jenis tarif yaitu: tarif umum dan tarif final.

#### a. Tarif Umum

##### 1) Tarif Umum PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri

Sebagaimana telah dikemukakan dalam Bab I sebelumnya, tarif umum yang berlaku bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh 2008 sebagai berikut:

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp. 50.000.000	5%
Di atas Rp.50.000.000 sd Rp.250.000	15%
Di atas Rp. 250.000.000 s.d Rp. 500.000.000	25%
Di atas Rp. 500.000.000	30%

##### 2) Tarif Umum PPh Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan Bentuk Usaha

###### Tetap (BUT)

Pasal 17 ayat (1) huruf b UU PPh 2008 mengatur bahwa Wajib Pajak badan dan BUT dikenakan PPh dengan tarif tunggal yaitu 28%. Kemudian tarif ini

<sup>165</sup> Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 101 /PMK.010/2016 tentang Penyesuaian Besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 950)



diturunkan menjadi 25% yang mulai berlaku sejak tahun pajak 2010 sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (2a) UU PPh 2008.

### 3) Tarif Khusus Bagi Wajib Pajak Dalam Negeri Masuk Bursa

Wajib Pajak badan dalam negeri yang bentuknya perseroan terbuka dan sedikitnya 40% dari jumlah saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek Indonesia serta memenuhi persyaratan tertentu diberikan pengurangan tarif sebesar 5% dari tarif 28% Pasal 17 ayat (1) huruf b dan dari tarif 25% Pasal 17 ayat (1) huruf (2a) UU PPh 2008.

### 4) Fasilitas Pengurangan Tarif Untuk Usaha Mikro, Kecil dan Menengah

Kepada Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto tidak lebih dari Rp. 50.000.000.000 (lima puluh miliar) diberikan pengurangan tarif 50% dari tarif PPh Pasal 17 ayat (1) huruf b dan Pasal 17 ayat (1) huruf (2a) yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp. 4.800.000.000 (empat miliar delapan ratus juta). Fasilitas pengurangan tarif tersebut adalah untuk mendorong pertumbuhan usaha mikro, kecil dan menengah (UMKM). Hal ini diatur dalam Pasal 31 E UU PPh 2008.

#### b. Tarif Final

Sebagaimana telah dibahas sebelumnya, berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008, jenis-jenis penghasilan tertentu dikenakan dengan tarif khusus dan bersifat final yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah. Beberapa jenis penghasilan tersebut diantaranya adalah:



- 1) penghasilan atas bunga deposito/tabungan; tarif 20% bagi Wajib Pajak Dalam Negeri atau sesuai tarif Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Tax Treaty*)<sup>166</sup>, diatur dengan PP Nomor 131 Tahun 2000
- 2) penghasilan dari hadiah undian; tarif 25% dari jumlah bruto nilai undian, (PP Nomor 132 Tahun 2000)
- 3) penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan bangunan; tarif 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan selain pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan berupa Rumah Sederhana atau Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan dan 1% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan (PP Nomor 34 Tahun 2016)
- 4) penghasilan dari persewaan tanah dan / atau bangunan; tarif 10% dari jumlah bruto nilai sewa tanah dan/atau bangunan (PP Nomor 29 Tahun 1996)
- 5) penghasilan dari usaha jasa konstruksi (PP 51 Tahun 2008), yang menjadi objek penelitian disertasi ini.

<sup>166</sup> Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B (*tax treaty*) adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak. Manfaat P3B adalah fasilitas dalam P3B yang dapat berupa tarif pajak yang lebih rendah dari tarif pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPh atau pengecualian dari pengenaan pajak di negara sumber. Lihat Pasal 1 angka 2 dan 3 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-10/PJ/2017 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.





## 2.2.2. Konsep Jasa Konstruksi

### 2.2.2.1. Pengertian Jasa Konstruksi

Henriod dalam bukunya *The Construction Industry Issues and Strategies in Developing Countries* (1984) sebagaimana dikutip oleh Sulistijo Sidarto Mulyo mendefinisikan konstruksi sebagai suatu proses pembangunan fisik untuk menghasilkan infrastruktur seperti jalan, jembatan, irigasi, dan gedung yang memberikan kontribusi pada proses pembangunan masyarakat.<sup>167</sup> Industri konstruksi merupakan setiap kegiatan usaha yang berkaitan dengan penyiapan lahan dan proses konstruksi, perubahan perbaikan terhadap bangunan, struktur, dan fasilitas terkait lainnya, termasuk:

- a. “Segala kegiatan pembangunan struktur konstruksi baik yang dilakukan secara konvensional (langsung di tempat) ataupun yang sebagian atau seluruhnya dilakukan secara pabrikasi;
- b. Segala kegiatan persiapan lahan pekerjaan konstruksi (termasuk pemancangan) untuk mendirikan struktur konstruksi;
- c. Segala kegiatan perubahan, pemeliharaan, perbaikan, atau pembongkaran bangunan maupun struktur apa pun;
- d. Segala kegiatan pemasangan pipa-pipa dan material pabrikasi lainnya di dalam tanah dan pekerjaan lainnya yang berkaitan dengan tanah;
- e. Segala kegiatan pembangunan, pemancangan, pemasangan, perluasan, perubahan, atau pembongkaran dari sebuah saluran transmisi atau distribusi, atau pabrik, fasilitas dan peralatan pabrik yang menggunakan pasokan listrik; atau sebuah *system air-conditioning*, ventilasi, dan pendinginan (*refrigeration*).
- f. Segala kegiatan pembangunan, pemancangan, pemasangan, perluasan, perubahan, pelayanan, pergantian dari bagian atau pembongkaran sebuah lift atau mesin;
- g. Segala kegiatan perlistrikan atau kerja logam yang berkaitan dengan proyek-proyek keteknikan lainnya.”<sup>168</sup>

<sup>167</sup> Sulistijo Sidarto Mulyo, *Bisnis Konstruksi Dihadang Banyak Persoalan, Dilema di Tengah Persoalan SDM, Etika, & Praktik KKN*, ( Jakarta: PT. Elex Media Komputindo, 2013), hlm.1

<sup>168</sup> Seng Hansen, *Manajemen Kontrak Konstruksi, pedoman Praktis dalam Mengelola Proyek Konstruksi* Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2015), hlm.3



Kemudian Ganesan melalui bukunya *Employment, Technology and Construction Development* (2000) yang dikutip oleh Sulistijo memberikan pengertian bahwa konstruksi merupakan rangkaian kegiatan dari berbagai sektor yang berkaitan satu dan lainnya untuk mentransformasikan material menjadi fisik bangunan, baik secara manual tradisional maupun dengan memanfaatkan teknologi.<sup>169</sup>

Sementara itu definisi Jasa Konstruksi tercantum dalam Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi (selanjutnya dalam penulisan ini disebut dengan UU Jasa Konstruksi) yang mencabut Undang-undang Nomor 18 Tahun 1999 sebagai “layanan jasa konsultasi konstruksi dan/atau pekerjaan konstruksi”.<sup>170</sup> Kemudian yang dimaksud dengan konsultasi konstruksi adalah “layanan keseluruhan atau sebagian kegiatan yang meliputi pengkajian, perencanaan, perancangan, pengawasan, dan manajemen penyelenggaraan konstruksi suatu bangunan”.<sup>171</sup> Sementara itu pekerjaan konstruksi adalah “keseluruhan atau sebagian kegiatan yang meliputi pembangunan, pengoperasian, pemeliharaan, pembongkaran, dan pembangunan kembali suatu bangunan”.<sup>172</sup>

## 2.2.2.2. Jenis, Bentuk dan Bidang Usaha Jasa Konstruksi

### 2.2.2.2.1. Jenis Usaha Jasa Konstruksi

Berdasarkan UU Jasa Konstruksi, usaha jasa konstruksi dapat dibedakan menjadi (tiga) jenis yaitu: usaha jasa konsultasi konstruksi, usaha pekerjaan konstruksi dan usaha pekerjaan konstruksi terintegrasi. Sementara itu berdasarkan

<sup>169</sup> Sulistijo., *Ibid*, hlm.2

<sup>170</sup> Lihat Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2017 tentang Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 11, Tambahan Lembaran Negara Tahun 2017 Nomor 6018)

<sup>171</sup> Lihat Pasal 1 angka 2 UU Jasa Konstruksi

<sup>172</sup> Lihat Pasal 1 angka 3 UU Jasa Konstruksi



Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2010 yang masih berlaku selama belum terbitnya Peraturan Pemerintah sebagai peraturan pelaksanaan dari Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2017, jasa konstruksi meliputi 3 (tiga) jenis usaha yaitu: usaha perencanaan konstruksi, usaha pelaksanaan konstruksi, dan usaha pengawasan konstruksi.<sup>173</sup> Masing-masing jenis usaha tersebut dilaksanakan oleh perencana konstruksi, pelaksana konstruksi, dan pengawas konstruksi.

a. Usaha Perencanaan Konstruksi

Usaha jasa Perencanaan Pekerjaan Konstruksi memberikan layanan jasa konsultansi perencanaan yang meliputi bidang pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal, dan atau tata lingkungan. Lingkup layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi dapat terdiri dari:

- 1) survey
- 2) perencanaan umum, studi makro dan studi mikro
- 3) studi kelayakan proyek, industri dan produksi
- 4) perencanaan teknik, operasi dan pemeliharaan
- 5) penelitian

---

<sup>173</sup> Lihat Pasal 1 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 63, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3955) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 92 Tahun 2010 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha Dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Tahun 2010 Nomor 157)



b. Usaha Pelaksanaan Konstruksi

Usaha jasa Pelaksanaan Pekerjaan Konstruksi memberikan layanan jasa pelaksanaan yang meliputi bidang pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrik dan tata lingkungan.

c. Usaha Pengawasan Konstruksi

Usaha jasa Pengawasan Pekerjaan Konstruksi memberikan layanan jasa konsultasi pengawasan yang meliputi bidang pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrik, dan atau tata lingkungan. Lingkup layanan jasa pengawasan pekerjaan konstruksi dapat terdiri dari jasa:

- 1) pengawasan pelaksanaan pekerjaan konstruksi
- 2) pengawasan keyakinan mutu dan ketepatan waktu dalam proses pekerjaan dan hasil pekerjaan konstruksi.

Selanjutnya lingkup layanan ketiga jenis usaha jasa perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan dapat dilakukan secara terintegrasi yang dapat berupa:

- 1) rancang bangun (*design build*)
- 2) perencanaan, pengadaan, dan pelaksanaan terima jadi (*engineering, procurement and construction*)
- 3) penyelenggaraan pekerjaan terima jadi (*turnkey project*)
- 4) penyelenggaraan pekerjaan berbasis kinerja (*performance based*)

#### 2.2.2.2. Bentuk Usaha Jasa Konstruksi

Berdasarkan Pasal 8 ayat (1), (2) dan (3) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (untuk selanjutnya disingkat dengan **LPJK**) Nomor 12a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Perencana dan Pengawas Konstruksi, bentuk usaha perencana konstruksi dan pengawas konstruksi dapat berupa:



a. Usaha orang perorangan

b. Badan Usaha, terdiri dari:

1) Badan usaha nasional, meliputi:

a) Badan usaha berbadan hukum: Perseroan Terbatas dan Koperasi

b) Badan usaha bukan badan hukum: CV, Fa dan Biro Teknik

2) Badan usaha asing, terdiri dari:

a) Kantor Perwakilan

b) Perusahaan Patungan (PT Penanaman Modal Asing)<sup>174</sup>

Sementara itu bentuk usaha pelaksana konstruksi berdasarkan Pasal 8 ayat

(1), (2) dan (3) Peraturan LPJK Nomor 11a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Pelaksana Konstruksi dapat berupa:

a. Usaha orang perorangan

b. Badan Usaha, terdiri dari:

1) Badan usaha nasional, meliputi:

a) Badan usaha berbadan hukum: Perseroan Terbatas dan Koperasi

b) Badan usaha bukan badan hukum: CV, Fa, Usaha Dagang (UD) dan Perusahaan Bangunan (PB)

2) Badan usaha asing, terdiri dari:

a) Kantor Perwakilan

b) Perusahaan Patungan (PT Penanaman Modal Asing)<sup>175</sup>

<sup>174</sup> Lihat Pasal 8 ayat (1), (2) dan (3) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nomor 12a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Perencana Konstruksi dan Jasa Pengawas Konstruksi

<sup>175</sup> Lihat Pasal 8 ayat (1), (2) dan (3) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nomor 11a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Perencana Konstruksi dan Jasa Pengawas Konstruksi



Dalam melakukan kegiatannya di Indonesia, baik untuk usaha jasa perencanaan, pengawasan atau pelaksanaan konstruksi, kantor perwakilan badan usaha asing harus membentuk usaha kerja sama operasi (*joint operation*) dengan badan usaha nasional yang berbadan hukum berbentuk Perseroan Terbatas (PT).

### 2.2.2.2.3. Bidang Usaha Jasa Konstruksi

Bidang usaha jasa konstruksi tersebut dapat dibedakan menjadi 2 (dua) kelompok yaitu;

- a. Bidang usaha jasa perencanaan dan pengawasan konstruksi yang terdiri atas bidang usaha yang bersifat umum dan spesialis.
- b. Bidang usaha jasa pelaksanaan konstruksi yang terdiri atas bidang usaha yang bersifat umum, spesialis dan keterampilan tertentu.

Bidang usaha jasa konstruksi yang bersifat umum mempunyai kriteria yaitu harus mampu mengerjakan bangunan konstruksi atau bentuk fisik lain, mulai dari penyiapan lahan sampai dengan penyerahan akhir atau berfungsinya bangunan konstruksi, sedangkan yang bersifat spesialis harus mampu mengerjakan bagian tertentu dari bangunan konstruksi atau bentuk fisik lain. Selanjutnya bidang usaha jasa konstruksi yang bersifat keterampilan tertentu harus memenuhi kriteria mampu mengerjakan subbagian pekerjaan konstruksi dari bagian tertentu bangunan konstruksi dengan menggunakan teknologi sederhana.

Dalam dimensi akademis, lingkup operasional jasa konstruksi meliputi setidaknya 4 (empat) bidang, yaitu:

- 1) "Bidang Arsitektural yang meliputi: perumahan dan pemukiman, gedung dan pabrik, pertamanan, serta interior.
- 2) Bidang Teknik Sipil yang meliputi: drainase dan jaringan pengairan, jalan, jembatan, landasan dan lokasi pengeboran darat, jembatan kereta api, bendung dan bendungan, bangunan bawah air, dermaga, penahan gelombang dan tanah (*breakwater* dan *retaining wall*), reklamasi dan



pengerukan, pembukaan areal/pemukiman, pencetakan sawah dan pembukaan lahan (*land clearing*), penggalian/penambangan, konstruksi tambang dan pembangkit.

- 3) Bidang mekanikal, yang meliputi: instalasi tata udara, AC, dan pelindung kebakaran, instalasi lift dan eskalator, instalasi industri dan pembangkit, instalasi termal dan bertekanan, instalasi minyak dan geotermal, konstruksi alat angkut dan fasilitas lepas pantai, konstruksi perpipaan minyak/gas/energi.
- 4) Bidang Tata Lingkungan, yang meliputi: Bangunan pengolahan air bersih dan air limbah, reboisasi dan penghijauan, serta pengeboran air tanah.<sup>176</sup>

Sementara itu menurut Halpin dan Woodhead (1998) sebagaimana dikutip oleh Joseph Puwono, jasa konstruksi juga dapat dibedakan berdasarkan jenis dan tipe bangunan yang dihasilkan yaitu:

- a) *Heavy Engineering Construction* (dam, terowongan, jalan dan jembatan, bandar udara, pelabuhan dan lain-lain)
- b) *Building Construction* (konstruksi gedung secara umum seperti sekolah, kantor pemerintah, tempat rekreasi dan lain-lain)
- c) *Houses Construction* (konstruksi perumahan seperti rumah tinggal, apartemen dan lain-lain)
- d) *Industrial Construction* (konstruksi pabrik, pusat tenaga listrik dan lain-lain)<sup>177</sup>

Selanjutnya berdasarkan Peraturan LPIK Nomor 11a Tahun 2008, klasifikasi bidang/sub bidang pekerjaan usaha jasa pelaksanaan konstruksi berturut-turut disajikan pada Tabel 3.

Tabel 3

#### Klasifikasi Bidang/Subbidang Pekerjaan Usaha Jasa Pelaksana Konstruksi

NO	BIDANG	SUB-BIDANG
1	Arsitektural	a. Perumahan tunggal dan koppel b. Perumahan multi hunian c. Bangunan pergudangan dan industri d. Bangunan komersial

<sup>176</sup> Iwan Kartiawan, Kamajaya Al Katuuk, dan Hendra N. Soenardji, *Wajah Jasa Konstruksi Indonesia, Tujuan Keberpihakan*, (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2010), hlm.4

<sup>177</sup> Joseph Purnomo, *Perpajakan Konstruksi Dan Implementasinya*, (Yogyakarta: Penerbit Gava Media, 2012), hlm. 8



		<ul style="list-style-type: none"> <li>e. Bangunan-bangunan non perumahan lainnya</li> <li>f. Fasilitas pelatihan sport diluar gedung, fasilitas rekreasi</li> <li>g. pertamanan</li> </ul>
2	Sipil	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Jalan raya, jalan lingkungan</li> <li>b. Jalan kereta api</li> <li>c. Lapangan terbang dan runway</li> <li>d. Jembatan</li> <li>e. Jalan layang</li> <li>f. Terowongan</li> <li>g. Jalan bawah tanah</li> <li>h. Pelabuhan atau dermaga</li> <li>i. Drainase kota</li> <li>j. Bending</li> <li>k. Irigasi dan drainase</li> <li>l. Persungai rawa dan pantai</li> <li>m. Bendungan</li> <li>n. Pengerukan dan pengurugan</li> </ul>
3	Mekanikal	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Instalasi pemanasan, ventilasi udara, dan AC dalam bangunan</li> <li>b. Perpipaian air dalam bangunan</li> <li>c. Instalasi pipa gas dalam bangunan</li> <li>d. Insulasi dalam bangunan</li> <li>e. Instalasi lift dan escalator</li> <li>f. Pertambangan dan manufaktur</li> <li>g. Instalsi thermal, bertekanan, minyak, gas, geothermal (pekerjaan rekayasa)</li> <li>h. Konstruksi alat angkut dan alat angkat (pekerjaan rekayasa)</li> <li>i. Konstruksi perpipaan minyak, gas, energy (pekerjaan rekayasa)</li> <li>j. Fasilitas produksi penyimpanan minyak dan gas (pekerjaan rekayasa)</li> <li>k. Jasa penyedia peralatan kerja konstruksi</li> </ul>
4	Elektrikal	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Pembangkit tenaga listrik semua daya</li> </ul>





		<ul style="list-style-type: none"> <li>b. Pembangkit tenaga listrik dengan maksimal 10 MW/unit</li> <li>c. Pembangkit tenaga listrik energi baru dan terbarukan</li> <li>d. Jaringan transmisi tenaga tegangan tinggi dan ekstra tegangan tinggi</li> <li>e. Jaringan transmisi telekomunikasi dan atau telepon</li> <li>f. Jaringan distribusi tenaga listrik tegangan menengah</li> <li>g. Jaringan distribusi tenaga listrik tegangan rendah</li> <li>h. Jaringan distribusi telekomunikasi dan atau telepon</li> <li>i. Instalasi kontrol dan instrumentasi</li> <li>j. Instalasi listrik gedung dan pabrik</li> <li>k. Instalasi listrik lainnya</li> </ul>
5	Tata Lingkungan	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Perpipaan minyak</li> <li>b. Perpipaan gas</li> <li>c. Perpipaan air bersih/limbah</li> <li>d. Pengolahan air bersih</li> <li>e. Instalasi pengolahan limbah</li> <li>f. Pekerjaan pengeboran air tanah</li> <li>g. Reboisasi atau penghijauan</li> </ul>

**Sumber: Lampiran 1 Peraturan LPJK Nomor 11a Tahun 2008**  
(diolah kembali oleh penulis)

Sementara itu, Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008 serta klasifikasi bidang/sub bidang dan layanan/sublayanan Jasa Perencana Konstruksi Dan Jasa Pengawas Konstruksi disajikan dalam Tabel 4.



**Tabel 4**  
**Klasifikasi Bidang/Subbidang Dan Layanan/Sublayanan Jasa Perencana**  
**Konstruksi Dan Jasa Pengawas Konstruksi**

JASA	BIDANG	SUB-BIDANG
PERENCANAAN	Arsitekural	a. Jasa Nasihat/Pra-Disain, Disain dan Administrasi Kontrak Arsitekural b. Jasa Arsitekural Lansekap c. Jasa Desain Interior d. Jasa Penilai Perawatan Bangunan Gedung e. Jasa Arsitektur Lainnya
	Sipil	a. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Bangunan b. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Teknik Sipil Keairan c. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Teknik Sipil Transportasi d. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Teknik Sipil Lainnya
	Mekanikal	a. Jasa Disain Enjiniring Mekanikal b. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Industrial Plant dan Proses c. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Mekanikal Lainnya
	Elektrikal	a. Jasa Disain Enjiniring Elektrikal b. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring



		<p>Sistem Kontrol Lalu-Lintas</p> <p>c. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Elektrikal Lainnya</p>
	Tata Lingkungan	<p>a. Jasa Konsultasi Lingkungan</p> <p>b. Jasa Perencanaan Urban</p> <p>c. Jasa Nasihat/Pra-Disain, dan Disain Enjiniring Pekerjaan Tata Lingkungan Lainnya</p>
	Jasa Survey	<p>a. Jasa Survey Permukaan</p> <p>b. Jasa Pembuatan Peta</p> <p>c. Jasa Survey Bawah Tanah</p> <p>d. Jasa Geologi, Geofisik dan Prospek lainnya</p>
	Jasa Analisis dan Enjinering Lainnya	<p>a. Jasa Komposisi Kemurnian dan Analisis</p> <p>b. Jasa Enjinering Lainnya</p>
<b>JASA</b>	<b>LAYANAN</b>	<b>SUB-LAYANAN</b>
<b>PENGAWASAN</b>	Layanan Jasa Inspeksi Teknis	<p>a. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi Bangunan</p> <p>b. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi Pekerjaan Teknik Sipil Transportasi</p> <p>c. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi Pekerjaan Teknik Sipil Keairan</p> <p>d. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi Pekerjaan Teknik Sipil Lainnya</p> <p>e. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi Industrial Plant dan Proses</p> <p>f. Jasa Enjinering Fase Konstruksi dan Instalasi</p>



	Sistem Kontrol Lalu Lintas
Layanan Jasa Manajemen Proyek	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Bangunan</li> <li>b. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik Sipil Transportasi</li> <li>c. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik Keairan</li> <li>d. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik Sipil Lainnya</li> <li>e. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Industrial Plant dan Proses</li> <li>f. Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Sistem Kontrol Lalu Lintas</li> </ul>
Layanan Jasa Enjinereng Terpadu	Jasa Enjinereng Terpadu

**Sumber: Lampiran 1 Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008  
(diolah kembali oleh penulis)**

### **2.2.2.3. Klasifikasi, Kualifikasi dan Registrasi Usaha Jasa Konstruksi**

#### **2.2.2.3.1. Klasifikasi Usaha Jasa Konstruksi**

Menurut Pasal 1 angka 2 PP Nomor 4 Tahun 2010, yang dimaksud dengan klasifikasi adalah bagian kegiatan registrasi untuk menetapkan penggolongan usaha di bidang jasa konstruksi menurut bidang dan sub bidang pekerjaan atau penggolongan profesi keterampilan dan keahlian kerja orang perseorangan di bidang jasa konstruksi menurut disiplin keilmuan dan/atau keterampilan tertentu dan/atau kefungsan dan atau keahlian masing-masing. Kemudian berdasarkan



Undang-Undang Jasa Konstruksi, usaha jasa Konsultansi Konstruksi dan jasa Pekerjaan Konstruksi dapat bersifat umum dan spesialis.

Klasifikasi usaha jasa Konsultansi Konstruksi yang bersifat umum antara lain adalah:

- a. arsitektur
- b. rekayasa
- c. rekayasa terpadu
- d. arsitektur lanskap dan perencanaan wilayah,

Sedangkan klasifikasi jasa konsultansi yang bersifat spesialis meliputi:

- a. konsultansi ilmiah dan teknis; dan
- b. pengujian dan analisis teknis

Selanjutnya klasifikasi usaha Pekerjaan Konstruksi yang bersifat umum meliputi:

- a. bangunan gedung; dan
- b. bangunan sipil

Sementara itu klasifikasi usaha Pekerjaan Konstruksi yang bersifat spesialis antara lain:

- a. instalasi;
- b. konstruksi khusus;
- c. konstruksi prapabrikasi;
- d. penyelesaian bangunan; dan
- e. penyewaan peralatan



### 2.2.2.3.2. Kualifikasi Usaha Jasa Konstruksi

Berdasarkan Pasal 1 angka 3 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000, kualifikasi adalah bagian kegiatan registrasi untuk menetapkan penggolongan usaha di bidang jasa konstruksi menurut tingkat/kedalaman kompetensi dan kemampuan usaha, atau penggolongan profesi keterampilan dan keahlian kerja orang perseorangan di bidang jasa konstruksi menurut tingkat/kedalaman kompetensi dan kemampuan profesi dan keahlian. Kualifikasi usaha bagi badan usaha terdiri atas:

- a. kecil;
- b. menengah; dan
- c. besar

Penetapan kualifikasi usaha sebagaimana dimaksud dilaksanakan melalui penilaian terhadap:

- a. penjualan tahunan;
- b. kemampuan keuangan;
- c. ketersediaan tenaga kerja konstruksi; dan
- d. kemampuan dalam penyediaan peralatan konstruksi.

Selanjutnya berdasarkan Pasal 10 ayat (1) Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nomor: 11a Tahun 2008 tentang Registrasi Usaha Jasa Pelaksana Konstruksi, penggolongan kualifikasi usaha jasa pelaksana konstruksi didasarkan pada kriteria tingkat/kedalaman kompetensi dan potensi kemampuan usaha, yang selanjutnya dibagi menurut kemampuan melaksanakan pekerjaan berdasarkan kriteria risiko, dan/atau kriteria penggunaan teknologi,



dan/atau kriteria besaran biaya, dapat dibagi jenjang kompetensinya dalam 4 (empat) golongan usaha dan 7 (tujuh) Gred sebagai berikut :

a. kualifikasi usaha besar, berupa :

Gred 7 dan Gred 6

b. kualifikasi usaha menengah, berupa :

Gred 5

c. kualifikasi usaha kecil, berupa :

Gred 4, Gred 3, Gred 2 dan Gred 1 (usaha perseorangan)<sup>178</sup>

Kualifikasi Usaha Pelaksana Jasa Konstruksi di atas disajikan selengkapnya dalam Tabel 5 dibawah ini.<sup>179</sup>

**Tabel 5**  
**Kualifikasi Usaha Pelaksana Konstruksi**

NO	GOLONGAN USAHA	KUALIFIKASI	BATAS NILAI SATU PEKERJAAN (RP)	KEKAYAAN BERSIH (RP)
1	PERORANGAN	GRED 1	s/d 50.000.000	Tidak dipersyaratkan
2	K E C I L	GRED 2	s/d 300.000.000	50.000.000 s.d 600.000.000
		GRED 3	s/d 600.000.000	100.000.000 s.d 800.000.000
		GRED 4	s/d 1.000.000.000	400.000.000 s.d 1.000.000.000

<sup>178</sup> Lihat Pasal 10 ayat (1) Peraturan LPJK Nomor: 11 a Tahun 2008

<sup>179</sup> Lihat Lampiran 2 Peraturan LPJK Nomor 11a Tahun 2008



3	MENENGAH	GRED 5	> 1.000.000.000 s/d 10.000.000.000	1.000.000.000 s/d 10.000.000.000
4	B E S A R	GRED 6	> 1.000.000.000 s/d 25.000.000.000	3.000.000.000 s/d 25.000.000.000
		GRED 7	> 1.000.000.000 s/d tak terbatas	10.000.000.000 s/d tak terbatas

**Sumber: Lampiran 2 Peraturan LPJK 11a Tahun 2008  
(diolah kembali oleh penulis)**

Sementara itu penggolongan kualifikasi usaha jasa perencana konstruksi dan usaha jasa pengawas konstruksi menurut Pasal 10 ayat (1) Peraturan LPJK Nomor 12a didasarkan pada kriteria tingkat / kedalaman kompetensi dan potensi kemampuan usaha, serta kemampuan melakukan perencanaan dan pengawasan pekerjaan berdasarkan kriteria risiko dan/atau kriteria penggunaan teknologi dan/atau kriteria besaran biaya yang terdiri dari 3 (tiga) golongan usaha dan 4 (empat) Gred yaitu:

- a. kualifikasi usaha besar, berupa Gred 4
- b. kualifikasi usaha menengah, berupa : Gred 3
- c. kualifikasi usaha kecil, berupa : Gred 2 dan Gred 1 (usaha orang perseorangan)<sup>180</sup>

Kualifikasi Usaha Pelaksana Jasa Konstruksi di atas disajikan selengkapnya dalam Tabel 6 dibawah ini.<sup>181</sup>

<sup>180</sup> Lihat Pasal 10 ayat (1) Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008

<sup>181</sup> Lihat Lampiran 2 Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008





Tabel 6

## Kualifikasi Usaha Jasa Perencana dan Jasa Pengawas Konstruksi

NO	GOLONGAN USAHA	KUALIFIKASI	BATAS NILAI SATU PEKERJAAN (RP)	KEKAYAAN BERSIH (RP)
1	PERORANGAN	GRED 1	s/d 50.000.000	Tidak dipersyaratkan
2	KECIL	GRED 2	s/d 400.000.000	Maksimum 200.000.000
3	MENENGAH	GRED 3	> 400.000.000 s/d 1.000.000.000	200.000.000 s.d 1.000.000.000
4	BESAR	GRED 4	> 400.000.000 s/d tak terbatas	> 1.000.000.000 s/d tak terbatas

Sumber: Lampiran 2 Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008  
(diolah kembali oleh penulis)

#### 2.2.2.4. Segmentasi Pasar Jasa Konstruksi

Usaha orang perseorangan dan badan usaha jasa konstruksi kualifikasi kecil hanya dapat menyelenggarakan jasa konstruksi pada segmen pasar yang:

- berisiko kecil;
- berteknologi sederhana; dan
- berbiaya kecil.

Sementara itu Badan usaha jasa konstruksi kualifikasi menengah hanya dapat menyelenggarakan jasa konstruksi pada segmen pasar yang:

- berisiko sedang;
- berteknologi madya; dan/atau
- berbiaya sedang.



Selanjutnya badan usaha jasa konstruksi kualifikasi besar yang berbadan hukum dan perwakilan usaha jasa konstruksi asing hanya dapat menyelenggarakan jasa konstruksi pada segmen pasar yang:

- a. berisiko besar;
- b. berteknologi tinggi; dan/atau
- c. berbiaya besar.

#### 2.2.2.5. Sertifikat Badan Usaha

Setiap badan usaha yang mengerjakan jasa konstruksi wajib memiliki Sertifikat Badan Usaha (SBU) yang diterbitkan melalui suatu proses sertifikasi dan registrasi oleh Menteri. SBU tersebut paling sedikit memuat:

- a. jenis usaha;
- b. sifat usaha;
- c. klasifikasi usaha; dan
- d. kualifikasi usaha.

Berdasarkan Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000 jo PP Nomor 92 Tahun 2010, yang dimaksud dengan sertifikasi adalah:

- a. proses penilaian untuk untuk mendapatkan pengakuan terhadap klasifikasi dan kualifikasi atas kompetensi dan kemampuan usaha di bidang konstruksi yang berbentuk usaha orang perseorangan atau badan usaha; atau
- b. proses penilaian kompetensi dan kemampuan profesi keterampilan kerja dan keahlian kerja seseorang di bidang jasa konstruksi menurut disiplin keilmuan dan atau keterampilan tertentu dan atau kefungsian dan atau keahlian tertentu.

Selanjutnya badan usaha baik nasional maupun asing yang telah mendapat sertifikat klasifikasi dan sertifikat kualifikasi wajib mengikuti registrasi yang



dilakukan oleh LPJK. Pemberian tanda registrasi badan usaha dilakukan dengan cara meneliti/menilai sertifikat klasifikasi dan sertifikat kualifikasi yang dimiliki badan usaha.

#### 2.2.2.6. Kontrak Kerja Konstruksi

Pengaturan hubungan kerja antara Pengguna Jasa dan Penyedia Jasa yang terlibat dalam penyelenggaraan kegiatan jasa konstruksi dituangkan dalam Kontrak Kerja Konstruksi. Pihak utama yang menandatangani kontrak konstruksi terdiri dari:

- a. Pihak Pemberi Kerja, sering disebut yang sering disebut dengan istilah: *bouwheer*, *aanbesteder*, *owner*, *employer*, *buyer*, yang memborongkan, principal, pemimpin proyek, dan lain-lain, dan
- b. Pihak Pemborong, yang sering disebut juga dengan *annamar*, kontraktor, rekanan, developer dan lain-lain.<sup>182</sup>

Berdasarkan pihak yang mengikatkan diri dalam kontrak, terdapat 3 (tiga) jenis kontrak dalam usaha jasa konstruksi, yaitu kontrak dengan pemilik proyek (*owner*), kontrak dengan partner kerja sama (*joint operation*) dan kontrak dengan rekanan (subkontraktor, *supplier*)<sup>183</sup>

1) Kontrak dengan pemilik proyek (*owner*), terdiri dari 3 (tiga) jenis sebagai berikut:

- a. Kontrak konvensional, merupakan kontrak dengan lingkup hanya untuk melaksanakan pekerjaan saja.

<sup>182</sup> Munir Fuady, *Kontrak Pemborongan Mega Proyek*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 1998), hlm.15

<sup>183</sup> Asiyanto, *Manajemen Produksi untuk Jasa Konstruksi*, (Jakarta: Pradnya Paramita, 2005), hlm. 37



- b. Kontrak *design and build*, adalah kontrak dengan lingkup melaksanakan desain sekaligus pelaksanaan. Jenis kontrak ini sering disebut juga dengan kontrak *turnkey* karena sama-sama melaksanakan perencanaan dan sekaligus membangun.<sup>184</sup>
- c. Kontrak *Build Operating Transfer* (BOT), merupakan kontrak dengan lingkup kerja mendesain, melaksanakan, mendanai sendiri, dan mengoperasikan dalam jangka waktu tertentu kemudian menyerahkan kepada pemilik.
- 2) Kontrak dengan mitra kerja sama (*joint operation*), merupakan kontrak yang dibuat untuk menghadapi pemasaran dan kegiatan produksi sekaligus.
- 3) Kontrak dengan rekanan (subkontraktor, *supplier*), merupakan kontrak yang dibuat dalam rangka kegiatan produksi.

Selanjutnya berdasarkan cara perhitungan biaya proyek, kontrak usaha jasa konstruksi dengan pemilik proyek dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis yaitu<sup>185</sup>:

1. Kontrak *Cost Plus Fee*,

Merupakan bentuk kontrak yang menyebutkan bahwa total biaya proyek dihitung berdasarkan biaya riil yang disetujui pemilik, ditambah dengan *fee* sebesar yang dinyatakan dalam perjanjian. Jenis kontrak ini belum dapat memastikan berapa biaya proyek pada saat proyek akan dimulai dan baru diketahui jumlah nilai kontraknya setelah proyek selesai.

<sup>184</sup> Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi di Indonesia*, (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2006), hlm.70

<sup>185</sup> Asiyanto, *Op.Cit.*, hlm.38



## 2. Kontrak *Lumpsum*

Dalam jenis kontrak ini, total biaya proyek telah ditetapkan secara pasti dan tidak dapat berubah diubah dengan alasan apapun kecuali yang disebut dalam kontrak. Apabila terdapat perbedaan dalam pelaksanaan, akan menjadi tanggung jawab kontraktor sepenuhnya.

## 3. Kontrak *Unit Price*

Berdasarkan jenis kontrak ini, total biaya proyek pada awalnya dihitung berdasarkan perkiraan kuantitas pekerjaan dengan harga satuan yang tetap, yang nantinya diubah sesuai dengan kuantitas pekerjaan yang riil yang dihitung/disetujui bersama. Kontrak ini mencantumkan harga yang sifatnya baru merupakan perkiraan sementara berupa biaya per unit volume, per unit panjang, atau per unit berat. Cara pembayaran kontrak jenis ini dengan cara menghitung kuantitas, terpasang secara bersama-sama antara pengusaha jasa konstruksi dengan pemilik. Menurut jenis kontrak ini yang mengikat adalah *unit price*-nya, sedangkan kuantitasnya pada saat tender diberikan dan realisasinya pada saat pembayaran diukur bersama-sama. Jenis kontrak *unit price* ini biasanya bisa berupa *fixed unit price* (harga satuan tetap) atau *unit price* dengan eskalasi. Untuk kontrak *unit price* dengan eskalasi biasanya digunakan untuk kondisi ekonomi suatu negara yang tidak stabil, inflasinya tinggi, dan untuk kontrak yang sifatnya *multi years*.



### 2.2.3. Konsep Rekonstruksi

Dalam Kamus Umum Bahasa Indonesia pengertian rekonstruksi adalah pengembalian sebagai semula.<sup>186</sup> Sementara itu rekonstruksi dalam bahasa Inggris adalah *reconstruction*. Salah satu arti *reconstruction* menurut kamus Oxford, adalah *the process of changing or improving the condition of something or the way it works; the process of putting something back into the state it was in before*.<sup>187</sup> Jadi rekonstruksi adalah merupakan proses perubahan atau pengembangan keadaan atau cara bekerjanya sesuatu. Rekonstruksi juga dapat diartikan sebagai penyusunan atau penggambaran kembali sebagaimana adanya atau kejadian semula.<sup>188</sup>

Selanjutnya menurut Black's Law Dictionary, pengertian *reconstruction* adalah "*the act or process of rebuilding, re-creating, or reorganizing something*".<sup>189</sup> Dalam hal ini rekonstruksi merupakan proses membangun kembali, atau menciptakan kembali atau mereorganisasi sesuatu. Dikaitkan dengan konteks hukum, maka suatu proses rekonstruksi dapat diartikan sebagai perubahan atau pembaharuan suatu bentuk maupun muatan suatu peraturan perundang-undangan ke arah yang lebih ideal.

<sup>186</sup> WJS Poerwadarminta, *Kamus Umum Bahasa Indonesia*, Cetakan Keenam, belas (Jakarta: Balai Pustaka, 1999), hlm.812

<sup>187</sup> A S Hornby, *Oxford Advanced Learner's Dictionary*, Sixth Edition, Edited by Sally Wehmeier (Oxford: Oxford University Press, 2003), hlm. 1105

<sup>188</sup> B.N Marbun, *Kamus Politik*, (Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 1996), hlm.469

<sup>189</sup> Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary*, Eight Edition, (USA: Thomson Business, 2004), hlm.1301



### BAB III

#### PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA

#### KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN ASAS KEADILAN

##### 3.1. Dasar Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Sebagaimana telah diuraikan dalam BAB I, PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 merupakan dasar hukum pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang petunjuk pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan PMK187/2008 jo PMK 153/2009. Pertimbangan utama terbitnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 seperti yang tercantum dalam konsideransnya adalah “dalam rangka menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak”.<sup>190</sup>

Wujud kemudahan dimaksud adalah dalam cara menghitung beban pajak yang sederhana yaitu dengan hanya mengalikan tarif PPh Final terhadap penghasilan bruto. Pengusaha konstruksi tidak perlu repot untuk melakukan identifikasi mana saja pengeluaran-pengeluaran biaya yang diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto dan biaya-biaya mana yang tidak diperbolehkan sesuai ketentuan yang berlaku dalam menghitung penghasilan neto seperti halnya penghitungan PPh atas penghasilan yang dikenakan dengan tarif umum yang tidak bersifat final. Identifikasi dimaksud dalam praktik perpajakan disebut dengan rekonsiliasi fiskal. Jika terdapat biaya-biaya yang tidak diperbolehkan

<sup>190</sup> Lihat konsiderans “Menimbang” butir a PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



untuk dikurangkan dari penghasilan bruto sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (1) UU PPh 2008, misalnya sumbangan, pemberian imbalan dalam bentuk natura kepada pegawai, biaya-biaya untuk keperluan pribadi direksi dan pemegang saham, serta pengeluaran biaya-biaya lainnya yang tidak ada hubungannya langsung atau tidak langsung dengan kegiatan usaha untuk mendapatkan, menagih atau memelihara penghasilan, maka laporan laba rugi menurut akuntansi harus dilakukan koreksi terlebih dahulu. Koreksi tersebut dalam praktik disebut dengan koreksi fiskal. Jika koreksi yang dilakukan menambah penghasilan kena pajak maka disebut dengan koreksi positif sedangkan jika sebaliknya koreksi tersebut mengurangi penghasilan kena pajak disebut dengan koreksi negatif. Koreksi fiskal negatif dapat terjadi antara lain karena terdapat perbedaan metode penyusutan aktiva tetap (misalnya metode garis lurus) yang diterapkan menurut akuntansi dengan metode penyusutan yang diterapkan berdasarkan ketentuan perpajakan (misalnya metode saldo menurun) sehingga dalam periode tertentu biaya penyusutan yang harus diakui dalam perhitungan PPh akan lebih besar dari biaya penyusutan menurut akuntansi.<sup>191</sup> Selain itu koreksi fiskal negatif juga dilakukan terhadap penghasilan-penghasilan yang telah dikenai PPh berdasarkan ketentuan yang bersifat final seperti pendapatan bunga deposito dan bunga tabungan, dan penghasilan sewa ruangan gedung kantor.

Koreksi fiskal tersebut di atas tidak perlu dilakukan dalam menghitung PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi karena dasar pengenaan PPh nya adalah

<sup>191</sup> Metode penyusutan yang diperbolehkan dalam Pasal 11 ayat (1) dan (2) UU PPh 2008 adalah: a. dalam bagian-bagian yang sama besar selama masa manfaat yang ditetapkan bagi harta tersebut (metode garis lurus atau *straight-line method*); atau b. dalam bagian-bagian yang menurun dengan cara menetapkan tarif penyusutan atas nilai sisa buku (metode saldo menurun atau *declining balance method*)





dari penghasilan bruto, berbeda dengan pengenaan pajak berbasis penghasilan neto yang dihitung dari penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya pengurang yang diperbolehkan menurut ketentuan perpajakan yang berlaku.

Terkait pengaturan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dengan produk hukum setingkat Peraturan Pemerintah yaitu PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang merupakan delegasi dari Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008, ketentuan ini pernah diuji konsitusionalitasnya di Mahkamah Konstitusi. Pemohon uji materi menganggap bahwa Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 yang mengatur jenis-jenis penghasilan tertentu bersifat final termasuk dalam hal ini penghasilan dari usaha jasa konstruksi bertentangan dengan pasal 23A UUD RI 1945 yang menyatakan bahwa “segala pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pemungutan pajak seyogianya diatur dengan undang-undang mengingat pajak merupakan peralihan kekayaan dari masyarakat ke pemerintah tanpa ada suatu imbalan yang diterima secara langsung yang dapat ditunjuk. Peralihan kekayaan dari rakyat tanpa imbalan langsung dari pemerintah dalam hukum hanya dapat dalam bentuk pemberian yang bersifat suka rela atau perampokan.<sup>192</sup> Oleh karena itu agar tidak disebut sebagai kesewenang-wenangan atau tindakan perampokan maka pemungutan pajak harus memperoleh persetujuan dari rakyat melalui persetujuan DPR yang dituangkan dalam Undang-undang bersama pemerintah. Penggunaan wewenang oleh pemerintah (termasuk dalam hal ini menurut penulis kewenangan dalam pemungutan pajak) perlu dikontrol agar tidak terjadi penyalahgunaan kekuasaan, termasuk penyalahgunaan kewenangan (*detournement of de pouvoir*)

<sup>192</sup> Rochmat Soemitro, *Pajak Penghasilan*, (Bandung: PT Eresco, 1993), hlm.10



dan tindak sewenang-wenang (*willekeur / abus de pouvoir*) yang sudah merupakan gejala lama.<sup>193</sup>

Falsafah pajak yang terkandung dalam Pasal 23A UUD RI 1945 sama dengan falsafah pajak dianut oleh Inggris yaitu “*No taxation without representation*” dan falsafah pajak di Amerika Serikat yang berbunyi “*Taxation without representation is robbery*”.<sup>194</sup> Dengan demikian apabila ada pemungutan pajak yang tidak diatur dengan undang-undang akan dianggap bertentangan dengan konstitusi.

Sementara itu berdasarkan Putusan Nomor 128/PUU-VII/2009, Mahkamah Konstitusi memutuskan bahwa Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD RI 1945 karena pendelegasian wewenang undang-undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya secara hierarki merupakan kebijakan pembentuk undang-undang dalam hal ini lembaga legislatif yaitu DPR dengan persetujuan Pemerintah (*legal policy*), sehingga dari sisi kewenangan produk hukum yang dihasilkan adalah sah dan tidak bertentangan dengan UUD RI 1945.<sup>195</sup>

Meskipun dari sisi pendelegasian kewenangan Mahkamah Konstitusi menyatakan bahwa Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 adalah tidak bertentangan dengan Pasal 23A UUD RI 1945, merujuk pada Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, muatan Peraturan Pemerintah seyogianya berisi materi untuk menjalankan Undang-undang

<sup>193</sup> Sudarsono, *Pilihan Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Di Peradilan Tata Usaha Negara*, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Dalam Bidang Ilmu Hukum Administrasi Negara Pada Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, disampaikan pada Rapat Terbuka Senat Universitas Brawijaya, tanggal 26 Maret 2008, hlm.1

<sup>194</sup> *Ibid*, hlm.8

<sup>195</sup> Lihat Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 128/PUU-VII/2009



sebagaimana mestinya.<sup>196</sup> Dengan kata lain penerbitan Peraturan Pemerintah seharusnya hanya berupa peraturan pelaksanaan dari isi undang-undang yang secara hierarki berada di atas Peraturan Pemerintah.

Merujuk pada *stufentheorie* yang digagas oleh Kelsen sebagaimana telah diuraikan dalam Bab II, norma-norma hukum itu berjenjang dan berlapis dalam suatu hierarki. Norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi serta norma yang lebih tinggi bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi hingga suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan berlaku di masyarakat sebagai Norma Dasar (*grundnorm*). Selanjutnya mengacu pada teori jenjang norma dan pengelompokannya dalam kaitan dengan suatu negara oleh Hans Nawiasky yang kemudian dikembangkan oleh A. Hamid S. Attamimi dalam struktur hierarki tata hukum di Indonesia, maka Peraturan Pemerintah merupakan kelompok paling bawah yaitu kelompok IV sebagai peraturan pelaksanaan (*verordnung*) dari empat kelompok besar pengelompokan norma hukum setelah Kelompok I: Pancasila (Pembukaan UUD 1945), Kelompok II: Batang Tubuh UUD 1945, TAP MPR dan Konvensi Ketatanegaraan dan Kelompok III: Undang-undang.

Menurut penulis, UU PPh 2008 mendelegasikan kewenangan yang menjadi domainnya secara berlebihan (*over capacity of power*) kepada Peraturan Pemerintah. Besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak diperoleh dari perkalian tarif PPh dengan dasar pengenaan pajak. Dengan demikian besarnya tarif merupakan salah satu faktor yang menentukan besarnya beban pajak yang

<sup>196</sup> Lihat Pasal 12 Undang-undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5234)



harus ditanggung oleh Wajib Pajak. Berhubung langsung membebani rakyat, maka penentuan tarif harus diatur dengan undang-undang sesuai Pasal 23A UUD RI 1945. Dengan kata lain penentuan tarif PPh tidak boleh didelegasikan ke Peraturan Pemerintah yang seharusnya hanya bersifat peraturan pelaksanaan dari isi undang-undang agar hierarki perundang-undangan tetap terjaga. Kewenangan yang didelegasikan oleh Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 untuk mengatur perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis-jenis penghasilan tertentu termasuk dalam hal ini penghasilan dari usaha jasa konstruksi dalam faktanya juga mencakup penentuan tarif PPh.

### 3.2. Pengertian Jasa Konstruksi

Pasal 1 angka 2 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 memberi pengertian jasa konstruksi sebagai “layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi”<sup>197</sup>. Meskipun tidak secara eksplisit dinyatakan bahwa pengertian jasa konstruksi menurut PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 merujuk pada definisi jasa konstruksi dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi yang masih berlaku pada waktu itu sebelum dicabut oleh Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2017, pengertian jasa konstruksi dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tersebut identik dengan pengertian jasa konstruksi yang tercantum dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999. Jadi dapat disimpulkan bahwa pengertian jasa konstruksi dalam PP 51

<sup>197</sup> Lihat Pasal 1 angka 2 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dikutip langsung dari pengertian jasa konstruksi menurut UU No 18 Tahun 1999.<sup>198</sup>

### 3.2.1. Pengertian Pekerjaan Konstruksi

Pekerjaan Konstruksi yang merupakan bagian dari jasa konstruksi di definisikan dalam Pasal 1 angka 2 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 sebagai berikut:

“Pekerjaan Konstruksi adalah keseluruhan atau sebagian rangkaian kegiatan perencanaan dan/atau pelaksanaan beserta pengawasan yang mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal, dan tata lingkungan masing-masing beserta kelengkapannya untuk mewujudkan suatu bangunan atau bentuk fisik lain”<sup>199</sup>

Definisi tersebut identik dengan definisi Pekerjaan Konstruksi menurut UU Nomor 18 Tahun 1999 sehingga dapat juga disimpulkan bahwa definisi menurut PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 juga diambil dari definisi UU tersebut.

### 3.2.2. Pengertian Perencanaan Konstruksi

Berdasarkan Pasal 1 angka 4 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, Perencanaan Konstruksi adalah “pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang perencanaan jasa konstruksi yang mampu mewujudkan pekerjaan dalam bentuk dokumen perencanaan bangunan fisik lain”.<sup>200</sup> Sementara itu definisi Perencanaan Konstruksi menurut UU No. 18 Tahun 1999 adalah sebagai berikut:

Perencanaan Konstruksi adalah penyedia jasa orang perorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang perencanaan jasa konstruksi yang mampu mewujudkan pekerjaan dalam bentuk dokumen perencanaan bangunan atau bentuk fisik lain.<sup>201</sup>

<sup>198</sup> Lihat Pasal 1 angka 1 UU No. 18 Tahun 1999

<sup>199</sup> Lihat Pasal 1 angka 3 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>200</sup> Lihat Pasal 1 angka 4 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>201</sup> Lihat Pasal 1 angka 9 UU No. 18 Tahun 1999



Perbedaan kedua definisi tersebut hanya terletak antara frasa “pemberian jasa” pada PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dan frasa “penyedia jasa” dalam UU Nomor 18 Tahun 1999 sehingga tidak terdapat perbedaan yang substansial. Dengan demikian dapat pula disimpulkan bahwa definisi Perencanaan Konstruksi menurut PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dikutip dari definisi dalam UU di atas.

### 3.2.3. Pengertian Pelaksanaan Konstruksi

Pengertian Pelaksanaan Konstruksi menurut Pasal 1 angka 5 dari PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 adalah sebagai berikut:

“Pelaksanaan Konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang professional di bidang pelaksanaan jasa konstruksi yang mampu menyelenggarakan kegiatannya untuk mewujudkan suatu hasil perencanaan menjadi bentuk bangunan atau bentuk fisik lain, termasuk di dalamnya pekerjaan konstruksi terintegrasi yaitu penggabungan fungsi layanan dalam model penggabungan perencanaan, pengadaan dan pembangunan (*engineering, procurement and construction*) serta model penggabungan perencanaan dan pembangunan (*design and build*)”.

Sementara itu, definisi Pelaksanaan Jasa Konstruksi tidak terdapat dalam UU Nomor 18 Tahun 1999 melainkan definisi Pelaksana Konstruksi yaitu “penyedia jasa orang perseorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pelaksanaan jasa konstruksi yang mampu untuk mewujudkan suatu hasil perencanaan menjadi bentuk bangunan atau bentuk fisik lain”.

Substansi definisi menurut kedua sumber tersebut adalah sama. Perbedaannya hanya terletak pada PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang secara eksplisit menyatakan bahwa pekerjaan konstruksi terintegrasi yaitu antara perencanaan, pengadaan dan pembangunan juga termasuk dalam pengertian jasa pelaksanaan konstruksi. Oleh karena itu juga dapat disimpulkan bahwa definisi Pelaksanaan Jasa Konstruksi dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 merujuk pada definisi menurut UU Nomor 18 Tahun 1999.



### 3.2.4. Pengertian Pengawasan Konstruksi

Menurut Pasal 1 angka 6 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, definisi

Pengawasan Jasa Konstruksi adalah sebagai berikut:

“Pengawasan Konstruksi merupakan pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pengawasan jasa konstruksi, yang mampu melaksanakan pekerjaan pengawasan sejak awal pelaksanaan pekerjaan konstruksi sampai selesai dan diserahterimakan”.

Sementara itu pengertian Pengawas Konstruksi menurut UU Nomor 18 Tahun 1999 adalah:

“Pengawas konstruksi adalah penyedia jasa orang perseorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pengawasan jasa konstruksi yang mampu melaksanakan pekerjaan pengawasan sejak awal Pelaksanaan pekerjaan konstruksi sampai selesai dan diserahterimakan”.

Kedua definisi tersebut di atas jelas hampir identik. Bedanya hanya pada istilah

“Pengawasan” pada PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dan istilah “Pengawas” pada UU Nomor 18 Tahun 1999, sedangkan kalimat lainnya sama.

Dari uraian pengertian perencanaan konstruksi, pelaksanaan konstruksi serta pengawasan konstruksi di atas, dapat disimpulkan bahwa pengertian-pengertian terkait jasa konstruksi menurut PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 jelas merujuk pada pengertian jasa konstruksi yang tercantum dalam UU Nomor 18 Tahun 1999. Meskipun ada teks pengertian yang tidak persis sama namun secara substansi pengertiannya sama.

Selain seyogianya merujuk pada pengertian dalam Undang-Undang yang mengatur industrinya dalam hal ini jasa konstruksi, menurut penulis, tidak ada urgensinya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 harus memberi pengertian sendiri yang berbeda dengan pengertian yang diatur dalam UU tentang jasa konstruksi itu sendiri. Namun menurut penulis, mengingat PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mengatur rinci apa saja bidang-bidang hingga sub-bidang



perencanaan konstruksi, pelaksanaan konstruksi dan pengawasan konstruksi sebagaimana diatur dalam Peraturan LPJK seperti telah dikemukakan dalam BAB

II, untuk kepastian hukum bagi Wajib Pajak seyogianya dalam ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 serta PMK 187/2008 jo PMK 153/2009 ditegaskan bahwa pengertian-pengertian terkait dengan pekerjaan jasa konstruksi merujuk kepada UU tentang jasa konstruksi. Hal ini penting untuk menghindari terjadinya sengketa akibat perbedaan interpretasi apakah suatu jenis pekerjaan tertentu merupakan pekerjaan jasa konstruksi yang terhadapnya diberlakukan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 atau tidak.

Jika dibandingkan dengan ketentuan sebelumnya yang telah dicabut dengan berlakunya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-13/PJ.42/2002 tentang Pelaksanaan Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi yang menyatakan secara tegas bahwa pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksi sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 559/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 adalah mengacu kepada ketentuan-ketentuan yang relevan mengenai usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 dan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000. Jadi dalam hal ini untuk menentukan apakah suatu pekerjaan termasuk dalam pengertian jasa konstruksi atau tidak, acuannya adalah pengertian jasa konstruksi yang di atur dalam UU Jasa Konstruksi dan peraturan pelaksanaannya. Tidak jelas pertimbangannya mengapa dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dan PMK 187/2008 jo PMK 153/2009





149  
sebagaimana telah diubah dengan nomor 153/PMK.03/2009 tidak tegas menyatakan demikian.

Selanjutnya berhubung Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi telah dicabut dengan terbitnya Undang-undang Nomor 2 Tahun 2017, tentu pengertian-pengertian mengenai perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan konstruksi dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 untuk tujuan pemajakan perlu diselaraskan dengan Undang-Undang terkini tentang jasa konstruksi.

### **3.3. Subjek, Objek, Dasar Pengenaan dan Tarif Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi**

#### **3.3.1. Subjek Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi**

Yang menjadi Subjek Pajak yaitu pihak Wajib Pajak yang akan dikenakan PPh berdasarkan ketentuan pengenaan PPh atas usaha jasa konstruksi adalah pihak Penyedia Jasa yang dalam Pasal 1 angka 8 dari PP Nomor 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 merupakan orang pribadi atau badan termasuk bentuk usaha tetap, yang kegiatan usahanya menyediakan layanan jasa konstruksi baik sebagai perencana konstruksi, pelaksana konstruksi dan pengawas konstruksi maupun sub-subnya. Dengan demikian setiap Wajib Pajak, baik orang pribadi maupun badan yang berbadan hukum maupun tidak berbadan hukum serta badan usaha jasa konstruksi asing yang memperoleh penghasilan dari pekerjaan yang termasuk dalam kategori pekerjaan konstruksi merupakan Subjek Pajak dari ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 terlepas dari apakah orang pribadi atau badan tersebut mempunyai sertifikasi usaha jasa konstruksi yang menunjukkan kualifikasinya atau tidak.



### 3.3.2. Objek Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Objek pengenaan PPh yaitu yang dikenakan PPh atas usaha jasa konstruksi adalah penghasilan dari usaha jasa konstruksi itu sendiri. Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, jasa konstruksi meliputi 3 (tiga) jenis kegiatan yaitu Perencanaan Konstruksi, Pelaksanaan Konstruksi dan Pengawasan Konstruksi yang mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal, dan tata lingkungan. Jadi dapat dipahami bahwa setiap penghasilan yang berasal dari pekerjaan yang termasuk dalam definisi pekerjaan jasa konstruksi adalah merupakan objek PPh dari ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang bersifat final.

### 3.3.3. Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Basis perhitungan atau dasar pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah:

- a. jumlah pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai, dalam hal PPh dipotong oleh pihak Pengguna Jasa konstruksi.
- b. jumlah penerimaan pembayaran dalam hal Pajak Penghasilan disetor sendiri oleh Penyedia Jasa konstruksi.<sup>202</sup>

Yang dimaksud dengan Pengguna Jasa konstruksi dalam hal ini adalah “orang pribadi atau badan termasuk bentuk usaha tetap yang memerlukan layanan jasa konstruksi.”<sup>203</sup> Sementara itu definisi Penyedia Jasa konstruksi dalam ketentuan tersebut adalah “orang pribadi atau badan termasuk bentuk usaha tetap, yang

<sup>202</sup> Lihat Pasal 5 ayat (2) PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>203</sup> Lihat Pasal 1 angka 7 PP 51 tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



kegiatan usahanya menyediakan layanan jasa konstruksi baik sebagai perencana, pelaksana atau pengawas konstruksi maupun sub-subnya".<sup>204</sup>

Selanjutnya pengertian jumlah pembayaran atau jumlah penerimaan pembayaran dimaksud di atas adalah merupakan bagian dari Nilai Kontrak Jasa Konstruksi yaitu "nilai yang tercantum dalam satu kontrak jasa konstruksi secara keseluruhan".<sup>205</sup>

### 3.3.4. Tarif Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Sebagaimana telah dikemukakan dalam BAB I sebelumnya, berdasarkan Pasal 3 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, tarif PPh untuk usaha jasa konstruksi adalah sebagaimana dalam Tabel 7 berikut:

**Tabel 7**

#### **Tarif PPh Final Atas Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi**

<b>JENIS PEKERJAAN KONSTRUKSI</b>	<b>MEMILIKI / TIDAK MEMILIKI KUALIFIKASI USAHA</b>	<b>TARIF PPH FINAL</b>
Perencanaan atau Pengawas Konstruksi	Memiliki Kualifikasi Usaha	4%
	Tidak Memiliki Kualifikasi Usaha	6%
Pelaksanaan Konstruksi	Memiliki Kualifikasi Usaha Kecil	2%
	Memiliki Kualifikasi Menengah dan Besar	3%
	Tidak Memiliki Kualifikasi Usaha	4%

**Sumber: PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 diolah kembali oleh penulis.**

<sup>204</sup> Lihat Pasal 1 angka 8 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>205</sup> Lihat Pasal 1 angka 9 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



Tarif PPh tersebut di atas adalah bersifat final dalam arti setelah pelunasannya kewajiban perpajakan seseorang atau badan yang memperoleh penghasilan dari jasa konstruksi tersebut sudah selesai dan final, tidak perlu digabungkan dengan penghasilan lainnya yang terkena ketentuan dengan tarif umum.

Sementara itu yang dimaksud dengan “kualifikasi usaha”<sup>206</sup> adalah stratifikasi yang ditentukan berdasarkan sertifikasi yang dikeluarkan oleh Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi<sup>207</sup> Uraian mengenai kualifikasi dan sertifikasi jasa konstruksi telah disajikan dalam BAB II sebelumnya.

### 3.4. Mekanisme Pelunasan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Pelunasan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang dalam praktik umumnya disebut dengan PPh Pasal 4 Ayat (2) UU PPh 2008 karena dasar hukum pengaturan penghasilan-penghasilan tertentu dengan tarif tersendiri dan bersifat final tersebut diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008, dilakukan melalui 2 (dua) mekanisme:

- a. melalui pemotongan oleh Pengguna Jasa konstruksi pada saat pembayaran, dalam hal pengguna jasa merupakan pemotong pajak; atau

<sup>206</sup> Lihat penjelasan Pasal 3 ayat (1) huruf a PP 51 tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>207</sup> Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK) adalah suatu lembaga independen dan mandiri yang melaksanakan pengembangan jasa konstruksi. Anggotanya terdiri dari: a. asosiasi perusahaan jasa konstruksi; b. asosiasi profesi jasa konstruksi; c. asosiasi perusahaan barang dan jasa mitra usaha jasa konstruksi; d. masyarakat intelektual; e. organisasi kemasyarakatan yang berkaitan dan berkepentingan di bidang jasa konstruksi dan/atau yang mewakili konsumen jasa konstruksi; f. instansi pemerintah, dan g. unsur-unsur lain yang dianggap perlu. Tugas LPJK adalah: 1).Melakukan atau mendorong penelitian dan pengembangan jasa konstruksi; 2).Menyelenggarakan pendidikan dan pelatihan jasa konstruksi; 3).melakukan registrasi tenaga jasa konstruksi, yang meliputi klasifikasi, kualifikasi, dan sertifikasi ketrampilan dan keahlian kerja; melakukan registrasi badan usaha jasa konstruksi; 4).mendorong dan meningkatkan peran arbitrase, mediasi dan penilai ahli di bidang jasa konstruksi. Lihat Pasal 31 ayat (3) serta Pasal 33 ayat (2) dan (3) UU No. 18 Tahun 1999



b. melalui penyetoran sendiri oleh Penyedia Jasa konstruksi dalam hal pengguna jasa bukan merupakan pemotong pajak.<sup>208</sup>

Selanjutnya Pasal 5 PMK187/2008 jo PMK 153/2009 mengatur lebih lanjut aspek pemotongan dan penyetoran PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sebagai berikut:

- 1) Pajak Penghasilan yang dipotong oleh Pengguna Jasa wajib disetor ke kas negara melalui Kantor Pos atau bank persepsi yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, paling lambat tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya setelah dilakukan pemotongan PPh Final.
- 2) Penyetoran sendiri Pajak Penghasilan ke kas negara oleh Penyedia Jasa dalam hal Pengguna Jasa bukan merupakan Pemotong Pajak wajib dilakukan melalui Kantor Pos atau bank yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan, paling lama tanggal 15 (lima belas) bulan berikutnya setelah penerimaan pembayaran.
- 3) Jika tanggal jatuh pembayaran tanggal 10 atau tanggal 15 sebagaimana dimaksud dalam butir 2) dan 3) di atas bertepatan dengan hari libur termasuk hari Sabtu atau hari libur nasional, maka saat penyetoran dapat dilakukan pada hari kerja berikutnya.
- 4) PPh Final dibayar atau disetor dengan menggunakan Surat Setoran Pajak atau sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak (SSP)
- 5) Setiap melakukan pemotongan, Pengguna Jasa yang memotong PPh Final wajib memberikan tanda bukti pemotongan kepada Penyedia Jasa.<sup>209</sup>

<sup>208</sup> Lihat Pasal 5 ayat (1) PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>209</sup> Lihat Pasal 5 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



Pengertian “pemotong pajak” dalam ketentuan di atas adalah “badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi, yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan”.<sup>210</sup> Sementara itu yang dimaksud dengan “bukan merupakan pemotong pajak” antara lain badan internasional yang bukan Subjek Pajak dan perwakilan negara asing.<sup>211</sup>

Penyetoran sendiri juga dilakukan oleh Penyedia Jasa apabila terdapat selisih kekurangan PPh Final yang terutang berdasarkan Nilai Kontrak jasa konstruksi dengan PPh berdasarkan pembayaran yang telah dipotong oleh pengguna jasa konstruksi atau disetor sendiri oleh Penerima Jasa konstruksi.<sup>212</sup> Jika terdapat sebagian nilai kontrak jasa konstruksi yang tidak dibayar oleh Pengguna Jasa atau dengan kata lain nilai kontrak jasa konstruksi tidak dibayar sepenuhnya oleh Pengguna Jasa, maka atas nilai kontrak jasa konstruksi yang tidak dibayar tersebut tidak dikenakan PPh Final dengan syarat jumlah yang tidak dibayar tersebut dicatat sebagai piutang yang tidak dapat ditagih.<sup>213</sup>

Selanjutnya Pasal 7 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 mengatur beberapa hal penting lainnya terkait pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi antara lain sebagai berikut:

- 1) Dalam hal penghasilan konstruksi diperoleh Penyedia Jasa dari pekerjaan jasa konstruksi yang dilakukan di luar negeri, maka pajak yang dibayar di luar negeri atas penghasilan dari luar negeri tersebut dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak terhadap pajak yang terutang berdasarkan ketentuan

<sup>210</sup> Lihat Penjelasan Pasal 5 ayat (1) huruf a PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>211</sup> Lihat Penjelasan Pasal 5 ayat (1) huruf b PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>212</sup> Lihat Pasal 6 ayat (1) PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>213</sup> Lihat PMK 187/2008 jo PMK 153/2008



UU PPh 2008. Ketentuan ini secara implisit menegaskan bahwa atas penghasilan yang diperoleh dari usaha jasa konstruksi yang pelaksanaannya dilakukan di luar negeri atau dengan kata lain proyek konstruksi dilakukan di luar negeri, maka penghasilan tersebut dikenai dengan tarif umum di Indonesia, bukan dengan ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang bersifat final. Pajak Penghasilan yang dibayar di luar negeri (jika ada) dapat diperhitungkan dengan pajak terutang di Indonesia yang disebut dengan kredit pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 24 UU PPh 2008.

- 2) Apabila Penyedia Jasa tidak semata-mata memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi tetapi menerima penghasilan lain yang diterima atau diperoleh dari luar usaha Jasa Konstruksi, maka terhadap penghasilan dari luar usaha Jasa Konstruksi tersebut dikenakan tarif berdasarkan ketentuan umum UU PPh 2008. Dengan demikian dalam pelaporan di SPT Tahunan, perlu dilakukan pemisahan antara bagian penghasilan dan biaya yang terkena ketentuan tarif umum dan bagian penghasilan dan biaya yang terkena ketentuan PPh yang bersifat final. Jika terdapat biaya yang tidak secara tegas dapat diidentifikasi langsung apakah tergolong biaya yang terkait dengan penghasilan yang terkena tarif umum dan yang bersifat final (disebut dengan “biaya bersama”/ *joint cost*, maka biaya tersebut dialokasikan secara proporsional berdasarkan persentase masing-masing peredaran bruto terhadap total penghasilan gabungan secara total. Pengalokasian secara proporsional ini diatur dalam Pasal 27 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan



Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan.<sup>214</sup>

3) Dalam hal Penyedia Jasa memperoleh keuntungan atau kerugian selisih kurs dari kegiatan usaha jasa konstruksi, maka keuntungan atau kerugian tersebut termasuk dalam perhitungan Nilai Kontrak Jasa Konstruksi yang dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.<sup>215</sup>

### 3.5. Prosedur Pelaporan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi

Pengguna Jasa konstruksi yang melakukan pemotongan serta Penyedia Jasa konstruksi yang melakukan penyeteroran sendiri PPh Final wajib melakukan pelaporan melalui penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa<sup>216</sup> atas PPh Final yang dipotong atau disetor sendiri ke Kantor Pelayanan Pajak dimana pihak Pengguna Jasa atau Penyedia Jasa terdaftar sebagai Wajib Pajak paling lama 20 (dua puluh) hari setelah bulan dilakukan pemotongan pajak atau penerimaan pembayaran.<sup>217</sup> Apabila tanggal jatuh tempo penyampaian Surat Pemberitahuan

<sup>214</sup> Lihat Pasal 27 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 161, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5183).

<sup>215</sup> Lihat Pasal 7 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

<sup>216</sup> Surat Pemberitahuan adalah surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang umum disebut dengan UU KUP). Sementara itu yang dimaksud dengan Surat Pemberitahuan Masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu Masa Pajak (Pasal 1 angka 12 UU KUP). Selanjutnya pengertian Masa Pajak adalah jangka waktu yang menjadi dasar bagi Wajib Pajak untuk menghitung, menyeter, dan melaporkan pajak yang terutang dalam suatu jangka waktu tertentu sebagaimana ditentukan dalam UU ini (Pasal 1 angka 7 UU KUP).

<sup>217</sup> Lihat Pasal 6 ayat (1) PMK 187/2008 jo PMK 153/2009





Masa tepat pada hari Sabtu atau hari libur nasional, maka penyampaian SPT dapat dilakukan pada hari kerja berikutnya.<sup>218</sup>

### 3.6. Analisis Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi Yang Tidak Mencerminkan Keadilan

Selaras dengan Gustav Radbruch yang mengatakan bahwa cita hukum tidak lain adalah keadilan sebagaimana telah diuraikan dalam Bab II, menurut Satjipto Rahardjo, membicarakan hukum juga secara jelas atau samar-samar merupakan pembicaraan mengenai keadilan.<sup>219</sup> Sebaliknya pembicaraan mengenai keadilan selalu terkait dengan pembahasan mengenai hukum itu sendiri sehingga hukum dan keadilan ibarat dua sisi mata uang yang tidak bisa dipisahkan.<sup>220</sup> Meskipun keadilan bukan merupakan tujuan hukum satu-satunya (ada tujuan hukum lainnya yaitu kepastian hukum dan kemanfaatan hukum), namun tujuan hukum yang paling substantif adalah keadilan.<sup>221</sup>

Dalam Pancasila yang merupakan dasar negara, falsafah bangsa dan sumber dari segala sumber hukum di Indonesia kata “keadilan” tercantum dalam dua sila yaitu Sila Kedua “Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab” dan Sila Kelima “Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia”. Salah satu amanat dari sila kedua Pancasila adalah mengakui persamaan derajat, persamaan hak dan kewajiban setiap manusia tanpa membeda-bedakan satu dengan lainnya (non-diskriminasi).

<sup>218</sup> Lihat Pasal 6 ayat (2) PMK 187/2008 jo PMK 153/2009

<sup>219</sup> Satjipto Rahardjo, *Op.Cit.*, hlm. 169

<sup>220</sup> Teguh Prasetyo, *Keadilan Bermartabat, Perspektif Teori Hukum*, (Bandung: Penerbit Nusa Media, 2015, hlm.101

<sup>221</sup> Dominikus Rato, *Filsafat Hukum, Suatu Pengantar Mencari, Menemukan dan Memahami Hukum*, Cetakan IV, (Surabaya: LaksBang Justitia, 2014), hlm.59.



Sementara itu sila kelima Pancasila antara lain mengamanatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban.

Selanjutnya dalam pasal 6 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 dinyatakan dengan tegas bahwa asas keadilan merupakan salah satu asas yang harus terkandung dalam muatan peraturan perundang-undangan yakni bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara tanpa kecuali.<sup>222</sup>

Selaras dengan tujuan hukum maka Hukum Pajak yang merupakan bagian dari hukum publik yaitu Hukum Administrasi di Indonesia tentu juga tidak lepas dari aspek keadilan dalam pemungutan pajak. Keadilan merupakan salah satu asas penting dalam mempertimbangkan berbagai pilihan kebijakan perpajakan.<sup>223</sup> Asas keadilan harus selalu dipegang teguh baik dalam pembuatan ketentuan peraturan perundang-undangannya maupun dalam pelaksanaannya agar pemungutan pajak yang merupakan sumber utama APBN dalam membiayai kegiatan pemerintahan dan pembangunan dapat terselenggara secara umum dan merata.<sup>224</sup>

Berbeda dengan retribusi yang manfaatnya dapat dirasakan langsung oleh pihak yang membayarnya seperti retribusi pelayanan persampahan/kebersihan, retribusi pelayanan pasar, retribusi pelayanan parkir dan jenis retribusi lainnya, tidak ada imbalan langsung yang diterima oleh pembayar pajak meskipun sifatnya wajib dan pemungutannya dapat dipaksakan kepada orang atau badan berdasarkan undang-undang. Bahwa pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara oleh

<sup>222</sup> Lihat Pasal 6 ayat (1) angka 7 UU Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

<sup>223</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, (Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 2005), hlm. 120

<sup>224</sup> R Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid 1, Op.Cit.*, hlm. 25



masyarakat adalah selaras dengan salah satu asas pemungutan pajak berdasarkan falsafah hukum (*rechtfilosofich*) yang melahirkan teori yang memberikan dasar hukum kepada negara dalam memungut pajak dari rakyat yaitu Teori Kewajiban Pajak Mutlak (Teori Bakti). Teori ini mengibaratkan negara sebagai sebuah organisasi dimana masyarakat menjadi anggotanya sehingga rakyat wajib berbakti kepada negara termasuk dalam melaksanakan kewajiban membayar pajak untuk membiayai negara sebagai organisasi dimana rakyat bernaung. Pembayaran pajak oleh rakyat adalah wujud nyata dari baktinya kepada negara untuk membiayai pengeluaran negara, baik itu pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan yang secara tidak langsung pada akhirnya akan dinikmati oleh seluruh rakyat. Asas gotongroyong yang menjiwai kehidupan masyarakat dan bangsa Indonesia seyogianya tercermin juga dalam sistim perpajakan Indonesia. Asas gotongroyong juga berlaku dalam hal membela negara. Bukan saja membela negara dalam arti mempertahankan negara dari serangan musuh tetapi juga membela kelangsungan bernegara dan berbangsa termasuk membiayai kegiatan pemerintahan dalam bentuk pembayaran pajak kepada negara.<sup>225</sup>

Pemungutan pajak sebagai kontribusi wajib oleh negara kepada rakyat harus dilakukan dengan adil. Asas *equality* merupakan salah satu dari empat asas-asas perpajakan (*the four maxims*) yang dikemukakan oleh Adam Smith (1723 – 1790) selain *certainty*, *convenience of payment* dan *economic of collection* yang juga berlaku sepenuhnya untuk semua bidang hukum, bukan hanya monopoli Hukum Pajak.<sup>226</sup> Asas ini menghendaki kesamaan tanpa diskriminasi di mana orang atau

<sup>225</sup> A.T. Salamun, *Op. Cit.*, hlm.110

<sup>226</sup> Jamal Wiwoho dan Lulik Djatikumoro, *Dasar-dasar Penyelesaian Sengketa Pajak* (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 2004), hlm.5



badan yang mempunyai penghasilan yang sama dikenakan pajak dalam jumlah yang sama. Kemudian John Stuart Mill (1930) menemukan formulasi keadilan yang lebih konkrit yaitu pajak atas pendapatan bukanlah pendapatan itu sendiri yang dijadikan ukuran pengenaan pajak pendapatan, melainkan apa yang dikenal dengan nama “gaya pikul” atau kemampuan membayar (*ability to pay tax*)<sup>227</sup> Sebagaimana dikutip oleh Santoso, menurut Prof. De Langen, kemampuan membayar atau gaya pikul adalah kekuatan seseorang untuk memenuhi kebutuhannya yang setinggi-tingginya setelah dikurangi dengan kebutuhan primer atau biaya hidup minimumnya.<sup>228</sup>

Selanjutnya dari dua macam asas keadilan yang dikemukakan oleh Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave yaitu Asas Manfaat (*benefit principle*) dan Asas Kemampuan Membayar (*ability to pay principle*) sebagaimana telah diuraikan dalam Bab II sebelumnya, dapat dipahami bahwa Asas Manfaat sulit diterapkan dalam pemungutan pajak karena manfaat yang diterima oleh pembayar pajak sifatnya tidak dalam bentuk imbalan langsung dari pemerintah sebagai pemungut pajak. Pajak yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah antara lain pembangunan infrastruktur seperti pembangunan dan pemeliharaan jalan raya, jembatan, fasilitas umum, pertahanan keamanan, gaji pegawai pemerintah dan pejabat negara serta pengeluaran lainnya, tidak dapat diukur atau dihitung manfaatnya secara individu.

Asas *ability to pay* diterima secara luas dan bahkan universal bahwa pemajakan yang adil haruslah berdasarkan kemampuan membayar atau daya pikul pembayar pajak dalam menanggung beban pajak. Hal ini disampaikan oleh Stephen

<sup>227</sup> Santoso, Op.Cit, hlm. 23 -24

<sup>228</sup> Santoso, *Ibid*, hlm. 68



Utz, guru besar ilmu hukum University of Connecticut School of Law: *"There is broad, if not universal, agreement that fair taxation should be in accordance with "ability to pay," or the capacity of the taxpayer to bear the tax burden".*<sup>229</sup>

Sebagaimana dikemukakan oleh Musgrave & Musgrave, rumusan *ability to pay principle* meliputi dua konsep keadilan yaitu Keadilan Horizontal (*horizontal equity*) yang menyatakan bahwa semua orang yang dalam keadaan ekonomi yang sama harus membayar pajak dalam jumlah yang sama dan Keadilan Vertikal (*vertical equity*) yang menyatakan bahwa kewajiban pembayaran pajak harus semakin besar sebanding dengan semakin besarnya kemampuan seseorang atau badan untuk membayar pajak. Dengan berpedoman kepada kedua konsep keadilan tersebut maka pembebanan pajak dapat diratakan dengan memperhatikan kemampuan membayar pajak. Kemampuan membayar pajak itu sendiri dalam konteks Pajak Penghasilan tercermin pada keadaan ekonomis yang direpresentasikan dalam jumlah penghasilan neto yaitu setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang diperkenankan oleh ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Khusus untuk Wajib Pajak orang pribadi umumnya diberikan lagi pengurangan sejumlah tertentu (*personal exemption*) sebelum penghitungan pajak yang menjadi kewajibannya atau disebut juga dengan pajak yang terutang.<sup>230</sup>

*Personal exemption* ini dalam praktiknya disebut dengan Penghasilan Tidak kena Pajak (PTKP) yang menurut Prof. Dr. Langen sesungguhnya adalah biaya kebutuhan primer atau biaya kebutuhan hidup minimum. Setelah dilakukan

<sup>229</sup> Utz, Stephen, *"Ability to Pay"* (2002). *Faculty Articles and Papers*. Paper 133. [http://digitalcommons.uconn.edu/law\\_papers/133](http://digitalcommons.uconn.edu/law_papers/133), diunduh tanggal 22 Februari 2018.

<sup>230</sup> Lihat Pasal 1 angka 10 UU KUP. Pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam Masa Pajak, dalam Tahun Pajak, atau dalam Bagian Tahun Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.



pengurangan barulah tarif pajak yang sama diterapkan terhadap semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomis yang sama (keadilan horizontal) dan tarif yang lebih tinggi diterapkan terhadap orang yang kemampuan ekonomisnya lebih besar (keadilan vertikal). *Ability to pay principle* dalam Pajak Penghasilan sering diwujudkan dengan struktur pajak yang progresif. Konsep ini menurut penulis sesuai dengan keadilan distributif menurut Aristoteles yang mendasarkan pada prinsip proporsionalitas.

Selanjutnya dalam lima syarat keadilan horizontal dan dua syarat keadilan vertikal untuk mencapai keadilan dalam Pajak Penghasilan sebagaimana dikemukakan oleh Mansury R, termasuk di dalamnya syarat penghasilan neto, *personal exemption* dan tarif pajak progresif, patut diperhatikan pula aspek *globality* sebagai salah satu syarat keadilan horizontal. Dengan *globality* maka semua tambahan ekonomis tanpa membedakan sumber dan jenis penghasilan harus dijumlahkan menjadi satu untuk kemudian diterapkan dengan struktur tarif yang berlaku atas semua Wajib Pajak.

Untuk menjawab rumusan masalah atau pertanyaan penelitian pertama dari penelitian disertasi ini yaitu tentang mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan, maka berikut ini penulis mengemukakan analisis terhadap hal tersebut dengan menggunakan teori keadilan khususnya teori keadilan dalam pemungutan pajak sebagai pisau analisis.

### **3.6.1. Penghasilan Bruto Sebagai Dasar Pengenaan PPh**

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, dasar pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40



Tahun 2009 adalah dari jumlah pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai dalam hal PPh dipotong oleh pihak Pengguna Jasa konstruksi atau jumlah penerimaan pembayaran dalam hal Pajak Penghasilan disetor sendiri oleh Penyedia Jasa konstruksi. Jumlah pembayaran tersebut adalah merupakan bagian atau nilai keseluruhan dari kontrak pekerjaan jasa konstruksi. Dengan kata lain, dasar pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah penghasilan bruto. Hal ini tidak sesuai dengan asas keadilan yang berdasarkan prinsip daya pikul atau kemampuan membayar (*ability to pay principle*) yang tercermin pada penghasilan neto yaitu jumlah penghasilan bruto dikurangi dengan seluruh biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh penghasilan tersebut. Biaya-biaya yang dapat diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan bruto untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak secara tegas diatur dalam Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2008 yaitu biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk antara lain biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, seperti: biaya pembelian bahan, upah, biaya promosi dan biaya administrasi. Namun dengan menjadikan penghasilan bruto sebagai dasar pengenaan PPh Final dengan sendirinya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak membolehkan Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi untuk memperhitungkan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh penghasilan tersebut. Konsekuensi logisnya adalah bahwa tanpa melihat apakah penghasilan netonya positif (laba) atau negatif (rugi) Wajib Pajak diharuskan membayar pajak. Dengan demikian besar kecilnya penghasilan neto tidak ada kaitannya dengan jumlah beban pajak yang harus ditanggung karena



pajak dihitung dengan tarif sesuai ketentuan langsung terhadap peredaran bruto, bahkan dalam keadaan merugipun harus tetap membayar pajak.

Situasi di mana dalam keadaan rugipun Wajib Pajak harus membayar PPh tentu tidaklah adil. Penghasilan neto yang menunjukkan angka negatif atau rugi tidak sesuai dengan pengertian penghasilan sebagaimana tertuang dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun. Yang menjadi objek PPh sesuai UU PPh 2008 adalah penghasilan yang merupakan setiap pertambahan kemampuan ekonomis. Wajib Pajak yang mengalami kerugian jelas tidak memenuhi kriteria memperoleh tambahan kemampuan ekonomis, tetapi justru yang terjadi adalah hal sebaliknya sehingga seyogianya tidak wajib membayar PPh. Dapat dikatakan bahwa hal ini merupakan penyimpangan dari prinsip Keadilan Horizontal (*horizontal equity*) yang mensyaratkan penghasilan neto sebagai dasar pengenaan pajak (*tax base*), bukan penghasilan bruto.

Selanjutnya dengan penghasilan bruto sebagai dasar pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi juga tidak sesuai dengan prinsip Keadilan Vertikal (*vertical equity*) yang menghendaki pembayaran pajak seseorang atau badan semakin besar seiring dengan semakin besarnya penghasilan yang diperolehnya. Yang dimaksud dengan penghasilan dalam hal ini adalah penghasilan neto. Perusahaan jasa konstruksi yang mampu memperoleh penghasilan neto yang tinggi akan diuntungkan dari sisi penghematan pajak dibandingkan dengan yang memperoleh penghasilan neto lebih kecil, apalagi dibandingkan dengan perusahaan





yang memperoleh penghasilan neto negatif (rugi). Hal itu dapat dibuktikan dengan ilustrasi sederhana berikut ini.

PT. A, PT. B dan PT. C, ketiga-tiganya merupakan perusahaan jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha menengah, sama-sama mengerjakan proyek jasa konstruksi masing-masing dengan nilai yang sama yaitu Rp. 10 milyar. Dari proyek konstruksi tersebut, PT. A mampu memperoleh penghasilan neto (nilai kontrak dikurangi seluruh biaya pengerjaan proyek konstruksi) sebesar 15% dari nilai kontrak (laba Rp. 1.5 milyar), sedangkan PT. B hanya mampu memperoleh penghasilan neto sebesar 4% dari nilai kontrak (laba Rp. 400 juta) dan PT. C mengalami kerugian sebesar 5% dari nilai kontrak (rugi Rp 500 juta). Tarif PPh yang berlaku berdasarkan PP 51 tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 adalah 3% dari jumlah pembayaran. Dengan dasar pengenaan PPh dari penghasilan bruto dalam hal ini nilai kontrak yang akan diterima pembayarannya oleh masing-masing yaitu Rp. 10 milyar, maka ketiga perusahaan tersebut akan membayar beban PPh dalam jumlah yang sama yaitu sebesar  $3\% \times \text{Rp. } 10 \text{ milyar}$  yaitu Rp. 300 juta. Dalam hal ini jelas terlihat bahwa meskipun penghasilan neto PT. A lebih tinggi dari penghasilan neto PT. B dan PT. C yang mengalami kerugian, kondisi tersebut tidak membuat PT. A membayar PPh lebih besar melainkan membayar pajak dalam jumlah yang sama dengan PT. B dan PT. C yaitu Rp. 300 juta. Kondisi ini menyimpang dari konsep Keadilan Vertikal di mana seyogianya PT. A yang mempunyai penghasilan neto lebih besar juga membayar pajak lebih besar.



### 3.6.2. Diskriminasi Jenis / Sumber Penghasilan

Perlakuan perpajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang bersifat final dan dengan tarif tersendiri di luar tarif umum yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008 secara langsung telah membeda-bedakan jenis atau sumber penghasilan untuk kepentingan pemajakan. Hal ini telah menyimpang dari konsep semula sistem Pajak Penghasilan di Indonesia yang pada dasarnya menganut sistem pemajakan global (*global tax system*) di mana seluruh penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apapun, baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang keseluruhannya merupakan tambahan kemampuan ekonomis digabungkan menjadi satu kesatuan secara global sebagai objek PPh untuk dikenakan dengan tarif umum yang berlaku atas semua Wajib Pajak.<sup>231</sup> *Global taxation* dianggap merupakan sistem pajak atas penghasilan yang paling adil karena memenuhi konsep keadilan horizontal maupun keadilan vertikal.<sup>232</sup> Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 menegaskan bahwa pengertian penghasilan dalam hal ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis yang merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan membayar pajak (*ability to pay tax*).<sup>233</sup> Dengan kata lain, pengenaan PPh seyogianya tidak membedakan sumber dan jenis penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak. Lebih lanjut, penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 menyatakan bahwa UU PPh 2008 menganut pengertian penghasilan yang luas di mana semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam

<sup>231</sup> R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Op.Cit., hlm.82

<sup>232</sup> *Ibid.*

<sup>233</sup> Lihat penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008



suatu tahun pajak digabungkan menjadi satu dasar pengenaan PPh. Jadi penghasilan tidak dibeda-bedakan pemajakannya karena kesemuanya akan dikalikan dengan tarif umum yang berlaku sama untuk semua jenis penghasilan tersebut. Hal ini selaras dengan konsep *comprehensive tax base* sebagai berikut:

*“A dollar gained through the sale of share, bond or piece of real property bestows exactly the same economic power as a dollar gained through employment or operating a business. The equity principles we hold dictate that both should be taxed in exactly the same way. To tax the gain on the disposal of property more lightly than other kinds of gains or not all would be grossly unfair.”<sup>234</sup>*

Dari pendapat di atas dapat dimaknai bahwa penghasilan yang diperoleh dari penjualan saham, obligasi atau real estat pada dasarnya mempunyai daya ekonomi yang sama dengan penghasilan yang diperoleh dari pekerjaan atau dari kegiatan usaha. Prinsip keadilan mengatakan bahwa apapun jenis penghasilannya haruslah dipajaki dengan cara yang sama. Memajaki penghasilan dari penjualan real estat dengan lebih ringan dari pemajakan atas jenis-jenis penghasilan lainnya adalah tidak adil.

Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 yang memberi kewenangan kepada Peraturan Pemerintah untuk mengatur pengenaan pajak yang bersifat final atas jenis-jenis penghasilan tertentu seperti penghasilan dari bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, persewaan tanah dan bangunan serta beberapa penghasilan tertentu lainnya termasuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi telah menggiring sistim pengenaan PPh ke arah sistim skedular (*schedular tax system*).

<sup>234</sup> John G.Head, Lars Osberg, Leslie Green, A. Marguerite Cassin dan Leo Panitch, *Fairness in Taxation, Exploring the Principles* Edited by Allan M.Maslove (Toronto: University of Toronto Press, 2014), hlm. 94



Berdasarkan *International Tax Glossary*, definisi dari *schedular tax system* adalah sebagai berikut:

*“Tax system in which income from different sources is taxed separately (i.e. under a different “schedule”), thus, separate tax assessment are made on industrial and commercial profits, wages and salaries, income from securities and shares (e.g. interest and dividends), income from land, etc.”*<sup>235</sup>

Dari definisi di atas dapat dipahami bahwa sistim pemajakan skeduler adalah sistim perpajakan di mana penghasilan dari berbagai sumber yang berbeda dipajaki secara terpisah, yakni dengan skedul yang berbeda. Dengan demikian dibedakan pemajakan atas laba industri dan perdagangan, penghasilan dari gaji dan upah, penghasilan dari surat-surat berharga dan saham berupa bunga dan dividen, penghasilan dari tanah dan berbagai jenis penghasilan lainnya.

Selain perlakuan pajak yang dibedakan berdasarkan jenis/sumber penghasilan, karakteristik lainnya dari *schedular tax system* adalah:

- a. tarifnya berbeda-beda berdasarkan dari jenis atau sumber penghasilannya
- b. dasar pengenaan PPh adalah penghasilan bruto (*gross income*)
- c. cara pemungutan lazimnya menggunakan sistim pemotongan (*withholding tax system*) sehingga pajak yang dipotong bersifat final dan tidak dapat diklaim sebagai kredit pajak.<sup>236</sup>

Sistim pemajakan yang membeda-bedakan sumber dan jenis penghasilan untuk tujuan pemajakan merupakan bentuk diskriminasi dan menyimpang dari asas *equality* dalam hukum secara universal dan hukum pajak pada khususnya. Sistim skeduler yang pertama kali diterapkan di Indonesia adalah dalam ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-

<sup>235</sup> International of Bureau of Fiscal Documentation, *Op.Cit.* hlm.262

<sup>236</sup> Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Op.Cit.* hlm.178



Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (untuk selanjutnya disebut dengan UU PPh 1994) yang mengatur sebagai berikut:

“Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan serta penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan peraturan pemerintah.”<sup>237</sup>

Adanya frasa “penghasilan tertentu lainnya” dalam ketentuan pasal tersebut memberikan makna bahwa kepada pemerintah diberi kewenangan penuh serta luas untuk mengatur jenis penghasilan apapun dengan perlakuan tersendiri dan berbeda dengan perlakuan pemajakan penghasilan pada umumnya. Perbedaan dimaksud dalam hal ini adalah sifat pemungutan pajaknya yang bersifat final, besarnya tarif, dan tatacara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan melalui perangkat Peraturan Pemerintah.

Bunyi Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 tersebut di atas tetap dipertahankan pada Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut dengan UU PPh 2000).<sup>238</sup> Konsiderans PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tegas menyatakan bahwa penerbitan Peraturan Pemerintah tersebut adalah dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2000 tersebut. Namun seiring dengan perjalanan waktu, jenis-jenis penghasilan yang pengenaan pajaknya

<sup>237</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 60, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3567).

<sup>238</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985).



diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah dan bersifat final semakin bertambah. Hal itu terlihat jelas dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 sebagai berikut:

“Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

- a. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
- b. penghasilan berupa hadiah undian;
- c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
- d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
- e. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.”<sup>239</sup>

Dalam pasal tersebut di atas, penghasilan dari usaha jasa konstruksi secara eksplisit termasuk penghasilan yang dapat dikenai pajak yang bersifat final. Pengertian “dapat” dalam hal ini bermakna bahwa atas jenis-jenis penghasilan yang disebutkan dalam pasal 4 ayat (2) tersebut tidak berarti harus dikenai pajak yang bersifat final tetapi dimungkinkan oleh undang-undang untuk dikenai pajak yang bersifat final jika pemerintah menghendakinya dengan pengaturan melalui Peraturan Pemerintah. Jadi terbuka kemungkinan jika nantinya pemerintah akan mengubah kembali perlakuan pemajakan atas jenis-jenis penghasilan tersebut termasuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi menjadi dikenai dengan tarif umum yang tidak bersifat final. Demikian pula dengan jenis-jenis penghasilan tertentu lainnya yang sebelumnya tidak dikenai PPh yang bersifat final, bisa jadi suatu saat oleh

<sup>239</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaga Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaga Negara Republik Indonesia Nomor 4893).



pemerintah dikenai PPh yang bersifat final, karena terdapat frasa “penghasilan tertentu lainnya” dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008.

### 3.6.3. Diskriminasi Tarif Pajak Penghasilan

Pengaturan tarif tersendiri bagi penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berbeda dengan tarif umum merupakan penyimpangan dari asas *equality* yang dikemukakan oleh Adam Smith atau prinsip non-diskriminasi dalam hukum. Dari ilustrasi yang disajikan dalam Tabel I pada Bab I sebelumnya, yang terjadi adalah diskriminasi dalam tarif. Jika dibandingkan berdasarkan tarif efektif yaitu jumlah pajak terutang dibagi jumlah penghasilan kena pajak, maka tampak jelas terdapat selisih dengan perhitungan sebagai berikut:

$$\text{Tarif efektif dengan penerapan tarif umum: } \frac{1.625.000.000}{6.500.000.000} = 25\%$$

$$\text{Tarif efektif dengan penerapan tarif final: } \frac{1.800.000.000}{6.500.000.000} = 27,69\%$$

Dalam ilustrasi tersebut, persentasi Penghasilan Kena Pajak terhadap Penghasilan Bruto adalah sebesar 10,83% yang dihitung dari:

$$\frac{6.500.000.000}{60.000.000.000} = 10,83\%$$

Dalam hal ini dapat disimpulkan bahwa perusahaan jasa konstruksi dalam ilustrasi mampu memperoleh Laba Sebelum PPh (Penghasilan Kena Pajak) sebesar 10,83% dari Penghasilan Bruto. Dalam kondisi pencapaian Laba Sebelum PPh atau Penghasilan Kena Pajak sebesar Rp. 6.500.000.000 atau 10,83% dari Penghasilan Bruto, maka perusahaan jasa konstruksi dalam ilustrasi akan menanggung beban tarif efektif PPh lebih besar (27,69%) dibandingkan dengan jika dibandingkan dengan apabila diterapkan tarif umum (25%).



Selanjutnya jika dimisalkan perusahaan tersebut mampu memperoleh Penghasilan Kena Pajak sebesar 15% yaitu dari Penghasilan Bruto yaitu Rp. 9.000.000.000 (15% x Rp.60 milyar) maka PPh Terutang dengan tarif umum 25% sesuai Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 adalah sejumlah Rp. 2.250.000.000. Sementara itu, dengan penerapan tarif 3% PPh Final, beban PPh tidak terpengaruh dengan besarnya laba atau Penghasilan Kena Pajak yang diperoleh sehingga PPh Final tetap sejumlah Rp. 1.800.000.000 (3% dari Rp. 60 milyar). Perbandingan tarif efektif antara pengenaan dengan tarif umum dan tarif PPh Final menjadi sebagai berikut:

$$\text{Tarif efektif dengan penerapan tarif umum: } \frac{2.250.000.000}{9.000.000.000} = 25\%$$

$$\text{Tarif efektif dengan penerapan tarif final: } \frac{1.800.000.000}{9.000.000.000} = 20\%$$

Dari perbandingan tarif efektif tersebut di atas, maka kesimpulannya dalam kondisi tersebut perusahaan jasa konstruksi akan menanggung beban tarif efektif PPh lebih kecil (20%) jika dibandingkan dengan apabila diterapkan tarif umum (25%).

Kondisi ini tidak mencerminkan prinsip Keadilan Vertikal yang menyatakan bahwa beban pajak seyogianya semakin besar seiring dengan peningkatan penghasilan.

Yang terjadi seperti dalam ilustrasi terakhir adalah justru sebaliknya yakni semakin besar Penghasilan Kena Pajak, semakin kecil beban PPh yang terutang atau yang ditanggung.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa dengan penerapan tarif tertentu dan bersifat final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dengan dasar PPh Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 yang berbeda dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008, maka perusahaan jasa





konstruksi dapat diuntungkan atau dirugikan dibandingkan dengan tarif umum tergantung seberapa besar kemampuan perusahaan untuk memperoleh laba.

Untuk melihat pada titik mana sebuah perusahaan (badan) jasa konstruksi badan dengan kualifikasi usaha Menengah atau kualifikasi usaha Besar dengan tarif PPh Final 3% tidak diuntungkan atau tidak dirugikan dibandingkan dengan tarif umum Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 sebesar 25%, maka akan dapat diambil kesimpulan dari hasil persamaan sederhana berikut ini:

**Dengan Tarif Final**

**Dengan Tarif Umum**

$$3\% \times \text{Penghasilan Bruto} = 25\% \times 12\% \times \text{Penghasilan Bruto}$$

(a) (b) (c)

(a) Tarif PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 untuk perusahaan jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha Menengah dan Besar

(b) Tarif PPh Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008

(c) Persentasi Penghasilan Kena Pajak terhadap Penghasilan Bruto

Dari persamaan di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa jika Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi dengan kualifikasi Menengah atau Besar memperoleh persentasi Penghasilan Kena Pajak dibawah 12% maka perusahaan konstruksi tersebut akan membayar beban PPh yang lebih besar dengan tarif PPh Final 3% dari Penghasilan Bruto dibandingkan dengan beban PPh dengan tarif umum 25% dari Penghasilan Kena Pajak.

Untuk lebih jelasnya, persamaan di atas disajikan contoh persamaan dalam bentuk angka-angka dalam Tabel 8 berikut ini.



**Tabel 8:**  
**Tabel Persamaan PPh Tidak Final dan PPh Tidak Final**

PPh Tidak Final		PPh Final	
Pendapatan Kontrak	Rp. 75.000.000.000	Pendapatan Kontrak	Rp. 75.000.000.000
Beban Kontrak	(Rp. 60.000.000.000)		
Laba Kotor	Rp. 15.000.000.000		
Beban Usaha	(Rp. 6.750.000.000)		
Laba Usaha	Rp. 8.250.000.000		
Penghasilan (beban) Lainnya	(Rp. 375.000.000)		
Laba Sebelum PPh	Rp. 7.875.000.000		
Koreksi Fiskal-net	Rp. 1.125.000.000		
Penghasilan Kena Pajak	Rp. 9.000.000.000 (12% x Rp. 75 milyar)		
<b>Beban Pajak</b>	<b>Rp. 2.250.000.000</b>	<b>Beban Pajak</b>	<b>Rp. 2.250.000.000</b>
Tarif pasal 17 ayat (2a)	(25% x Rp. 9 milyar)	Tarif final	(3% x Rp. 75 Milyar)

**Sumber: diolah sendiri oleh penulis**

Jika misalnya perusahaan konstruksi dalam ilustrasi di atas hanya memperoleh Penghasilan Kena Pajak sebesar 5% dari Penghasilan Bruto yaitu Rp. 3,75 milyar (5% x Rp.75 milyar), maka beban PPh yang harus ditanggung dengan tarif umum adalah 25% x Rp. 3,75 milyar = Rp. 937.500.000. Namun karena dikenakan PPh Final dengan tarif 3% dari Penghasilan Bruto, maka beban PPh yang harus ditanggung akan lebih besar yaitu 3% x Rp.75 milyar = Rp. 2,25 milyar. Dengan demikian terdapat selisih lebih beban PPh yang harus ditanggung sebesar Rp.1.312.500.000. yaitu Rp. 2.250.000.000 dikurangi Rp. 937.500.000.

Sebaliknya jika perusahaan jasa konstruksi tersebut mampu memperoleh Penghasilan Kena Pajak sebesar 15% dari Penghasilan Bruto yaitu Rp. 11,25 milyar (15% x Rp.75 milyar), maka beban PPh yang harus ditanggung dengan tarif umum adalah 25% x Rp. 11,25 milyar = Rp. 2.812.500.000. Namun karena dikenakan PPh



Final dengan tarif 3% dari Penghasilan Bruto, maka beban PPh yang harus ditanggung akan lebih kecil yaitu  $3\% \times \text{Rp. 75 milyar} = \text{Rp. 2.250.000.000}$ . Dengan demikian terdapat selisih lebih beban PPh yang dihemat sebesar Rp.562.500.000 yaitu Rp. 2.812.500.000 dikurangi Rp.2.250.000.000.

Dari ilustrasi di atas dapat juga diambil kesimpulan bahwa perbedaan (diskriminasi) jenis penghasilan yang diperoleh dari usaha seperti perusahaan dagang dan perusahaan pabrik serta berbagai jenis industri jasa lainnya yang terkena ketentuan tarif umum Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 dengan penghasilan yang diperoleh dari perusahaan jasa konstruksi yang dikenakan tarif PPh Final yang lazim disebut dengan PPh Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 berhubungan yang menjadi dasar pengaturan PPh Final adalah Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008, jelas mengakibatkan ketidakadilan karena Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan Kena Pajak yang sama tidak menanggung beban PPh yang sama. Hal ini menyimpang dari asas Keadilan Horizontal. Bahkan perusahaan yang memperoleh laba yang lebih besar malah membayar tarif pajak efektif yang lebih kecil sehingga tidak memenuhi asas Keadilan Vertikal.

Selain diskriminasi tarif antara penghasilan dari usaha jasa konstruksi dengan penghasilan dari sumber lainnya sebagaimana diuraikan di atas, diskriminasi tarif juga terjadi di antara perusahaan jasa konstruksi. Hal ini terlihat dari perbedaan tarif PPh Final dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yaitu antara perusahaan jasa konstruksi yang mempunyai kualifikasi usaha dari LPJK dengan yang tidak mempunyai kualifikasi usaha. Untuk Jasa Pelaksanaan Konstruksi, dikenakan tarif 2% dari jumlah pembayaran jasa konstruksi bagi perusahaan dengan kualifikasi kecil dan tarif 3% bagi perusahaan dengan



kualifikasi menengah dan besar, sedangkan jika tidak mempunyai kualifikasi usaha tarifnya 4%. Selanjutnya untuk Jasa Perencanaan dan Jasa Pengawasan Konstruksi, dikenakan tarif 4% dari jumlah pembayaran bagi yang mempunyai kualifikasi usaha dan 6% bagi yang tidak mempunyai kualifikasi usaha.

Menurut penulis, karena objek Pajak Penghasilan adalah penghasilan itu sendiri yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang atau badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008, maka perbedaan-perbedaan tarif berdasarkan ada tidaknya kualifikasi atau tingkatan kualifikasi usaha jasa konstruksi yang diterbitkan oleh LPJK adalah tidaklah relevan. Pengertian Penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 tidak membedakan bagaimana cara penghasilan itu diperoleh. Dengan nama dan dalam bentuk apapun, pertambahan kemampuan ekonomis yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak merupakan penghasilan yang dikenakan Pajak Penghasilan. Oleh karena itu perbedaan-perbedaan tarif apalagi dari sumber yang sama yaitu penghasilan dari usaha jasa konstruksi merupakan bentuk diskriminasi tarif yang berakibat ketidakadilan di antara Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi tersebut. Perbedaan tarif seyogianya didasarkan pada perbedaan jumlah penghasilan atau tambahan kemampuan ekonomis di antara Wajib Pajak yakni dengan tarif berlapis yang progresif dalam rangka menegakkan keadilan vertikal (*vertical equity*) di mana semakin besar penghasilan maka semakin besar pajak yang harus dibayar, bukan berdasarkan siapa (subjek) yang memperoleh penghasilan tersebut.



### 3.7. *Ratio Legis* PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

Salah satu pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan undang-undang (*statute approach*). Pendekatan ini mencakup penelaahan konsistensi dan kesesuaian antara suatu undang-undang dengan undang-undang lainnya atau antara undang-undang dengan Undang-Undang Dasar atau antara regulasi dengan undang-undang. Selain itu peneliti perlu mencari *ratio legis* dan dasar ontologis suatu undang-undang untuk memahami kandungan filosofi yang ada di belakang undang-undang tersebut.<sup>240</sup> Dasar ontologis dan landasan filosofis berkaitan dengan suatu undang-undang secara menyeluruh sedangkan *ratio legis* berkenaan dengan salah satu ketentuan dari suatu undang-undang yang diajukan untuk menjawab masalah hukum yang diteliti.<sup>241</sup> *Ratio legis* secara sederhana dapat diartikan sebagai alasan mengapa adanya suatu ketentuan dalam undang-undang yang tidak dapat terlepas dari dasar ontologis dan landasan filosofis undang-undang yang memuat ketentuan tersebut.<sup>242</sup>

Yang perlu ditelaah adalah dasar ontologis, filosofis dan *ratio legis* dari suatu undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan lainnya karena undang-undang dibuat oleh wakil rakyat yang dibuat oleh rakyat sedangkan regulasi tidak lain dari pada pendelegasian apa yang dikehendaki rakyat.<sup>243</sup>

Sebelumnya telah dikemukakan bahwa konsiderans “Menimbang” dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi adalah dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 4 ayat

<sup>240</sup> Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum, *Op. Cit.*, hlm. 93

<sup>241</sup> *Ibid.*, hlm. 104

<sup>242</sup> *Ibid.*

<sup>243</sup> *Ibid.*, hlm. 102



(2) Undang-Undang PPh 2008. Oleh karena itu maka penelaahan ratio legis juga akan diarahkan pada ketentuan dalam pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 tersebut.

Konsiderans “Menimbang” dalam suatu undang-undang memuat landasan filosofis, sosiologis dan politis sedangkan konsiderans “Mengingat” memuat landasan yuridis –normatif.<sup>244</sup> Alasan mengapa suatu undang-undang diterbitkan tercantum dalam konsiderans “Menimbang”. Namun untuk memahami makna lebih lengkap penerbitan suatu undang-undang perlu melihat penjelasan umum serta melihat pasal-pasal dalam batang tubuh untuk melakukan interpretasi sesuai konteksnya.<sup>245</sup>

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Untuk mengetahui dan memahami *ratio legis* pengaturan perpajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi secara tersendiri berbeda dengan tarif umum dan bersifat final, pembahasan akan difokuskan pada ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh sejak pertama kali menjadi dasar pertimbangan terbitnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 secara kronologis.

### **1. Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991**

Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 mengatur sebagai berikut:

“Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan serta

<sup>244</sup> Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Op.Cit, hlm.119

<sup>245</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Op. Cit*, hlm. 118



**penghasilan tertentu lainnya**, pengenaan pajaknya diatur dengan peraturan pemerintah.”<sup>246</sup>

Kemudian penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa:

“Sesuai dengan ketentuan pada ayat (1), penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta penghasilan tertentu lainnya merupakan Objek Pajak. Tabungan masyarakat yang disalurkan melalui perbaikan dan bursa efek merupakan sumber dana bagi pelaksanaan pembangunan, sehingga pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari tabungan masyarakat tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. **Pertimbangan-pertimbangan yang mendasari diberikan perlakuan tersendiri dimaksud antara lain adalah kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter.** Pertimbangan tersebut juga mendasari perlunya pemberian perlakuan tersendiri terhadap pengenaan pajak atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta jenis jenis penghasilan tertentu lainnya. Oleh karena itu pengenaan Pajak Penghasilan termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan atas jenis-jenis penghasilan tersebut diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah.

Dengan **mempertimbangkan kemudahan dalam pelaksanaan pengenaan serta agar tidak menambah beban administrasi** baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak, maka pengenaan Pajak Penghasilan dalam ketentuan ini dapat bersifat final.”<sup>247</sup>

Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) dari UU PPh 1994 di atas, penghasilan-penghasilan yang secara tegas disebut pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah adalah bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek dan penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan. Namun adanya frase “serta penghasilan tertentu lainnya” dengan sendirinya memberi kewenangan kepada pemerintah untuk mengatur sifat, tarif dan prosedur pemungutan Pajak

<sup>246</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) UU Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 60, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3567)

<sup>247</sup> Lihat Penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU Nomor 10 Tahun 1994



Penghasilan atas segala jenis penghasilan secara tersendiri di luar apa yang secara tegas yang telah diatur oleh undang-undang dan berlaku umum untuk semua jenis penghasilan. Jenis penghasilan yang dikenai ketentuan PPh Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 menjadi sangat luas dan tidak terbatas. Frase “penghasilan tertentu lainnya” inilah menjadi dasar kewenangan pemerintah yang memungkinkan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan yang berlaku efektif sejak 1 Januari 1997 meskipun penghasilan dari jasa konstruksi tidak secara eksplisit disebut dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994.

Dalam konsiderans “Menimbang” pada UU PPh 1994 tidak terdapat pertimbangan tersendiri terkait dengan pengenaan PPh atas jenis-jenis penghasilan tertentu secara tersendiri dan bersifat final.<sup>248</sup> Namun dalam penjelasan umum UU tersebut disebutkan bahwa pemungutan yang bersifat final atas jenis-jenis penghasilan tertentu adalah dalam rangka kemudahan dan kesederhanaan pengenaan pajak serta untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.<sup>249</sup> Kemudian jika melihat penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 tersebut, maka pertimbangan-pertimbangan yang mendasari diberikannya perlakuan tersendiri dimaksud antara lain adalah kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter.

Pertimbangan kesederhanaan dalam pemungutan pajak tersebut juga dapat diketahui dari penjelasan pemerintah atas Pasal 4 ayat (2) tersebut pada Rapat Panitia Kerja Dewan Perwakilan Rakyat dalam rangka pembahasan RUU

<sup>248</sup> Lihat konsiderans “Menimbang” dari UU Nomor 10 Tahun 1994

<sup>249</sup> Lihat Penjelasan Umum huruf m UU Nomor 10 Tahun 1994





perubahan kedua atas UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Menurut pemerintah, pengenaan tersendiri PPh yang bersifat final merupakan cara

pengenaan pajak untuk objek-objek pajak yang sangat spesifik atau sangat sulit

untuk dipajaki dengan cara yang umum sehingga memerlukan perlakuan khusus.<sup>250</sup>

Pemerintah memberi contoh kegiatan tertentu seperti bursa efek karena kecepatan,

frekwensi serta volume transaksi yang sangat banyak, sehingga sulit memajakinya.

Demikian halnya dengan transaksi jual beli tanah dan bangunan yang sulit

terdeteksi pada masa itu.

Selanjutnya konsiderans “Menimbang” dalam Peraturan Pemerintah Nomor

73 Tahun 1996 yang melaksanakan delegasi Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 adalah

sebagai berikut:

“Bahwa untuk memberikan kemudahan dan kepastian hukum serta meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban Pajak Penghasilan atas penghasilan tersebut dan sesuai dengan Pasal 4 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, dipandang perlu mengatur tentang pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan tertentu berupa penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan jasa konsultan dengan Peraturan Pemerintah.”<sup>251</sup>

Aspek keadilan tidak disebut sama sekali dalam konsiderans “Menimbang” PP 73

Tahun 1996 tersebut.

Berdasarkan kutipan penjelasan umum dari UU PPh 1994, penjelasan Pasal 4

ayat (2) UU tersebut, penjelasan pemerintah dalam Rapat Panitia Kerja DPR dalam

pembahasan RUU perubahan ketiga terhadap UU Nomor 7 Tahun 1983 serta

konsiderans “Menimbang” pada PP 73 Tahun 1996 dapat disimpulkan bahwa *ratio*

<sup>250</sup> Risalah Rapat Panitia Kerja II Dalam Rangka Pembahasan RUU tentang Perubahan Atas UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU NO. 7 Tahun 1991, Selasa tanggal 27 September 1994 hlm.81

<sup>251</sup> Lihat Konsiderans “Menimbang” dalam Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996



legis ketentuan tersendiri pengenaan PPh atas jenis-jenis penghasilan tertentu termasuk dalam hal ini terhadap penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berbeda dari ketentuan umum dalam undang-undang dan bersifat final adalah kesederhanaan dan kemudahan dalam pemungutan pajak. Frase “keadilan dan pemerataan beban pajak” sebagai dasar pertimbangan lainnya sebagaimana tercantum dalam penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 menurut penulis tidak tercermin dalam pelaksanaannya karena berdasarkan analisis yang telah dikemukakan sebelumnya oleh penulis, justru pengenaan PPh yang dikenakan dari penghasilan bruto dengan tarif tersendiri dan bersifat final ini tidak mencerminkan keadilan dalam pemungutan pajak yang mendasarkan pada prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*) Wajib Pajak, baik keadilan horizontal maupun keadilan vertikal. Pemerataan beban pajak seyogianya tidak diartikan bahwa yang seharusnya tidak wajib membayar pajak menjadi wajib membayar pajak. Contohnya dalam hal ini adalah orang atau perusahaan yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi tetapi mengalami kerugian akan tetap diwajibkan membayar PPh karena pengenaannya bukan dari penghasilan neto melainkan penghasilan bruto. Tarif Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam PP 73 Tahun 1996 tersebut adalah:

- a. atas imbalan jasa pelaksanaan konstruksi 2%
- b. atas imbalan jasa perencanaan konstruksi 4%
- c. atas imbalan imbalan jasa pengawasan konstruksi 4%
- d. atas imbalan jasa konsultan adalah 4%



**2. Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.**

Tidak terdapat perubahan ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2000 dibandingkan dengan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 1994 yakni:

“Atas penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan serta penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.”<sup>252</sup>

Demikian pula dengan penjelasan pasal tersebut masih sama, yaitu:

“Sesuai dengan ketentuan pada ayat (1), penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta penghasilan tertentu lainnya merupakan Objek Pajak. Tabungan masyarakat yang disalurkan melalui perbaikan dan bursa efek merupakan sumber dana bagi pelaksanaan pembangunan, sehingga pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari tabungan masyarakat tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. **Pertimbangan-pertimbangan yang mendasari diberikan perlakuan tersendiri dimaksud antara lain adalah kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter.** Pertimbangan tersebut juga mendasari perlunya pemberian perlakuan tersendiri terhadap pengenaan pajak atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta jenis jenis penghasilan tertentu lainnya. Oleh karena itu pengenaan Pajak Penghasilan termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan atas jenis-jenis penghasilan tersebut diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah

Dengan **mempertimbangkan kemudahan dalam pelaksanaan pengenaan serta agar tidak menambah beban administrasi** baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak, maka pengenaan Pajak Penghasilan dalam ketentuan ini dapat bersifat final.”<sup>253</sup>

<sup>252</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaga Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985)

<sup>253</sup> Lihat Penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU Nomor 17 Tahun 2000



Kemudian jika sebelumnya dalam penjelasan umum dari UU PPh 1994 disebutkan bahwa pemungutan yang bersifat final atas jenis-jenis penghasilan tertentu adalah dalam rangka kemudahan dan kesederhanaan pengenaan pajak serta untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, hal tersebut tidak lagi disinggung dalam penjelasan umum UU PPh 2000.

Selanjutnya dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi yang mencabut PP Nomor 73 Tahun 1996 tercantum konsiderans "Menimbang" sebagai berikut:

"Bahwa dalam rangka meningkatkan efektivitas pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi."

Dalam konsiderans "Menimbang" tersebut tidak tercantum lagi pertimbangan aspek kemudahan dan kepastian hukum dalam rangka kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban Pajak, melainkan hanya menyebutkan dalam rangka meningkatkan efektivitas pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Hal ini kemungkinan karena terjadinya perubahan dalam pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, di mana PPh yang bersifat final hanya diberlakukan terhadap Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi yang mempunyai kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi dan mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp. 1.000.000.000 (satu milyar rupiah). Untuk Wajib Pajak di luar kategori tersebut yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi termasuk dalam hal ini pengusaha jasa konstruksi yang mempunyai kualifikasi menengah atau kualifikasi besar dikenakan PPh mengikuti ketentuan umum yang berlaku



untuk penghasilan pada umumnya di mana PPh dikenakan dari penghasilan neto dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) UU PPh 2000.

Berdasarkan keseluruhan uraian di atas maka dapat disimpulkan bahwa alasan adanya atau *ratio legis* ketentuan tersendiri pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi oleh pengusaha jasa konstruksi dengan kualifikasi kecil tampak tidak konsisten. Penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2000 sebagai dasar hukum terbitnya PP 140 Tahun 2000 masih menyebutkan pertimbangan kesederhanaan dan kemudahan dalam pengenaan pajak serta keadilan dan pemerataan dalam pembebanan pajak, namun konsiderans “Menimbang” dalam PP 140 Tahun 2000 hanya menyebutkan dalam rangka meningkatkan efektivitas pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

### **3. Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.**

Pasal 4 ayat (2) UU 2008 tentang Pajak Penghasilan mengatur sebagai berikut:

“Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

- a. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
- b. penghasilan berupa hadiah undian;
- c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
- d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
- e. penghasilan tertentu lainnya,



yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.<sup>254</sup>

Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) dari UU PPh 2008 di atas, penghasilan dari usaha jasa konstruksi secara tegas disebut termasuk yang pengenaan pajaknya di atur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Hal ini mencerminkan bahwa seluruh penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenai PPh dengan tarif tersendiri dengan Peraturan Pemerintah dan bersifat final, tanpa melihat apakah pengusaha jasa konstruksi orang pribadi atau badan mempunyai kualifikasi usaha jasa konstruksi atau tidak serta tidak melihat pada tingkat kualifikasi yang dimiliki.

Kemudian penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa:

“Sesuai dengan ketentuan pada ayat (1), penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat ini merupakan objek pajak. Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan antara lain:

- perlu adanya dorongan dalam rangka perkembangan investasi dan tabungan masyarakat;
  - kesederhanaan dalam pemungutan pajak;
  - berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak;
  - pemerataan dalam pengenaan pajaknya; dan
  - memerhatikan perkembangan ekonomi dan moneter,
- atas penghasilan-penghasilan tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah.”<sup>255</sup>

Sama halnya dengan UU PPh 1994 dan UU PPh 2000, dalam konsiderans “Menimbang” pada UU PPh 2008 tidak terdapat pertimbangan tersendiri terkait dengan pengenaan PPh atas jenis-jenis penghasilan tertentu secara tersendiri dan bersifat final.<sup>256</sup> Selanjutnya jika dalam penjelasan umum UU PPh 1994 disebutkan

bahwa pemungutan yang bersifat final atas jenis-jenis penghasilan tertentu adalah

<sup>254</sup> Lihat Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008

<sup>255</sup> Lihat Penjelasan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008

<sup>256</sup> Lihat konsiderans “Menimbang” dari UU PPh 2008



dalam rangka kemudahan dan kesederhanaan pengenaan pajak serta untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, penjelasan umum dari Undang-Undang PPH

2008 tidak secara khusus menyinggung pertimbangan terkait dengan hal tersebut, sebagaimana dilihat dalam kutipan berikut ini.

Angka 3.

“Perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan dimaksud tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan sistem *self assessment*. Oleh karena itu, arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang Pajak Penghasilan ini adalah sebagai berikut:

- a. lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak;
- b. lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak;
- c. lebih memberikan kesederhanaan administrasi perpajakan
- d. lebih memberikan kepastian hukum, konsistensi, dan transparansi; dan
- e. lebih menunjang kebijakan pemerintah dalam rangka meningkatkan daya saing dalam menarik investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas.

Angka 4

“Dengan berlandaskan pada arah dan tujuan penyempurnaan tersebut perlu dilakukan perubahan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan meliputi pokok-pokok sebagai berikut:

- a. dalam rangka meningkatkan keadilan pengenaan pajak maka dilakukan perluasan subjek dan objek pajak dalam hal-hal tertentu dan pembatasan pengecualian atau pembebasan pajak dalam hal lainnya;
- b. dalam rangka meningkatkan daya saing dengan negara-negara lain, mengedepankan prinsip keadilan dan netralitas dalam penetapan tarif, dan memberikan dorongan bagi berkembangnya usaha-usaha kecil, struktur tarif pajak yang berlaku juga perlu diubah dan disederhanakan yang meliputi penurunan tarif secara bertahap, terencana, pembedaan tarif, serta penyederhanaan lapisan yang dimaksudkan untuk memberikan beban pajak yang lebih proporsional bagi tiap-tiap golongan Wajib Pajak tersebut; dan untuk lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak, sistem
- c. untuk *self assessment* tetap dipertahankan dan diperbaiki. Perbaikan terutama dilakukan pada sistem pelaporan dan tata cara pembayaran pajak dalam tahun berjalan agar tidak mengganggu likuiditas Wajib Pajak dan lebih sesuai dengan perkiraan pajak yang akan terutang. Bagi Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas, kemudahan



yang diberikan berupa peningkatan batas peredaran bruto untuk dapat menggunakan norma penghitungan penghasilan neto. Peningkatan batas peredaran bruto untuk menggunakan norma ini sejalan dengan realitas dunia usaha saat ini yang makin berkembang tanpa melupakan usaha dan pembinaan Wajib Pajak agar dapat melaksanakan pembukuan dengan tertib dan taat asas.<sup>257</sup>

Pertimbangan pemerintah dalam mengenakan PPh yang bersifat final terhadap penghasilan dari usaha jasa konstruksi dapat juga dilihat dari Risalah Rapat Dengar Pendapat (RDP) Panja DPR RI dengan Direktur Jenderal Pajak RI terhadap RUU PPh pada tanggal 21 November 2007.<sup>258</sup> Dalam RDP tersebut Dirjen Pajak menjelaskan bahwa jasa konstruksi merupakan sektor yang paling sulit diperiksa atau ditelusuri karena bukti-bukti seperti faktur pembelian mudah dibuat sendiri oleh pengusaha jasa konstruksi dalam rangka mengakui biaya-biaya yang pada akhirnya mengurangi PPh yang akan dibayar. Dirjen Pajak mengakui bahwa aparat pemeriksa pajak tidak mudah untuk menguji kebenaran laporan keuangan dan laporan pajak dari perusahaan jasa konstruksi. Menurut Dirjen Pajak, penerimaan pajak dari sektor jasa konstruksi sangat kecil. Penghasilan dari sektor jasa konstruksi akan lebih mudah dipajaki dengan cara memfinalkan yaitu dengan mengenakan tarif tertentu terhadap peredaran bruto atau omzet dan bersifat final sehingga diharapkan penerimaan pajak dari sektor ini akan jauh lebih besar. Namun di sisi lain Dirjen Pajak mengakui bahwa kelebihan pengenaan PPh Final adalah lebih sederhana dan lebih mudah memungutnya sedangkan kelemahannya adalah keadilannya yang berkurang.

<sup>257</sup> Lihat Penjelasan Umum UU PPh 2008

<sup>258</sup> Risalah Rapat Panitia Khusus Rancangan Tentang Undang-Undang Perpajakan (PPh), Tahun Sidang 2007-2008, RDP Panja DPR RI dengan Dirjen Pajak Departemen Keuangan RI, Ruang Rapat Komisi XI DPR-RI Gd. Nusantara I Lt.1, Rabu, 21 Nopember 2007, hlm.856 – 859.





Alasan pemerintah akan sulitnya melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan perusahaan jasa konstruksi sehingga demi kemudahan pemungutan pajak perlu menerapkan PPh Final sesungguhnya tidak relevan lagi saat ini karena Direktorat Jenderal Pajak telah melakukan modernisasi administrasi perpajakan dari waktu ke waktu yaitu antara lain berupa digitalisasi data, sistem pembuatan faktur pajak secara elektronik (*e-faktur*), pelaporan pajak secara elektronik (*e-SPT*) serta pembayaran pajak secara on line (*e-billing*). Kemudian telah dilakukan juga peningkatan jumlah dan kemampuan sumber daya pegawai pajak dalam melakukan pemeriksaan sehingga kualitas pemeriksaan semakin baik. Selain itu terdapat pula program kerja sama perolehan data dengan sejumlah instansi pemerintah/kelembagaan serta akses informasi keuangan di perbankan dan lembaga keuangan lainnya yang semakin dipermudah. Semua hal tersebut semakin mempersempit ruang gerak Wajib Pajak termasuk dalam hal ini dalam sektor jasa konstruksi dalam menghindari pajak.

Selanjutnya dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi yang mencabut PP Nomor 140 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah dengan PP 40 Tahun 2009 tercantum konsiderans "Menimbang" sebagai berikut:

- a. "bahwa dalam rangka menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak, perlu mengatur kembali Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983



tentang Pajak Penghasilan, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi;<sup>259</sup>

Dari uraian atas ketentuan di atas maka dapat disimpulkan bahwa *ratio legis* ketentuan yang tersendiri pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan bersifat final adalah kesederhanaan pengenaan Pajak Penghasilan dan kemudahan dalam memungut pajak.

Selanjutnya penulis menyajikan hasil analisis atas rumusan masalah No. 1 yaitu tentang mengapa ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan asas keadilan sebagaimana dapat dilihat pada Bagan 2.

<sup>259</sup> Lihat konsiderans “Menimbang” dari PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009

**Bagan 2****Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No.1**

Pengaturan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yaitu PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan keadilan

PPh dikenakan dari penghasilan bruto sehingga menyimpang dari asas keadilan vertikal (*vertical equity*) yang menghendaki bahwa dasar pengenaan PPh yang adil adalah dari penghasilan neto karena merupakan ukuran yang tepat dalam mencerminkan daya pikul atau kemampuan membayar pajak (*ability to pay*).

Pengenaan PPh dengan tarif tersendiri yang berbeda dengan tarif umum PPh merupakan ketentuan yang diskriminatif serta menimbulkan ketidakadilan karena membeda-bedakan pengenaan pajak berdasarkan jenis atau sumber penghasilan. Hal ini menyimpang dari prinsip keadilan horizontal (*horizontal equity*).

Ratio legis penerbitan ketentuan tersendiri pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan bersifat final adalah semata-mata untuk kesederhanaan pengenaan PPh dan kemudahan dalam pemungutan pajak.



## BAB IV

### IMPLIKASI HUKUM YANG TIMBUL DARI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MENCERMINKAN KEADILAN

#### 4.1. Wajib Pajak Yang Usahanya Jasa Konstruksi Membayar Pajak Tidak Sesuai Kemampuannya

Salah satu implikasi hukum dari pengaturan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang berlaku pada saat penulisan disertasi ini yaitu pengenaan PPh dengan basis penghasilan bruto dan bersifat final adalah hilangnya hak Wajib Pajak untuk membayar PPh sesuai kemampuannya sebagaimana dimaksud dalam prinsip *ability to pay* yang menyatakan bahwa PPh seyogianya dikenakan dari penghasilan neto. Dalam ilustrasi sebelumnya yang dikemukakan dalam Bab III disertasi ini, jelas terlihat bahwa PPh yang akan dibayar oleh Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi bisa menjadi lebih besar jika dibandingkan dengan apabila dikenakan dengan tarif umum sehingga dirugikan. Sebaliknya bisa juga terjadi di mana Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi akan membayar pajak lebih kecil jika dibandingkan dengan jumlah beban pajak dalam hal dihitung dengan tarif umum sehingga diuntungkan. Selain itu Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi tetap diwajibkan membayar pajak meskipun orang atau badan pengusaha jasa konstruksi dalam keadaan rugi. Seharusnya perusahaan rugi tidak perlu membayar pajak dalam hal menggunakan tarif umum karena dasar pengenaan pajak adalah dari penghasilan neto.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi tidak dapat membayar pajak sesuai



kemampuannya atau daya pikulnya untuk membayar pajak. Hal ini merupakan penyimpangan dari asas keadilan baik Keadilan Horizontal yang menghendaki Wajib Pajak yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama seharusnya membayar pajak dalam jumlah yang sama serta menyimpang dari Keadilan Vertikal yang menghendaki Wajib Pajak yang mempunyai penghasilan lebih besar membayar pajak lebih besar pula.

Berdasarkan konsep George Schanz tentang *accretion concept* yang dikemukakan di Bab II, penghasilan yang dimaksudkan sebagai objek PPh adalah pertambahan kemampuan ekonomis seseorang atau badan yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa. Konsep ini selaras dengan definisi penghasilan yang menjadi objek PPh menurut UU PPh 2008 yakni setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak. Tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak tercermin dalam penghasilan neto yaitu penghasilan setelah biaya-biaya yang dikeluarkan sehubungan dengan upaya memperoleh penghasilan tersebut dikurangkan dari penghasilan bruto. Oleh karena itu tambahan kemampuan ekonomis inilah seyogianya menjadi basis penghitungan PPh dengan tanpa memperhatikan dari mana dan bagaimana penghasilan tersebut diperoleh. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya bahwa tambahan kemampuan ekonomis merupakan ukuran terbaik untuk kemampuan membayar (*ability to pay*) seseorang atau perusahaan yang jika dilihat dari mengalirnya kepada Wajib Pajak dapat dikelompokkan menjadi penghasilan yang diperoleh dari:



- a. pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara, dan sebagainya;
- b. usaha dan kegiatan
- c. modal yang berupa harta gerak maupun harta tak gerak, seperti bunga, dividen, royalty, sewa dan keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha; dan
- d. penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang dan hadiah.<sup>260</sup>

Pembedaan besarnya Pajak Penghasilan yang harus dibayar oleh Wajib Pajak hendaknya didasarkan pada perbedaan jumlah penghasilan yang menjadi objek pengenaan PPh, bukan berdasarkan jenis atau sumber penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak.

#### **4.2. Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Usahanya Jasa Konstruksi**

##### **Kehilangan Hak Untuk Mengurangkan Penghasilan Tidak Kena Pajak**

Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sangat lazim diberlakukan dalam peraturan perpajakan berbagai negara sebagai pengurang penghasilan dalam menghitung penghasilan kena pajak (*taxable income*). Hal ini sesuai dengan konsep Pajak Penghasilan untuk orang pribadi yang merupakan pajak subjektif di mana keadaan orang pribadi tersebut wajib diperhatikan dalam menentukan Penghasilan Kena Pajak. Angka Penghasilan Kena Pajak inilah yang dianggap paling tepat untuk mencerminkan kemampuan membayar atau daya pikul seseorang dalam membayar pajak. PTKP yang umumnya dikenal dengan terminologi *personal exemption* ini diberikan sebagai tambahan pengurangan untuk Wajib Pajak orang

<sup>260</sup> Lihat Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008



pribadi selain biaya-biaya yang berdasarkan ketentuan perpajakan diperkenankan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto.

Sebagaimana dikutip oleh Mansury R dari buku, *An Inquiry into the Nature of the Wealth of Nations*, sejak awal menulis bukunya Adam Smith telah menyarankan agar kepada Wajib Pajak perorangan/ pribadi diberikan pengurangan atas penghasilannya yang dikenakan pajak, di mana biaya ini dianggap sebagai beban yang harus dikeluarkan untuk memungkinkan orang yang bersangkutan mampu memperoleh penghasilan.<sup>261</sup> Dengan kata lain biaya pengurang tersebut umumnya dianggap sebagai biaya mempertahankan hidup minimal. Tanpa adanya biaya hidup minimal tersebut (*minimum living cost*) tersebut maka Wajib Pajak peseorangan itu dianggap tidak mampu melakukan kegiatan dalam rangka memperoleh penghasilan sehingga tidak akan ada penghasilan yang mejadi objek pengenaan PPh.

Merupakan kenyataan bahwa meskipun penghasilan seseorang dengan orang lain sama jumlahnya, daya pikul atau *ability to pay* kedua orang tersebut bisa berbeda. Misalnya si A yang berpenghasilan dari gaji sebagai pegawai di suatu perusahaan sebesar Rp. 7.000.000 per bulan dengan status sudah kawin dan mempunyai dua orang anak pasti berbeda daya pikulnya dalam membayar pajak dibandingkan dengan si B yang gajinya sama yaitu Rp. 7.000.000 dengan statusnya masih lajang dan tidak mempunyai tanggungan. Si A harus mengeluarkan biaya untuk menghidupi istri dan kedua anaknya sedangkan si B tidak mempunyai tanggungan. Meskipun si B juga mengeluarkan biaya hidup minimal untuk dirinya sendiri namun tentu tidak sebesar biaya hidup minimal yang dibutuhkan oleh si A

<sup>261</sup> Mansury R, PPh Lanjutan, *Op.Cit.*, hlm.164



yang menanggung biaya hidup bukan hanya untuk dirinya sendiri tetapi juga menanggung biaya hidup istri dan kedua anaknya. Biaya hidup minimal ini lah yang dianggap perlu diberikan sebagai pengurang dalam menghitung penghasilan kena pajak yang selanjutnya dalam UU PPh 2008 dinamakan dengan PTKP.

Pasal 6 ayat (3) UU PPh 2008 mengatur pemberian hak pengurangan PTKP yaitu: “Kepada orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri diberikan pengurangan berupa PTKP sebagaimana di maksud dalam Pasal 7 UU PPh 2008.”

Selanjutnya besarnya PTKP paling sedikit per tahun diatur dalam Pasal 7 UU PPh 2008 sebagai berikut:

Ayat (1)

- a. “Penghasilan Tidak Kena Pajak per tahun diberikan paling sedikit sebesar: Rp15.840.000,00 (lima belas juta delapan ratus empat puluh ribu rupiah) untuk diri Wajib Pajak orang pribadi;
- b. Rp1.320.000,00 (satu juta tiga ratus dua puluh ribu rupiah) tambahan untuk Wajib Pajak yang kawin;
- c. Rp15.840.000,00 (lima belas juta delapan ratus empat puluh ribu rupiah) tambahan untuk seorang isteri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1); dan
- d. Rp1.320.000,00 (satu juta tiga ratus dua puluh ribu rupiah) tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga.

Ayat (2)

Penerapan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditentukan oleh keadaan pada awal tahun pajak atau awal bagian tahun pajak.

Ayat (3)

Penyesuaian besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan setelah dikonsultasikan dengan Dewan Perwakilan Rakyat.”<sup>262</sup>

Dari ketentuan di atas, jelas dan tegas bahwa UU PPh 2008 memberikan hak kepada Wajib Pajak Orang Pribadi berupa PTKP. Selanjutnya dalam penjelasan

<sup>262</sup> Lihat Pasal 7 UU PPh 2008





pasal 7 ayat (3) UU PPh 2008 tersebut dinyatakan bahwa perubahan besarnya PTKP adalah dengan mempertimbangkan perkembangan ekonomi dan moneter serta perkembangan harga kebutuhan pokok setiap tahunnya.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam Bab II besarnya PTKP yang berlaku pada saat penulisan disertasi ini adalah berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 101/PMK.010/2016 yaitu:

- a) Rp.54.000.000 untuk diri Wajib Pajak orang pribadi;
- b) Rp.4.500.000 tambahan untuk Wajib Pajak yang kawin;
- c) Rp.54.000.000 tambahan untuk seorang isteri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;
- d) Rp.4.500.000 tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga.

Besarnya jumlah tanggungan dalam menghitung PTKP ditentukan oleh keadaan pada awal tahun. Misalnya jika seseorang baru mempunyai anak yang lahir pada tanggal 10 Februari 2017 maka yang bersangkutan baru dapat menambahkan tanggungan dalam PTKP nya dalam tahun pajak berikutnya yaitu tahun pajak 2018.

Konsekuensi logis dari ketentuan pemberian hak untuk mengurangi PTKP tersebut adalah bahwa apabila seseorang memperoleh penghasilan neto tidak melebihi besarnya PTKP, maka tentu orang yang bersangkutan tidak wajib



membayar PPh karena Penghasilan Kena Pajaknya menjadi negatif. Namun tidak demikian halnya dalam ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009.

Berhubung PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dihitung dari penghasilan bruto maka Wajib Pajak tidak boleh memperhitungkan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh penghasilan tersebut sebagai pengurang penghasilan dan bagi orang pribadi yang penghasilan satu-satunya dari usaha jasa konstruksi tidak diperbolehkan menggunakan haknya mengurangkan PTKP.

Ilustrasi berikut ini akan memberikan pemahaman yang lebih jelas atas hal tersebut.

#### Ilustrasi 1.

Tuan Amir dengan status kawin dan mempunyai 2 (dua) orang anak memperoleh penghasilan dari pekerjaan sebagai pegawai di sebuah perusahaan swasta dengan memperoleh gaji sebesar Rp. 15.000.000 per bulan.

Tuan Amir telah mempunyai NPWP.

Gaji Rp 15.000.000

Pengurangan:

Biaya Jabatan

$5\% \times \text{Rp } 15.000.000 = \text{Rp } 750.000$

Maksimum

Rp 500.000

Penghasilan neto sebulan

Rp 14.500.000

Penghasilan neto setahun adalah

$12 \times \text{Rp } 14.500.000$

Rp 174.000.000

PTKP setahun

- untuk Wajib Pajak sendiri

Rp 54.000.000



- tambahan status kawin

Rp 4.500.000

- tambahan 2 orang tanggungan

Rp 9.000.000

Rp 67.500.000

Penghasilan Kena Pajak setahun

Rp 106.500.000

PPh terutang setahun:

5% x Rp 50.000.000

= Rp 2.500.000

15% x Rp 56.500.000

= Rp 8.475.000

Rp 10.475.000

Catatan:

Biaya Jabatan adalah biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang dapat dikurangkan dari penghasilan setiap orang yang bekerja sebagai pegawai tetap tanpa memandang mempunyai jabatan ataupun tidak, sebesar 5% (lima persen) dari penghasilan bruto, setinggi-tingginya Rp.500.000 (lima ratus ribu) sebulan atau Rp 6.000.000 (enam juta) rupiah setahun. Hal ini di atur dalam Pasal 10 ayat (3) huruf a Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2016 tentang Pedoman Teknis Tata Cara Pemotongan, Penyetoran Dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 21 Dan/Atau Pajak Penghasilan Pasal 26 Sehubungan Dengan Pekerja, Jasa Dan Kegiatan Orang Pribadi yang berlaku sejak 29 September 2016.

### Ilustrasi 2.

Tuan Badu yang semata-mata memperoleh penghasilan dari pekerjaan sebagai pemborong jasa konstruksi sipil berupa subkontraktor dari sebuah perusahaan kontraktor utama yang membangun bangunan-bangunan di perumahan, memperoleh penghasilan bruto rata-rata setiap tahunnya senilai Rp. 1.000.000.000. Setelah dikurangi dengan biaya-biaya pembelian material, biaya upah serta biaya-biaya umum dan administrasi kurang lebih sebesar



Rp 850.000.000, maka diperoleh rata-rata keuntungan sebesar Rp 150.000.000 atau 15% dari nilai kontrak. Sebagai perusahaan jasa konstruksi perorangan, Tuan Badu mempunyai sertifikasi dengan kualifikasi usaha Kecil dari LPJK sehingga berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, PPh yang harus dibayar adalah  $2\% \times \text{Rp } 1.000.000.000 = \text{Rp } 20.000.000$ . Penghitungan PPh tidak memperhitungkan sama sekali Penghasilan Tidak Kena Pajak yang sebenarnya diberikan haknya oleh Pasal 7 UU PPh 2008.

Dengan membandingkan ilustrasi 1 dan 2, maka penghasilan neto yang diperoleh Tuan Amir dari pekerjaan sebagai pegawai adalah Rp 174.000.000 setahun dan PPh setahun adalah Rp 9.475.000. Sementara Tuan Badu dengan penghasilan neto (nilai kontrak konstruksi dikurangi dengan biaya-biaya) sebesar Rp 150.000.000 membayar PPh sebesar Rp 20.000.000, jauh lebih besar dari PPh yang dibayar oleh Tuan Amir. Hal ini disebabkan karena PPh Tuan Amir dikenakan dari penghasilan neto dan memperhitungkan biaya-biaya pengurang yaitu biaya jabatan serta PTKP dengan tanggungan 2 (dua) anak, sedangkan PPh Tuan Badu dihitung dari Penghasilan Bruto tanpa biaya pengurang dan PTKP. Meskipun tampaknya tarif PPh Tuan Badu lebih rendah (2%) dibandingkan dengan tarif efektif PPh Tuan Amir (5%) namun dari perhitungan Tuan Badu membayar PPh lebih besar.

Kondisi di atas merupakan penyimpangan dari prinsip Keadilan Horizontal yang mensyaratkan adanya pemberian "*personal exemption*" bagi Wajib Pribadi. Selain itu tidak diperbolehkannya Wajib Pajak orang pribadi yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi untuk mengurangi PTKP dari penghasilan



bruto sementara orang pribadi yang memperoleh penghasilan dari pekerjaan sebagai pegawai berhak atas PTKP, hal ini merupakan suatu perlakuan yang tidak adil karena terjadi diskriminasi.

#### 4.3. Wajib Pajak Yang Usahanya Di Bidang Jasa Konstruksi Kehilangan

##### Hak Untuk Mengkompensasikan Kerugian

Dalam dunia perpajakan, kompensasi kerugian dapat dibedakan atas: kompensasi horizontal dan kompensasi vertikal. Yang dimaksud dengan kompensasi horizontal adalah kompensasi kerugian dari suatu usaha atau kegiatan dengan penghasilan lainnya dalam suatu tahun pajak. Misalnya, laba usaha penjualan barang dagangan dikompensasi dengan kerugian penjualan aktiva tetap perusahaan dalam tahun yang sama. Sementara itu kompensasi vertikal adalah kompensasi kerugian atau penghasilan negatif dari satu tahun pajak dengan keuntungan atau penghasilan positif tahun-tahun berikutnya.

Berhubung UU PPh Indonesia yang menganut *global taxation* di mana semua jenis penghasilan baik penghasilan positif maupun negatif dijumlahkan menjadi satu kesatuan, maka dengan sendirinya definisi penghasilan telah mencakup pengertian kompensasi horizontal. Sedangkan kompensasi vertikal dalam UU PPh 2008 diatur dalam Pasal 6 ayat (2) sebagai berikut:

“Apabila penghasilan bruto setelah pengurangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) didapat kerugian, kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun.”

Dalam penjelasan Pasal 6 ayat (2) tersebut diberikan contoh yang sangat jelas untuk memudahkan pemahaman atas kompensasi kerugian dimaksud sebagai berikut:



“PT A dalam tahun 2009 menderita kerugian fiskal sebesar Rp1.200.000.000 (satu miliar dua ratus juta rupiah). Dalam 5 (lima) tahun berikutnya laba rugi fiskal PT A sebagai berikut:

2010: laba fiskal	Rp200.000.000
2011: rugi fiskal	(Rp300.000.000)
2012: laba fiskal	Rp N I H I L
2013: laba fiskal	Rp100.000.000
2014: laba fiskal	Rp800.000.000

Kompensasi kerugian dilakukan sebagai berikut :

Rugi fiskal tahun 2009	(Rp 1.200.000.000)
Laba fiskal tahun 2010	<u>Rp 200.000.000 (+)</u>
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 1.000.000.000)
Rugi fiskal tahun 2011	(Rp 300.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 1.000.000.000)
Laba fiskal tahun 2012	Rp N I H I L (+)
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 1.000.000.000)
Laba fiskal tahun 2013	<u>Rp 100.000.000 (+)</u>
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 900.000.000)
Laba fiskal tahun 2014	<u>Rp 800.000.000 (+)</u>
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 100.000.000)

Rugi fiskal tahun 2009 sebesar Rp100.000.000 (seratus juta rupiah) yang masih tersisa pada akhir tahun 2014 tidak boleh dikompensasikan lagi dengan laba fiskal tahun 2015, sedangkan rugi fiskal tahun 2011 sebesar Rp300.000.000 (tiga ratus juta rupiah) hanya boleh dikompensasikan dengan laba fiskal tahun 2015 dan tahun 2016, karena jangka waktu lima tahun yang dimulai sejak tahun 2012 berakhir pada akhir tahun 2016.”<sup>263</sup>

Hak Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi untuk kompensasi kerugian menjadi hilang karena PPh dikenakan dari penghasilan bruto yang dalam hal ini adalah jumlah pembayaran, tidak termasuk pajak Pertambahan Nilai. Jumlah pembayaran dimaksud adalah merupakan bagian dari Nilai Kontrak Jasa Konstruksi. Hal ini tegas di atur dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 bahwa “Kerugian dari usaha Jasa Konstruksi yang masih tersisa sampai dengan Tahun Pajak 2008 hanya dapat dikompensasikan sampai dengan Tahun Pajak 2008”<sup>264</sup>. Kerugian-kerugian tahun lalu yang masih tersisa atau belum

<sup>263</sup> Lihat Penjelasan Pasal 6 ayat (2) UU PPh 2008

<sup>264</sup> Lihat Pasal 10 PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009



habis dikompensasikan sampai dengan tahun pajak 2008 dengan sendirinya akan hangus tidak dapat dikompensasikan lagi. Dalam hal ini hak Wajib Pajak yang diberikan Undang-undang menjadi hilang dengan sendirinya seiring dengan perubahan ketentuan perpajakan yang sebelumnya dari pengenaan dengan tarif umum PPh dan tidak bersifat final menjadi pengenaan dengan tarif tersendiri dan bersifat final.

Dengan tidak diperkenalkannya kompensasi kerugian tahun-tahun lalu yang berasal dari usaha jasa konstruksi, maka kebijakan pemerintah dalam hal ini telah menimbulkan diskriminasi pemajakan, sebab Wajib Pajak yang tidak terkena ketentuan PPh Final tetap memperoleh hak kompensasi kerugian selama lima tahun berturut-turut mulai tahun pajak berikutnya. Kondisi ini menyimpang dari azas Keadilan Horizontal yang menekankan "*equal treatment for the equals*". Tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan seyogianya hak dan kewajiban yang ditetapkan dalam ketentuan peraturan-perundang-undangan perpajakan yang berlaku hendaknya diterapkan sama terhadap semua Wajib Pajak, termasuk hak dalam melakukan kompensasi atas kerugian tahun sebelumnya terhadap keuntungan tahun berikutnya.

#### **4.4. Perusahaan Masuk Bursa Yang Usahanya Jasa Konstruksi Dan Menjual**

##### **Sahamnya 40% Keatas Kehilangan Hak Untuk Mendapatkan Fasilitas Pengurangan Tarif 5%**

Dalam penjelasan umum Undang-Undang PPh dinyatakan bahwa dalam rangka meningkatkan daya saing dengan negara-negara lain serta untuk mengedepankan prinsip keadilan dan netralitas dalam penetapan tarif dan memberikan dorongan bagi berkembangnya usaha-usaha kecil, maka struktur tarif



pajak perlu diubah dan disederhanakan. Hal tersebut dilakukan antara lain dengan penurunan tarif secara bertahap, terencana, pembedaan tarif, serta penyederhanaan lapisan yang dimaksudkan untuk memberikan beban pajak yang lebih proporsional bagi tiap-tiap golongan Wajib Pajak tersebut.<sup>265</sup> Kebijakan penurunan tarif tercantum dalam Pasal 17 ayat (2b) UU PPh 2008 sebagai berikut:

“Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah dari pada tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.”

Tarif PPh dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b UU PPh 2008 adalah tarif untuk badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap yaitu sebesar 28% sedangkan Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 adalah penurunan tarif dari 28% menjadi 25% yang berlaku sejak tahun pajak 2010.

Peraturan Pemerintah yang diterbitkan pertama kali sebagai aturan pelaksanaan pemberian tarif 5% lebih rendah kepada perusahaan terbuka yang memperdagangkan sahamnya di bursa efek justru telah terbit sejak tahun 2007 yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2007 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang berbentuk Perseroan Terbuka yang salah satu konsiderans “Menimbang”nya adalah untuk melaksanakan ketentuan Pasal 17 ayat (2) UU PPh 2000. Pasal 17 ayat (2) dimaksud adalah mengatur mengenai dapat diturunkannya tarif tertinggi untuk PPh Badan yang berlaku pada saat itu yakni 30% menjadi serendah-rendahnya 25%.<sup>266</sup> Konsiderans

<sup>265</sup> Lihat Penjelasan Umum UU PPh 2008

<sup>266</sup> Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2007 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 170, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4798)





“Menimbang” lainnya dari PP No.81 Tahun 2007 tersebut adalah dalam rangka meningkatkan peranan pasar modal sebagai sumber pembiayaan dunia usaha dan untuk mendorong peningkatan jumlah perseroan terbuka serta peningkatan kepemilikan publik pada perseroan terbuka.

PP No. 81 Tahun 2007 kemudian diikuti dengan terbitnya peraturan pelaksanaan berupa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pelaksanaan Dan Pengawasan Pemberian Penurunan Tarif Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka yang pada intinya mengatur sebagai berikut:

- 1) Wajib Pajak Dalam Negeri yang berbentuk Perseroan Terbuka dapat memperoleh penurunan tarif PPh 5% lebih rendah dari tarif tertinggi PPh Wajib Pajak Badan Dalam Negeri.
- 2) Penurunan tarif PPh dimaksud diberikan jika jumlah kepemilikan saham publiknya 40% atau lebih dari keseluruhan saham yang disetor dan saham tersebut dimiliki paling sedikit oleh 300 Pihak (dalam hal ini pemegang saham atau pesero).
- 3) Masing –masing Pihak (pesero) dimaksud hanya boleh memiliki saham kurang dari 5% dari keseluruhan saham yang disetor.
- 4) Ketentuan dimaksud harus dipenuhi dalam waktu paling singkat 6 bulan dalam waktu 1 tahun pajak. Waktu 6 bulan adalah 183 hari kalender.
- 5) Jika tidak memenuhi ketentuan di atas maka tidak bisa menikmati pengurangan tarif.<sup>267</sup>

<sup>267</sup> Peraturan Menteri Keuangan Nomor 238/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pelaksanaan dan Pengawasan Pemberian Penurunan Tarif Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 643)



PP 81 Tahun 2007 kemudian dicabut dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 77 Tahun 2013 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka.<sup>268</sup> Selanjutnya PP No. 77 Tahun 2013 kemudian diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2015 yang masih berlaku pada saat penulisan disertasi ini. Tidak terdapat perubahan dalam ketentuan dan persyaratan untuk memperoleh penurunan tarif PPh 5% lebih rendah dari tarif tertinggi yang berlaku bagi Wajib Pajak badan dalam negeri. Tarif PPh yang berlaku untuk Wajib Pajak badan dalam negeri berdasarkan UU PPh 2008 adalah sebesar 25%. Dengan demikian bagi Wajib Pajak badan dalam negeri berbentuk perseroan terbuka yang memenuhi syarat, maka dengan penurunan 5% tarif PPh menjadi 20%. Dalam penjelasan Pasal 2 PP 56 Tahun 2015 diberikan salah satu contoh perusahaan terbuka yang memenuhi syarat sebagai berikut:

“PT ABC Tbk mempunyai modal dasar Rp1.500.000.000,00 (satu miliar lima ratus juta rupiah), dengan modal ditempatkan dan disetor penuh sebesar Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) dengan nilai nominal per lembar saham Rp1.000,00 (seribu rupiah) sehingga total saham ditempatkan dan disetor penuh adalah 1.000.000 (satu juta) lembar saham.

PT ABC mencatatkan 40% (empat puluh persen) dari saham ditempatkan dan disetor penuh tersebut, yaitu sejumlah 400.000 (empat ratus ribu) lembar saham, untuk dapat diperdagangkan di PT Bursa Efek Indonesia.

Saham sejumlah 40% (empat puluh persen) tersebut dimiliki oleh 300 (tiga ratus) Pihak dengan persentase kepemilikan para Pihak paling tinggi sebesar 4,99% (empat koma sembilan puluh sembilan persen).

<sup>268</sup> Peraturan Pemerintah Nomor 77 Tahun 2013 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 186, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5465)



Kondisi tersebut terjadi selama 183 (seratus delapan puluh tiga) hari kalender dalam 1 (satu) Tahun Pajak.

Mengingat jumlah saham yang dicatatkan untuk dapat diperdagangkan di PT Bursa Efek Indonesia sebesar 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang ditempatkan dan disetor penuh, dimiliki oleh 300 (tiga ratus) Pihak dengan kepemilikan masing-masing Pihak kurang dari 5% (lima persen) dari keseluruhan saham yang ditempatkan dan disetor penuh, dan kondisi tersebut terjadi selama 183 (seratus delapan puluh tiga) hari, maka PT ABC Tbk memenuhi ketentuan Pasal 2 ayat (2), sehingga dapat memperoleh penurunan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1).”<sup>269</sup>

Berhubung ketentuan pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi adalah dari penghasilan bruto dengan tarif tersendiri dan bersifat final sebagaimana di atur dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, maka fasilitas penurunan tarif PPh 5% dimaksud tidak berlaku bagi perusahaan terbuka yang semata-mata bergerak dalam usaha jasa konstruksi meskipun memenuhi persyaratan yang diatur dalam PP 56 Tahun 2015. Penurunan tarif 5% hanya diberikan kepada perusahaan yang penghasilannya dikenai PPh dengan tarif umum. Hal ini tentu tidak mencerminkan keadilan karena merupakan bentuk diskriminasi antar perusahaan terbuka. Hingga saat penulisan disertasi ini, terdapat sejumlah 16 perusahaan yang bergerak dalam bidang jasa konstruksi dan berbentuk Perseroan Terbuka yang tercatat memperdagangkan sahamnya di Bursa Efek Indonesia yakni:

1. PT. Aset Indonusa, Tbk (ACST)
2. PT. Adhi Karya (Persero), Tbk (ADHI)
3. PT. Cahayasakti Investindo Sukses, Tbk (CSIS)

<sup>269</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 56 Tahun 2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 77 Tahun 2013 tentang Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri Yang Berbentuk Perseroan Terbuka (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 Nomor 180, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5725)



4. PT. Nusa Konstruksi Enjiniring, Tbk (DGIK)

5. PT. Indonesia Pondasi Raya, Tbk (IDPR)

6. PT. Jaya Konstruksi Mangala Pratama, Tbk (JKON)

7. PT. Mitra Pemuda, Tbk (MTRA)

8. PT. Nusa Raya Cipta, Tbk (NRCA)

9. PT. Paramita Bangun Sarana (PBSA)

10. PT. Pembangunan Perumahan, Tbk (PTPP)

11. PT. Surya Semesta Internusa, Tbk (SSIA)

12. PT. Totalido Eka perkasa, Tbk (TOPS)

13. PT. Total Bangun Persada, Tbk (TOTL)

14. PT. Wijaya Karya Bangunan Gedung, Tbk (WEGE)

15. PT. Wijaya Karya (Persero), Tbk (WIKA)

16. PT. Waskita Karya (Persero), Tbk (WSKT)<sup>270</sup>

Pemberian fasilitas penurunan tarif PPh 5% dimaksud di atas adalah terhadap tarif PPh umum Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 yang berlaku bagi Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap. Tarif umum ini tidak berlaku bagi perusahaan yang usahanya semata-mata bergerak dalam usaha jasa konstruksi karena tarifnya telah diatur tersendiri dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009.

Perbedaan cara pengenaan pajak terhadap perusahaan jasa konstruksi yaitu dengan penerapan tarif tersendiri dan bersifat final mengakibatkan perusahaan terbuka yang bergerak dalam bidang jasa konstruksi serta memperdagangkan saham sedikitnya 40% dari jumlah modal disetor di Bursa Efek Indonesia tidak

<sup>270</sup> Harian Kontan, edisi 12 April 2018



dapat memperoleh fasilitas penurunan tarif 5% dari tarif umum PPh untuk Wajib Pajak badan sesuai ketentuan yang berlaku. Sementara itu perusahaan terbuka di bidang industri lainnya yang juga memperdagangkan 40% sahamnya di bursa efek dapat memperoleh penurunan tarif 5% tersebut. Hal ini tentu merupakan perlakuan diskriminatif yang menyebabkan ketidakadilan di antara perusahaan masuk bursa.

#### **4.5. Tambahn Objek Pajak Penghasilan Bagi Pegawai Dalam Hal Memperoleh Imbalan Dalam Bentuk Natura Dan/Atau Kenikmatan Dari Perusahaan Jasa Konstruksi**

Pasal 4 ayat (3) UU PPh 2008 mengatur mengenai jenis-jenis penerimaan penghasilan yang dikecualikan dari Objek PPh. Termasuk dalam hal ini adalah penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah sebagaimana tercantum dalam Pasal 4 ayat (3) huruf d UU PPh. Namun demikian natura dan/atau kenikmatan tersebut merupakan penghasilan bagi pegawai yang menerimanya sehingga merupakan objek PPh, apabila diberikan oleh pihak-pihak sebagai berikut:

- a. yang tidak termasuk Wajib Pajak
- b. Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final
- c. Wajib Pajak yang menggunakan Norma Penghitungan Khusus (*deemed profit*) maka.<sup>271</sup>

<sup>271</sup> Norma Penghitungan Khusus (*deemed profit*) adalah menggunakan persentase tertentu untuk menghitung penghasilan neto dari Wajib Pajak tertentu yang tidak dapat dihitung dengan cara yang umum antara lain untuk perusahaan pelayaran atau penerbangan internasional, perusahaan asuransi luar negeri, perusahaan pengeboran minyak, gas dan panas bumi, perusahaan dagang asing, dan perusahaan yang melakukan investasi dalam bentuk bangun-guna-serah ("build, operate, dan transfer"). Lihat Pasal 15 UU PPh 2008 berikut penjelasannya.



Yang dimaksud dengan imbalan dalam bentuk natura adalah tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dalam bentuk uang seperti beras, gula dan sebagainya, sedangkan imbalan dalam bentuk kenikmatan adalah pemberian fasilitas seperti penggunaan mobil, rumah dan pengobatan.<sup>272</sup>

Sementara itu Pasal 9 ayat (1) UU PPh 2008 mengatur pengeluaran atau biaya-biaya yang tidak boleh dikurangkan dari Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap. Salah satunya tercantum dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e yaitu:

“penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”<sup>273</sup>

Selanjutnya penjelasan Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 2008 menegaskan kaitan antara antara Pasal 4 ayat (3) huruf d yang mengatur bahwa imbalan atas pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura atau kenikmatan bukan merupakan objek PPh bagi pihak karyawan penerima dengan Pasal 9 ayat (1) huruf e yang mengatur bahwa bagi perusahaan yang memberikan imbalan dalam bentuk natura atau kenikmatan tersebut bukan merupakan biaya yang dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak. Hal ini selaras dengan prinsip yang lazim disebut dalam perpajakan sebagai *deductibility taxability* dalam hal pemberian imbalan atas pekerjaan kepada pegawai oleh perusahaan. Pada umumnya jika imbalan kepada karyawan diperbolehkan oleh ketentuan perpajakan untuk dibebankan sebagai biaya

<sup>272</sup> Lihat Penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf d UU PPh 2008

<sup>273</sup> Lihat Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 2008



pengurang penghasilan bruto bagi perusahaan pemberi (*deductible*) maka akan menjadi penghasilan yang merupakan objek PPh bagi karyawan penerima imbalan (*taxable*), misalnya gaji dan berbagai tunjangan dalam bentuk uang, seperti tunjangan uang makan, uang transport dan lainnya. Sebaliknya jika pemberian imbalan tidak diperkenankan oleh ketentuan perpajakan sebagai biaya pengurang penghasilan bruto (*non-deductible*) bagi perusahaan, maka imbalan tersebut bukan merupakan penghasilan bagi karyawan (*non-taxable*), dalam hal ini pemberian dalam bentuk natura atau kenikmatan.

Dalam perkembangannya di Indonesia, prinsip *deductibility taxability* tidak lagi murni diterapkan karena terdapat beberapa pengecualian yang diatur dalam UU PPh 2008 maupun peraturan pelaksanaannya yang memungkinkan bahwa dalam kondisi tertentu dapat terjadi di mana pemberian dalam bentuk natura atau penyediaan kenikmatan bagi pegawai perusahaan dapat dikurangkan dari penghasilan bruto (*deductible*) namun bukan merupakan objek PPh bagi karyawan yang menerima (*non-taxable*). Hal ini dinyatakan dalam penjelasan Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 2008 sebagai berikut:

“Sebagaimana telah diuraikan dalam penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf d, penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan dianggap bukan merupakan objek pajak. Selaras dengan hal tersebut, dalam ketentuan ini penggantian atau imbalan dimaksud dianggap bukan merupakan pengeluaran yang dapat dibebankan sebagai biaya bagi pemberi kerja. Namun, dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, pemberian natura dan kenikmatan berikut ini dapat dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja dan bukan merupakan penghasilan pegawai yang menerimanya:

1. penggantian atau imbalan dalam bentuk natura atau kenikmatan yang diberikan berkenaan dengan pelaksanaan pekerjaan di daerah tersebut dalam rangka menunjang kebijakan pemerintah untuk mendorong pembangunan di daerah terpencil;
2. pemberian natura dan kenikmatan yang merupakan keharusan dalam pelaksanaan pekerjaan sebagai sarana keselamatan kerja atau karena sifat pekerjaan tersebut mengharuskannya, seperti pakaian dan peralatan untuk



keselamatan kerja, pakaian seragam petugas keamanan (satpam), antar jemput karyawan, serta penginapan untuk awak kapal dan yang sejenisnya; dan

3. pemberian atau penyediaan makanan dan atau minuman bagi seluruh pegawai yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan.”<sup>274</sup>

Dalam rangka melaksanakan ketentuan dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 2008 tersebut diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor

83/PMK.03/2009 tentang Penyediaan Makanan dan Minuman Bagi Seluruh Pegawai Serta Penggantian Atau Imbalan Dalam Bentuk Natura Dan Kenikmatan

Di Daerah Tertentu Dan Yang Berkaitan Dengan Pelaksanaan Pekerjaan Yang Dapat Dikurangkan Dari Penghasilan Bruto Pemberi Kerja. Pasal 3 dari Peraturan Menteri

Keuangan tersebut mengatur bahwa pengeluaran untuk penyediaan makanan atau minuman bagi seluruh pegawai yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan adalah meliputi:

- a. “pemberian makanan dan/ atau minuman yang disediakan oleh pemberi kerja ditempat kerja, atau
- b. pemberian kupon makanan dan /atau minuman bagi pegawai yang karena sifat pekerjaannya tidak dapat memanfaatkan pemberian sebagaimana dimaksud pada huruf a, meliputi Pegawai bagian pemasaran, bagian transportasi, dan dinas luar lainnya”.<sup>275</sup>

Kemudian yang dimaksud dengan penggantian atau imbalan dalam bentuk natura atau kenikmatan yang diberikan berkenaan dengan pelaksanaan pekerjaan di

daerah tertentu dalam rangka menunjang kebijakan pemerintah untuk mendorong pembangunan di daerah tersebut adalah sarana dan fasilitas kerja untuk:

- a. “tempat tinggal, termasuk perumahan bagi Pegawai dan keluarganya;
- b. pelayanan kesehatan
- c. pendidikan bagi Pegawai dan keluarganya;
- d. peribadatan;
- e. pengangkutan bagi Pegawai dan keluarganya;

<sup>274</sup> Lihat Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 2008

<sup>275</sup> Lihat Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.03/2009





f. olahraga bagi Pegawai dan keluarganya tidak termasuk golf, *power boating*, pacuan kuda, dan terbang layang, sepanjang sarana dan fasilitas tersebut tidak tersedia, sehingga pemberi kerja harus menyediakannya sendiri.”<sup>276</sup>

Selanjutnya yang dimaksud dengan pemberian natura dan kenikmatan yang merupakan keharusan dalam pelaksanaan pekerjaan sebagai sarana keselamatan kerja atau karena sifat pekerjaan tersebut mengharuskannya adalah “meliputi pakaian dan peralatan untuk keselamatan kerja, pakaian seragam petugas keamanan (satpam), sarana antar jemput pegawai, serta penginapan untuk awak kapal dan yang sejenisnya.”<sup>277</sup> Contoh dari pakaian dan peralatan untuk keselamatan kerja adalah yang dikenakan oleh perusahaan pertambangan batubara dalam terowongan bawah tanah yang juga membutuhkan penutup kepala (*helmet*) khusus yang dilengkapi dengan peralatan lampu sorot. Biaya-biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk menyediakan peralatan tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto tetapi bukan merupakan penghasilan bagi pekerja yang menerima dan mengenakan perlengkapan tersebut.

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, Pasal 4 ayat (3) huruf d UU PPh 2008 mengatur antara lain bahwa imbalan kepada pegawai dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang diberikan oleh Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final adalah merupakan objek PPh bagi pegawai yang menerimanya. Wajib Pajak pemberi imbalan dimaksud dalam hal ini termasuk perusahaan jasa konstruksi karena penghasilannya dikenai PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009. Dengan demikian pegawai perusahaan jasa konstruksi yang

<sup>276</sup> Lihat Pasal 4 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.03/2009

<sup>277</sup> Lihat Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 83/PMK.03/2009



menerima imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan akan menjadi objek PPh bagi karyawan tersebut.

Implikasi hukum dari ketentuan tersebut mengakibatkan adanya diskriminasi perlakuan atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang antara yang diterima oleh pegawai perusahaan jasa konstruksi sebagai akibat dari perlakuan PPh yang bersifat final terhadap penghasilan yang diperoleh perusahaan.

Bagi perusahaan-perusahaan yang penghasilannya tidak dikenai PPh yang bersifat final yakni perusahaan di berbagai bidang industri barang dan jasa selain jasa konstruksi, pemberian imbalan kepada pegawai dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan bukan merupakan biaya pengurang penghasilan bruto bagi perusahaan-perusahaan tersebut (*non-deductible*) dan bukan merupakan objek PPh bagi pegawai yang menerimanya (*non-taxable*), dengan beberapa pengecualian yaitu dalam rangka menunjang kebijakan pemerintah untuk mendorong pembangunan di daerah terpencil, merupakan keharusan dalam pelaksanaan pekerjaan sebagai sarana keselamatan kerja atau karena sifat pekerjaan tersebut mengharuskannya, serta pemberian atau penyediaan makanan dan atau minuman bagi seluruh pegawai yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 aat (1) huruf e UU PPh 2008.

Meskipun suatu proyek konstruksi berada di daerah terpencil, pemberian natura dan berbagai fasilitas di daerah tersebut tetap merupakan objek PPh bagi pegawai perusahaan jasa konstruksi yang tentu saja ini berakibat tambahan beban bagi pegawai perusahaan yang bersangkutan. Beban tambahan PPh atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang menjadi objek PPh bagi perusahaan jasa konstruksi dapat diberikan dalam ilustrasi berikut ini.



Tuan Hendri dengan status kawin dan mempunyai 1 (satu) orang anak memperoleh penghasilan dari pekerjaan sebagai pegawai di sebuah perusahaan jasa konstruksi yang berkedudukan di Jakarta dengan memperoleh gaji sebesar Rp. 12.500.000 per bulan. Berhubung jabatannya sebagai Supervisor di salah satu proyek perusahaan berupa pembangunan pembangkit listrik di daerah Cikarang, perusahaan menyediakan rumah kontrakan dekat lokasi proyek tersebut senilai Rp. 24.000.000 per tahun. Yang menandatangani perjanjian kontrak sewa rumah adalah antara Project Manager dengan pemilik rumah. Dengan demikian Tuan Hendri tidak menerima dalam bentuk tunjangan perumahan dalam bentuk uang tetapi berupa kenikmatan fasilitas mendiami rumah dengan cuma-cuma yang disediakan oleh perusahaan. Tuan Hendri telah mempunyai NPWP. Perhitungan PPh Pasal 21 yang akan dipotong oleh perusahaan jasa konstruksi atas penghasilan Tuan Hendri setiap bulannya adalah sebagai berikut:

Gaji	Rp. 12.500.000
------	----------------

Kenikmatan sewa rumah per bulan	<u>Rp. 2.000.000</u>
---------------------------------	----------------------

Penghasilan bruto sebulan	Rp. 14.500.000
---------------------------	----------------

Pengurangan:

Biaya Jabatan	
5% X Rp 14.500.000 =	Rp 725.000

Maksimum	<u>Rp. 500.000</u>
----------	--------------------

Penghasilan neto sebulan	Rp. 14.000.000
--------------------------	----------------

Penghasilan neto setahun adalah	
12 X Rp 14.000.000	Rp 168.000.000



PTKP setahun

- untuk Wajib Pajak sendiri

Rp 54.000.000

- tambahan status kawin

Rp 4.500.000

- tambahan 1 orang tanggungan

Rp 4.500.000

Rp 62.500.000

Penghasilan Kena Pajak Setahun

Rp 105.500.000

PPh Pasal 21 Terutang:

5% x Rp 50.000.000

= Rp 2.500.000

15% x Rp 50.500.000

= Rp 7.575.000

Rp 10.075.000

PPh Pasal 21 per bulan: Rp. 10.075.000: 12 = Rp. 839.583

Dari perhitungan di atas jelas bahwa atas kenikmatan berupa fasilitas rumah kontrakan yang disediakan oleh perusahaan jasa konstruksi akan menambah beban

PPh bagi pegawai, di mana hal ini tidak terjadi pada pegawai perusahaan lain yang penghasilannya dikenai PPh dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal

17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008, bukan terkena PPh yang bersifat final seperti halnya pengenaan PPh atas penghasilan yang diperoleh perusahaan jasa

konstruksi yang basis perhitungannya adalah dari penghasilan bruto tanpa memperhitungkan biaya-biaya yang dikeluarkan terkait dengan perolehan

penghasilan tersebut.

#### **4.6. Wajib Pajak Yang Usahanya Di Bidang Jasa Konstruksi Kehilangan Hak Untuk Menerapkan Sepenuhnya Sistem *Self-Assessment***

Reformasi perpajakan Indonesia pada tahun 1984 yang diawali dengan terbitnya UU PPh 1983 ditandai dengan dengan beralihnya sistem perpajakan ke

sistem *self assessment* di mana anggota masyarakat diberi kepercayaan untuk



menghitung, memperhitungkan, dan membayar dan melaporkan sendiri PPh yang menjadi kewajibannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undang perpajakan yang berlaku. Sebelumnya sistim perpajakan Indonesia mengadopsi sistim lama warisan zaman kolonial yaitu dengan *official assessment* yang bercirikan antara lain:

- a. Tanggung jawab pemungutan pajak berada sepenuhnya dalam kewenangan pemerintah dalam hal ini otoritas perpajakan dengan sistim penetapan pajak. Dalam hal ini fiskus yang menetapkan berapa pajak yang harus dibayar oleh masyarakat berdasarkan informasi yang digali oleh petugas pajak.
- b. Dalam banyak hal pelaksanaan kewajiban perpajakan sangat tergantung pada pelaksanaan administrasi perpajakan yang dilakukan oleh aparat perpajakan sehingga anggota masyarakat Wajib Pajak kurang mendapat pembinaan dan bimbingan terhadap kewajiban perpajakan dan kurang ikut berperan serta dalam memikul beban negara dalam mempertahankan kelangsungan pembangunan nasional.<sup>278</sup>

Dalam sistim *self assessment* di Indonesia saat ini, pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak sebagai pelaksana administrasi perpajakan, sesuai fungsinya melakukan pembinaan/penyuluhan, pelayanan dan pengawasan.

Pelaksanaan *self assessment* ini dalam praktiknya di mulai sejak Wajib Pajak yang diwajibkan sesuai perundang-undangan yang berlaku untuk dengan kesadaran sendiri mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) atau Kantor Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP) yang wilayahnya mencakup

<sup>278</sup> Penjelasan umum UU KUP



tempat tinggal atau kedudukan Wajib Pajak untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Tujuan akhir dari sistem *self-assessment* adalah untuk mendorong kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dalam memenuhi kewajiban membayar pajak.

Dikaitkan dengan ketentuan perpajakan yang berlaku untuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi yaitu PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, maka sistem *self-assessment* yang memberi kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya jelas menjadi kurang bermakna. Wajib Pajak yang semata-mata memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang pengenaan pajaknya diatur dengan tarif tersendiri, dasar pengenaan pajaknya yang bersifat final dengan sendirinya tidak dapat melaksanakan beberapa hak yang menjadi karakteristik dari sistem *self assessment* sebagaimana halnya yang diberikan kepada seluruh Wajib Pajak yang dikenakan dengan tarif umum yang tidak bersifat final yaitu:

- 1) tidak dapat menghitung sendiri Penghasilan Kena Pajak, karena pajak dikenakan dari penghasilan bruto
- 2) tidak dapat memperhitungkan pembayaran pajak yang dipotong oleh pengguna jasa pada saat pembayaran imbalan jasa sebagai kredit pajak karena pajak yang dipotong tersebut bersifat final
- 3) tidak dapat melakukan penyetoran sendiri PPh yang terutang karena mekanisme utamanya adalah melalui pemotongan oleh pihak pengguna jasa, kecuali dalam hal pengguna jasa konstruksi bukan yang diwajibkan oleh ketentuan perpajakan sebagai Pemotong Pajak atau dalam hal pemotong pajak kurang melakukan pemotongan.



Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Wajib Pajak yang usahanya di bidang jasa konstruksi kehilangan haknya untuk dapat sepenuhnya menerapkan sistem *self assessment* yang berlaku di Indonesia.

Selanjutnya penulis menyajikan hasil analisis atas rumusan masalah No. 2 yaitu tentang apa implikasi hukum dari pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan sebagaimana dapat dilihat pada Bagan 3.

**Bagan 3****Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No. 2**

Implikasi hukum dari pengaturan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak mencerminkan asas keadilan

Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi tidak dapat membayar pajak sesuai kemampuannya atau berdasarkan tambahan kemampuan ekonomis yang benar-benar diterima atau diperolehnya

Wajib Pajak orang pribadi yang penghasilannya semata-mata dari usaha jasa konstruksi tidak dapat menggunakan haknya mengurangkan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi tidak dapat menggunakan haknya untuk melakukan kompensasi kerugian yang diderita pada satu tahun pajak terhadap penghasilan sampai dengan 5 (lima) tahun pajak berikutnya, meskipun menyelenggarakan pembukuan

Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perusahaan terbuka yang melakukan kegiatan usaha jasa konstruksi dan memperdagangkan sahamnya minimum 40% dari jumlah keseluruhan saham yang beredar tidak dapat menggunakan haknya untuk memperoleh fasilitas penurunan tarif 5%

Timbulnya tambahan objek pengenaan PPh Pasal 21 dalam hal pegawai menerima imbalan dalam bentuk natura dan /atau kenikmatan dari perusahaan jasa konstruksi tempatnya bekerja.

Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi tidak dapat menerapkan *self-assesment* seutuhnya





## BAB V

### PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS USAHA JASA

#### KONSTRUKSI YANG MENCERMINKAN KEADILAN

Berdasarkan analisis sebagaimana telah diuraikan dalam bab III dan bab IV sebelumnya, diperoleh hasil penelitian bahwa ketentuan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan yang diperoleh dari usaha jasa konstruksi dalam hal ini PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 tidak mencerminkan keadilan sehingga menimbulkan implikasi hukum berupa kerugian karena tidak dapat dieksekusinya beberapa hak Wajib Pajak yang diatur dalam UU PPh. Untuk itu perlu dilakukan rekonstruksi pengaturan tersebut agar mencerminkan keadilan.

#### 5.1. Mengenakan Pajak Dengan Dasar Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Badan dan Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Wajib Menyelenggarakan Pembukuan

Dasar pengenaan PPh untuk usaha jasa konstruksi dari penghasilan bruto yang berlaku saat ini sesuai PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yaitu penghasilan sebelum dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak orang pribadi atau badan yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi tidak mencerminkan kemampuan membayar (*ability to pay*) sehingga tidak sesuai dengan konsep keadilan dalam teori perpajakan, baik *horizontal equity* maupun *vertical equity*. Keadilan dalam pemajakan tercapai jika Wajib Pajak membayar pajak sesuai daya pikulnya. Ukuran daya pikul Wajib Pajak adalah penghasilan neto yaitu setelah penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka mendapatkan penghasilan itu sendiri. Seluruh nilai kontrak konstruksi yang diterima dari pemilik proyek sebagai pengguna jasa oleh



perusahaan jasa konstruksi selaku pemberi jasa sejak pekerjaan konstruksi dimulai hingga pekerjaan selesai adalah merupakan penghasilan bruto. Berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 jumlah inilah menjadi dasar pengenaan PPh yang dikalikan dengan tarif tersendiri yang bersifat final. Padahal, untuk mengerjakan proyek konstruksi perusahaan harus mengeluarkan biaya-biaya seperti perizinan, biaya material bangunan, biaya sewa peralatan, biaya upah serta biaya-biaya lainnya yang terkait langsung atau tidak langsung dalam rangka menyelesaikan pekerjaan konstruksi tersebut. Selisih nilai kontrak konstruksi dengan jumlah keseluruhan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk melaksanakan pekerjaan konstruksi tersebutlah seharusnya yang menjadi dasar pengenaan Pajak Penghasilan. Jika selisih antara penghasilan dan biaya dimaksud positif berarti perusahaan menghasilkan laba dan sebaliknya jika selisihnya negatif berarti perusahaan mengalami kerugian. Laba tersebutlah yang lazim disebut dalam perpajakan sebagai penghasilan neto dan yang umum dijadikan sebagai dasar pengenaan PPh untuk kemudian dikalikan dengan tarif PPh yang berlaku sesuai ketentuan. Semakin besar laba yang diperoleh maka semakin besar kemampuan Wajib Pajak untuk membayar pajak atau dengan kata lain semakin besar daya pikulnya atas beban pajak sehingga wajar apabila membayar pajak lebih besar dibandingkan dengan yang perolehan labanya kecil. Di sisi lain, apabila perusahaan jasa konstruksi mengalami kondisi kerugian di mana ternyata total biaya konstruksi yang dikeluarkan melebihi nilai kontrak konstruksi sehingga penghasilan netonya negatif maka yang bersangkutan tentu tidak mempunyai daya pikul untuk membayar pajak sehingga seharusnya tidak layak jika dibebani Pajak Penghasilan. Penghasilan neto sebagai dasar pengenaan penghasilan adalah sesuai



dengan definisi penghasilan berdasarkan UU PPh 2008 yaitu adanya penambahan kemampuan ekonomis dan sesuai dengan *accretion concept of income* yang dikemukakan oleh Schanz, Haig dan Simons.

Untuk mengetahui besarnya penghasilan neto maka dalam dunia usaha lazimnya dibutuhkan penyelenggaraan pembukuan yang menghasilkan laporan keuangan perusahaan berupa Neraca, Laporan Laba Rugi dan Laporan Arus Kas.

Laporan keuangan dibuat untuk berbagai tujuan antara lain untuk kepentingan beberapa pihak terkait seperti pemegang saham, bank pemberi pinjaman dan sebagai lampiran Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Badan. Pentingnya kepentingan perpajakan, Pasal 1 angka 29 UU KUP memberi definisi mengenai pembukuan sebagai berikut:

“Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut.”<sup>279</sup>

Dari definisi tersebut jelas bahwa pembukuan harus menghasilkan produk akhir berupa laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi pada setiap periode tahun pajak. Proses pencatatan yang tidak ditutup dengan adanya laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi dianggap bukan merupakan pembukuan tetapi sekedar pencatatan.

Ketentuan perpajakan tidak mengatur secara rinci mengenai teknik maupun tata cara penyelenggaraan pembukuan karena beragamnya jenis usaha dengan skala yang berbeda-beda. Namun mengenai kewajiban menyelenggarakan pembukuan secara khusus diatur dalam Pasal 28 UU KUP sebagai berikut:

<sup>279</sup> Pasal 1 angka 29 UU KUP



- (1) Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan.
- (2) Wajib Pajak yang dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tetapi wajib melakukan pencatatan, adalah Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dan Wajib Pajak orang pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.
- (3) Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan dengan memperhatikan itikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya
- (4) Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan disusun dalam bahasa Indonesia atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan
- (5) Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas.
- (6) Perubahan terhadap metode pembukuan dan/atau tahun buku harus mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak.
- (7) Pembukuan sekurang-kurangnya terdiri atas catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian sehingga dapat dihitung besarnya pajak yang terutang.
- (8) Pembukuan dengan menggunakan bahasa asing dan mata uang selain Rupiah dapat diselenggarakan oleh Wajib Pajak setelah mendapat izin Menteri Keuangan.
- (9) Pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terdiri atas data yang dikumpulkan secara teratur tentang peredaran atau penerimaan bruto dan/atau penghasilan bruto sebagai dasar untuk menghitung jumlah pajak yang terutang, termasuk penghasilan yang bukan objek pajak dan/atau yang dikenakan pajak yang bersifat final.
- (10) Dihapus
- (11) Buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi *on-line* wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.
- (12) Bentuk dan tata cara pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.<sup>280</sup>

Selanjutnya dalam penjelasan pasal 28 ayat (7) UU KUP tersebut dinyatakan bahwa pembukuan harus diadakan dengan cara yang lazim diterapkan di Indonesia,

<sup>280</sup> Pasal 28 UU KUP



misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan mengatur atau menentukan cara atau metode yang berbeda dari standar tersebut. Hingga saat ini ketentuan perpajakan tidak memberikan standar akuntansi khusus untuk tujuan perpajakan namun sepenuhnya mengikuti Standar Akuntansi Keuangan yang diberlakukan untuk Indonesia. Penyesuaian (*adjustment*) akan dilakukan apabila ketentuan perpajakan mengatur secara khusus mengenai hal tertentu. Misalnya untuk selisih antara aset dan liabilitas yang dilaporkan pada waktu Wajib Pajak badan mengikuti Pengampunan Pajak (*tax amnesty*), standar akuntansi keuangan yang berlaku saat ini yaitu Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 70 mengenai Akuntansi Aset dan Liabilitas Pengampunan Pajak mengatur bahwa perusahaan harus mencatatnya dalam akun tersendiri yaitu Pos Tambahan Modal Disetor.<sup>281</sup> Sementara itu berdasarkan Pasal 14 ayat (1) Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak mengatur bahwa bagi Wajib Pajak yang diwajibkan menyelenggarakan pembukuan menurut ketentuan UU KUP, harus membukukan selisih antara nilai harta bersih yang disampaikan dalam Surat Pernyataan atas deklarasi harta dikurangi dengan nilai harta bersih yang telah dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam SPT PPh terakhir sebagai tambahan atas saldo laba ditahan dalam neraca. Jika terjadi perbedaan dengan standar akuntansi yang mengatur maka yang diberlakukan untuk tujuan perpajakan adalah ketentuan perpajakan.

<sup>281</sup> <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-75-psak-70-akuntansi-aset-dan-liabilitas-pengampunan-pajak>, diunduh tanggal 3 Maret 2018



Standar akuntansi keuangan yang berlaku untuk akuntansi pada perusahaan jasa konstruksi adalah Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 34 yaitu menganut metode Persentase Penyelesaian (*Percentage of Completion*). Berhubung UU KUP tidak mengatur tersendiri metode pengakuan pendapatan untuk perusahaan jasa konstruksi, sesuai penjelasan pasal 28 ayat (7) UU KUP maka untuk kepentingan perpajakan, kewajiban pembukuan oleh Wajib Pajak juga mengacu pada PSAK 34 tersebut.<sup>282</sup> Berdasarkan PSAK Nomor 34, pengakuan pendapatan dan beban dikaitkan dengan tahap kemajuan penyelesaian suatu kontrak konstruksi sehingga pendapatan, beban dan laba yang dilaporkan dapat diatribusikan secara proporsional. Dengan metode Persentase Penyelesaian pendapatan kontrak diakui sebagai pendapatan dalam laporan laba rugi pada periode akuntansi dimana pekerjaan dilakukan. Begitu pula biaya konstruksi diakui sebagai beban dalam laporan laba rugi pada periode akuntansi dimana pekerjaan terkait dilakukan.

Penentuan persentase penyelesaian pekerjaan dalam metode *Percentage of Completion Method* pada dasarnya dapat dilakukan melalui 2 (dua) pendekatan yaitu:

- a. *Cost to cost basis* yaitu pendekatan rasio biaya aktual yang telah dikeluarkan terhadap taksiran seluruh biaya kontrak
- b. *Engineer's estimate* yaitu pendekatan penyelesaian fisik berdasarkan perhitungan teknik.

Ilustrasi sederhana atas kedua pendekatan tersebut dapat disajikan berikut ini.

<sup>282</sup> <http://iaiglobal.or.id/v03/standar-akuntansi-keuangan/pernyataan-sak-28-psak-34-kontrak-konstruksi>, diunduh tanggal 3 Maret 2018



Kontrak pekerjaan konstruksi : Rp. 7.500.000.000

Durasi Proyek : 2 tahun (2016 – 2017)

2016: Jumlah biaya s/d 31 Desember 2016 : Rp. 3.500.000.000

Taksiran biaya penyelesaian : Rp. 2.500.000.000

2017: Jumlah biaya dalam tahun 2017 : Rp. 3.700.000.000

Total biaya proyek : Rp. 6.200.000.000

Pengakuan pendapatan, biaya dan laba bruto tahun 2016 dan 2017 berdasarkan data di atas adalah sebagai berikut:

### 1. Pendekatan *Cost to cost*

#### Tahun 2016:

Harga kontrak Rp. 7.500.000.000

Akumulasi biaya:

▪ S/d 31 Desember 2016 Rp. 3.500.000.000

▪ Taksiran biaya penyelesaian Rp. 2.500.000.000 Rp. 6.000.000.000

▪ Taksiran laba Rp. 1.500.000.000

Laba bruto tahun 2016:

$\frac{3.500.000.000}{6.000.000.000} \times \text{Rp. } 1.500.000.000 = \text{Rp. } 875.000.000$

#### Tahun 2017:

Harga kontrak Rp. 7.500.000.000

Akumulasi biaya s/d selesai proyek Rp. 6.200.000.000

Total laba bruto proyek Rp. 1.300.000.000

Laba Bruto Telah Diakui Tahun 2016 Rp. 875.000.000

Laba Bruto Tahun 2017 Rp. 425.000.000



## 2. Pendekatan *Engineer's estimate*

Dari data teknis proyek dalam ilustrasi di atas, diasumsikan bahwa persentase penyelesaian fisik adalah 56% dalam tahun 2016 dan 44% di tahun 2017.

### Tahun 2016:

Tingkat penyelesaian proyek:

56% x Rp. 7.500.000.000

Rp. 4.200.000.000

Biaya yang dikeluarkan dalam tahun 2016

Rp. 3.500.000.000

Laba Bruto Tahun 2016

Rp. 700.000.000

### Tahun 2017:

Tingkat Penyelesaian proyek:

44% x Rp. 7.500.000.000

Rp. 3.300.000.000

Biaya yang dikeluarkan dalam tahun 2017

Rp. 2.700.000.000

Laba Bruto Tahun 2017

Rp. 600.000.000

Dari ilustrasi di atas tampak ada perbedaan jumlah laba bruto yang diperoleh pada masing-masing pendekatan dalam tahun 2016 dan 2017. Standar Akuntansi Keuangan memperbolehkan pemilihan salah satu dari kedua pendekatan, asalkan dilaksanakan secara konsisten dari tahun ke tahun.

Selanjutnya untuk mendapatkan jumlah penghasilan neto, maka laba bruto di atas masih dikurangi lagi dengan biaya-biaya umum seperti biaya gaji pegawai kantor di luar dari pekerja proyek yang berada di kantor perusahaan dimana perusahaan berkedudukan dan biaya-biaya umum lainnya yang terjadi di kantor serta biaya-biaya promosi dan sejenis lainnya yang merupakan fungsi pendukung untuk kelancaran jalannya perusahaan.





Pengertian laba bruto di atas jelas berbeda dengan pengertian penghasilan bruto sebagaimana dimaksud oleh PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009. Laba bruto berdasarkan akuntansi jasa konstruksi seperti yang digambarkan di atas adalah penghasilan bruto berupa seluruh pembayaran sampai dengan senilai kontrak konstruksi yang ditandatangani oleh pengusaha jasa konstruksi dengan pemilik proyek atau pengguna jasa konstruksi sebelum dikurangi dengan biaya-biaya yang terkait langsung dengan pengerjaan proyek jasa konstruksi tersebut.

Sementara itu laba neto adalah yang diperoleh setelah penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang berhubungan langsung dengan pekerjaan jasa konstruksi.

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya bahwa pemajakan yang berasas keadilan adalah apabila dasar pengenaan pajaknya adalah penghasilan neto.

Oleh karena itu ketentuan perpajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi perlu direkonstruksi dari yang sebelumnya pengenaan berbasis penghasilan bruto dengan tarif tersendiri dan bersifat final dengan dasar hukum Pasal 4 ayat (2) UU

PPh 2008 menjadi berbasis penghasilan neto dengan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008, khususnya bagi Wajib Pajak

yang berdasarkan ketentuan Pasal 28 UU KUP diwajibkan menyelenggarakan pembukuan. Pihak-pihak yang wajib menyelenggarakan pembukuan sesuai

ketentuan Pasal 28 ayat (1) UU KUP adalah Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.

Berdasarkan penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b UU PPh 2008, yang dimaksud dengan badan adalah sebagai berikut:

“Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam



bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.”<sup>283</sup>

Dengan pengertian badan tersebut di atas maka perusahaan yang bergerak dalam usaha jasa konstruksi yang masuk dalam pengertian badan apakah berbadan hukum seperti perseroan terbatas, koperasi atau yayasan maupun dalam bentuk yang tidak berbadan hukum seperti perseroan komanditer dan firma diwajibkan untuk menyelenggarakan pembukuan.

Sementara itu tidak semua Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas diwajibkan menyelenggarakan pembukuan.

Bagi mereka yang peredaran brutonya dalam 1 (satu) tahun kurang dari Rp. 4.800.000.000 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) tidak diwajibkan untuk menyelenggarakan pembukuan.<sup>284</sup> Yang dimaksud dalam pengertian Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha dalam pengertian umum adalah pihak yang melakukan usaha seperti perdagangan barang dan/atau jasa. Sementara itu yang dimaksud dengan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan pekerjaan bebas menurut penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 antara lain adalah seperti dokter, notaris, aktuaris, akuntan dan pengacara.

Dari uraian diatas maka konsideran “Menimbang” pada PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yakni “dalam rangka menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak” sehingga basis pemajakan didasarkan pada penghasilan bruto adalah tidak relevan terhadap Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau

<sup>283</sup> Lihat penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b UU PPh 2008

<sup>284</sup> Pasal 14 ayat (2) UU PPh 2008



pekerjaan bebas yang penghasilannya bruto dalam setahun telah mencapai Rp. 4.800.000.000 atau lebih dalam 1 (satu) tahun karena Pasal 28 UU KUP telah mewajibkan kelompok Wajib Pajak ini untuk menyelenggarakan pembukuan, sehingga tidak menambah beban administrasi apabila PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan dari penghasilan neto dan diterapkan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008. Dengan kata lain menurut penulis, ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 perlu dikonstruksi agar bagi Wajib Pajak memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi berbentuk Badan dan Wajib Pajak orang pribadi yang mampu menyelenggarakan pembukuan tidak dimasukkan dalam cakupan pengenaan PPh yang bersifat final dengan tarif PPh Pasal 4 ayat (2) yang dasar pengenaannya adalah penghasilan bruto, melainkan dikenai PPh dengan tarif umum UU PPh yang dasar pengenaannya dari penghasilan neto.

Dengan merekonstruksi ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 atas pengenaan PPh dari usaha jasa konstruksi menjadi berbasis penghasilan neto dari sebelumnya dengan dasar pengenaan dari penghasilan bruto khusus bagi Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi yang menyelenggarakan pembukuan, maka beberapa implikasi hukum sebagaimana diuraikan dalam Bab IV sebelumnya akan tereliminir dengan sendirinya dan hak-hak Wajib Pajak yang diatur dalam UU PPh dapat dipulihkan, yaitu:

- a. Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi dapat membayar pajak berdasarkan daya pikulnya (*ability to pay*) sesuai dengan definisi penghasilan yang tercantum dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008.



b. Wajib Pajak orang pribadi yang usahanya hanya jasa konstruksi dapat menggunakan hak untuk mengurangkan PTKP.

c. Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi dapat menggunakan sepenuhnya hak untuk melakukan kompensasi kerugian sesuai Pasal 6 ayat (2) UU PPh 2008.

d. Wajib Pajak perusahaan jasa konstruksi masuk bursa yang menjual sahamnya 40% persen keatas dapat menggunakan haknya untuk mendapatkan fasilitas pengurangan tarif 5% sesuai Pasal 17 ayat (2b) UU PPh.

e. Pemberian imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan oleh perusahaan jasa konstruksi kepada pegawai tidak menjadi objek Pajak Penghasilan bagi pegawai penerima sesuai Pasal 4 ayat (3) huruf d UU PPh 2008. Dalam hal ini berlaku konsep *non-deductibility* (bukan merupakan biaya pengurang penghasilan bruto bagi perusahaan dan *non-taxability* (bukan merupakan objek Pajak Penghasilan) bagi pegawai yang menerima.

Pengembalian hak-hak Wajib Pajak sebagaimana diuraikan di atas selaras dengan gagasan Aristoteles yang mengatakan bahwa keadilan hukum mesti dipahami dalam pengertian kesamaan numerik dan kesamaan proporsional. Kesamaan numerik melahirkan prinsip semua orang sederajat di depan hukum, sedangkan kesamaan proporsional melahirkan prinsip memberi tiap orang apa yang menjadi haknya. Selain itu hal ini juga sesuai dengan Asas Keadilan yang diatur dalam Pasal 6 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 bahwa setiap materi muatan



peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara tanpa kecuali.

## **5.2. Memberikan Pilihan Pengenaan Pajak Dengan Dasar Pengenaan Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Tidak Wajib Tetapi Mampu Menyelenggarakan Pembukuan**

Untuk dapat mengenakan pajak berdasarkan kemampuan ekonomis dalam membayar pajak maka diperlukan informasi yang benar dan lengkap tentang penghasilan Wajib Pajak. Informasi tersebut idealnya dapat diperoleh dari penyelenggaraan pembukuan. Namun adalah suatu realita bahwa tidak semua Wajib Pajak mampu untuk menyelenggarakan pembukuan yang menghasilkan laporan keuangan berupa neraca dan laba rugi.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa berbeda dengan Wajib Pajak badan yang semuanya tanpa kecuali diwajibkan menyelenggarakan pembukuan sesuai ketentuan Pasal 28 ayat (1) UU KUP, tidak demikian halnya dengan Wajib Pajak orang pribadi. Pasal 28 ayat (2) UU KUP memberi pengecualian bagi Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghasilan Neto. Selain itu pengecualian juga diberikan kepada Wajib Pajak orang pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, seperti pegawai yang bekerja sebagai di sebuah perusahaan.<sup>285</sup>

Ketentuan perundang-undangan yang memperbolehkan Wajib Pajak orang pribadi tidak menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud oleh Pasal 28

<sup>285</sup> Lihat Pasal 28 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP



ayat (2) UU KUP adalah Pasal 14 UU PPh 2008 yang muatan selengkapannya adalah sebagai berikut:

- (1) “Norma Penghitungan Penghasilan Neto untuk menentukan penghasilan neto, dibuat dan disempurnakan terus-menerus serta diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- (2) Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang peredaran brutonya dalam 1 (satu) tahun kurang dari Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) boleh menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dengan syarat memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan.
- (3) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yang menghitung penghasilan netonya dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto wajib menyelenggarakan pencatatan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan.
- (4) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yang tidak memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto, dianggap memilih menyelenggarakan pembukuan.
- (5) Wajib Pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan ayat (4), yang ternyata tidak atau tidak sepenuhnya menyelenggarakan pencatatan atau pembukuan atau tidak memperlihatkan pencatatan atau bukti-bukti pendukungnya maka penghasilan netonya dihitung berdasarkan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dan peredaran brutonya dihitung dengan cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- (6) Dihapus.
- (7) Besarnya peredaran bruto sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan.”<sup>286</sup>

Pengertian Norma Penghitungan tercantum dalam penjelasan Pasal 14 ayat (1) dan ayat (2) UU PPh 2008 berikut ini.

Ayat (1)

“Norma Penghitungan adalah pedoman untuk menentukan besarnya penghasilan neto yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan disempurnakan terus-menerus. Penggunaan Norma Penghitungan tersebut pada dasarnya dilakukan dalam hal-hal:

- a. tidak terdapat dasar penghitungan yang lebih baik, yaitu pembukuan yang lengkap, atau

<sup>286</sup> Lihat Pasal 14 ayat (1) dan (2) UU PPh 2008



b. pembukuan atau catatan peredaran bruto Wajib Pajak ternyata diselenggarakan secara tidak benar.

Norma Penghitungan disusun sedemikian rupa berdasarkan hasil penelitian atau data lain, dan dengan memperhatikan kewajaran.

Norma Penghitungan akan sangat membantu Wajib Pajak yang belum mampu menyelenggarakan pembukuan untuk menghitung penghasilan neto.

Ayat (2)

Norma Penghitungan Penghasilan Neto hanya boleh digunakan oleh Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang peredaran brutonya kurang dari jumlah Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah). Untuk dapat menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto tersebut, Wajib Pajak orang pribadi harus memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan.<sup>287</sup>

Besaran persentase Norma Penghitungan Penghasilan Neto yang berlaku pada saat penulisan disertasi ini adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 tentang Norma Penghitungan Penghasilan Neto yang berlaku sejak Tahun Pajak 2016 menggantikan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-536/PJ.2/2000 tentang Norma Penghitungan Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Yang Dapat Menghitung Penghasilan Neto Dengan Menggunakan Norma Penghitungan yang berlaku sejak tahun 2001. Daftar persentase Norma Penghitungan Penghasilan Neto untuk Wajib Pajak orang pribadi dan untuk Wajib Pajak badan dikelompokkan berdasarkan wilayah propinsi yang secara lengkap tercantum dalam Lampiran I, II, III dari PER-17/PJ/2015.<sup>288</sup> Untuk memberi pemahaman yang lebih jelas atas penggunaan Norma Penghitungan Penghasilan Neto, berikut ini diberikan ilustrasi.

<sup>287</sup> Lihat penjelasan Pasal 14 ayat (1) dan ayat (2) UU PPh 2008

<sup>288</sup> Lihat Lampiran I, II, III dan IV Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2015



Seorang Konsultan Pajak yang berdomisili di Jakarta, Tuan Richard (status kawin dengan tanggungan 1 (satu ) orang anak, memiliki peredaran usaha dari pemberian jasa konsultasi pajak kepada para kliennya dalam tahun 2017 sebesar Rp. 3 milyar. Tuan Richard telah memenuhi ketentuan untuk menyampaikan pemberitahuan mengenai penggunaan Norma Penghitungan kepada Direktur Jenderal Pajak sejak awal Tahun Pajak 2017. Berhubung peredaran bruto Tuan Richard dari melakukan pekerjaan bebas sebagai Konsultan Pajak adalah kurang dari Rp.4.800.000.000 maka Tuan Richard diperbolehkan untuk menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghasilan Neto. Persentase penghasilan neto berdasarkan lampiran II dari PER-17/PJ/2015 untuk penghasilan dari jasa Konsultan Pajak sesuai dengan Norma Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU) 85495 untuk 10 ibukota provinsi yaitu Medan, Palembang, Jakarta, Bandung, Semarang, Surabaya, Denpasar, Manado, Makassar dan Pontianak adalah sebesar 30%. Penghitungan PPh terutang Tuan Richard adalah sebagai berikut:

▪ Penghasilan Neto dari jasa konsultan pajak:

$$30\% \times \text{Rp. } 3.000.000.000 = \text{Rp. } 900.000.000$$

▪ Penghasilan Tidak Kena Pajak setahun:

- Untuk diri Wajib Pajak  $\text{Rp. } 54.000.000$

- Tambahan status kawin  $\text{Rp. } 4.500.000$

- Tambahan 1 orang tanggungan  $\text{Rp. } 4.500.000$

$$\text{Rp. } 63.000.000$$

Penghasilan Kena Pajak setahun  $\text{Rp. } 836.000.000$

PPh terutang setahun:





$$5\% \times \text{Rp. } 50.000.000 = \text{Rp. } 2.500.000$$

$$15\% \times \text{Rp. } 200.000.000 = \text{Rp. } 30.000.000$$

$$25\% \times \text{Rp. } 250.000.000 = \text{Rp. } 62.500.000$$

$$30\% \times \text{Rp. } 336.000.000 = \text{Rp. } 100.800.000$$

$$\underline{\text{Rp. } 195.800.000}$$

Ketentuan perpajakan yang menerapkan Norma Penghitungan dalam menentukan penghasilan neto didasari dengan anggapan bahwa semua Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas selalu menghasilkan keuntungan atau penghasilan neto yang positif dengan persentase yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Meskipun tidak secara eksplisit menjelaskan bagaimana sumber dan metode penentuan besarnya persentase tersebut, tampaknya hal tersebut ditetapkan berdasarkan observasi /survey besarnya keuntungan rata-rata pada industri/ perdagangan barang dan jasa sesuai klasifikasi lapangan usaha yang ditetapkan berdasarkan wilayah propinsi. Penggunaan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dimaksudkan agar Wajib Pajak orang pribadi yang tidak mampu menyelenggarakan pembukuan diberi kemudahan dalam menghitung besarnya penghasilan neto. Meskipun tidak diwajibkan menyelenggarakan pembukuan, Wajib Pajak yang menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto wajib melakukan pencatatan secara teratur atas peredaran atau penerimaan bruto sebagai dasar untuk menghitung jumlah pajak yang terutang, termasuk penghasilan yang bukan objek pajak dan/atau yang dikenai pajak yang bersifat final.



Ketentuan Pasal 14 ayat (2) UU PPh 2008 mengatur bahwa Wajib Pajak yang memenuhi kriteria yaitu Wajib Pajak yang orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan memiliki peredaran bruto dalam 1 (satu) tahun kurang dari Rp.4.800.000.000 boleh menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto untuk menghitung penghasilan neto dengan syarat Wajib Pajak yang bersangkutan memberitahukan terlebih dahulu kepada Direktur Jenderal Pajak dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang meliputi wilayah dimana Wajib Pajak yang bersangkutan berdomisili dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan pertama dari tahun pajak yang bersangkutan. Selanjutnya dalam hal Wajib Pajak tidak melaksanakan kewajibannya untuk memberitahukan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Neto, maka sesuai Pasal 14 ayat (4) UU PPh 2008, Wajib Pajak tersebut dianggap memilih menyelenggarakan pembukuan.

Ketentuan di atas dengan sendirinya membuka peluang bagi Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas bahwa meskipun peredaran bruto usahanya kurang dari Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun yaitu batas jumlah peredaran bruto yang tidak diwajibkan untuk menyelenggarakan pembukuan namun Wajib Pajak yang bersangkutan mampu menyelenggarakan pembukuan, untuk menghitung penghasilannya tidak harus menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto melainkan dari kenyataan hasil pembukuan berupa laporan rugi setiap akhir tahun pajak yang dibuatnya. Dengan demikian besarnya penghasilan neto akan ditentukan oleh fakta yang sesungguhnya dalam kegiatan usaha, bukan berupa anggapan penghasilan neto yang besar persentasenya ditetapkan oleh Peraturan Menteri Keuangan. Dalam hal



ini penghasilan neto akan dihitung dari penghasilan bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan penghasilan bruto tersebut.

Besarnya pajak terutang akan dihitung secara riil. Jika dari laporan laba rugi dari hasil penyelenggaraan pembukuan Wajib Pajak yang bersangkutan mengalami kerugian atau penghasilan neto negatif maka Wajib Pajak yang bersangkutan tidak wajib membayar pajak. Bahkan kerugiannya dalam satu tahun pajak dapat dikompensasikan atau diperhitungkan dengan keuntungan yang diperoleh selama 5 (lima) tahun berturut-turut pada tahun-tahun pajak berikutnya.

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya bahwa menyadari bahwa tidak semua Wajib Pajak orang pribadi mampu menyelenggarakan pembukuan maka dapat dipahami apabila pemerintah menggunakan alternatif lain dalam menetapkan besarnya penghasilan neto. Namun demikian jika Wajib Pajak orang pribadi dimaksud mampu menyelenggarakan pembukuan meskipun tidak diwajibkan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku maka pajak akan dihitung dari penghasilan neto yang sesungguhnya, tidak harus menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto.

Konsisten dengan pemahaman di atas, maka menurut penulis pilihan untuk dikenakan PPh dari penghasilan neto dengan penerapan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008 juga dapat diberikan kepada Wajib Pajak orang pribadi yang memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi pengusaha jasa konstruksi mampu menyelenggarakan pembukuan meskipun berdasarkan ketentuan Pasal 14 ayat (2) UU PPh 2008 yang bersangkutan tidak diwajibkan menyelenggarakan pembukuan karena peredaran brutonya dalam 1 (satu) tahun kurang dari Rp.4.800.000.000



diperkenankan untuk menghitung PPh dari penghasilan neto dan menerapkan tarif umum. Dengan demikian terdapat perlakuan yang sama dengan Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang memperoleh penghasilan selain dari usaha jasa konstruksi yang dapat memilih untuk menyelenggarakan pembukuan agar yang menjadi dasar pengenaan PPh yang menjadi tanggungannya dihitung dari angka yang riil sesuai pembukuan.

Oleh karena itu, ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 perlu dilakukan reconstruksi untuk mengakomodasi pilihan bagi Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi untuk menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud di atas. Implikasi hukum dari ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yang menyebabkan tidak diperbolehkannya Wajib Pajak orang pribadi untuk mengurangi PTKP dalam menentukan dasar pengenaan PPh dapat teratasi.

### **5.3. Mengenakan Tarif PPh Final Hanya Untuk Orang Pribadi Pengusaha Jasa Konstruksi Yang Belum Mampu Menyenggarakan Pembukuan Tetapi Dalam Batasan Jangka Waktu Tertentu Serta Dengan Tarif Setara Untuk Usaha Mikro Kecil Dan Menengah (UMKM)**

Berpedoman pada asas keadilan dalam pemajakan yaitu *equality* dari Adam Smith maka tidak selayaknya ada perlakuan yang berbeda atau diskriminasi dari sisi cara pemajakan dan penerapan beban tarif PPh berdasarkan sumber atau jenis penghasilan. Dalam kondisi yang sama perlakuannya juga harus sama tanpa melihat jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sehingga dengan demikian akan tercipta keadilan.

Namun demikian tidak dapat dipungkiri bahwa tidak semua Wajib Pajak orang pribadi mampu menyelenggarakan pembukuan karena hal tersebut memang



tidak mudah dilakukan. Selain asas *equality*, Adam Smith juga menyarankan bahwa dalam pemungutan pajak perlu diperhatikan aspek kepatutan (*Equity* atau *Billigkeit*) yaitu asas keadilan dalam kasus khusus atau kasus tertentu. Dalam konteks pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, menurut penulis kasus tertentu khusus tersebut termasuk dalam hal Wajib Pajak tidak mampu menyelenggarakan pembukuan. Dengan demikian, menurut penulis, Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi yang belum sanggup menyelenggarakan pembukuan memenuhi aspek kepatutan (*equity*) jika dikenakan PPh dari penghasilan bruto dengan yang bersifat final dan dengan tarif tersendiri. Tetapi pengenaan PPh yang bersifat final tersebut seyogianya diberlakukan hanya sampai dengan jangka waktu tertentu yang dianggap cukup sebagai masa pembelajaran hingga mampu menyelenggarakan pembukuan agar dapat dikenai PPh dengan tarif umum dari penghasilan neto.

Terdapat ketentuan perpajakan yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 yang mengatur mengenai Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu.<sup>289</sup> PP 23 Tahun 2018 tersebut mencabut PP sebelumnya yang mengatur hal yang sama yaitu PP 46 Tahun 2013.<sup>290</sup> Meskipun tidak secara eksplisit dinyatakan dalam PP 23 Tahun 2018, tampaknya yang menjadi target pemajakan dalam ketentuan perpajakan baru ini adalah Usaha Mikro Kecil dan Menengah

<sup>289</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 89, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6214)

<sup>290</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2013 tentang Pajak Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 106, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5424)



(UMKM). Hal ini terlihat dari batasan peredaran usaha Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun dalam PP tersebut yang masih dalam lingkup pengertian UMKM menurut Undang-undang No. 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil dan Menengah, yakni usaha yang dilakukan orang perorangan atau badan usaha dengan peredaran maksimum Rp.50.000.000.000 dalam 1 (satu) tahun pajak.

Terkait dengan UMKM, sebelumnya telah ada ketentuan perpajakan yang mengatur tarif khusus PPh untuk UMKM tetapi hanya berlaku untuk Wajib Pajak yang berbentuk badan usaha. Dalam UU PPh 2008 pasal 31 E dinyatakan bahwa Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp.50.000.000.000 mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif sebesar 50% dari tarif umum sebagaimana diatur dalam pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008 yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp.4.800.000.000. Dengan tarif PPh Badan yang berlaku saat ini yaitu 25%, maka bagi Wajib Pajak badan dalam negeri yang memenuhi syarat, tarif efektifnya menjadi 12,5% atas penghasilan sampai dengan Rp.4.800.000.000. Pengenaan PPh dalam hal ini dilakukan terhadap penghasilan kena pajak yang dihitung dari perhitungan laba-rugi akuntansi (pembukuan) setelah dilakukan koreksi fiskal terhadap biaya-biaya yang tidak diperkenankan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto sesuai ketentuan dalam UU 2008. Berdasarkan pasal 28 ayat (1) UU KUP, Wajib Pajak badan diwajibkan menyelenggarakan pembukuan sehingga perhitungan penghasilan pajak terutang dari penghasilan neto jelas dapat dilakukan.

Rencana menjadikan UMKM sebagai fokus atau target pemajakan telah terdengar sejak pertengahan tahun 2011. Saat itu sumber data menunjukkan bahwa



UMKM menyumbang 61% dari Produk Domestik Bruto tetapi kontribusinya terhadap total penerimaan pajak hanya 5%. Oleh karena itu kuat dugaan bahwa terbitnya PP 46 Tahun 2013 sebelumnya adalah karena potensi penerimaan pajak dari sektor UMKM belum tergalai secara maksimal. Hal ini sedikit berbeda dengan penjelasan Menteri Keuangan yang dikutip beberapa harian nasional dan media elektronik yang mengatakan bahwa keputusan Pemerintah mengenakan tarif 1% sesuai PP 46 Tahun 2013 (turun menjadi 0.5% sejak berlakunya PP 23 Tahun 2018) terhadap UMKM bukanlah alasan penerimaan negara tetapi bermaksud meningkatkan status UMKM menjadi sektor formal sehingga lebih mudah memperoleh akses keuangan, permodalan maupun kredit perbankan. Penjelasan Menteri Keuangan ini patut dipertanyakan karena maksud tersebut tidak tercemin dalam konsiderans "Menimbang" terbitnya PP 46 Tahun 2013.

Salah satu pertimbangan utama terbitnya PP 23 Tahun 2018 ini pada dasarnya sama dengan penerbitan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 yaitu untuk memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan dari usaha yang memiliki peredaran bruto tertentu untuk melakukan penghitungan, penyetoran, dan pelaporan Pajak Penghasilan yang terutang. Hal ini terlihat jelas dari konsiderans "Menimbang" PP 23 Tahun 2018 tersebut.

Beberapa pokok-pokok penting yang diatur dalam PP 23 Tahun 2018 yang diberlakukan efektif mulai 1 Juli 2018 tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Bagi Wajib Pajak orang pribadi dan Wajib Pajak badan berbentuk koperasi, persekuran komanditer, firma atau perseroan terbatas yang menerima atau memperoleh penghasilan dengan peredaran bruto tidak



melebihi Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) Tahun Pajak, dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan tarif 0,5% (nol koma lima persen).

2) Dasar pengenaan pajak yang digunakan untuk menghitung Pajak Penghasilan yang bersifat final adalah jumlah peredaran bruto setiap bulan.

3) Tidak termasuk penghasilan dari usaha yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final adalah sebagai berikut:

a. penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dari jasa sehubungan dengan pekerjaan bebas;

b. penghasilan yang diterima atau diperoleh dari luar negeri yang pajaknya terutang atau telah dibayar di luar negeri;

c. penghasilan yang telah dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tersendiri; dan

d. penghasilan yang dikecualikan sebagai objek pajak

4) Jasa sehubungan dengan pekerjaan bebas meliputi:

a. tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas, yang terdiri dari pengacara, akuntan, arsitek, dokter, konsultan, notaris, PPAT, penilai, dan aktuaris;

b. pemain musik, pembawa acara, penyanyi, pelawak, bintang film, bintang sinetron, bintang iklan, sutradara, kru film, foto model, peragawan/peragawati, pemain drama, dan penari;

c. olahragawan;

d. penasihat, pengajar, pelatih, penceramah, penyuluh, dan moderator;





e. pengarang, peneliti, dan penerjemah;

f. agen iklan;

g. pengawas atau pengelola proyek;

h. perantara;

i. petugas penjaja barang dagangan;

j. agen asuransi;

k. distributor perusahaan pemasaran berjenjang atau penjualan langsung dan kegiatan sejenis lainnya

5) Pengenaan PPh Final hanya berlaku dalam jangka waktu tertentu, yaitu paling lama:

a. 7 Tahun Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi;

b. 4 Tahun Pajak bagi Wajib Pajak badan berbentuk koperasi, persekutuan komanditer, atau firma; dan

c. 3 Tahun Pajak bagi Wajib Pajak badan berbentuk perseroan terbatas

6) Mekanisme pelunasan PPh Final dilakukan dengan:

a. disetor sendiri oleh Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu; atau

b. dipotong atau dipungut oleh Pemotong atau Pemungut Pajak dalam hal Wajib Pajak bersangkutan melakukan transaksi dengan pihak yang ditunjuk sebagai Pemotong atau Pemungut Pajak.

Pertimbangan hukum terbitnya PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 dan PP 23 Tahun 2018 adalah sama-sama Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008. Perbedaannya adalah bahwa konsiderans “Menimbang“ dari PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 adalah Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh 2008 karena dalam ayat ini tegas



menyebut penghasilan dari usaha jasa konstruksi sedangkan konsiderans “Menimbang” PP 23 Tahun 2018 adalah Pasal 4 ayat (2) huruf e yaitu “penghasilan tertentu lainnya”. Frasa “penghasilan tertentu lainnya” tersebut dapat diartikan bahwa penghasilan dengan jenis apapun dapat dikenakan pajak bersifat final dengan Peraturan Pemerintah.

Selain itu terdapat pasal lain dalam konsiderans “Menimbang” PP 23 Tahun 2018 yaitu Pasal 17 ayat (7) UU PPh 2008. Pasal ini tidak dicantumkan dalam konsiderans “Menimbang” PP 51 Tahun 2008, padahal Pasal 17 ayat (7) terkait langsung dengan Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 yang mengatur bahwa “Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan tarif pajak tersendiri atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2), sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi sebagaimana tersebut pada ayat (1).”<sup>291</sup> Tarif tertinggi yang dimaksud dalam hal ini adalah Pasal 17 ayat (2a) UU PPh 2008, yaitu tarif tunggal sebesar 25% untuk PPh Badan dan tarif berlapis (progresif) Pasal 17 ayat (1) huruf a untuk Wajib Pajak orang pribadi sebagaimana telah diuraikan dalam bab sebelumnya yaitu:

- 5% untuk penghasilan kena pajak sd Rp. 50 juta
- 15% untuk penghasilan kena pajak di atas Rp. 50 juta sd Rp. 250 juta
- 25% untuk penghasilan kena pajak di atas Rp. 250 juta sd Rp. 500 juta
- 30% untuk penghasilan kena pajak di atas Rp. 500 juta

Pasal 17 ayat (7) UU PPh 2008 dimaksudkan untuk membatasi tarif PPh Pasal 4 ayat (2) yang bersifat final agar tidak melebihi tarif tertinggi Pasal 17 ayat (1) menjadi catatan tersendiri bagi penulis sebab sesungguhnya hal ini tidak dapat

<sup>291</sup> Lihat Pasal 17 ayat (7) UU PPh 2008



serta merta dapat diperbandingkan. Faktanya terdapat perbedaan mendasar antara penerapan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008 dengan tarif PPh Pasal 4 ayat (2) yang ditetapkan dengan peraturan tersendiri yaitu Peraturan Pemerintah. PPh terutang dengan tarif umum UU PPh 2008 dikalikan dengan dasar pengenaan pajak penghasilan neto sedangkan tarif Pasal 4 ayat (2) UU PPh 2008 dikalikan dengan penghasilan bruto. Dengan demikian kondisi sesungguhnya tidak setara sehingga tidak dapat serta merta dapat diperbandingkan. Hal itu dapat dijelaskan dalam ilustrasi berikut ini.

Misalkan Tuan Amran, status kawin dan mempunyai 3 (tiga) orang anak merupakan Wajib Pajak orang pribadi pengusaha jasa konstruksi dengan kualifikasi kecil yang peredaran brutonya kurang dari Rp.4.800.000.000 dalam tahun 2017. Tuan Amran mempunyai catatan perhitungan atas pekerjaan konstruksi selama tahun 2017 sebagai berikut:

Pendapatan kontrak konstruksi	Rp. 1.200.000.000
Biaya proyek konstruksi	Rp. 960.000.000
Biaya umum dan administrasi	<u>Rp. 144.000.000</u>
Total biaya	<u>Rp. 1.104.000.000</u>
Laba usaha	Rp. 96.000.000

Berdasarkan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, maka PPh Pasal 4 ayat (2)

Final yang menjadi kewajiban Tuan Amir adalah  $2\% \times \text{Rp.1.200.000.000} = \text{Rp. 24.000.000}$ . Untuk mengetahui apakah tarif 2% tersebut melebihi atau kurang

dari tarif PPh Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh 2008 maka perhitungan PPh Tuan

Amran akan dihitung dari penghasilan neto dan dikalikan dengan tarif progresif dengan mengandaikan PPh atas penghasilan dari jasa konstruksi tidak bersifat final.



Dengan asumsi bahwa semua biaya proyek konstruksi serta biaya umum dan administrasi dapat dikurangkan berdasarkan ketentuan dalam UU PPh 2008, maka

PPh terutang Tuan Amir adalah sebagai berikut:

Penghasilan Kena Pajak Rp. 96.000.000

PPh terutang:

$5\% \times \text{Rp. } 50.000.000 = \text{Rp. } 2.500.000$

$15\% \times \text{Rp. } 46.000.000 = \underline{\text{Rp. } 6.900.000}$

Rp. 9.400.000

Secara persentase, tarif efektif PPh terutang sebesar Rp. 9.400.000 terhadap Pendapatan Kontrak Konstruksi dengan menerapkan tarif PPh Pasal 17 ayat (1) UU PPh 2008 adalah  $\text{Rp. } 9.400.000 / \text{Rp. } 1.200.000.000 \times 100\% = 0,78\%$ . Sementara

itu sesuai ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009, tarif PPh Final untuk penghasilan usaha jasa konstruksi yang diperoleh oleh pengusaha jasa konstruksi yang mempunyai sertifikasi dengan kualifikasi kecil adalah 2% dari Pendapatan Kontrak Konstruksi. Jelas dalam hal ini Tarif PPh Final Pasal 4 ayat (2) sebesar 2% lebih tinggi dari tarif efektif jika dihitung dengan penghasilan neto yaitu sebesar 0,78% atau dibawah 1%. Dengan demikian terbukti bahwa kondisi ini tidak selaras dengan ketentuan Pasal 17 ayat (7) UU PPh 2008 yang mengatur bahwa tarif PPh untuk jenis-jenis penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) tidak boleh lebih tinggi dari tarif umum UU PPh 2008.

Dari ilustrasi di atas, tampak jelas bahwa tarif PPh Final Pasal 4 ayat (2) sebesar 2% dari penghasilan bruto untuk perusahaan jasa konstruksi dengan kualifikasi kecil berpotensi lebih tinggi dari PPh tarif umum menurut UU PPh 2008. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, Wajib Pajak Orang Pribadi yang



memperoleh penghasilan semata-mata dari usaha jasa konstruksi belum semua mampu menyelenggarakan pembukuan, sehingga pengenaan PPh yang bersifat final dengan tarif tersendiri dari penghasilan bruto masih tepat dilakukan kepada pengusaha jasa konstruksi yang mempunyai pendapatan kontrak konstruksi yang masih kecil. Namun demikian pengertian pengusaha jasa konstruksi kecil dalam hal ini seyogianya disamakan dengan jumlah peredaran bruto yang tidak melebihi Rp. 4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun sebagaimana di atur dalam PP 23 Tahun 2018.

Jadi tidak lagi berdasarkan tingkat kualifikasi yang sertifikatnya diterbitkan oleh LPJK yang selama ini berlaku. Dengan demikian terdapat kesetaraan dalam perlakuan terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha lainnya yang mempunyai peredaran bruto tidak lebih dari batas Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun pajak.

Selain itu ketentuan tarif dalam PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 perlu direkonstruksi agar tarifnya juga disamakan dengan tarif yang diatur dalam PP 23 Tahun 2018 yaitu 0,5% sedangkan tarif yang berlaku saat ini untuk pengusaha jasa pelaksana konstruksi dengan kualifikasi kecil berdasarkan tarif PP 51 Tahun 2008 adalah 2%.

#### **5.4. Tidak Membedakan Perusahaan Berdasarkan Kepemilikan Sertifikasi Usaha Dan Tingkatan Kualifikasi Usaha Jasa Konstruksi**

Pembeda-bedaan tarif PPh berdasarkan apakah Wajib Pajak pengusaha jasa konstruksi mempunyai sertifikat yang menunjukkan kualifikasi usaha jasa konstruksi dari LPJK merupakan ketentuan yang bersifat diskriminatif. Keadilan horizontal mensyaratkan prinsip *equal treatment for the equals* di mana setiap penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan serta semua dikenakan pajak



dengan tarif yang sama tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan. Perbedaan-perbedaan tersebut juga tidak sesuai dengan asas keadilan dalam teori perundang-undangan di mana setiap materi perundang-undangan haruslah mencerminkan keadilan secara proporsional tanpa kecuali.

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya bahwa definisi penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh 2008 tidak melihat dari mana sumber atau jenis penghasilan dan juga tidak membedakan cara memperoleh penghasilan tersebut. Tidak ada alasan hukum yang dapat diterima bahwa pengusaha jasa konstruksi yang mempunyai kualifikasi jasa konstruksi membayar PPh dengan tarif yang lebih kecil dari yang tidak mempunyai kualifikasi jasa konstruksi sesuai ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009. Barangkali maksud perbedaan-perbedaan tersebut adalah untuk mendorong pengusaha jasa konstruksi baik yang berbentuk badan maupun orang pribadi untuk mendaftarkan untuk mengurus sertifikasinya dalam menentukan klasifikasi bidang yang dikuasainya misalnya dalam bidang pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal dan tata lingkungan maupun kualifikasi yang menentukan tingkat kompetensinya apakah kecil, menengah atau besar. Seharusnya pemerintah tidak perlu menggunakan instrumen ketentuan perpajakan dalam melakukan pembinaan tersebut, cukuplah pembinaan dan pengawasan dilakukan oleh kementerian teknis terkait yaitu Kementerian Pekerjaan Umum dan jika perlu menerapkan sanksi administrasi bagi yang tidak mematuhi peraturan terkait yang berlaku.

Dengan uraian di atas, menurut penulis ketentuan PP 51 Tahun 2008 jo PP 40 Tahun 2009 perlu direkonstruksi dengan menghilangkan perbedaan tarif yang



didasarkan pada kepemilikan sertifikasi usaha jasa konstruksi dan tingkat kualifikasinya.

Selanjutnya penulis menyajikan hasil analisis atas rumusan masalah No. 3 yaitu bagaimana pengaturan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi direkonstruksi agar lebih mencerminkan asas keadilan pada Bagan 4.

#### **Bagan 4**

#### **Resume Hasil Analisis Rumusan Masalah No. 3**

Ketentuan Pajak Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang lebih mencerminkan keadilan

Khusus bagi Wajib Pajak badan dan orang pribadi perusahaan jasa konstruksi yang wajib menyelenggarakan pembukuan berdasarkan ketentuan Pasal 28 ayat (1) UU KUP serta bagi Wajib Pajak orang pribadi yang tidak wajib tetapi mampu menyelenggarakan pembukuan, PPh dikenakan dari penghasilan neto dan tidak bersifat final dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) huruf (a), Pasal 17 ayat (2a) atau Pasal 31E UU PPh 2008.

Pengenaan PPh yang bersifat final hanya bagi Wajib Pajak orang pribadi pengusaha jasa konstruksi yang peredaran brutonya tidak lebih dari Rp.4.800.000.000 dalam 1 (satu) tahun serta belum mampu menyelenggarakan pembukuan namun dibatasi hingga jangka waktu tertentu sebagai masa pembelajaran pembukuan sebelum dikenai PPh dengan tarif umum. Selain itu tarif PPh Final diturunkan menjadi setara dengan tarif PPh Final yang berlaku untuk Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil dan Menengah (UMKM).

Tarif PPh tidak dibedakan antara yang memiliki atau tidak memiliki sertifikasi usaha jasa konstruksi yang menunjukkan kualifikasi usaha jasa konstruksi serta tidak dibedakan apakah kualifikasinya kecil, menengah atau besar.