

BAB II

KERANGKA TEORI DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

Penelitian sebelumnya dengan tema PPh atas jasa konstruksi sudah pernah dilakukan oleh R. Ulfah. C. Penelitian skripsi tersebut berjudul Analisa Azas Keadilan Dan Kemudahan Administrasi Dalam Pengenaan Pajak Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi. Fokus dalam penelitian Ulfah adalah mengenai tinjauan asas keadilan dan kemudahan administrasi dalam pengenaan PPh atas jasa konstruksi. Penelitian dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Analisis didasarkan pada wawancara mendalam kepada para pihak seperti Direktorat Jenderal Pajak, asosiasi pengusaha jasa konstruksi, perusahaan konstruksi usaha kecil, bentuk usaha tetap di bidang jasa konstruksi, dan juga ahli pajak.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa pengenaan PPh final kepada pengusaha konstruksi tidak memenuhi azas keadilan dan azas kemudahan administrasi. Pelanggaran terhadap prinsip keadilan terletak dalam hal tidak diberikannya pengenaan tarif progresif dan tidak membolehkan adanya pengurangan atas biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak khususnya untuk kontraktor usaha kecil yang persentase *profit margin*-nya kecil. Semakin kecil *profit margin* yang diperoleh semakin besar PPh final yang harus dibayar jika dibandingkan dengan yang PPh non final (Ulfah, “Skripsi”, iii).

Berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, penelitian yang dilakukan oleh peneliti lebih menekankan kepada peninjauan asas keadilan dan kepastian hukum pada perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha. Pendekatan yang dilakukan dalam penelitian ini adalah kuantitatif deskriptif dengan data yang berbentuk kualitatif. Penelitian ini diharapkan dapat melengkapi penelitian terdahulu, serta dapat menambah khasanah pengetahuan dalam hal perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha.

B. Kerangka Teori

B.1. Teori Kebijakan

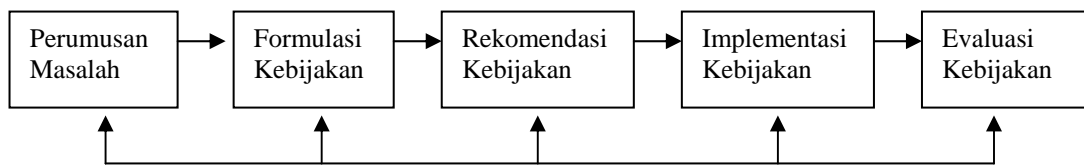
B.1.1. Kebijakan Publik

Kebijakan publik (*public policy*) merupakan rangkaian pilihan yang saling berhubungan (termasuk keputusan-keputusan untuk tidak bertindak) yang dibuat oleh badan dan pejabat pemerintah (Dunn, 109). Kebijakan publik menurut Dye adalah apapun pilihan Pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan (*public policy is whatever governments choose to do or not to do*). Konsep tersebut sangat luas karena kebijakan publik mencakup sesuatu yang tidak dilakukan oleh pemerintah, disamping yang dilakukan oleh pemerintah ketika menghadapi suatu masalah publik (Subarsono, 2).

Kebijakan publik memuat sejumlah kriteria seperti dikemukakan oleh Anderson (10) berikut ini :

- a) Kebijakan publik selalu mempunyai tujuan tertentu atau merupakan tindakan-tindakan atau pola-pola tindakan pejabat pemerintah.
- b) Kebijakan publik berisi tindakan-tindakan atau pola-pola tindakan pejabat pemerintah.
- c) Kebijakan publik merupakan apa yang benar-benar dilakukan oleh pemerintah, jadi bukan merupakan apa yang akan dilakukan oleh pemerintah.
- d) Bersifat positif dalam arti merupakan beberapa bentuk tindakan pemerintah mengenai suatu masalah tertentu.
- e) Kebijakan pemerintah dalam arti positif didasarkan atau selalu dilandaskan pada peraturan perundang-undangan dan bersifat memaksa/ *otoritative*.

Berdasarkan beberapa definisi kebijakan publik yang disebutkan di atas, maka tahapan-tahapan pembuatan kebijakan dapat disajikan seperti berikut ini :



Gambar II.1
Tahapan Penetapan Kebijakan

Sumber: William N. Dunn, *Public Policy Analysis : An Intriduction 2nd Edition*.

1. **Perumusan masalah**, membantu menemukan asumsi-asumsi yang tersembunyi, mendiagnosis penyebab-penyebabnya, memetakan tujuan yang memungkinkan memadukan pandangan-pandangan yang bertentangan dan merancang peluang-peluang kebijakan yang baru.
2. **Formulasi kebijakan**, peramalan dapat menyediakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang masalah yang akan terjadi di masa mendatang sebagai akibat dari diambilnya alternatif, termasuk melakukan sesuatu. Peramalan dapat menguji masa depan yang potensial dan secara normatif bernilai, mengestimasi akibat dari kebijakan yang ada atau yang diusulkan dan mengenali kendala-kendalan yang mungkin akan terjadi dalam pencapaian tujuan.
3. **Rekomendasi kebijakan**, rekomendasi membuahkan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang manfaat atau biaya dari berbagai alternatif yang akibatnya di masa mendatang telah diestimasi melalui peramalan. Rekomendasi membantu mengestimasi tingkat resiko dan ketidakpastian, mengenali eksternalitas dan akibat ganda, menentukan kriteria dalam pembuatan pilihan, dan menentukan pertanggungjawaban administrasi bagi implementasi kebijakan.
4. **Implementasi kebijakan**, pemantauan/ *monitoring* menyediakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan mengenai akibat dari kebijakan yang diambil sebelumnya.
5. **Evaluasi kebijakan**, membuahkan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang ketidaksesuaian antara kinerja kebijakan yang diharapkan dengan yang benar-benar dihasilkan. Evaluasi tidak hanya menghasilkan

kesimpulan mengenai seberapa jauh masalah telah terselesaikan, tetapi juga menyumbang pada klarifikasi dan kritik terhadap nilai-nilai yang mendasari kebijakan, membantu dalam penyesuaian dan perumusan kembali masalah (Dunn, 109).

Penelitian dalam skripsi ini berfokus pada tahap evaluasi kebijakan karena kebijakan tentang perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi (yaitu PP No. 51 Tahun 2008 sebagai peraturan yang terbaru) sudah dapat dilaksanakan karena sudah terdapat peraturan pelaksanaan yang diterbitkan untuk acuan pelaksanaan teknisnya yaitu dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan No. 187/PMK.03/2008. Penelitian ini bermaksud untuk memberikan kritik terhadap nilai-nilai yang mendasari kebijakan tersebut.

B.1.2. Kebijakan Pajak

Menurut Due (348) dalam bukunya *Government Finance: Economic of The Public Sector* mengemukakan bahwa *Fiscal Policy* adalah kebijakan tentang penyesuaian antara pendapatan dan pengeluaran pemerintah agar tercapai stabilitas ekonomi dan laju pertumbuhan ekonomi yang dikehendaki. Menurut Soemitro (*Pembangunan*, 246), dalam kaitannya dengan kebijakan pajak, kata fiskal digunakan dalam arti yang luas yaitu segala sesuatu yang bertalian dengan keuangan negara dan bukan semata-mata mengenai pajak.

Kebijakan pajak dapat dilihat sebagai kebijakan fiskal dalam arti luas maupun dalam arti yang sempit. Menurut Mansury (*Kebijakan*, 1), kebijakan fiskal dalam arti yang luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara. Sedangkan kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang dijadikan sebagai *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang akan dijadikan sebagai objek pajak, apa-apa saja yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terhutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terhutang (Rosdiana, dan Tarigan, 93). Jadi kebijakan pajak merupakan bentuk kebijakan fiskal dalam arti yang sempit.

Dengan demikian kebijakan pajak dapat dirumuskan sebagai (Marsuni, 37-38) :

1. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara, dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
2. Suatu tindakan pemerintah dalam rangka memungut pajak, guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.
3. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.

Cobham (4-5) menjelaskan bahwa dalam pembuatan suatu kebijakan pajak ada 4 (empat) tujuan yang harus dicapai, yaitu:

1. *Revenue*

Pendapatan merupakan tujuan yang paling jelas dan merupakan tujuan langsung dari perpajakan, sehingga tujuan pembuatan suatu kebijakan pajak haruslah dapat memberikan kontribusi pendapatan bagi negara.

2. *Redistribution*

Bertujuan agar memberikan suatu kalangan tertentu cara untuk mencapai penghasilan sesuai yang dibutuhkan, dengan mengangkat masyarakatnya keluar dari garis kemiskinan.

3. *Representation*

Merupakan keuntungan yang sangat potensial yang dipicu oleh sistem pajak yang dapat berfungsi dengan baik.

4. *Re-pricing economic alternatives*

Sektor pajak merupakan alat utama bagi Pemerintah untuk mempengaruhi perilaku dari Wajib Pajak di negaranya.

B.2. Ruang Lingkup Jasa Konstruksi

B.2.1. Pengertian Jasa Konstruksi

Jasa konstruksi menurut Ervianto (44) adalah rangkaian kegiatan membangun (*construction*) dimana terdapat suatu proses mengolah material, peralatan, ekonomi, dan sumber daya manusia menjadi suatu hasil kegiatan yang

berupa bangunan. Perusahaan konstruksi adalah perusahaan yang menurut sifatnya memproduksi jasa tetapi dalam proses produksinya (dalam proses mentransformasikannya) sama dengan industri barang, dimana produksinya berupa fisik/ bangunan (Asiyanto, *Manajemen*, 4). Oleh karena itu pada dasarnya perusahaan konstruksi adalah perusahaan jasa, sehingga pengerjaan suatu proyek konstruksi oleh perusahaan konstruksi merupakan pemberian jasa di bidang konstruksi.

Terdapat beberapa ciri umum jasa konstruksi, yaitu antara lain (Asiyanto, *Manajemen*, 45):

1. Lokasi produk tidak tetap, artinya dapat berlangsung dimana saja.

Lokasi produksi yang tidak tetap dengan sendirinya akan menyebabkan timbulnya masalah yang berbeda-beda pula. Untuk memenuhi tantangan ini, berarti pengusaha jasa konstruksi harus memiliki mobilitas yang tinggi. Dari ciri ini pihak manajemen harus mampu memobilisasi sumber dayanya kemana saja, sesuai dengan lokasi proyek yang akan ditangani.

2. Waktu produksi tidak teratur, dapat berlangsung kapan saja.

Perolehan suatu proyek tidak dapat dipastikan. Pada umumnya yang dapat ditargetkan adalah jumlah nilai kontrak yang didasarkan atas jumlah pasar dan kemampuan *market share* perusahaan, tetapi untuk proyek apa, dimana dan kapan harus dimulainya merupakan sesuatu yang relatif sulit untuk diketahui secara pasti.

Jadi disamping mobilitas yang tinggi, juga dituntut sumberdayanya yang selalu siap siaga menangani suatu proyek, yang tentunya memerlukan pengalokasian sumberdaya yang sebaik-baiknya.

3. Bentuk produk tidak standar, baik ukuran, bentuk, maupun spesifikasinya.

Dalam banyak hal, produk memang tidak pernah standar karena pemiliknya berbeda-beda. Pemilik yang samapun tidak selalu meminta produk yang sama karena beda fungsi dan kepentingan yang diinginkan. Produk yang sama persis sekalipun tetap memerlukan pemikiran yang kreatif dan adaptif bila lokasinya berbeda, apalagi jika keadaan lokasinya sangat berbeda.

4. Sulit dipastikan kapan terjadinya titik impas.

Titik impas model industri konstruksi diperoleh dari pemotongan antara grafik pendapatan dan biaya proyek karena pendapatan dan biaya sifatnya tidak linier seperti pada industri barang pada umumnya, maka pada industri konstruksi sulit dipastikan kapan terjadinya titik impasnya.

Dengan demikian karakteristik proyek konstruksi dapat dipandang dalam tiga dimensi yaitu, unik, melibatkan sejumlah sumber daya, dan membutuhkan organisasi (Ervianto, 44).

Di dalam bukunya yang berjudul *Pajak Dalam Aktivitas Bisnis*, Gunadi (*Pajak*, 75) menyebutkan bahwa konstruksi dapat meliputi suatu (*single*) *asset* atau suatu kombinasi (*joint*) *asset* yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung dalam hal rancangan teknologi, fungsi, tujuan, atau penggunaan pokok. Usaha konstruksi dapat dilakukan oleh orang pribadi atau badan. Badan usaha konstruksi sebagaimana badan usaha lainnya dapat berbentuk Perseroan Terbatas, CV maupun firma dan status badan usaha dapat berupa badan milik persero dalam negeri, cabang maupun badan campuran (Gunadi, *Pajak*, 77).

B.2.2. Jenis-jenis Kontrak Jasa Konstruksi

Definisi kontrak secara umum adalah suatu perjanjian yang dibuat atas dasar kemauan bersama antara dua pihak, yang bernilai hukum. Kontrak konstruksi adalah suatu perjanjian untuk membangun suatu bangunan dengan persyaratan tertentu, yang dibuat oleh pihak pertama sebagai pemilik bangunan dan pihak kedua sebagai pelaksana bangunan.

Berdasarkan pihak yang mengikatkan diri dalam kontrak, terdapat 3 (tiga) jenis kontrak dalam usaha jasa konstruksi, yaitu (Asiyanto, *Manajemen*, 37):

1. Kontrak dengan pemilik, merupakan kontrak diperoleh sebagai hasil dari proses pemasaran.

Dilihat dari lingkup tanggung jawab pemilik, terdapat tiga jenis kontrak dengan pemilik yaitu:

a. Kontrak konvensional, merupakan kontrak dengan lingkup hanya untuk melaksanakan pekerjaan saja.

- b. Kontrak *design and built*, adalah kontrak dengan lingkup melaksanakan desain sekaligus pelaksanaan.
 - c. Kontrak *Bulid Operating Transfer*, 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.

Sedangkan berdasarkan cara perhitungan biaya proyek, kontrak usaha jasa konstruksi dibedakan menjadi 3 (tiga) jenis (Asiyanto, *Construction*, 112):

1. *Lump sum*

Merupakan bentuk kontrak yang menyebutkan jumlah harga yang sudah pasti dan tetap. Total biaya proyek dihitung berdasarkan biaya riil yang disetujui pemilik ditambah dengan *fee* sebesar sesuai perjanjian. Jenis kontrak ini belum dapat memastikan berapa biaya proyek pada saat proyek akan dimulai dan baru diketahui jumlah nilai kontraknya setelah proyek selesai. Harga yang telah disetujui oleh kedua belah pihak tersebut tidak dapat diubah lagi baik oleh pemilik proyek maupun kontraktor. Pada dasarnya kontrak jenis ini menguntungkan pemilik karena nilai kontrak menjadi tetap apapun yang akan terjadi sehingga risiko kenaikan harga dan lain-lain menjadi tanggung jawab sepenuhnya bagi pemberi jasa.

2. *Unit cost*

Total biaya proyek pada awalnya dihitung berdasarkan perkiraan kuantitas pekerjaan dengan harga satuan 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*.

3. *Cost Plus Fee*

Pada kontrak ini total biaya proyek telah ditetapkan secara pasti dan tidak dapat berubah dengan alasan apapun kecuali yang disebut dalam kontrak. Bila terjadi hal-hal yang tidak sama di dalam pelaksanaan, sepenuhnya akan menjadi tanggung jawab pengusaha jasa konstruksi. Dalam kontrak ini diberikan tambahan harga dengan persentase keuntungan tertentu sebagai keuntungan pihak kontraktor atas biaya-biaya tertentu yang telah dikeluarkannya dalam melaksanakan kontrak tersebut, yang penting disini adalah dilakukan mengumpulkan semua bukti-bukti pembiayaan tentang proyek, kemudian disahkan oleh pemilik proyek sebagai tagihan. Hal ini dimungkinkan karena kedua belah pihak, yaitu pemberi jasa dan pengguna jasa sama-sama tidak mau menanggung risiko, sehingga yang dijadikan pedoman adalah realisasi biaya yang terjadi.

B.3. Konsep Penghasilan Dalam Perpajakan

Menurut Gunadi (*Ketentuan*, 44), untuk keperluan perpajakan sekurang-kurangnya terdapat dua pendekatan dalam pendefinisian penghasilan, yaitu pendekatan sumber (*source concept of income*), dan pendekatan pertambahan (*accretion concept of income*). Penghasilan atau *income* itu sendiri bukanlah merupakan suatu konsep yang sederhana, dalam literatur ada beberapa alternatif definisi penghasilan yang telah diusulkan, salah satu konsep yang paling banyak memengaruhi *tax policy* di berbagai negara karena dianggap paling mencerminkan keadilan dan sekaligus *applicable* adalah apa yang disebut sebagai *S-H-S concept* yang dikemukakan oleh Scahnz, Haig dan Simons.

Goerge Scahnz dari Jerman dan Davidson dari Swedia mengemukakan "*The Accretion Theory of Income*", yang mengatakan bahwa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa (Mansury, *Pajak*, 62).

Robert Murray Haig mengembangkan definisi penghasilan untuk keperluan perpajakan yang mirip dengan Scahnz. Haig berpendapat bahwa penghasilan adalah *The increase or accretion in one's power to satisfy his want in a given period in so far as that power consist of (a) money itself, or (b) anything susceptible of valuation in terms of money* (Mansury, *Pajak*, 62). Haig juga menekankan bahwa hakikat penghasilan adalah kemampuan untuk memenuhi kebutuhan untuk mendapatkan kepuasan, jadi bukan kepuasan itu sendiri. Akibatnya, penghasilan itu didapat pada saat tambahan kemampuan itu diterima, dan bukan pada saat kemampuan itu dipakai untuk menguasai barang dan jasa pemuas kebutuhan, dan bukan juga pada saat barang dan jasa tersebut dipakai untuk memuaskan kebutuhan.

Hendry C. Simons juga mengembangkan definisi yang mirip dengan pemikiran Haig. Simons berpendapat bahwa penghasilan sebagai objek pajak haruslah bisa dikuantifikasikan, jadi harus bisa diukur dan mengandung konsep peralihan (*acquisitive concept*). Konsep ini menyangkut perolehan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang dapat digunakan untuk memenuhi kebutuhan (Holmes, 66).

Tema pokok dari Scahnz, Haig, dan Simons tersebut adalah "*The Accretion Theory of Income*" yang membuahkan konsep penghasilan yang memungkinkan menerapkan "*The Ability-to-Pay Approach*". Konsep inilah yang kemudian dikenal dengan nama *S-H-S Income Concept* yang menyebutkan bahwa untuk keperluan perpajakan, definisi penghasilan yang dipakai hendaknya tidak memandang sumbernya, artinya dari apa saja sumber tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang dapat dipakai untuk memenuhi kebutuhan merupakan penghasilan yang dikenakan pajak (Mansury, *Panduan 2 jil*, 22).

B.4. Asas Keadilan Dalam Pemungutan Pajak

Asas keadilan atau *equity* merupakan salah satu asas yang sangat penting untuk diperhatikan di dalam suatu sistem pemungutan pajak. Adam Smith melalui kaidah *four maxims*-nya menjelaskan asas keadilan sebagai berikut :

“The subject of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in portion to the revenue which they perspectivevely enjoy under the protection of the state ...” (Nurmantu, 82)

Asas keadilan menghendaki supaya tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya di bawah perlindungan negara.

Pajak dikenakan kepada Wajib Pajak sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara. Setiap negara hukum harus memegang teguh asas keadilan, baik dalam peraturan perundang-undangan maupun pelaksanaan dalam praktik, oleh karena itu menjadi syarat mutlak bagi pembuat undang-undang (*legislator*) dan bagi pembuat kebijaksanaan memperhatikan dan mempertimbangkan asas keadilan (Soemitro, *Hukum*, 6).

Keadilan juga merupakan salah satu asas yang seringkali menjadi pertimbangan penting dalam memilih *policy option* yang ada dalam membangun sistem perpajakan. 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 (Rosdiana, dan Tarigan, 120). Negara tidak dibenarkan mengadakan perlakuan yang membedakan atau mementingkan suatu suku bangsa tertentu, golongan, ideologi, agama dan sebagainya (Soemitro, *Hukum*, 6). Berarti, dalam pemungutan pajak tidak ada diskriminasi diantara sesama Wajib Pajak (Judisseno, 10).

Mansury (*Pajak*, 11) dalam bukunya Pajak Penghasilan Lanjutan mengatakan bahwa agar pajak penghasilan sesuai dengan asas keadilan maka harus terpenuhi syarat keadilan horizontal dan keadilan vertikalnya.

B.4.1. Keadilan Horizontal

Suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila Wajib Pajak yang berada dalam “kondisi” yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya “seluruh tambahan kemampuan ekonomi neto”. Syarat keadilan horizontal adalah sebagai berikut (Mansury, *Kebijakan*, 59) :

- a. Definisi penghasilan : Semua tambahan kemampuan ekonomis, yaitu semua tambahan kemampuan untuk dapat menguasai barang dan jasa.
- b. *Globality* : Semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran dari keseluruhan membayar atau “*the global ability-to-pay*”.
- c. *Net income* : yang menjadi *ability-to-pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan itu.
- d. *Personal exemption*, untuk Wajib Pajak Orang Pribadi, suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak harus diperkenankan (untuk PPh kita, disebut PTKP).
- e. *Equal Treatment for The Equals* : apabila jumlah seluruh penghasilannya sama, dikenakan pajak dengan tarif pajak sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

B.4.2. Keadilan Vertikal

Asas keadilan vertikal terpenuhi apabila Wajib Pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama, yaitu semakin besar kemampuannya untuk membayar pajak harus semakin besar pula tarif pajak yang dikenakan. Syarat keadilan vertikal adalah sebagai berikut:

- a. *Unequal treatment for the Unequal* : yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan.
- b. *Progression* : apabila jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar pajak lebih besar dengan menerapkan tarif yang persentasenya lebih besar.

B.5. Asas Kepastian Hukum Dalam Pemungutan Pajak

Adam Smith melalui kaidah *four maxims*-nya menjelaskan asas kepastian hukum (*certainty*) sebagai berikut:

“The tax which individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid ought all to be clear and plain to contributor, and to every other person.” (Nurmantu, 82)

Pajak yang dibayar seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*).

Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar (Rosdiana, dan Tarigan, 134). Soemitro (*Pajak Ditinjau*, 7) menyebutkan bahwa untuk memberikan kepastian hukum maka perlu diperhatikan beberapa faktor antara lain:

- a. materi objek.
- b. subjek yang tersangkut.
- c. tempat.
- d. waktu.
- e. pendefinisian.
- f. penyempitan/pelebaran.
- g. ruang lingkup.
- h. penggunaan bahasa hukum.
- i. penggunaan istilah yang baku.
- j. syarat-syarat lain.

Kepastian hukum dalam pemungutan pajak mencakup kepastian hukum pajak material (*material tax law*) dan hukum pajak formal (*formal tax law*).

1. Kepastian hukum pajak material adalah suatu kepastian hukum yang meliputi kepastian subyek pajak, obyek pajak, dan kepastian tarif pajak.
2. Kepastian hukum pajak formal meliputi kepastian hukum dalam hal prosedur untuk mewujudkan hukum pajak material (Soemitro, *Pajak Ditinjau*, 7).

Oleh karena itu kepastian hukum bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan – serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Tanpa adanya prosedur yang jelas, maka Wajib Pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak juga dalam melayani hak-hak Wajib Pajak (Rosdiana, dan Tarigan, 134).

Untuk memberikan suatu kepastian hukum terhadap sesuatu yang perlu diberikan penafsiran sebaiknya diberikan penafsiran secara otentik, artinya penafsiran itu dilakukan oleh pembuat undang-undang sendiri dan dimuat dalam undang-undang yang dimaksud. Biasanya dalam hal ini dicantumkan bentuk pengertian umum atau penjelasan pasal. Apabila hal ini tidak dilakukan maka dalam pelaksanaan undang-undang, pelaksana akan menafsirkan sendiri dan penafsiran tersebut bisa jadi sangat lemah dan masih dapat dijadikan sengketa dalam pengadilan.

Kepastian hukum merupakan tujuan dari setiap undang-undang (Soemitro, *Dasar*, 21). Pembuatan undang-undang perpajakan harus diupayakan secara jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain selain yang dimaksud undang-undang. Penetapan kepastian hukum dalam undang-undang atau peraturan perpajakan sangat tergantung kepada susunan kalimat, susunan kata, penggunaan istilah, serta pembakuan istilah (Ali, 35).

Selain itu asas hierarki yang menyatakan bahwa peraturan pelaksanaan pada tingkat yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi akan mendukung tercapainya kepastian hukum. Sommerfeld menegaskan bahwa untuk meningkatkan kepastian hukum, perlu disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced rulings*, maupun interpretasi hukum yang lainnya (Rosdiana, dan Tarigan, 134).

B.6. Tarif Pajak Penghasilan

Tarif merupakan suatu pedoman dasar dalam menetapkan berapa besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan, selain sebagai sarana keadilan dalam penetapan utang pajak (Judisseno, 45). Dalam konteks pajak penghasilan, tarif PPh biasanya merupakan persentase untuk diterapkan atas penghasilan neto untuk menghitung besarnya PPh yang harus dibayar oleh Wajib Pajak yang bersangkutan (Mansury, *Konsep 3 jil*, 173).

Berikut adalah beberapa jenis tarif pajak (Brotodihardjo 173):

1. Tarif tetap (*fixed rate*)

Yaitu tarif pajak yang besarnya tetap dan tidak tergantung kepada nilai objek yang dikenakan pajak. Contohnya adalah tarif pada Bea Materai dan Giro Bilyet (Lesmana, 24).

2. Tarif proporsional/ sebanding (*proportional rate*)

Tarif proporsional yaitu tarif berupa persentase tetap (tidak berubah) terhadap jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak. Semakin besar jumlah yang dipakai sebagai dasar perhitungan, semakin besar pula utang pajaknya, tetapi kenaikan ini diperoleh dengan persentase yang sama (Brotodihardjo, 173). Contoh tarif proporsional adalah penyerahan Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% (Mardiasmo, 10).

3. Tarif progresif (*progressive rate*)

Cassidy (11) mendefinisikan tarif progresif sebagai berikut :

“In contrast to a regressive tax, a tax progressive if it exacts a greater proportion of tax on income as it increases. Under a progressive tax system, theoretically, a greater tax burden is placed on high income earners.”

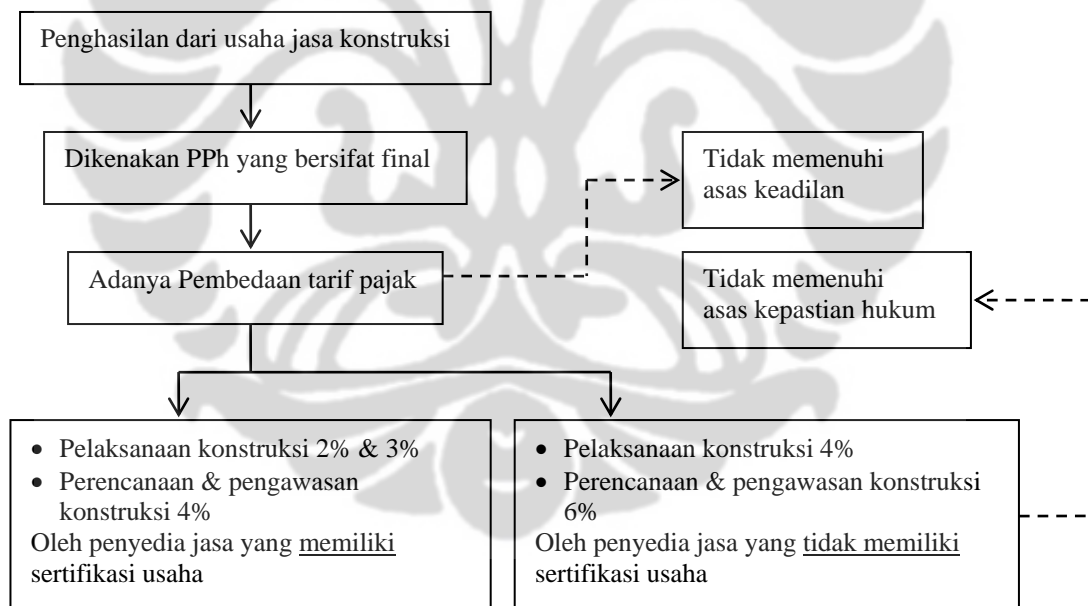
Jadi tarif pajak progresif adalah tarif pajak yang makin tinggi objek pajaknya, makin tinggi pula prosentase tarif pajaknya. Beberapa alasan yang mendukung penggunaan tarif progresif antara lain (Sommerfeld, Anderson, dan Brock, 27):

- a) pertumbuhan ekonomi dan stabilitas,
- b) mengurangi ketidak-adilan ekonomi,
- c) dan adanya prinsip “*ability to pay.*”

Contoh dari tarif progresif adalah tarif PPh berdasarkan Pasal 17 UU PPh.

4. Tarif regresif (*regressive rate*)

Tarif regresif adalah tarif yang besar persentasenya semakin menurun apabila jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajaknya menjadi semakin besar. Dalam literatur, istilah *regressive rate* juga berarti suatu jenis pajak yang tidak memperhatikan keadaan subjek pajak, apakah dia itu kaya atau miskin, tetap dikenakan tarif yang prosentasenya sama (Nurmantu, 121). Tarif ini sudah tidak lagi digunakan dalam sistem pajak (pernah dipakai untuk Bea Warisan sebelum abad XIX).



Gambar II.2

Alur Kerangka Berpikir

Sumber: Diolah oleh peneliti.

C. Operasionalisasi Konsep

Tabel II.1
Operasionalisasi Konsep

Konsep	Variable	Kategori	Dimensi	Indikator
Keadilan dalam pemungutan pajak	Tingkat keadilan pemungutan pajak	- Adil - Tidak adil	Keadilan horizontal	1. <i>Globality</i> 2. <i>Equal treatment for the equals</i>
			Keadilan vertikal	1. <i>Unequal treatment for the unequal</i> 2. <i>Progression</i>
Kepastian hukum dalam pemungutan pajak	Tingkat kepastian hukum pemungutan pajak	- Pasti - Tidak pasti		1. Kepastian subjek pajak 2. Kepastian objek pajak 3. Kepastian tarif pajak 4. Kepastian prosedur pajak

Sumber: Diolah oleh peneliti.

D. Metode Penelitian

Metode penelitian adalah tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan (Hasan, 21). Peneliti harus dapat menggunakan metode penelitian yang sesuai dengan topik yang sedang dikaji, dengan memperhatikan antara tujuan, metode, dan sumber daya yang tersedia (Chadwick, 46).

D.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kuantitatif. Pendekatan kuantitatif menurut John W. Creswell (117) didefinisikan sebagai:

“A survey design provides a quantitative or numeric descriptive of some fraction of the population-the sample-through the data collection process of asking questions of people.”

Jadi pendekatan kuantitatif merupakan sebuah desain survei yang memberikan uraian kuantitatif atau numerik melalui proses pengumpulan datanya.

Proses penelitian ini bersifat deduktif, yaitu dari umum – khusus. Penempatan teori dalam penelitian ini digunakan untuk verifikasi, diterapkannya teori saat dilakukannya analisis ketika melakukan penelitian lapangan. Dalam penelitian ini peneliti ingin mengetahui mengenai perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ditinjau dari sisi keadilan dan kepastian hukum.

D.2. Jenis Penelitian

Penelitian yang dilakukan dapat dikategorikan ke dalam beberapa jenis, yaitu berdasarkan tujuan penelitian, manfaat penelitian, dimensi waktu, dan teknik pengumpulan data (Newman, 66).

Dilihat dari segi manfaat, penelitian ini tergolong ke dalam penelitian murni. Pada penelitian murni, manfaat dari hasil penelitian ini ditujukan lebih condong kepada pengembangan akademis. Peneliti menggunakan penelitian murni karena berorientasi pada pengembangan ilmu pengetahuan, khususnya di bidang perpajakan.

Berdasarkan tujuannya, tipe penelitian yang digunakan dalam skripsi ini adalah deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk eksplorasi dan klarifikasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan sosial dengan jalan mendeskriptifkan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah dan unit yang diteliti (Faisal, 20). Penelitian ini tidak terbatas pada pengumpulan data dan penyusunan data, tetapi meliputi analisis dan interpretasi tentang arti data itu menjadi suatu wacana dan konklusi dalam berpikir logis, praktis dan teoritis (Surachmad, 139-140). Peneliti ingin menggambarkan mengenai perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ditinjau dari sisi keadilan dan kepastian hukum.

Kemudian berdasarkan dimensi waktu, maka penelitian ini tergolong ke dalam penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam waktu tertentu dan hanya dilakukan dalam sekali waktu saja, tidak akan dilakukan penelitian di waktu yang berbeda untuk dijadikan perbandingan.

D.3. Metode dan Strategi Penelitian

Peneliti menggunakan dua metode pengumpulan data yaitu :

1. Studi Kepustakaan (*library research*).

Studi kepustakaan dilakukan dengan cara menelaah dan mempelajari sumber pustaka seperti buku, literatur skripsi atau tesis, jurnal, majalah, ketentuan peraturan perpajakan dan tulisan-tulisan yang relevan terhadap permasalahan yang diangkat. Tujuan dari studi kepustakaan adalah untuk membantu penulis dalam mengumpulkan data utama dan membantu dalam membentuk kerangka teori yang dapat menentukan arah dan tujuan penelitian.

2. Studi Lapangan (*field research*).

Dilakukan dengan cara mengumpulkan data dan informasi secara langsung pada *site* penelitian melalui wawancara mendalam (*depth interview*) dengan *key informant*. Dari wawancara ini akan dihasilkan data yang berupa data kualitatif yang dinyatakan dalam bentuk tulisan deskriptif yang menggambarkan mengenai jawaban atas pertanyaan penelitian yang diajukan.

D.4. Hipotesis Kerja

Hipotesis awal yang peneliti kemukakan adalah bahwa perbedaan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha tersebut bertentangan dengan asas keadilan karena atas objek pajak yang sama dikenakan pajak dengan tarif yang berbeda. Selanjutnya perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi tersebut juga tidak memenuhi asas kepastian hukum karena pengenaan tarifnya hanya didasarkan pada ada tidaknya kualifikasi usaha yang dimiliki oleh penyedia jasa, dan belum memberikan rincian yang jelas mengenai jasa mana saja termasuk merupakan ruang lingkup pekerjaan di bidang konstruksi dan mana yang bukan.

D.5. Informan

Pemilihan informan (*key informant*) pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti (Bungin, 53). Menurut Newman (394-395) wawancara yang dilakukan kepada *informan* harus memiliki beberapa kriteria sebagai berikut :

1. *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant.*
2. *The individual is currently involved in the field.*
3. *The person can spend time with the researcher.*
4. *Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.*

Berdasarkan acuan kriteria diatas, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, antara lain:

1. Bagian Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak
Wawancara dilakukan dengan Hapid Abdul Gopur selaku Pelaksana Subdit Pemotongan Pemungutan PPh dan PPh Orang Pribadi, untuk meminta penjelasan dalam hal membedakan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha.
2. Akademisi di Bidang Perpajakan
Wawancara dilakukan dengan Tb. Eddy Mangkuprawira, S.H. selaku Ketua LBHPI, untuk mendapatkan penjelasan mengenai apakah perbedaan perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha tersebut telah tepat ditinjau dari asas keadilan dan kepastian hukum dalam pemungutan pajak.
3. Konsultan Pajak
Wawancara dilakukan dengan Ary Fadilah, Ak., BKP., M.Ak. selaku Partner Citas Konsultan Global, untuk mengetahui mengenai penerapan di lapangan tentang perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha.

4. Gabungan Perusahaan Kontraktor Nasional (GABPEKNAS)

Wawancara dilakukan dengan Tua Baginda Pangaribuan selaku Ketua Umum GABPEKNAS, untuk mengetahui mengenai prosedur sertifikasi dalam mendapatkan klasifikasi dan kualifikasi usaha jasa konstruksi, dan mengenai prosedur registrasinya.

5. Kepala Divisi Perpajakan Multi Structure Group

Wawancara dilakukan dengan Dedi Sanusi untuk mengetahui mengenai penerapan di lapangan tentang perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha.

D.6. Proses Penelitian

Proses penelitian dalam penelitian skripsi ini dimulai ketika pemerintah akhirnya mengeluarkan peraturan yang baru tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi pada bulan Juli 2008 dengan diterbitkannya PP No. 51 Tahun 2008. Dalam penentuan judul penelitian, peneliti mengalami beberapa kali perubahan judul. Judul yang pertama kali yang akan diangkat peneliti adalah **Analisis Perbedaan Perlakuan PPh Antara Konstraktor Yang Memiliki Sertifikasi Usaha Dengan Kontraktor Yang Tidak Memiliki Sertifikasi Usaha**. Judul tersebut oleh peneliti dianggap kurang tepat, karena pokok bahasannya akan terlalu sempit. Setelah melalui berbagai pertimbangan peneliti memutuskan untuk membahas mengenai perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ditinjau dari sisi keadilan dan kepastian hukum.

D.7. Site Penelitian

Dalam penelitian ini, tidak ada satu *site* khusus tempat peneliti melakukan penelitiannya karena pengambilan data tidak dilakukan hanya di satu tempat, yang menjadi *site* dilakukannya penelitian ini antara lain :

1. Direktorat Jenderal Pajak,
2. Akademisi di Bidang Perpajakan,
3. Konsultan Pajak,

4. Gabungan Pelaksana Konstruksi Nasional Indonesia (GAPPENSI),
5. Wajib Pajak konstruksi yang memiliki sertifikasi usaha.

D.8. Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini peneliti hanya membahas perlakuan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang tidak memiliki sertifikasi usaha ditinjau dari sisi keadilan dan kepastian hukum. Selain itu peneliti juga tidak berhasil melakukan wawancara kepada pihak Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK) karena data yang dibutuhkan oleh peneliti dianggap terlalu detail bagi kompetensi LPJK.

