

### **BAB III**

## **PERLAKUAN PAJAK PENGHASILAN ATAS PENGHASILAN DARI USAHA JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MEMILIKI SERTIFIKASI USAHA**

#### **A. Pengertian, Jenis, Bentuk Usaha dan Bidang Jasa Konstruksi Menurut Ketentuan Perpajakan**

Pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksi sebagaimana yang disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 (selanjutnya disebut dengan PP No. 51 Tahun 2008) dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008 (selanjutnya disebut dengan PMK.187/2008) adalah mengacu kepada ketentuan yang relevan mengenai usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur Dalam UU Nomor 18 Tahun 1999 dan PP Nomor 28 Tahun 2000 (yang selanjutnya disebut dengan UU Jasa Konstruksi). Pasal 1 UU Jasa Konstruksi menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan konstruksi. Adapun 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.

Mengenai jenis usahanya, kegiatan jasa konstruksi terdiri dari usaha perencanaan konstruksi, usaha pelaksanaan konstruksi dan usaha pengawasan konstruksi yang masing-masing dilaksanakan oleh perencana konstruksi, pelaksana konstruksi dan pengawas konstruksi.

Lebih lanjut uraian dari masing-masing jenis usaha jasa konstruksi tersebut antara lain adalah: (Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000. ps. 4.2-4).

1. usaha perencanaan konstruksi memberikan layanan jasa perencanaan dalam pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan, mulai dari studi pengembangan hingga penyusunan dokumen kontrak kerja konstruksi. Lingkup layanan jasa perencanaan konstruksi dapat terdiri dari :
  - a. survei
  - b. perencanaan umum, studi makro, dan studi mikro
  - c. studi kelayakan proyek, industri, dan produksi
  - d. perencanaan teknik, operasi, dan pemeliharaan
  - e. penelitian.
2. usaha pelaksanaan konstruksi memberikan layanan jasa pelaksanaan dalam pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan mulai dari penyiapan lapangan hingga penyerahan akhir hasil pekerjaan konstruksi. Lingkup layanan jasa pelaksanaan dapat terdiri dari jasa:
  - a. rancang bangun
  - b. perencanaan, pengadaan, dan pelaksanaan terima jadi
  - c. penyelenggaraan pekerjaan terima jadi.
3. usaha pengawasan konstruksi pemberian layanan jasa pengawasan, baik keseluruhan maupun sebagian pekerjaan pelaksanaan konstruksi, mulai dari penyiapan lapangan hingga penyerahan akhir hasil konstruksi. Lingkup layanan jasa pengawasan pekerjaan konstruksi dapat terdiri dari jasa :
  - a. pengawasan pelaksanaan pekerjaan konstruksi
  - b. pengawasan keyakinan mutu dan ketepatan waktu dalam proses pekerjaan dan hasil pekerjaan konstruksi.

Usaha jasa konstruksi dapat berbentuk orang pribadi perseorangan atau badan usaha baik nasional (dapat berupa badan hukum maupun bukan badan hukum) maupun asing.

- 1) Bentuk usaha yang dilakukan oleh orang perseorangan selaku pelaksana konstruksi hanya dapat melaksanakan pekerjaan konstruksi yang berisiko kecil, yang berteknologi sederhana, dan yang berbiaya kecil. Sedangkan untuk

perencanaan konstruksi atau pengawasan konstruksi hanya dapat melaksanakan pekerjaan sesuai dengan bidang keahliannya. Bentuk usaha yang dilakukan oleh orang perseorangan ini harus memiliki sertifikat keterampilan kerja dan sertifikat keahlian kerja.

2) Usaha jasa konstruksi yang berbentuk badan usaha dapat terdiri dari :

a. Badan hukum, antara lain perseroan terbatas (PT) dan koperasi.

Badan usaha jasa pelaksana konstruksi yang berbentuk badan hukum dapat mengerjakan pekerjaan konstruksi sesuai dengan klasifikasi dan kualifikasi yang ditetapkan oleh Lembaga.

Khusus untuk pekerjaan konstruksi yang berisiko besar dan/atau berteknologi tinggi dan/atau yang berbiaya besar hanya dapat dilakukan oleh badan usaha yang berbentuk perseroan terbatas (PT) atau badan usaha asing yang dipersamakan.

b. Bukan badan hukum, antara lain CV (*commanditaire vennootschap*), Fa (firma), UD (Usaha Dagang) dan PB (Perusahaan Bangunan).

Badan usaha jasa pelaksana konstruksi bentuk ini hanya dapat mengerjakan pekerjaan konstruksi yang berisiko kecil sampai sedang, berteknologi sederhana sampai madya, serta berbiaya kecil sampai sedang.

Selanjutnya bidang usaha jasa konstruksi terdiri dari pekerjaan arsitektural dan/atau sipil dan/atau mekanikal dan/atau elektrik dan/atau tata lingkungan, masing-masing beserta kelengkapannya. Berikut penjelasan mengenai bidang usaha diatas :

- 1) Bidang pekerjaan arsitektural yang meliputi antara lain arsitektur bangunan berteknologi sederhana, arsitektur bangunan berteknologi menengah, arsitektur bangunan berteknologi tinggi, arsitektur ruang dalam bangunan (*interior*), arsitektur lansekap, termasuk perawatannya;
- 2) Bidang pekerjaan sipil yang meliputi antara lain jalan dan jembatan, jalan kereta api, landasan, terowongan, jalan bawah tanah, saluran drainase dan pengendalian banjir, pelabuhan, bendung/bendungan, bangunan dan jaringan pengairan atau prasarana sumber daya air, struktur bangunan gedung, geoteknik, konstruksi tambang dan pabrik, termasuk perawatannya, dan pekerjaan penghancuran bangunan (*demolition*),

- 3) Bidang pekerjaan mekanikal yang meliputi antara lain instalasi tata udara/AC, instalasi minyak/gas/geotermal, instalasi industri, isolasi termal dan suara, konstruksi lift dan eskalator, perpipaan, termasuk perawatannya;
- 4) Bidang pekerjaan elektrikal yang meliputi antara lain instalasi pembangkit, jaringan transmisi dan distribusi, instalasi listrik, sinyal dan telekomunikasi kereta api, bangunan pemancar radio, telekomunikasi dan sarana bantu navigasi udara dan laut, jaringan telekomunikasi, sentral telekomunikasi, instrumentasi, penangkal petir, termasuk perawatannya;
- 5) Bidang pekerjaan tata lingkungan yang meliputi antara lain penatasan perkotaan/planologi, analisa dampak lingkungan, teknik lingkungan, tata lingkungan lainnya, pengembangan wilayah, bangunan pengolahan air bersih dan pengolahan limbah, perpipaan air bersih dan perpipaan limbah, termasuk perawatannya.

## **B. Sertifikasi, Klasifikasi, Kualifikasi dan Registrasi Dalam Usaha Jasa Konstruksi**

Pasal 8 ayat (1) PP No.28/2000 menyebutkan bahwa usaha orang perseorangan dan badan usaha jasa konstruksi harus mendapatkan klasifikasi dan kualifikasi dari Lembaga yang dinyatakan dengan sertifikat. Sertifikat disini merupakan tanda bukti pengakuan dalam penetapan klasifikasi dan kualifikasi atas kompetensi dan kemampuan usaha di bidang jasa konstruksi baik yang berbentuk orang perseorangan atau badan usaha. Proses untuk mendapatkan klasifikasi dan kualifikasinya itu yang kemudian disebut sebagai sertifikasi sebagaimana bunyi Pasal 1 PP.28/2000 berikut:

“...Sertifikasi adalah proses penilaian untuk mendapatkan pengakuan terhadap klasifikasi dan kualifikasi atas kompetensi dan kemampuan usaha di bidang jasa konstruksi yang berbentuk usaha orang perseorangan atau badan usaha.”

Jadi dengan demikian untuk mendapatkan sertifikasi dalam bidang usaha jasa konstruksi maka harus ditentukan terlebih dahulu klasifikasi dan kualifikasi usahanya.

Berdasarkan Pasal 1 PP No. 28 Tahun 2000, definisi 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 kefungsi dan atau keahlian masing-masing. Klasifikasi usaha untuk jasa konstruksi terdiri dari :

- a. klasifikasi usaha bersifat umum diberlakukan kepada badan usaha yang mempunyai kemampuan untuk melaksanakan satu atau lebih bidang pekerjaan.
- b. klasifikasi usaha bersifat spesialis diberlakukan kepada usaha orang perseorangan dan atau badan usaha yang mempunyai kemampuan hanya melaksanakan satu sub bidang atau satu bagian sub bidang.
- c. klasifikasi usaha orang perorangan yang berketerampilan kerja tertentu diberlakukan kepada usaha orang perseorangan yang mempunyai kemampuan hanya melaksanakan suatu keterampilan kerja tertentu.

Selanjutnya yang dimaksud dengan 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 jasa konstruksi dapat digolongkan berupa :

- a. kualifikasi usaha kecil termasuk usaha orang perseorangan;
- b. kualifikasi usaha menengah;
- c. kualifikasi usaha besar.

Dengan demikian maka penggolongan atas kualifikasi usaha dalam jasa konstruksi dapat dikelompokkan sebagai berikut (Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nasional Nomor: 11a Tahun 2008) :

**Tabel III.1**  
**Jenis Penggolongan Kualifikasi Usaha Jasa Konstruksi**

<b>Golongan</b>	<b>Kualifikasi</b>	<b>Batasan Jumlah Sub Bidang</b>	<b>Batasan Nilai Pekerjaan (Rp)</b>
Perorangan	Gred 1	Maksimum 2	0 s/d 50.000.000
Kecil	Gred 2	Maksimum 4	0 s/d 300.000.000
	Gred 3	Maksimum 6	0 s/d 600.000.000
	Gred 4	Maksimum 8	0 s/d 1.000.000.000
Menengah	Gred 5	Maksimum 10	1.000.000.000 s/d 10.000.000.000
Besar	Gred 6	Maksimum 12	1.000.000.000 s/d 25.000.000.000
	Gred 7	Sesuai kompetensinya	1.000.000.000 s/d tak terbatas

Sumber : Peraturan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi Nasional Nomor: 11a Tahun 2008, telah diolah kembali.

Pelaksanaan klasifikasi dan kualifikasi usaha orang perseorangan dan badan usaha dalam rangka sertifikasi dapat dilakukan oleh asosiasi perusahaan yang telah mendapatkan akreditasi dari Lembaga, dan atas sertifikat yang diterbitkan harus mendapat tanda registrasi dari Lembaga. Lembaga yang dimaksud disini adalah berupa organisasi yang bertujuan untuk mengembangkan kegiatan jasa konstruksi nasional, dalam hal ini lembaga yang dimaksud adalah Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK).

Sertifikat yang menyatakan klasifikasi dan kualifikasi atas kompetensi dan kemampuan usaha di bidang jasa konstruksi dapat berupa:

1. Sertifikat Badan Usaha (SBU) yang diterbitkan oleh Badan Sertifikasi Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK) atau Badan Sertifikasi Asosiasi Akreditasi A;
2. Sertifikat Keahlian Kerja (SKA) yang diterbitkan oleh Badan Sertifikasi Keahlian Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK) atau Badan Sertifikasi Asosiasi Profesi (keahlian);

3. Sertifikat Keterampilan Kerja (SKTK) yang diterbitkan oleh Badan Sertifikasi Keterampilan Institusi Diklat atau Badan Sertifikasi Asosiasi Profesi (keterampilan).

Sertifikat klasifikasi dan sertifikat kualifikasi usaha orang perseorangan dan badan usaha yang telah diterbitkan tersebut secara berkala diteliti atau dinilai kembali oleh Lembaga. Dalam hal ini sertifikat tersebut diperpanjang setiap periode waktu tertentu dalam satuan tahun.

Selanjutnya bagi badan usaha baik nasional maupun asing yang telah mendapatkan sertifikat klasifikasi dan sertifikat kualifikasi, wajib mengikuti registrasi yang dilakukan oleh Lembaga sesuai dengan bunyi Pasal 12 ayat (1) UU Jasa Konstruksi. Registrasi adalah suatu kegiatan untuk menentukan kompetensi profesi keahlian dan keterampilan tertentu, orang perseorangan dan badan usaha untuk menentukan izin usaha sesuai klasifikasi dan kualifikasi yang diwujudkan dalam sertifikat. Pemberian tanda registrasi badan usaha ini dilakukan dengan cara meneliti/menilai sertifikat klasifikasi dan sertifikat kualifikasi yang dimiliki oleh badan usaha.

Setelah mendapatkan tanda registrasi dari Lembaga, selanjutnya badan usaha tersebut wajib memiliki izin usaha untuk dapat melakukan usaha jasa konstruksi (Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000. ps.14.1). Izin usaha untuk badan nasional yang menyelenggarakan usaha jasa konstruksi dikeluarkan oleh Pemerintah Daerah (Pemda) setempat dan berlaku untuk melaksanakan kegiatan usaha jasa konstruksi di seluruh wilayah RI, sedangkan izin usaha untuk badan usaha asing yang menyelenggarakan usaha jasa konstruksi diberikan oleh Pemerintah Pusat. Dalam hal ini izin usaha yang dimaksud yaitu Sertifikat Izin Usaha Jasa Konstruksi (SIUJK).

### **C. Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi**

Penghasilan yang diterima dari usaha jasa konstruksi adalah termasuk penghasilan yang dikategorikan sebagai objek pajak. Pasal 4 ayat (1) UU PPH menyebutkan bahwa :

“...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 apapun,...”

Ketentuan yang mengatur mengenai perlakuan PPh atas usaha jasa konstruksi sampai dengan perubahan yang terakhir diatur di dalam PP No. 51 Tahun 2008 jo PMK.187/2008. Berdasarkan ketentuan perpajakan tersebut maka perlakuan perpajakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan PPh yang bersifat final sebagaimana ditegaskan pada Pasal 2 PP No. 51 Tahun 2008 yaitu:

“Atas penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final”

Dengan demikian maka sifat dari PPh final ini mengacu kepada Pasal 4 ayat (2) UU PPh yang disebut juga sebagai *presumptive tax*, yaitu jenis pajak yang pengenaan pajaknya diperlakukan secara tersendiri.

Adanya perlakuan PPh yang bersifat final ini menyebabkan penghasilan yang telah dikenakan PPh final tersebut tidak perlu digabungkan lagi dengan jenis penghasilan lain yang dikenakan PPh yang bersifat tidak final, karena kewajiban pajaknya dianggap telah selesai setelah pelunasan pajaknya. Demikian juga apabila Wajib Pajak menderita kerugian maka kerugian tersebut tidak dapat dikompensasikan karena pengenaan PPh final pada dasarnya mirip dengan penentuan laba usaha dengan norma. Secara teori metode tersebut membuat ketentuan dalam Pasal 6 dan Pasal 9 UU PPh menjadi tidak berarti, atau diabaikan (biaya-biaya yang diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto).

Di dalam Pasal 3 ayat (1) PP No. 51 Tahun 2008 disebutkan bahwa tarif PPh final untuk usaha jasa konstruksi dikenakan secara bervariasi tergantung dari golongan penyedia jasanya. Penggolongan tarif PPh tersebut dibagi menjadi dua yaitu tarif PPh bagi penyedia jasa yang memiliki kualifikasi usaha dan tarif PPh bagi penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

### **C.1. Tarif Pajak Penghasilan Bagi Penyedia Jasa Yang Memiliki Sertifikasi Usaha**

Pasal 3 ayat (1) PP No. 51 Tahun 2008 mengategorikan tarif PPh final untuk penyedia jasa konstruksi yang memiliki sertifikasi usaha sebagai berikut:

- a. Untuk Jasa Pelaksanaan Konstruksi :
  - Bagi Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha kecil dikenakan tarif sebesar 2% (dua persen);
  - Bagi Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha menengah dan/ atau kualifikasi usaha besar tarifnya sebesar 3% (tiga persen);
- b. Untuk Jasa Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi dikenakan tarif sebesar 4% (empat persen).

### **C.2. Tarif Pajak Penghasilan Bagi Penyedia Jasa Yang Tidak Memiliki Sertifikasi Usaha**

Pengategorian tarif PPh final untuk penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha dalam Pasal 3 ayat (1) PP No. 51 Tahun 2008 diatur sebagai berikut:

- a. Untuk Jasa Pelaksanaan Konstruksi dikenakan tarif sebesar 4% (empat persen);
- b. Untuk Jasa Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi tarifnya sebesar 6% (enam persen).

### **C.3. Mekanisme Pemotongan/ Pemungutan dan Pelaporan Pajak Penghasilan**

Berdasarkan Pasal 5 ayat (1) PP No. 51 Tahun 2008 dijelaskan bahwa untuk mekanisme pemotongan/ pemungutan PPh final atas usaha jasa konstruksi dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut :

1. PPh yang bersifat final dipotong oleh Pengguna Jasa pada saat pembayaran dalam hal Pengguna Jasa merupakan Pemotong Pajak. Yang dimaksud dengan “pemotong pajak” adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan (Peraturan Pemerintah

Nomor 51 Tahun 2008. Penj. ps.5.1.a). Bagi Wajib Pajak yang memiliki sertifikasi usaha (baik itu sertifikasi usaha kecil, menengah maupun besar) maka harus menyertakan fotokopi atau salinan sertifikat yang menunjukkan kualifikasi usahanya pada saat pemotongan/pemungutan agar dikenakan sesuai dengan tarif untuk kontraktor yang bersertifikat.

2. PPh yang bersifat final disetor sendiri oleh Penyedia Jasa, dalam hal pengguna jasa bukan merupakan pemotong pajak. Yang dimaksud dengan “bukan merupakan pemotong pajak” antara lain badan internasional yang bukan Subjek Pajak dan perwakilan negara asing (Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Penj. ps.5.1.b). Sama seperti diatas, bagi Wajib Pajak yang memiliki sertifikasi usaha maka harus melampirkan sertifikat kualifikasi dalam SPT Tahunannya.

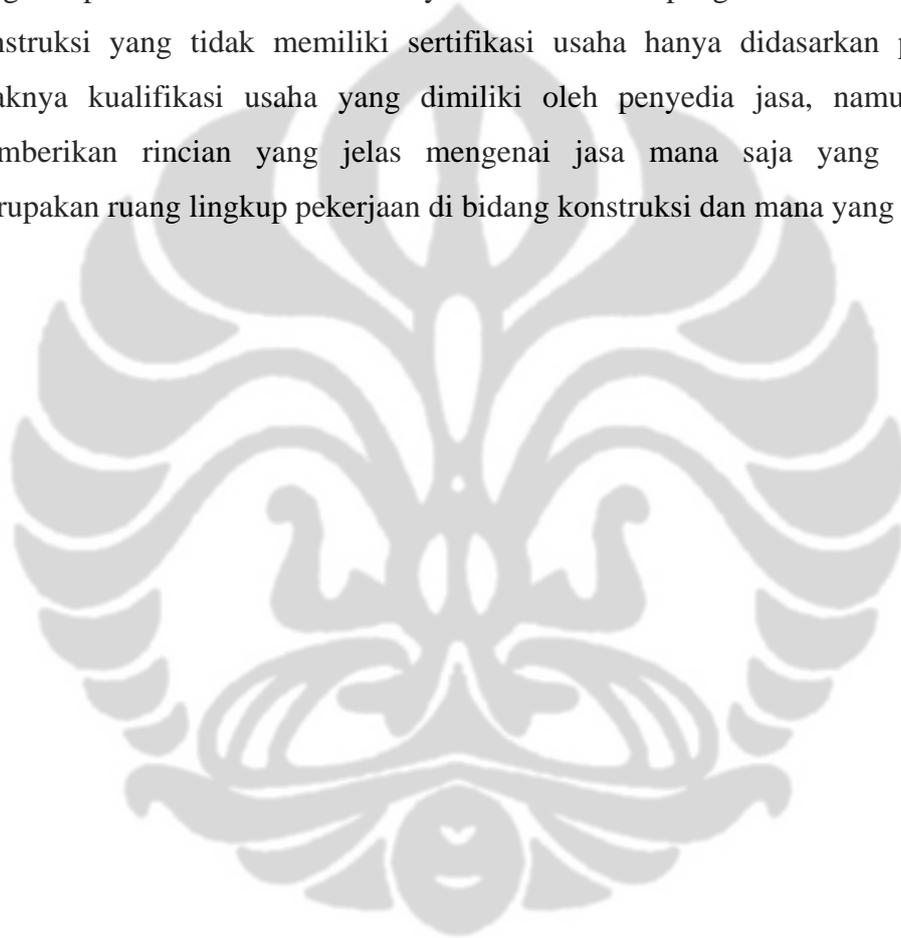
Walaupun atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan PPh yang bersifat final, namun Wajib Pajak tetap memiliki kewajiban untuk mengisi dan menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan. Sesuai dengan bunyi Pasal 3 ayat (1) UU KUP Tahun 2000 yang menyatakan bahwa:

“..Setiap Wajib Pajak wajib mengisi SPT dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Ditjen Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar..”

Dalam hal apabila penghasilan perusahaan jasa konstruksi seluruhnya diperoleh semata-mata dari penghasilan yang dikenakan pemotongan PPh final, maka Wajib Pajak cukup mencantumkan jumlah PPh final pada SPT Tahunan PPh Badan. Pengisian SPT disini sifatnya lebih kepada pemberitahuan atau informasi kepada pihak fiskus (Ditjen Pajak) bahwa atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi telah dikenakan PPh yang bersifat final. Artinya selama tahun pajak yang bersangkutan, Wajib Pajak telah memenuhi kewajiban PPh Badannya baik dengan cara dikenakan pemotongan/ pemungutan PPh final oleh pihak penerima jasa/ pemilik proyek maupun dengan melalui pembayaran sendiri (apabila penerima jasa bukan sebagai pemotong pajak berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku). Atas sejumlah penghasilan yang telah dikenakan PPh final tersebut

tidak perlu lagi dimasukkan/ digabungkan dalam rangka penghitungan PPh Badan dengan tarif umum Pasal 17 ayat (1) UU PPh yang bersifat progresif.

Ketentuan mengenai perlakuan PPh final atas usaha jasa konstruksi yang diatur oleh PP No. 51 Tahun 2008 tersebut memberikan perbedaan terhadap perlakuan PPh antara kontraktor yang memiliki sertifikasi usaha dengan kontraktor yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Perbedaan perlakuan pemajakannya diberikan dalam bentuk perbedaan tarif dan perbedaan dalam pengelompokan kriteria kontraktornya. Tarif PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha hanya didasarkan pada ada tidaknya kualifikasi usaha yang dimiliki oleh penyedia jasa, namun belum memberikan rincian yang jelas mengenai jasa mana saja yang termasuk merupakan ruang lingkup pekerjaan di bidang konstruksi dan mana yang bukan.



**BAB IV**

**ANALISIS PERLAKUAN PAJAK PENGHASILAN ATAS  
PENGHASILAN DARI USAHA JASA KONSTRUKSI YANG  
TIDAK MEMILIKI SERTIFIKASI USAHA**

**A. Perlakuan PPh Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi Yang Tidak Memiliki Sertifikasi Usaha Dilihat Dari Sisi Keadilan Pemungutan Pajak**

Sebelum suatu ketentuan perundang-undangan perpajakan ditetapkan, Pemerintah seyogianya memperhatikan dan berpegang teguh pada asas-asas perpajakan serta mempertimbangkan dampak yang terjadi kemudian, sehingga pelaksanaan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang sudah ada benar-benar menampakkan hasil yang signifikan dalam rangka menunjang pelaksanaan pembangunan nasional. Dampak dari suatu kebijakan dapat terjadi pada Wajib Pajak maupun Pemerintah. Pada kenyataannya, tidak semua ketentuan perundang-undangan yang masih berupa rancangan pada saat penyusunannya selalu diuji apakah sejalan atau tidak dengan tujuan dan asas-asas dalam perpajakan.

Salah satu asas atau prinsip yang penting dalam suatu pemungutan pajak adalah asas keadilan. Di dalam proses pembentukan suatu sistem perpajakan, seringkali asas keadilan merupakan asas yang menjadi pertimbangan penting dalam memilih suatu *policy option*. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakat merasa yakin bahwa pajak-pajak yang dipungut oleh Pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya. Dengan demikian maka di dalam perumusan ketentuan perpajakan tidak diterapkan dengan hanya mewakili kepentingan Pemerintah semata, tetapi juga mempertimbangkan keterwakilan Wajib Pajak sebagai penanggung pajak.

Keadilan merupakan sesuatu yang bersifat relatif tergantung dari sisi mana menilainya. Secara konsep asas keadilan atau *equity* mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada subjek pajaknya sebanding dengan kemampuan untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang

diterimanya dari negara. Di sisi lain keadilan bagi Wajib Pajak tidak hanya dilihat melalui teori namun melalui realisasi di lapangan.

Dalam mengimplementasikan asas keadilan terdapat dua pendekatan yang berbeda, yaitu *benefits received principle* atau asas manfaat dan *ability-to-pay principle* atau asas kemampuan membayar. *Benefits received principle* menjelaskan bahwa suatu sistem perpajakan dikatakan adil jika setiap Wajib Pajak membayar sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari kegiatan Pemerintah. Karena terdapat berbagai keterbatasan maka secara umum *benefits received principle* ini sulit untuk diterapkan dalam menentukan ukuran dari keadilan tersebut. Prinsip ini banyak diterapkan secara khusus kepada retribusi, pemakaian jalan tol, pemakaian telekomunikasi, listrik dan air minum, yang sebenarnya bukan merupakan pajak.

Sesuai dengan fungsi budgetair, maka manfaat yang diterima oleh pihak pembayar pajak sifatnya tidak dirasakan secara langsung dalam bentuk jasa timbal balik dari Pemerintah karena pajak yang dipungut digunakan untuk membiayai berbagai pengeluaran negara seperti pembangunan fasilitas umum seperti jalan raya, pembayaran gaji pegawai negeri, pertahanan dan keamanan dan pengeluaran lainnya. Hal tersebut pada dasarnya tidak dapat diukur atau dihitung besar atau kecil manfaatnya bagi individu atau masyarakat secara langsung.

Karena sulitnya penerapan asas manfaat maka menyebabkan perlunya pendekatan lain yang mampu mengukur keadilan, yang dapat dipakai untuk mengumpulkan dana yang bersumber dari pajak yang harus dibagi secara adil dan merata. Oleh karena itu maka pendekatan *ability-to-pay* merupakan pendekatan yang lebih dapat diterima dan lebih mudah diterapkan dibandingkan dengan *benefits received principle*. Pendekatan ini menyarankan agar pajak itu dibebankan kepada Wajib Pajak berdasarkan kemampuan untuk membayar masing-masing. Pada pendekatan *ability-to-pay* keadilan dalam suatu pemungutan pajak dibedakan antara *horizontal equity* (keadilan horizontal) dan *vertical equity* (keadilan vertikal).

Ketentuan mengenai perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diatur dalam PP.51/2008 memberikan pembedaan perlakuan bagi penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Pembedaan timbul dalam hal

adanya diskriminasi tarif yang diberikan antara penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha dan penyedia jasa yang memiliki sertifikasi usaha. Terhadap penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha dikenakan tarif sebesar 4% untuk jasa pelaksanaan dan 6% untuk jasa perencanaan dan jasa pengawasan. Sedangkan bagi penyedia jasa yang memiliki sertifikasi usaha hanya dikenakan tarif 2% untuk jasa pelaksanaan konstruksi oleh penyedia jasa kualifikasi usaha kecil dan 3% bagi penyedia jasa dengan kualifikasi menengah sampai besar. Untuk jasa perencanaan dan pengawasan konstruksi penyedia yang memiliki sertifikasi usaha hanya dikenakan tarif PPh sebesar 4%.

Mansury menyatakan bahwa Pajak Penghasilan akan sesuai dengan asas keadilan apabila memenuhi kriteria-kriteria dari keadilan horizontal dan keadilan vertikal sebagaimana yang akan dijelaskan dalam bagian sub Bab berikut ini.

#### **A.1. Keadilan Horizontal**

Konsep dari keadilan horizontal menghendaki agar dalam suatu pemungutan pajak harus dilihat bahwa atas Wajib Pajak yang berada dalam “kondisi” yang sama hendaknya dikenakan beban pajak yang sama pula (*equal treatment for the equals* atau *equally situated individuals should be treated equally*). Jadi suatu pemungutan pajak dikatakan adil secara horizontal adalah apabila terhadap para Wajib Pajak yang kondisinya sama semestinya dikenakan pajak dengan tarif pajak yang sama, tanpa melihat lagi kepada apa jenis penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak dan bersumber dari mana penghasilan si Wajib Pajak tersebut. Informan berikut memberikan pendapat yang sama mengenai keadilan horizontal yaitu :

“Kalau keadilan horizontal itu artinya kan setiap orang yang memperoleh penghasilan yang sama maka dia akan dikenakan pajak sama pula,...”  
(Ary Fadilah, wawancara langsung, 17 November 2008).

Oleh karena itu disini penting mengenai definisi penghasilan yang menjadi objek pajak. Kita perlu memahami bahwa untuk mencapai keadilan horizontal maka kita perlu untuk memasukkan dalam pengertian penghasilan yang menjadi objek pajak semua tambahan kemampuan ekonomis, yaitu semua tambahan kemampuan yang berdasarkan “*economic substance*”-nya adalah sama, sama-

sama bisa dipakai untuk menguasai barang dan jasa yang dapat memberikan kepuasan kepada Wajib Pajak yang bersangkutan apabila barang dan jasa dikonsumsi.

Seperti yang dijelaskan pada Bab III sebelumnya bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 memberikan perbedaan perlakuan PPh yang berbeda bagi penyedia jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Perbedaan perlakuan PPh tersebut terdapat dalam hal adanya diskriminasi tarif yang diberikan dimana bagi penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha dikenakan tarif pemotongan PPh yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan tarif pemotongan PPh yang diberikan kepada penyedia jasa yang memiliki sertifikasi usaha. Perbedaan tarif yang diberikan tersebut meliputi baik untuk jasa pelaksanaan konstruksi maupun juga untuk penghasilan dari usaha jasa perencanaan dan jasa pengawasan konstruksi.

Dalam rangka untuk mengetahui apakah perbedaan perlakuan tarif PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha telah memenuhi asas keadilan atau tidak dalam pemungutan pajaknya, maka berikut ini peneliti melakukan analisis terhadap kriteria keadilan dilihat dari sisi keadilan horizontal.

#### **A.1.1. *Globality***

Pembedaan perlakuan tarif PPh bagi penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha ini lebih didasarkan kepada perbedaan subjek pajaknya daripada berdasarkan perbedaan kemampuan membayarnya, padahal penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penyedia jasa adalah berasal dari sumber yang sama, jenis penghasilannya juga sama dan jumlah penghasilannya pun mungkin bisa sama namun dia harus dikenakan pajak dengan tarif yang berbeda. Hal ini jelas bertentangan dengan syarat *globality*. Seyogianya pemajakan tidak membedakan sumber dan jenis penghasilan yang diterima oleh penyedia jasa yang bersangkutan sebagaimana dikemukakan oleh Ary Fadilah, Partner Citas Konsultan Global berikut ini :

“Dalam konteks ini tentu kalau kita semata-mata melihat kepada asas keadilan ini maka tentu perbedaan tarif itu tidak adil, bisa dikatakan itu bersifat diskriminatif. Kenapa demikian karena si A itu memperoleh penghasilan dari sumber penghasilan yang sama, jumlahnya mungkin sama, tapi dia dipotong pajak dengan tarif yang berbeda. Diskriminasi ini kemudian menjadi tinggi karena sifat dari pengenaan ini adalah final sehingga dia akan menjadi tidak adil bagi satu pihak yang dikenakan pajak lebih tinggi dalam hal ini yang tidak memiliki sertifikasi, padahal jenis penghasilan yang diterima sama.” (wawancara langsung, 17 November 2008).

Perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi akan mencerminkan *globality* apabila pengenaan tarif PPh-nya dilakukan tanpa membedakan sumber dan jenis penghasilannya. Adanya perbedaan tarif PPh yang diberikan yang lebih didasarkan kepada perbedaan subjek pajaknya adalah bentuk diskriminasi tarif yang tidak mencerminkan asas keadilan secara horizontal.

#### **A.1.2. *Equal Treatment for The Equals***

*Equal treatment for the equals* menyatakan bahwa dalam kondisi yang sama, Wajib Pajak harus dikenakan pajak dengan tarif yang sama pula. Atas penghasilan yang diterima oleh penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha seharusnya dikenakan pajak dengan tarif yang sama karena mereka berada dalam kondisi yang sama.

Pembedaan perlakuan tarif PPh bagi penyedia jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha tidak mencerminkan keadilan secara horizontal karena atas kondisi yang sama yaitu penyedia jasa (baik yang memiliki sertifikasi usaha maupun yang tidak) dengan omzet penghasilan yang sama dikenakan dengan tarif PPh yang berbeda. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh informan berikut :

“Mungkin secara normatif dari sudut itu okelah ada semacam penyimpangan. Orang yang punya kualifikasi dan yang non-kualifikasi dengan omzet yang sama dia dikenakan tarif pajak yang berbeda. Ya disitu

ada benturan memang, dilihat dari filosofi keadilan” (Hapid Abdul Gopur, wawancara langsung, 6 November 2008).

Berikut diberikan contoh perhitungan untuk mengilustrasikan ketidakadilan secara horizontal dalam perbedaan tarif PPh yang diberikan, dengan contoh pekerjaan pelaksanaan konstruksi sebesar Rp. 1 milyar yang dilakukan oleh penyedia jasa dengan kualifikasi usaha kecil dan penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

**Tabel IV.1**  
**Ilustrasi Ketidakadilan Secara Horizontal Dalam Perbedaan Tarif PPh Jasa Konstruksi**

Rincian	Kualifikasi Usaha Kecil (Rp.)	Tanpa Kualifikasi Usaha (Rp.)
Penghasilan bruto dari usaha (a)	1.000.0000.000	1.000.000.000
HPP + biaya usaha	900.000.000	900.000.000
Penghasilan neto dari usaha (b)	100.000.000	100.000.000
PPh final yang terutang = % x a (c) (Kualifikasi kecil=2%, tanpa kualifikasi=4%)	20.000.000	40.000.000
Penghasilan bersih setelah PPh (b-c)	80.000.000	60.000.000

Sumber : Diolah oleh peneliti.

Secara jelas terlihat bahwa atas penghasilan yang diterima oleh masing-masing Wajib Pajak (yaitu penyedia jasa yang memiliki sertifikasi usaha dan yang tidak) adalah berasal dari sumber dan jenis yang sama, serta besarnya nilai proyek yang diterima adalah juga sama, tetapi bagi penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha dikenakan tarif PPh yang lebih tinggi padahal mereka berada dalam “kondisi” yang sama, artinya bahwa nilai besarnya objek pajak masing-masing penyedia jasa adalah sama. Jelas disini bahwa keadilan secara horizontal tidak akan terpenuhi karena perbedaan tarif PPh-nya hanya didasarkan pada ada tidaknya kualifikasi usaha yang dimiliki oleh penyedia jasa konstruksi tersebut. Dengan kata lain ketentuan PP.51/2008 ini membedakan perlakuan PPh-nya hanya dari subjek pajaknya, bukan berdasarkan perbedaan daya pikul masing-

masing Wajib Pajak. Hal senada juga dikemukakan oleh Eddy Mangkuprawira sebagaimana pernyataannya berikut ini :

“...bagaimana bisa hanya karena tidak memiliki kualifikasi usaha dia dikenakan tarif dua kali lipat, bagaimana kalau yang tidak memiliki kualifikasi usaha tersebut penghasilan kena pajaknya minim dia dikenakan tarif 4%, sedangkan pengusaha dengan kualifikasi usaha kecil kan bisa saja dia dapat keuntungan yang besar dia hanya dikenakan 2% apalagi bagi pengusaha kualifikasi menengah atau besar yang sudah maju dan mapan sehingga tinggal menekan biaya produksi dan sebagainya ya untung sekali dia pakai PPh final dengan perbedaan tarif yang dua kali lipat ini. Jadi keadilan horizontal ini dengan perbedaan tarif PPh yang diatur disini pastilah tidak akan menimbulkan keadilan horizontal” (wawancara langsung, 22 November 2008).

Dengan demikian jelas bahwa perbedaan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak bersertifikasi usaha bertentangan dengan asas keadilan dilihat dari sisi horizontalnya, dimana dalam hal ini asas keadilan horizontal menginginkan supaya tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang sesuai dengan daya pikulnya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya dibawah perlindungan negara.

## **A.2. Keadilan Vertikal**

Asas keadilan vertikal itu terpenuhi apabila bagi Wajib Pajak yang mempunyai “kondisi” yang berbeda dikenakan pajak dengan tarif yang berbeda pula sesuai dengan ketidaksamaannya itu (*unequals treatment for the unequals*). Perbedaan besarnya tarif pajak hendaknya semata-mata didasarkan karena perbedaan tingkat daya pikul atau kemampuan membayar Wajib Pajak, bukan karena berdasarkan perbedaan jenis atau sumber penghasilan. Jadi dengan semakin besar daya pikul Wajib Pajak maka semakin besar pula tarif pajak yang harus dikenakan.

Dalam rangka untuk mengetahui apakah perbedaan perlakuan tarif PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha telah memenuhi asas keadilan dalam pemungutan pajak, berikut diuraikan beberapa kriteria keadilan vertikal.

### **A.2.1. *Unequal Treatment for The Unequal***

*Unequal treatment for the unequal* menyatakan bahwa atas kondisi yang berbeda seharusnya dikenakan pajak dengan tarif yang berbeda pula. Hal yang membedakan besarnya tarif pajak adalah jumlah keseluruhan penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan. Ary Fadilah menyatakan pendapat yang sama mengenai asas keadilan vertikal, yaitu :

“...sementara keadilan vertikal semestinya orang yang memperoleh penghasilan lebih tinggi semestinya dia dikenakan pajak dengan tarif yang lebih tinggi.” (wawancara langsung, 17 November 2008).

Pembedaan perlakuan tarif PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha sebagaimana diatur dalam PP.51/2008 lebih didasarkan kepada perbedaan subjek pajaknya, bukan berdasarkan perbedaan tambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh oleh penyedia jasa. Hal ini jelas bertentangan dengan konsep *unequal treatment for the unequal* sebagaimana disebutkan di atas.

Misalkan terdapat proyek pekerjaan pelaksanaan konstruksi sebesar Rp. 2 milyar yang dilakukan oleh penyedia jasa kategori kualifikasi usaha menengah dan pekerjaan pelaksanaan konstruksi sebesar Rp. 1 milyar yang dilakukan oleh penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha. Ilustrasi mengenai perhitungan yang menunjukkan tidak terpenuhinya keadilan secara vertikal adalah sebagai berikut :

**Tabel IV.2**  
**Ilustrasi Ketidakadilan Secara Vertikal Dalam Perbedaan Tarif**  
**PPh Jasa Konstruksi**

Rincian	Kualifikasi Usaha Menengah (Rp.)	Tanpa Kualifikasi Usaha (Rp.)
Penghasilan bruto dari usaha (a)	2.000.000.000	1.000.000.000
HPP + biaya usaha	1.800.000.000	900.000.000
Penghasilan neto dari usaha (b)	200.000.000	100.000.000
PPh final yang terutang = % x a (c) (Kualifikasi menengah=3%, tanpa kualifikasi=4%)	60.000.000	40.000.000
Penghasilan bersih setelah PPh (b-c)	140.000.000	60.000.000

Sumber : Diolah oleh peneliti.

Berdasarkan ilustrasi di atas terlihat jelas bahwa untuk penyedia jasa yang tergolong dalam kualifikasi usaha menengah hanya dikenakan PPh dengan tarif 3% atas tambahan kemampuan ekonomis yang diperolehnya yaitu berupa proyek pekerjaan pelaksanaan konstruksi sebesar Rp. 3 milyar. Sedangkan bagi penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha walaupun nilai pekerjaan pelaksanaan konstruksi yang diterimanya adalah hanya sebesar Rp 1 milyar namun dia harus dikenakan PPh dengan tarif sebesar 4%.

Berarti dalam hal ini penyedia jasa yang tidak bersertifikasi usaha dikenakan PPh lebih tinggi 1% dimana perbedaan tarif yang diberikan lebih didasarkan atas perbedaan subjek pajaknya, bukan berdasarkan perbedaan tambahan kemampuan ekonomisnya. Dengan demikian perbedaan tarif yang diberikan akan menyebabkan diskriminasi tarif yang menyebabkan ketidakadilan apabila dilihat dari sisi vertikalnya.

#### **A.2.2. Progression**

Kriteria *progression* menyebutkan bahwa semakin besar penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak maka tarif PPh yang digunakan juga semakin tinggi. Perbedaan tarif PPh yang diatur dalam PP.51/2008 ini hanya didasarkan pada ada atau tidaknya sertifikasi usaha yang dimiliki oleh si penyedia jasa. Hal ini tentu tidak memenuhi kriteria *progression*. Pengenaan tarif PPh yang berbeda terhadap suatu kelompok Wajib Pajak pasti akan menimbulkan diskriminasi terhadap

Wajib Pajak lainnya. Pengenaan tarif PPh tidak dikenakan atas siapa Wajib Pajaknya tetapi atas tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak. Hal senada juga dikemukakan oleh Eddy Mangkuprawira sebagaimana kutipan berikut :

“...untuk sesama pengusaha kualifikasi kecil saja akan kelihatan ketidakadilan vertikalnya, pengusaha kualifikasi kecil yang labanya kecil kena 2% pengusaha kualifikasi kecil yang persentase labanya besar 2% juga, tidak pernah ketemu apalagi buat pengusaha-pengusaha yang tidak mempunyai kualifikasi usaha, makin lebih tidak menimbulkan keadilan lagi kan dengan dikenakan tarif yang lebih tinggi padahal kemampuannya menghasilkan laba mungkin sangat kecil. Jadi saya sejak awal saya sudah bilang bahwa PPh final tidak akan pernah menghasilkan keadilan.”  
(wawancara langsung, 22 November 2008).

Kemudian jika dikaitkan antara adanya perbedaan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ini dengan isi dari konsiderans PP.51/2008 maka bisa ditemukan alasan mengapa diberikannya perbedaan perlakuan PPh tersebut. Hal ini bisa dilihat bahwa dalam konsiderannya PP.51/2008 ini lebih kepada memberikan kesederhanaan dan kemudahan dalam pengenaan PPh-nya serta untuk mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak. Secara eksplisit ketentuan tersebut tidak mempertimbangkan sisi keadilan dalam pengenaan pajaknya. Dengan demikian jelas apabila tujuan dari pengaturan PP.51/2008 ini adalah untuk lebih ingin memberikan kesederhanaan dan kemudahan dalam pengenaan pajaknya dan mengurangi beban administratif pemungutan PPh, maka untuk sisi keadilannya bisa jadi dikesampingkan. Oleh karena itu dilihat dari sisi keadilan horizontal dan keadilan vertikal-pun ketentuan PP.51/2008 ini sama sekali tidak memenuhi asas keadilan.

## **B. Perlakuan PPh Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi Yang Tidak Memiliki Sertifikasi Usaha Dilihat Dari Sisi Kepastian Hukum Pemungutan Pajak**

Asas kedua yang terpenting dalam suatu pelaksanaan pemungutan pajak adalah asas kepastian hukum atau *certainty*. Asas kepastian hukum menghendaki agar pengenaan pajak kepada Wajib Pajak haruslah jelas penetapannya dan tidak menimbulkan keragu-raguan dalam pelaksanaannya. Dengan demikian dalam asas kepastian hukum maka harus jelas mengenai siapa-siapa saja yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pengenaan pajak, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar serta bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayarkan. Jadi kepastian hukum adalah suatu kondisi dimana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak-hak perpajakannya pula.

Untuk menjamin adanya kepastian hukum baik bagi Wajib Pajak maupun bagi petugas pajak maka pemungutan pajak haruslah didasarkan pada undang-undang. Perumusan ketentuan perpajakan harus diupayakan secara jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau bahkan memberikan peluang untuk ditafsirkan berbeda selain yang dimaksud oleh ketentuan tersebut. Selanjutnya untuk memberikan suatu kepastian terhadap sesuatu yang perlu diberikan penafsiran maka sebaiknya diberikan penafsiran secara otentik. Artinya penafsiran itu dilakukan oleh pembuat ketentuan perpajakan itu sendiri dan dimuat dalam ketentuan yang dimaksud, biasanya dalam hal ini dicantumkan bentuk pengertian umum atau penjelasan pasal.

Sebaliknya apabila kepastian hukum tidak terpenuhi maka dalam pelaksanaan ketentuannya, Wajib Pajak akan menafsirkan sendiri dan penafsiran itu bisa jadi sangat lemah dan masih dapat dijadikan sengketa dalam pengadilan. Disamping itu ketidakpastian tersebut juga dapat menimbulkan penyalahgunaan wewenang/ kekuasaan oleh petugas pajak dalam mencari keuntungannya sendiri, sehingga dalam penentuan pajak yang terutang lebih tergantung dari “kebijaksanaan” petugas pajak yang bersangkutan.

Selain itu dengan terpenuhinya asas kepastian maka akan menjamin tercapainya keadilan di dalam pemungutan pajak yang diinginkan, karena

kepastian hukum akan menghindarkan timbulnya perbedaan penafsiran atas isi dari peraturan perundang-undangan dan menutup celah atau “*loopholes*” bagi para pihak yang dengan sengaja memanfaatkan kelemahan yang ada. Suatu sistem perpajakan yang telah dirancang untuk menganut asas keadilan apabila tidak terpenuhinya asas kepastian hukum atau bahkan tanpa kepastian hukum adakalanya bisa menjadi tidak adil.

Pada bagian berikut ini peneliti akan melakukan analisis terhadap kepastian hukum pada perlakuan pajak penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ditinjau dari aspek kepastian mengenai subjek pajak, kepastian objek pajak, kepastian mengenai tarif pajak dan kepastian mengenai prosedur pajaknya.

### **B.1. Kepastian Mengenai Subjek Pajak**

Subjek pajak adalah orang pribadi dan badan yang ditentukan oleh undang-undang sebagai subjek yang dituju untuk dikenakan pajak. Subjek pajak tersebut akan menjadi Wajib Pajak apabila sudah terpenuhi ketentuan mengenai syarat subjektif dan syarat objektifnya. Dengan demikian maka Wajib Pajak merupakan subjek pajak yang benar-benar harus membayar PPh, apabila subjek pajak tersebut menerima atau memperoleh penghasilan. Kepastian mengenai subjek pajak berarti bahwa adanya kejelasan dan perincian yang tegas yang menyebutkan bahwa orang pribadi atau badan tertentu sebagai pihak yang menurut ketentuan UU dinyatakan sebagai subjek pajak, dalam hal ini adalah subjek pajak di bidang usaha jasa konstruksi.

Sehubungan dengan kepastian mengenai subjek pajak dalam ketentuan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diatur dalam PP.51/2008, Eddy Mangkuprawira memberikan pendapat sebagai berikut :

“Kepastian hukum mengenai subjek pajaknya haruslah ditegaskan secara rinci batasan-batasannya, batasan apakah subjek pajak ini masuk dalam subjek pajak pengusaha konstruksi atau tidak itu harus diatur dan dirinci secara jelas. Kalau rinciannya baru hanya antara yang berkualifikasi dan yang tidak ya jelas belum memenuhi kepastian atau dengan kata lain bahwa dengan subjeknya yang hanya terlampau terbatas ini justru

menyebabkan ketidakpastian. Intinya harus lebih detail subjeknya walaupun PPh-nya final.” (wawancara langsung, 22 November 2008).

Eddy Mangkuprawira lebih melihat bahwa kepastian mengenai subjek pajak itu terpenuhi apabila sudah ditegaskan secara rinci batasan-batasannya, batasan apakah subjek pajak yang satu termasuk dalam subjek pajak bidang usaha jasa konstruksi atau tidak harus diatur dan dirinci secara jelas. Justru dengan perlakuan pengenaan PPh-nya yang bersifat final seperti ini sangat diperlukan kepastian mengenai subjek pajaknya.

Senada dengan pendapat di atas, Ary Fadilah menyatakan ketidakpastian mengenai subjek pajak dalam perlakuan PPh atas jasa konstruksi sebagai berikut :

“Kalau dilihat hanya sebatas dari ketentuan di PP.51/2008 maka subjek pajaknya jelas yaitu penyedia jasa orang pribadi atau badan termasuk BUT yang kegiatan usahanya menyediakan layanan jasa konstruksi. Dia menjadi *dispute* kalau kita kaitkan dengan UU jasa konstruksi karena ada persyaratan hanya mereka yang memiliki kualifikasi saja yang boleh melakukan kegiatan jasa konstruksi...” (wawancara langsung, 17 November 2008).

Ary Fadilah melihat bahwa apabila hanya mengacu kepada ketentuan PP.51/2008 maka subjek pajaknya adalah jelas yaitu penyedia jasa orang pribadi atau badan termasuk BUT yang kegiatan usahanya menyediakan layanan jasa di bidang konstruksi. Sehingga subjek pajaknya adalah mencakup baik untuk penyedia jasa yang memiliki sertifikasi usaha dan juga penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Ketidakpastian mengenai subjek pajaknya muncul apabila dikaitkan dengan ketentuan yang relevan mengenai usaha jasa konstruksi sebagaimana diatur dalam PP.18/1999 dan PP.28/2000, karena dalam ketentuan tersebut diatur bahwa hanya bagi mereka yang memiliki izin usaha saja yang boleh melakukan kegiatan jasa konstruksi.

Disini peneliti menilai bahwa ketentuan tentang perlakuan PPh atas jasa konstruksi yang diatur dalam PP.51/2008 ini tidak pernah menyebutkan secara eksplisit bahwa untuk kepentingan perpajakan pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksi yang digunakan adalah mengacu kepada ketentuan tentang jasa

konstruksi, sehingga tidak bisa dihubungkan secara langsung antara ketentuan PP.51/2008 ini dengan ketentuan mengenai jasa konstruksi untuk pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksinya dalam rangka menentukan kepastian subjek pajaknya.

Berbeda dengan dua pendapat di atas, informan dari pihak Ditjen Pajak menyatakan bahwa PP.51/2008 ini sudah memberikan kepastian hukum sebagaimana kutipan wawancara berikut :

“Menurut kita jelas bahwa subjek pajak disini adalah penyedia jasa sebagaimana didefinisikan dalam PP.51/2008 ini ya. Walaupun dia tidak punya kualifikasi kalau dia melakukan jasa konstruksi maka dia akan dikenakan PPh atas jasa konstruksi, berarti dia merupakan subjek pajak untuk jasa konstruksi kan.” (Hapid Abdul Gopur, wawancara langsung, 24 November 2008).

Menurut pihak Ditjen Pajak subjek pajak itu ditentukan oleh kegiatan usaha apa yang dilakukannya. Jadi kalau dia melakukan kegiatan di bidang jasa konstruksi maka dia termasuk sebagai penyedia jasa di bidang konstruksi, dengan demikian maka dia dianggap merupakan subjek pajak di bidang jasa konstruksi. Oleh karena itu maka dia berhak dikenakan pajak dengan ketentuan PPh atas jasa konstruksi.

Mengambil posisi dari berbagai pendapat di atas, dalam hal ini peneliti melihat bahwa untuk menentukan kepastian mengenai subjek pajak itu berhubungan erat dengan kepastian mengenai objek pajak dari usaha jasa konstruksi tersebut. Jika kepastian mengenai objek pajak usaha jasa konstruksinya jelas maka otomatis untuk kepastian subjek pajak usaha jasa konstruksinya juga jelas. Misalkan terdapat perusahaan distribusi jaringan telekomunikasi yang menjual paket telepon kepada pelanggan rumah tangga. Berdasarkan akte pendirian perusahaan dan juga dilihat dari jenis KLU di SPT PPh Tahunannya maka perusahaan tersebut adalah perusahaan yang bergerak di bidang perdagangan layanan paket telepon. Dengan kondisi tersebut jika berdasarkan ketentuan PP.51/2008 maka perlakuan PPh-nya akan lebih cenderung untuk dikenakan dengan menggunakan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, dimana pemberian jasa pemasangan jaringan telepon tersebut

dianggap sebagai pekerjaan konstruksi yang dilakukan oleh penyedia jasa yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Jika dalam penentuan objek pajaknya ketentuan PP.51/2008 tersebut tidak memenuhi kepastian hukum, maka kepastian mengenai subjek pajaknya pun juga tidak akan terpenuhi.

Sebagaimana yang dijelaskan dalam bagian sub Bab berikutnya tentang kepastian mengenai objek pajak, maka jelas perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ini tidak memenuhi kepastian mengenai objek pajaknya. Dengan demikian maka untuk kepastian mengenai subjek pajaknya pun dalam ketentuan PP.51/2008 ini jelas belum memenuhi kepastian hukum.

## **B.2. Kepastian Mengenai Objek Pajak**

Objek pajak adalah sesuatu yang menyebabkan subjek pajak itu nyata-nyata harus membayar pajak. Di dalam konteks PPh maka yang menjadi objek pajaknya adalah penghasilan. Penghasilan berdasarkan ketentuan UU PPh adalah 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 bentuk apapun. Dengan demikian kepastian mengenai objek pajak dalam perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha adalah berarti kepastian mengenai apa-apa saja yang dapat dikategorikan sebagai bentuk penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan penghasilan mana yang bukan termasuk berasal dari usaha jasa konstruksi yang diatur secara jelas dan tegas.

Untuk memberikan kepastian hukum atas objek pajak dalam usaha jasa konstruksi maka seyogianya dibedakan dan dirinci secara jelas apa saja penghasilan yang termasuk objek pajak dalam jasa konstruksi dan penghasilan mana yang bukan. Terdapat berpuluh-puluh macam bidang klasifikasi usaha jasa konstruksi yang objeknya harus dirinci dan dibedakan berdasarkan tingkatan klasifikasinya. Objek pajak yang hanya terlampaui umum atau disamaratakan tidak akan memberikan kepastian mengenai objek pajaknya, sebagaimana pendapat Eddy Mangkuprawira berikut :

“Kepastian objek kan berkaitan dengan kepastian tentang tarif yang digunakan. Disini ditentukan objek pajaknya adalah atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Objek yang hanya konstruksi saja secara umum juga tidak memberikan kepastian hukum. Terdapat berpuhuluh macam jasa konstruksi untuk bidangnya. Tentu mesti dibedakan antara mereka yang berteknologi tinggi dengan yang masih berteknologi tangan ya tidak sama. Itu baru satu jenis jasa, kemudian antara jasa konstruksi di bidang minyak tarifnya disamakan dengan konstruksi jalan, jembatan, bangunan padahal persentase labanya masing-masing berbeda. Ini harus dibedakan dan dirinci untuk konstruksi apa saja objeknya, masa objeknya disamakan. Kalau semua objeknya disamaratakan tidak ada kepastian objek pajaknya.” (wawancara langsung, 22 November 2008).

Dalam kondisi riil-nya di lapangan, cakupan mengenai pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksi dapat menjadi sangat banyak dan luas apabila dilihat sesuai dengan ketentuan UU.18/1999 dan PP.28/2000 yang mengatur mengenai usaha jasa konstruksi. Di dalam masing masing bidang pekerjaan konstruksi seperti bidang arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal dan tata lingkungan, lingkup kegiatan konstruksinya bisa dibagi lagi menjadi berpuhuluh-puluh macam pekerjaan sub bidang lagi pada masing-masing bidang konstruksi di atas.

Ketentuan PP.51/2008 tidak menyebutkan secara eksplisit bahwa pengertian dan ruang lingkup usaha jasa konstruksi yang dipakai untuk kepentingan perpajakan mengacu kepada ketentuan yang relevan mengenai jasa konstruksi sebagaimana yang diatur dalam UU.18/1999 dan PP.28/2000, sehingga cakupan pekerjaan konstruksi yang menjadi objek pajak adalah hanya diatur secara umum dan tidak memberikan perincian yang detail menyangkut bidang arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal dan tata lingkungan dan batasan-batasan mengenai pekerjaan apa saja yang termasuk ke dalam lingkup pekerjaan bidang konstruksi dan mana yang tidak. Dengan demikian ketidakpastian mengenai objek pajaknya dapat timbul apabila terdapat lingkup pekerjaan konstruksi yang tidak ter-cover dalam ketentuan PP.51/2008.

Sebagai contoh, terdapat perusahaan distributor AC yang dalam paket penjualannya juga menyertakan jasa pemasangan untuk AC tersebut secara sekaligus. Atau contoh lain seperti sebuah perusahaan pabrikan pembuat tiang pancang. Salah satu lingkup kegiatan usahanya adalah melakukan pemasangan tiang pancang sebagai bagian dari keseluruhan *service* yang diberikan kepada *customer* yang telah memesan barang tiang pancangnya.

Dengan kondisi seperti yang disebutkan di atas maka disini akan terdapat kerancuan dalam penerapan objek pajaknya apakah termasuk dalam pekerjaan konstruksi yang menjadi objek PPh atau bukan, karena ketentuan tersebut tidak merincikan secara detil sub pekerjaan seperti pemasangan AC atau pemasangan tiang pancang seperti di atas termasuk dalam pekerjaan bidang konstruksi. Namun apabila melihat kepada ketentuan tentang jasa konstruksi jelas bahwa atas jasa pemasangan AC merupakan masuk ke dalam kategori pekerjaan jasa konstruksi dalam sub bidang pekerjaan mekanikal, demikian juga untuk jasa pemasangan tiang pancang, pemberian jasa tersebut masuk dalam pekerjaan sub bidang pekerjaan sipil.

Sehubungan dengan ketidakpastian mengenai objek pajak dalam perlakuan PPh atas usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ini, Hafid Abdul Gopur menyatakan sebagai berikut :

“Sebenarnya PP.51/2008 itu kan cakupannya bukan ke pelaku usahanya, tapi kepada substansi pekerjaannya, apakah pekerjaan itu jasa konstruksi atau tidak. Kita ini disini tanpa melihat kualifikasi atau non kualifikasi kalau pekerjaannya itu adalah pekerjaan konstruksi yang terdiri bisa pelaksanaan bisa perencanaan bisa pengawasan seperti yang kita definisikan disitu, termasuk sub-sub nya. Jadi apakah pekerjaan itu adalah dalam rangka proses itu apa tidak.” (wawancara langsung, 24 November 2008).

Jadi menurut Hafid Abdul Gopur kalau untuk contoh transaksi penjualan dan pemasangan tiang pancang seperti yang dicontohkan dalam point (b) maka pekerjaan pemasangan tiang pancang yang dilakukan oleh perusahaan pabrikan tiang pancang tersebut termasuk ke dalam pekerjaan jasa konstruksi karena berdasarkan PP.51/2008 dia dianggap sebagai sub-bidang jasa konstruksi yang

merupakan bagian dari rangkaian proses pekerjaan konstruksi, sebagaimana kutipan wawancara berikut :

“Untuk contoh kasus tiang pancang ini maka tergantung dia pekerjaan ini terkait dengan suatu proses pekerjaan konstruksi atau tidak, ya itu masuk ke jasa konstruksi berdasarkan PP.51/2008 ini, karena tiang pancang kan tidak mungkin berdiri sendiri kan, pasti dia rangkaian pekerjaan kan. Berarti dia rata-rata sub kan, sub pekerjaan dari orang yang punya pelaksana konstruksi yang memenangkan konstruksi itu, jadi itu masuk.” (Hafid Abdul Gopur, wawancara langsung, 24 November 2008).

Berbeda dengan pendapat di atas, Ary Fadilah menyatakan bahwa terdapat ketidakpastian mengenai objek pajak yang digunakan karena terdapat dua ketentuan yang bisa dipakai untuk mengenakan pajak yaitu ketentuan PER-70/2007 dan ketentuan PP.51/2008. Penjelasan Ary Fadilah sebagai berikut :

“...kemudian kalau dikaitkan PP.51/2008 ini dengan PER-70/2007 mestinya sih dia sudah gak masuk lagi yang di PER-70/2007, dengan sendirinya maka PER-70/2007 itu selayaknya direvisi lah supaya tidak menimbulkan penafsiran yang keliru khususnya bagi yang tidak memiliki kualifikasi. Nah disini yang mengakibatkan objek pajaknya menjadi masih belum pasti karena sekarang jadi ada dua ketentuan ada PER-70/2007 ada PP.51/2008. Tapi kalau kita bicara hierarki ya mestinya yang *applied* sih PP.51/2008 lah karena PP kedudukannya lebih tinggi daripada Peraturan Dirjen dan juga dilihat dari sisi waktu dia yang paling terakhir, jadi mestinya yang lama sih udah gak berlaku. Tapi walaupun memang mau diterapkan sejalan dengan PP.51 maka selayaknya sih PER-70 nya direvisi lah ya.” (wawancara langsung, 17 November 2008).

Karena di dalam ketentuan PER-70/2007 juga diatur tentang perlakuan PPh atas penghasilan dari kegiatan usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi, maka disini timbul ketidakpastian mengenai objek pajaknya, karena kedua ketentuan ini masih bisa diterapkan untuk menentukan objek pajaknya. Jika dilihat secara hierarki maka semestinya memang yang berlaku adalah ketentuan PP.51/2008 karena kedudukannya lebih tinggi daripada Peraturan Dirjen tersebut

dan juga jika dilihat dari segi waktu terbitnya. Disini yang menjadi permasalahan adalah karena ketentuan dalam PER-70/2007 ini masih bisa diterapkan juga bagi penyedia yang tidak memiliki sertifikasi usaha sehingga hal itu menimbulkan ketidakpastian mengenai objek pajaknya. Semestinya memang jika mau diterapkan sesuai dengan PP.51/2008 maka isi ketentuan dari PER-70/2007 ini direvisi agar sesuai dengan PP.51/2008.

### **B.3. Kepastian Mengenai Tarif Pajak**

Tarif pajak adalah tarif yang digunakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayar. Ketentuan tentang tarif pajak adalah ketentuan tentang cara menghitung besarnya pajak yang terutang. Dengan demikian kepastian mengenai tarif pajak berarti kepastian mengenai prosentase tarif pajak yang mana yang diterapkan untuk menghitung berapa jumlah pajak yang terutang. Perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diatur dalam ketentuan PP.51/2008 ini bersifat final, dengan sifat ketentuannya yang final tersebut maka tarif yang digunakan dalam ketentuan ini merupakan jenis tarif proporsional atau disebut juga tarif sebanding, yaitu tarif yang persentase tetap (tidak berubah) terhadap jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak.

Peneliti melihat bahwa kepastian mengenai penerapan tarif pemotongan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diatur dalam PP.51/2008 ini masih belum memenuhi asas kepastian hukum. Sebagaimana dijelaskan dalam Bab III sebelumnya, tarif yang diatur dalam PP.51/2008 ini hanya mengkategorikan sebatas dari kualifikasi apa yang dimiliki oleh penyedia jasa dan apa jenis pekerjaan konstruksi yang dilakukannya. Apabila lingkup pekerjaan konstruksi yang dilakukan semakin kompleks misalnya seperti model proyek *design and build* atau model *engineering, procurement and construction* maka disini akan terlihat bahwa terdapat ketidakpastian dalam penerapan tarif pemotongan PPh-nya.

Salah satu contohnya adalah misalkan terdapat proyek *design and build*, yaitu lingkup layanan jasa konstruksi yang dilakukan secara terintegrasi mencakup kombinasi antara bidang pekerjaan perencanaan konstruksi dan bidang pekerjaan pelaksanaan konstruksi secara sekaligus yang mana di dalam nilai

kontraknya tidak dibedakan antara jasa perencanaan dan jasa pelaksanaan konstruksi. Dalam hal ini maka ketentuan PP.51/2008 tidak mengatur dengan jelas tarif pemotongan mana yang harus diterapkan, apakah menggunakan tarif jasa perencanaan ataukah memakai tarif jasa pelaksanaan. Hal ini jelas menimbulkan ketidakpastian dalam perlakuan PPh-nya.

Sehubungan dengan hal tersebut Ary Fadilah, Partner Citas Konsultan Global memberikan komentar sebagai berikut :

“...tapi kemudian bagaimana kalau nilai kontraknya tidak memisahkan antara perencanaan dengan pelaksanaan, dia akan diterapkan dengan tarif apa, nah disini tidak ada aturan yang mengatur. Sehingga untuk tarifnya juga belum memenuhi kepastian hukumnya.” (wawancara langsung, 17 November 2008).

Kepastian mengenai tarif PPh mana yang digunakan dalam suatu proyek secara terintegrasi ini sebenarnya pernah diatur dalam ketentuan sebelumnya yaitu PER-178/2006 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto PPh Pasal 23, disebutkan bahwa apabila dalam satu kontrak terdapat lebih dari satu jenis jasa maka tarifnya dikenakan berdasarkan kelompok jasa yang nilai transaksinya paling besar. Namun mengapa dalam ketentuan yang berlaku terakhir yaitu PER-70/2007 hal tersebut justru tidak diatur, akibatnya hal ini akan semakin memberikan ketidakpastian mengenai tarif mana yang digunakan.

Selanjutnya dari sudut pandang pihak Ditjen Pajak terdapat penjelasan penjelasan sebagai berikut terkait dengan kepastian mengenai tarif pajak :

“Kalau dia bisa dipisah ya berlaku tarif per jenis pekerjaan itu, apakah dia *executor*/ pelaksana konstruksi apakah dia *design*. Tapi kalau dia dalam kontrak itu tidak dipisah ya...ya paling risikonya harus dipisah. Untuk kepentingan perpajakan dia harus memisahkan mana kontrak pelaksanaan mana kontrak *design*. Kalau begitu sih masuknya ke tarif pelaksanaan sih, karena *design* itu termasuk ke dalam keseluruhan rangkaian kegiatan pelaksanaan konstruksi juga.” (Hapid Abdul Gopur, wawancara langsung, 24 November 2008).

Berbeda dengan pernyataan dari Bapak Ary Fadilah sebelumnya, informan dari pihak Ditjen Pajak tadi menyebutkan bahwa kalau dalam berdasarkan nilai kontraknya tidak bisa dipisahkan maka dia akan di *treatment* sebagai dengan tarif jasa pelaksanaan konstruksi. Menurut peneliti walaupun pihak Ditjen Pajak memberikan *treatment* untuk dikenakan dengan tarif jasa pelaksanaan namun hal itu lebih kepada interpretasi logis dari petugas Ditjen Pajak saja, padahal menurut Rochmat Soemitro sebagaimana di bahas dalam Bab II sebelumnya bahwa interpretasi secara logis itu sangat berbahaya untuk diterapkan dalam ketentuan perpajakan atau dalam ketentuan hukum publik lainnya, karena interpretasi logis yang berdasarkan nalar dapat menyebabkan suatu objek yang seharusnya dikenakan pajak maka dia akan bisa menjadi tidak dikenakan pajak demikian juga sebaliknya.

Karena ketidakjelasan ketentuan yang mengatur tersebut maka bisa jadi dalam praktek si lapangannya si pemotong akan menerapkan tarif PPh atas perencanaan konstruksi karena dinilai lebih aman kalau-kalau nanti dilakukan pemeriksaan oleh pihak petugas pajak, hal ini tentu akan merugikan pihak Wajib Pajak penerima penghasilan.

Selanjutnya senada dengan pendapat para informan sebelumnya, Eddy Mangkuprawira menyatakan sebagai berikut :

“Jadi tarifnya kalau di subjek dan objeknya juga tidak memberikan kepastian otomatis untuk di tarif pajaknya juga tidak memberikan kepastian. Jadi kalau kepastian itu belum terpenuhi maka akan berdampak besar pada keadilan juga.” (wawancara langsung, 22 November 2008).

Eddy Mangkuprawira menyatakan bahwa apabila ketentuan dalam PP.51/2008 ini dilihat dari subjek dan objek pajaknya saja ternyata tidak memberikan kepastian hukum, maka otomatis untuk tarif pajaknya juga tidak bisa memberikan kepastian hukumnya. Karena kepastian mengenai tarif pajaknya itu berhubungan erat dengan kepastian dalam subjek dan objek pajaknya. Dengan demikian jelas bahwa ketentuan PP.51/2008 ini masih belum memberikan kepastian hukum dalam hal penerapan tarif pajaknya.

#### **B.4. Kepastian Mengenai Prosedur Pajak**

Prosedur perpajakan adalah tata cara untuk melakukan pembayaran, pelaporan dan penatausahaan PPh yang terutang serta pelaksanaan hak dan kewajiban. Kepastian mengenai prosedur pajak berarti adanya kepastian dalam hal pelaksanaan pemotongan/ pemungutan, penyetoran dan pelaporan PPh yang terutang. Ketentuan pelaksanaan seyogianya jelas dan tegas sehingga tidak menimbulkan kerugian baik untuk Wajib Pajak yang bersangkutan dan juga bagi fiskus. Tanpa adanya prosedur yang jelas, maka Wajib Pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi pihak fiskus akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak juga dalam melayani hak-hak Wajib Pajak.

Menurut peneliti ketentuan PP.51/2008 tentang perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ini telah memberikan kepastian hukum terkait dengan prosedur pajaknya. Mengenai saat pemotongan atau pemungutan PPh-nya ketentuan ini sudah mengatur dengan jelas bahwa pemotongan/ pemungutan PPh final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dilakukan pada saat pembayaran diterima. Kemudian apabila terdapat kekurangan dalam pemotongan atau pemungutan PPh maka jelas diatur disini bahwa atas selisih kurang potong/ pungut tersebut harus disetor oleh penyedia jasa yang bersangkutan. Demikian juga dalam hal apabila pengguna jasa adalah bukan sebagai pihak pemotong pajak, maka jelas diatur bahwa untuk penyetoran PPh-nya harus dilakukan sendiri oleh si penyedia jasa.

Seperti yang disebutkan dalam Bab III sebelumnya, ketentuan PP.51/2008 ini terbit dengan berlaku secara surut, dimana ketentuan ini diterbitkan pada tanggal 20 Juli 2008 dan dihitung mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2008. Adanya ketentuan yang berlaku surut ini dapat menimbulkan permasalahan dalam pelaksanaan prosedur pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Menanggapi tentang kepastian mengenai prosedur pajak dari PP.51/2008 jo PMK.187/2008, Hafid Abdul Gopur memberikan penjelasan berikut :

“KMK kan sudah keluar hari jum’at kemarin. Kalau kurang bayar dia harus setor, yang harus menyetor adalah yang menerima penghasilan. Pertama prosesnya PBK dulu kan, PBK dari non final menjadi final karena

dulunya kan PPh Ps.23, setelah PBK kemudian kekurangannya disetor sendiri selambat-lambatnya tanggal 15 Desember 2008. Nah bagi pemotong yang terlanjur memotong 2%, tidak ada sanksi yang dikenakan bagi pemotong. Jadi dari setelah Januari-Juli 2008 tanggung jawab pembayaran sisa kekurangannya tidak pada pemotong, penerima penghasilan yang bayar sendiri. Pemotong hanya membantu untuk menyetorkan PPh-nya saja.” (wawancara langsung, 24 November 2008).

Perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang diatur dalam PP.51/2008 jo PMK.187/2008 telah memenuhi kepastian mengenai prosedur pajaknya, karena permasalahan mengenai mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakannya yang selama masa transisi telah diatur dengan jelas melalui PMK.187/2008 tersebut. Atas penghasilan yang telah dipotong atau disetor dengan menggunakan ketentuan PPh jasa konstruksi sebelumnya maka dapat dipindahbukukan menjadi pembayaran PPh yang bersifat final, dan dalam hal terdapat kekurangan pembayaran PPh finalnya maka yang harus melakukan penyetoran adalah pihak penyedia jasa, bagi pemotong tidak ada sanksi atau denda yang akan dikenakan. Untuk pelaksanaan pemindahbukumannya pun menurut peneliti sudah jelas karena tata cara mengenai pemindahbukuan sudah diatur dalam ketentuan KMK.88/1999 jo KEP-965/1999 jo SE-26/1999 tentang petunjuk teknis pemindahbukuan.