

**BAB IV**  
**ANALISIS PERBEDAAN DASAR PENGENAAN PPH PASAL 23 DAN DASAR**  
**PENGENAAN PPN ATAS EPC PROJECT**

**A. Analisis Perbedaan Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN atas EPC Project**

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam bab II, terdapat beberapa bentuk kontrak usaha jasa konstruksi. Salah satu bentuk kontrak tersebut adalah kontrak *Engineering Procurement & Construction* (EPC). Dalam kontrak EPC satu perusahaan kontraktor akan menangani seluruh pekerjaan, dari permulaan mendesign proyek, pengadaan barang sampai dengan konstruksinya. Dengan kata lain, seluruh pekerjaan dilakukan atau dibebankan kepada perusahaan konstruksi, sehingga perusahaan konstruksi bertanggung jawab penuh dalam EPC *project* tersebut.

Berdasarkan pemaparan diatas, dapat dikatakan bahwa EPC *project* merupakan pengembangan dari jasa konstruksi. Secara umum jasa konstruksi meliputi, layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan konstruksi. Adanya penggabungan beberapa jasa konstruksi yang membuat EPC *project* berbeda dengan jasa konstruksi secara umum. Mengenai perbedaan tersebut dikemukakan selanjutnya dalam hasil wawancara dengan Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, sebagai berikut:

“EPC adalah *Engineering, Procurement and Construction* , yang membedakan EPC dengan proyek lainnya adalah unsur *Engineering* atau rekayasa. Didalam proyek EPC itu tidak hanya sekedar membangun, tidak sekedar membeli barang, tapi dia juga merancang. Jadi tanggung jawab EPC itu *end to end* istilahnya *turnkey project*. Proyek sampai kunci diserahkan, sehingga kita tidak sekedar membangun pabrik, kita tanggung jawab sampai dia berproduksi. Jadi ada proses rekayasa dan itu tidak semua perusahaan bisa seperti itu.”<sup>67</sup>

Dari wawancara diatas, terlihat adanya penggabungan pelayanan jasa konstruksi dalam EPC *project* . EPC umumnya terdapat dalam proyek- proyek besar, seperti untuk pembangkit listrik dan pabrik-pabrik industri.

Penggabungan beberapa layanan konstruksi menyebabkan tidak semua perusahaan konstruksi dapat menangani EPC *project*. Jika sebuah perusahaan konstruksi hendak mengerjakan sebuah proyek tersebut, perusahaan harus memiliki beberapa pelayanan jasa konstruksi tersebut disertai modal yang cukup besar karena nilai kontrak proyek sangat besar. Namun dalam prakteknya, suatu perusahaan EPC tidak harus melakukan sekaligus. Jadi bisa saja jika ada kontraktor EPC yang hanya mengerjakan *Engineering* yaitu bertindak sebagai konsultan rekayasa atau *Engineering* dan *Procurement* sebagai konsultan dan pengadaan barang bahkan hanya *Construction* saja. Hal tersebut seperti yang dikemukakan dalam hasil wawancara dengan pihak PT. Rekayasa Industri, selaku pihak penyelenggara EPC *project* sebagai berikut:

“Perusahaan konstruksi dikontrak dari konsultan perencanaan sampai dengan selesainya pembangunan. Nah EPC itu khusus dia memang pada proyek-proyek besar, seperti kilang minyak yang di atas 50 M di bawah itu bukan EPC namanya. EPC itu antara perencanaan, pelaksana dan pengawasan itu dilakukan oleh satu P6T, namun dia bisa me- *recruited* perusahaan lain, dananya juga kadang- kadang dari dia dulu dari PT itu, makanya perusahaan yang menangani EPC harus besar dan perusahaan

---

<sup>67</sup> Hasil wawancara dengan Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, tanggal 14 Mei 2008.

itu harus punya divisi untuk konsultan, divisi kontraktor khusus kelasnya mahal, karena memiliki *high technology*, juga kompleks seperti pabrik-pabrik kilang minyak, gas itu masuk EPC. Dengan kata lain EPC itu bentuk paket.”<sup>68</sup>

Jika sebuah perusahaan konstruksi ingin fokus pada EPC *project*, maka perusahaan perlu memiliki divisi EPC tersendiri. Hal ini dikemukakan lebih lanjut dalam hasil wawancara dengan Wakil Direktur Eksekutif AKI (Asosiasi Kontraktor Indonesia), sebagai berikut :

“Dan kita disini memiliki divisi EPC tersendiri. Jadi ada divisi khusus yang menangani EPC *project*. Mungkin karena proyeknya yang cukup besar ya dan dibutuhkan tanggung jawab yang besar juga, jadi dibuatlah divisi tersendiri.”<sup>69</sup>

Dengan menjadi divisi tersendiri maka penanganan dalam proyek EPC menjadi lebih khusus, tanpa mengganggu penanganan proyek yang lainnya, seperti untuk melakukan rekayasa (*engineering*) dari suatu proyek, melakukan pembelian (*procurement*) barang-barang yang terkait maupun membangun (*construction*).

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam bab II, istilah kontrak lebih merupakan istilah yang digunakan dalam perikatan-perikatan bisnis disamping MoU dan Lol, yang pemakaiannya bersifat khusus untuk perikatan bisnis. Kontrak yang dibuat dalam hubungan bisnis memiliki sifat yang tidak berbeda dengan perjanjian, yaitu ikatan yang memiliki akibat hukum. Oleh karena kontrak merupakan kesepakatan para pihak yang mempunyai konsekuensi hukum yang mengikat, maka pengertiannya sama dengan perjanjian. Selanjutnya dalam suatu proyek, kontrak atau perjanjian jasa konstruksi memegang peranan penting. Kontrak konstruksi tersebut

---

<sup>68</sup> Hasil wawancara dengan Wakil Direktur Eksekutif AKI (Asosiasi Kontraktor Indonesia), tanggal 22 Mei 2008.

<sup>69</sup> Hasil wawancara dengan, *Tax Officer* PT. Adhi Karya, tanggal 29 Mei 2008.

mengandung beberapa aspek seperti; teknis, hukum, administrasi, keuangan, perpajakan dan sosial ekonomi. Seluruh aspek tersebut butuh pencermatan karena semuanya saling mempengaruhi. Perusahaan konstruksi seyogianya tidak hanya fokus pada aspek teknisnya saja dan kurang memperhatikan aspek lainnya. Salah satu aspek yang terkadang kurang mendapat perhatian adalah aspek perpajakan dalam sebuah kontrak konstruksi .

Aspek perpajakan dalam EPC *project* hingga saat ini masih mengacu pada jasa konstruksi secara umum, yaitu meliputi Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai. Sebagaimana telah dijelaskan didalam bab III sebelumnya, terdapat beberapa ketentuan yang mengatur pengenaan pajak tersebut. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 140 tahun 2000, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ/2007, Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor SE- 13/PJ.42/2002 dan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) No. 559/KMK.04/2000. Dalam ketiga peraturan tersebut pengenaan pajak penghasilan atas jasa konstruksi dibedakan menjadi bersifat final dan tidak final. Selanjutnya pengenaan pajak ditentukan dari kualifikasi wajib pajak sebagai pengusaha di bidang jasa konstruksi. Kemudian pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa konstruksi mengacu pada Undang - Undang No.18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2002.

Dalam praktek EPC *project*, terdapat perbedaan atas dasar pengenaan PPh pasal 23 dan PPN yang dilakukan oleh dua kelompok kontraktor. Terdapat kontraktor yang memisahkan antara jasa dan pengadaan barang. Namun ada juga yang menjadikan jasa dan pengadaan barang menjadi satu kesatuan. Kontraktor yang memisahkan antara jasa dan pengadaan barang untuk

selanjutnya disebut kontraktor kelompok I, sedangkan kontraktor yang tidak memisahkan antara jasa dan pengadaan barang selanjutnya disebut kelompok II. Sebagai ilustrasi perbedaan dasar pengenaan pajak, berikut contoh penerapannya:

Sebuah proyek EPC Rp120.000.000.000,00 telah disepakati oleh perusahaan konstruksi dan pemilik proyek. Asumsi tidak terdapat uang muka. Pada sub bab berikutnya akan dikembangkan sesuai dengan perlakuan.

#### **A.1 Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 Atas Penghasilan EPC Project**

Pada sub bab ini peneliti akan menguraikan penerapan dasar pengenaan PPh pasal 23 atas EPC *project* yang dilakukan oleh kedua kelompok kontraktor. Sebagaimana dikemukakan dalam ilustrasi pada sub bab sebelumnya, maka dasar pengenaan PPh Pasal 23 kontraktor kelompok I adalah sebagai berikut:

**Tabel IV.1**  
**Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 Kontraktor Kelompok I**

Kontrak EPC Terdiri dari:	Rp 120.000.000.000,00
<i>Engineering (E)</i>	Rp 50.000.000.000,00
<i>Procurement (P)</i>	Rp 40.000.000.000,00
<i>Construction (C)</i>	Rp 30.000.000.000,00
<i>Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 (E + C)</i>	Rp 80.000.000.000,00

*Sumber: Olahan hasil penelitian*

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa pada kontraktor kelompok I, Dasar Pengenaan PPh pasal 23 atas EPC *project* sebesar Rp 80.000.000.000,00, yang terdiri dari nilai *Engineering (E)* dan *Construction (C)*. Hal ini dikemukakan oleh Tax Officer PT. Adhi Karya Tbk, sebagai salah satu perusahaan yang melaksanakan EPC *project*, berikut ini:

“PPH 23 yang dipotong dasarnya ya dari nilai kontrak dan nilai kontrak itu ya seperti dikemukakan di awal tadi, atas E dan C karena ada pemisahan dalam kontrak tersebut. Jadi tidak dari keseluruhan EPC. Dari E dan C saja, atau dari *Engineering* dan *Construction* saja. Tapi tergantung dalam kontraknya juga. Tetapi proyek EPC yang kita tangani dikenakan atas E dan C nya saja. Karena dalam kontraknya seperti itu., ada pemisahan langsung dalam kontrak,. Biasanya kita mengenakan per item ya mengenakan.”<sup>70</sup>

Dasar pengenaan PPh pasal 23 adalah dari imbalan jasa yang diterima oleh kontraktor dari pengguna jasa. EPC *project* merupakan penggabungan dari beberapa jasa konstruksi yaitu jasa rekayasa, pengadaan barang dan jasa konstruksi. Dari tiga unsur yang terdapat pada EPC *project*, hanya dua unsur yang dapat dikatakan sebagai imbalan jasa, yaitu jasa rekayasa dan jasa konstruksi. Pengadaan barang bukan merupakan imbalan jasa. Hal ini dikemukakan dalam hasil wawancara dengan *Tax Officer* PT. Adhi Karya Tbk, berikut ini:

“....yang harusnya menjadi objek PPh 23 itu atas imbalan jasanya saja, kemudian atas tagihan barang ya tidak dikenakan.”<sup>71</sup>

Dalam praktek dilapangan masih terjadi bahwa unsur pengadaan barang menjadi dasar pengenaan. Hal ini mengacu pada Per-70/PJ/2007, sebagaimana telah dipaparkan dalam bab III sebelumnya, bahwa dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas penghasilan jasa konstruksi adalah dari imbalan bruto, yaitu dari jumlah imbalan yang harus dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material atau barang tidak termasuk PPN. Hal tersebut diterapkan pada beberapa perusahaan konstruksi. Berikut penerapan hal tersebut dengan

---

<sup>70</sup> Hasil wawancara dengan *Tax Officer* PT. Adhi Karya Tbk, tanggal 29 Mei 2008.

<sup>71</sup> Hasil wawancara dengan *Tax Analist*, Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 5 Juni 2008.

menggunkan ilustrasi pada sub bab sebelumnya, maka dasar pengenaan PPh Pasal 23 kontraktor kelompok II adalah:

**Tabel IV.2**  
**Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 Kontraktor Kelompok 2**

Kontrak EPC Terdiri dari:	Rp 120.000.000.000,00
<i>Engineering (E)</i>	Rp 50.000.000.000,00
<i>Procurement (P)</i>	Rp 40.000.000.000,00
<i>Construction (C)</i>	Rp 30.000.000.000,00
<i>Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 (E + P+C)</i>	Rp 120.000.000.000,00

*Sumber: Olahan hasil penelitian*

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa pada kontraktor kelompok I, Dasar Pengenaan PPh pasal 23 atas EPC *project* sebesar Rp 120.000.000.000,00, yang terdiri dari nilai *Engineering (E)*, *Procurement (P)* dan *Construction (C)*. Hal tersebut dikemukakan oleh pada beberapa perusahaan konstruksi, misalnya oleh Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, selaku pihak yang dikenakan pemotongan PPh pasal 23 atas EPC *project*, sebagai berikut:

“PPh 23 dikenakan atas pengadaan barang satu kesatuan dengan jasa. Karena kita menagihnya kontrak, jadi dari jumlah nilai kontraknya. Kalau 23 kan otomatis setiap tagihan, kontraknya EPC itu atas setiap tagihan dipotong *owner*, dan 23 itu yang memotong pemilik proyek, mereka akan memotong sebesar 2% dari nilai kontrak atau dari seluruh komponen EPC.”<sup>72</sup>

Dalam EPC *project* yang merupakan penghasilan perusahaan konstruksi adalah jasa, karena yang memiliki nilai penghasilan adalah atas imbalan jasa tersebut. Pengadaan barang dalam hal ini bukan merupakan penghasilan bagi

---

<sup>72</sup> Hasil wawancara dengan Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, tanggal 14 Mei 2008.

perusahaan konstruksi. Dengan demikian, untuk dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC *project* hanyalah sebatas penghasilan dari jasa konstruksi yang dilakukan atau imbalan jasa saja, tidak berikut pengadaan barang. Untuk memudahkan hal tersebut, dilakukan pemisahan dalam kontrak EPC. Artinya antara jasa yang dilakukan oleh perusahaan konstruksi dan pengadaan barang dijadikan dua hal yang terpisah, karena memang itu dua hal tersebut berbeda. Jika kontrak telah dipisahkan maka pengenaan PPh pasal 23 akan lebih jelas. Pemilik proyek akan memotong dari nilai kontrak atas jasa yang memang merupakan penghasilan dari perusahaan konstruksi.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam bab II, kontrak merupakan istilah yang digunakan dalam perikatan-perikatan bisnis disamping MoU dan Lol, yang pemakaiannya bersifat khusus untuk perikatan bisnis. Dalam sebuah kontrak terdapat dua pihak atau lebih yang melakukan perjanjian. Hal-hal yang diatur dalam kontak menjadi kekuatan hukum bagi para pihak yang melakukan kesepakatan tersebut bersifat mengikat pihak- pihak yang terkait. Dengan kata lain atas kontrak konstruksi juga memiliki kekuatan hukum, sehingga jika dalam pemotongan PPh pasal 23 pemilik proyek menggunakan dasar pengenaan atas nilai kontrak itu tidak menyalahi aturan, karena kesepakatan dalam kontrak memiliki kekuatan hukum.

Dari pemaparan ilustrasi diatas dapat disimpulkan bahwa, kontraktor kelompok I dikenakan pemotongan PPh pasal 23 atas dasar pengenaan nilai jasa saja, karena adanya pemisahan kontrak. Namun pada kontraktor II dikenakan pemotongan PPh pasal 23 dari keseluruhan nilai kontrak atau dari nilai *Engineering (E)*, *Procurement (P)* dan *Construction (C)*. PPh Pasal 23 atas EPC *project* seyogiannya adalah dari hanya penghasilan jasa atau imbalan jasa



saja. Namun karena ada kecenderungan dasar pengenaan pajak sesuai dengan nilai kontrak EPC, maka dasar pengenaan PPh pasal 23 meliputi imbalan jasa dan pengadaan barang. Dalam Per-70/PJ/2007 yang menjadi acuan pengenaan PPh pasal 23 atas jasa konstruksi, menjadikan imbalan jasa dan pengadaan barang menjadi dasar pengenaan dan kedua unsur tersebut tidak boleh dipisahkan karena hal tersebut merupakan satu kesatuan.

Dalam EPC *project*, hal tersebut tidak tepat namun jika dalam kontrak telah dipisahkan antara jasa dan pengadaan barang, maka pemotongan PPh pasal 23 akan menjadi lebih jelas. Namun demikian dalam ketentuan yang berlaku saat ini yaitu Per-70/PJ/2007, atas jasa konstruksi tidak boleh ada pemisahan antara jasa dan material. Tetapi perlu ditegaskan lagi bahwa dalam Per-70/PJ/2007 tersebut hanya mengatur tentang jasa konstruksi secara umum, sehingga jika diterapkan dalam EPC *project* kurang tepat. Sebagaimana diuraikan sebelumnya, EPC *project* merupakan penggabungan yang terdiri dari beberapa layanan bukan hanya jasa pelaksanaan konstruksi saja, sehingga perlakuan atas PPh pasal 23 tidak tepat dipersamakan dengan jasa konstruksi secara umum.

## **A.2 Dasar Pengenaan PPN Atas EPC Project**

Pengenaan PPN atas jasa konstruksi secara umum dikenakan atas nilai kontrak proyek tersebut. Namun atas EPC *project* dasar pengenaan tidak selalu dikenakan dari nilai kontrak. Hal ini dikarenakan dalam EPC *project* terdapat unsur pengadaan barang. Jika dalam kontrak tersebut terdapat pengadaan barang maka, dasar pengenaan atas EPC *project* adalah dari nilai kontrak dikurangi nilai pengadaan barang.

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya dalam bab III, sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-19/PJ.53/1996 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah yang Dibiayai dengan Hibah/Dana Pinjaman Luar Negeri (Seri PPN 34-95) butir 8, karena proyek tersebut adalah proyek pemerintah dan dana proyek tersebut berasal dari bantuan luar negeri maka atas impor barang dalam rangka proyek tersebut mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak. Hal serupa dikemukakan oleh *Tax Analyst*, Direktorat Jenderal Pajak, selaku pihak pembuat kebijakan sebagai berikut:

“SE tahun 1996 itu sudah lama dan tidak diperbaharui ya, tapi secara umum ya baik dilakukan oleh G to G atau swasta itu perlakuannya harusnya sama. Nah khusus untuk G to G itu sepertinya lebih condong ke ketentuan pembebasan PPN bagi proyek- proyek yang dibiayai oleh pemerintah, jadi karena lebih condong kesana jadi seolah- olah mempunyai perlakuan khusus, tapi kalau memang ada proyek di luar bantuan luar negeri seharusnya mengikuti ketentuan umum jasa konstruksi. Seharusnya SE itu sangat khusus sekali ya G to G atas bantuan luar negeri.”<sup>73</sup>

Jika proyek tersebut bukan proyek pemerintah perlakuan terhadap EPC *project* dalam hal impor barang mengikuti ketentuan umum jasa konstruksi.

Dalam hal pengadaan barang yang dilakukan dalam EPC *project* terdapat beberapa yang mendapatkan fasilitas perpajakan, seperti DIPA (Daftar Isian Proyek Anggaran) dan *master list*. Fasilitas DIPA diberikan jika proyek tersebut dilakukan antar pemerintah dan dana yang digunakan adalah bantuan luar negeri. Hal tersebut dijelaskan lebih lanjut dalam hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, selaku pihak yang menggunakan fasilitas DIPA, sebagai berikut:

---

<sup>73</sup> Hasil wawancara dengan Tax Analyst, Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 5 Juni 2008.

"DIPA itu dapat fasilitas dari pemerintah pembebasan dalam perpajakan PPN, PPh pajak-pajak semuanya. Karena Procurement proyek tersebut merupakan proyek pemerintah & dibiayai oleh softloan G to G / *Government to government*, maka atas PPN nya tidak dipungut karena memperoleh fasilitas dari pemerintah."<sup>74</sup>

Jika EPC *project* tersebut berasal dari bantuan luar negeri, maka terdapat fasilitas pembebasan dalam impor pengadaan barang dan fasilitas itu berlaku jika pembangunan proyek tersebut dilakukan antar pemerintah.

Dalam fasilitas *master list*, transaksi tidak selalu dilakukan antara pemerintah. Pihak swasta juga dapat ikut serta dalam proyek tersebut. Selanjutnya PPN dibebaskan atas impor barang dalam rangka pengadaan barang EPC *project* tersebut. Mengenai *master list* lebih lanjut dikemukakan dalam hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, sebagai berikut:

"Master list adalah sebagai syarat bahwa dia mendapatkan fasilitas dibebaskan, nah fasilitas ini yang berhak adalah si pemilik proyek, ketika si pelaksana proyek itu melakukan impor barang atas nama pemilik proyek harusnya itu merupakan sesuatu yang terpisah. Sehingga dasar pengenaan PPN nya ya dari jasa konstruksinya saja pengadaan barang tidak diikuti sertakan."<sup>75</sup>

Berdasarkan pemaparan tersebut dapat disimpulkan bahwa, *Master list* merupakan fasilitas pembebasan pengenaan pajak, termasuk PPN dalam hal impor barang. Fasilitas tersebut dapat digunakan jika dokumen- dokumen impor barang tersebut atas nama pemilik proyek. Untuk memperjelas gambaran tentang mekanisme penggunaan *master list*, di bawah ini terdapat pemaparan

---

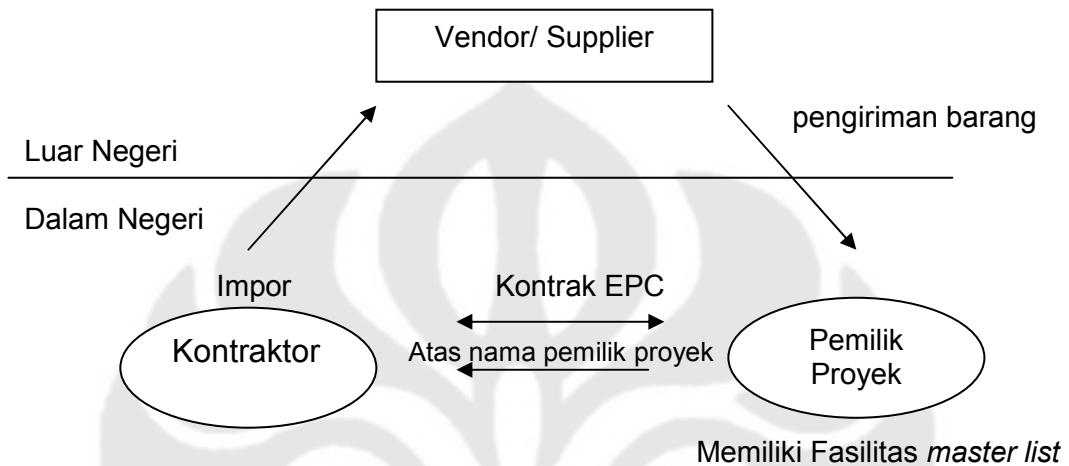
<sup>74</sup> Hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, tanggal 04 Maret 2008.

<sup>75</sup> Hasil wawancara dengan Tax Analyst, Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 5 Juni 2008.

dalam bentuk gambar mengenai impor pengadaan barang tersebut dengan menggunakan fasilitas *master list* yaitu:

**Gambar IV.1**

**Mekanisme Impor Pengadaan Barang dengan Fasilitas *Master List***



Sumber: SE-19/PJ.53/1996 (SERI PPN 34 - 95)

Pihak kontraktor dan pemilik proyek melakukan perjanjian dalam bentuk kontrak untuk melakukan EPC *project*. Dalam hal ini pemilik proyek memiliki fasilitas pembebasan pajak yaitu *master list* untuk mengimpor pengadaan barang. Karena EPC *project* meliputi pengadaan barang, proses impor tersebut dilakukan oleh kontraktor dengan semua dokumen impor atas nama pemilik proyek, seperti Pemberitahuan Impor Untuk Dipakai (PIUD). Jika hal tersebut dilakukan maka atas impor pengadaan barang tersebut dibebaskan atas pengenaan pajak- pajak terkait, termasuk PPN.

Fasilitas master list ditegaskan kembali dalam Surat Dirjen Pajak No. S-815/PJ.53/2005 yang ditetapkan tanggal 5 September 2005, pengenaan PPN atas EPC *project* lebih diperjelas. Dalam surat tersebut dikemukakan bahwa: atas impor peralatan, sepanjang dokumen impornya atas nama pemilik proyek maka Dasar Pengenaan Pajak atas penyerahan jasa konstruksi adalah sebesar

nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor peralatan. Dengan kata lain, disimpulkan bahwa dasar pengenaan PPN atas EPC *project* atau *turn key* adalah:

$$\text{Pajak Pertambahan Nilai} = \text{Nilai Kontrak} - (\text{Biaya-biaya} * + \text{Nilai Impor} **)$$

Keterangan :

\* dokumennya atas nama *owner* (Faktur Pajak, *Invoice* dan lain-lain).

\*\* sepanjang peralatan yang diimpor tersebut atas nama *owner*.

Selanjutnya mengenai dasar pengenaan PPN tersebut dikemukakan dalam wawancara sebagai berikut :

“Dasar pengenaan PPN dari E dan C saja, atau dari *Engineering* dan *Construction* saja. Tapi tergantung dalam kontraknya juga. Tetapi proyek EPC yang kita tangani dikenakan atas E dan C nya saja. Karena dalam kontraknya seperti itu, ada pemisahan langsung dalam kontrak mengenai E, C dan P.”<sup>76</sup>

Adanya pemisahan tersebut dalam kontrak EPC mengandung arti bahwa pengadaan barang tidak termasuk jasa kena pajak, melainkan unsur barang kena pajak yang pengenaannya dikenakan saat pembelian atau impor barang tersebut.

Disisi lain ada juga kontraktor EPC yang memasukkan pengadaan barang dalam pengenaan PPN atas EPC *project*. Hal ini seperti dikemukakan dalam hasil wawancara dengan Manager perpajakan PT. Rekayasa Industri, selaku pihak yang mengenakan PPN atas EPC *project*, sebagai berikut:

---

<sup>76</sup> Hasil wawancara dengan Tax Officer PT. Adhi Karya Tbk, tanggal 29 Mei 2008.

“sepanjang *owner* nya tidak keberatan, kita akan menerapkan dari seluruh kontrak, termasuk nilai pengadaan barang.”<sup>77</sup>

Hal serupa juga dikemukakan oleh Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, sebagai pihak yang dikenakan PPN atas EPC *project*, sebagai berikut:

”Dasar Pengenaan PPN tersebut dari Nilai Kontrak atau Total Kontrak, karena jika konstruksi langsung jadi satu kesatuan, tidak ada pemisahan antara jasa dan barangnya.”<sup>78</sup>

Dari pemaparan diatas dalam prakteknya terdapat perbedaan dasar pengenaan PPN atas EPC *project*. Kontrak dijadikan dasar pengenaan dalam hal ini, karena kontrak memiliki kekuatan dan bersifat mengikat pihak- pihak yang terkait dalam kontrak tersebut, sehingga pemahaman konsep terhadap perlakuan perpajakan tidak terlalu menjadi pertimbangan dalam membuat kontrak tersebut.

Sebagaimana telah dikemukakan dalam bab III sebelumnya, bahwa dalam Pasal 4A ayat 3, Undang - Undang No.18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai, diatur bahwa jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, jasa konstruksi tidak termasuk dalam ketentuan tersebut, sehingga atas jasa konstruksi dikenakan PPN. Dalam ketentuan yang sama Pasal 1 angka 17 menyebutkan tentang penggantian, bahwa dasar pengenaan atas jasa adalah dari penggantian. Atas penyerahan jasa konstruksi secara umum dasar pengenaan PPN sebesar penggantian tersebut. Sebagaimana dikemukakan dalam hasil wawancara dengan Akademisi FISIP UI, sebagai berikut:

---

<sup>77</sup> Hasil wawancara dengan Manager perpajakan PT. Rekayasa Industri, tanggal 14 Mei 2008.

<sup>78</sup> Hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, tanggal 04 Maret 2008.

"EPC itukan jasa konstruksi juga ya dasar pengenaannya juga sama atas penggantian. Dan penggantian itu ya berupa jasanya atas barangnya beda lagi. Kecuali dia diberi fee untuk jasa pengadaan barang tersebut, jika hal ini terjadi ya penggantian termasuk *fee* tadi."<sup>79</sup>

Penggantian berarti nilai berapa biaya yang diminta oleh perusahaan konstruksi sebagai pengganti dari jasa yang dilakukan dalam menjalankan proyek. Dengan kata lain, penggantian yaitu nilai berupa uang termasuk semua biaya yang diminta oleh pemilik proyek atas penyerahan jasa konstruksi tersebut

Untuk memperjelas pembahasan di atas, peneliti menggunakan ilustrasi yang sama dengan sub bab sebelumnya. Dasar pengenaan PPN kontraktor kelompok I dan II yang seharusnya diberlakukan adalah sebagai berikut:

**Tabel IV.3**  
**Dasar Pengenaan PPN Kontraktor Kelompok I dan II**

Kontrak EPC Terdiri dari:	Rp 120.000.000.000,00
<i>Engineering (E)</i>	Rp 50.000.000.000,00
<i>Procurement (P)</i>	Rp 40.000.000.000,00
<i>Construction (C)</i>	Rp 30.000.000.000,00
<i>Dasar Pengenaan PPN (E + C)</i>	Rp 80.000.000.000,00

*Sumber: Olahan hasil penelitian*

Dari tabel di atas pada kelompok kontraktor I dasar pengenaan PPN adalah dari nilai *Engineering (E)* dan *Construction (C)* yaitu sebesar Rp 80.000.000.000,00, sehingga PPN terutang atas EPC *project* adalah Rp 8.000.000.000,00. Dengan asumsi pemilik proyek memiliki fasilitas *master*

<sup>79</sup>Hasil wawancara dengan Akademisi FISIP UI, 06 Juni 2008.

*list* dalam hal pembebasan pengenaan pajak untuk impor barang dan atas PPN terutang di bebaskan.

Dengan demikian, dasar pengenaan PPN atas EPC *project* adalah penggantian dari nilai jasa rekayasa dan jasa konstruksi atau *Engineering* dan *Construction*. Unsur pengadaan barang dikeluarkan dalam dasar pengenaan, karena bukan termasuk unsur penggantian.

### **A.3 Dampak Perbedaan Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN**

Dari uraian sebelumnya, terlihat bahwa terdapat perbedaan dasar pengenaan antara PPh Pasal 23 dan PPN dalam EPC *project*. Pengenaan PPh Pasal 23 mengacu pada Per-70/PJ/2007 dimana EPC *project* dikenakan dari nilai kontrak atau secara keseluruhan termasuk nilai pengadaan barang. Hal tersebut dikemukakan lebih lanjut dalam hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, sebagai penyelenggara EPC *project*, berikut ini:

"Perusahaan kami melakukan pemotongan terhadap PPh 23, dan dikenakan terhadap nilai kontrak seluruhnya, baik barang maupun jasa, dikenakan PPh 23 tidak final dengan tarif 2% atau 4%. Dan kita mengenakan atas nilai kontakannya semuanya, ya jasa dan barangnya mengacu pada per 70. EPC kita mengenakan atas nilai kontakannya semuanya, ya jasa dan barangnya mengacu pada per 70 tersebut. Karena belum ada aturan yang lain selain itu, jadi kami mengacu aturan tersebut."<sup>80</sup>

Sebagai pihak pemotong, pengenaan atas EPC *project* diperlakukan seperti jasa konstruksi pada umumnya.

Bagi pihak pengusaha jasa penerapan ini cukup memberatkan, karena nilai pengadaan barang bukan penghasilan perusahaan konstruksi. Penghasilan yang sebenarnya dari EPC *project* ini hanya dari jasa rekayasa dan jasa

---

<sup>80</sup> Hasil wawancara dengan Administrator Verifikasi PT. PGN (Persero) Tbk, tanggal 04 Maret 2008.



konstruksi saja, tidak ada unsur pengadaan barang. Berikut hasil wawancara Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, yang memaparkan hal tersebut :

“PPH 23 dikenakan atas pengadaan barang satu kesatuan dengan jasa. Karena kita menagihnya kontrak, jadi dari jumlah nilai kontraknya. Kalau 23 kan otomatis setiap tagihan, kontraknya EPC itu atas setiap tagihan dipotong *owner*, dan 23 itu yang memotong pemilik proyek, mereka akan memotong sebesar 2% dari nilai kontrak atau dari seluruh komponen EPC. Kecuali kalau kontraknya dipisahkan, penghitungan pemotongannya dari E (*engineering*) C (*construction*), tapi kalau kontraknya EPC ya berarti dari seluruh nilai EPC. Jika ada pemisahan kontrak nanti tanggung jawab bisnis EPC jadi engga penuh.”<sup>81</sup>

Dasar pemotongan PPh pasal 23 adalah dari tagihan, dimana dari nilai tagihan tersebut tidak benar-benar merupakan penghasilan bagi perusahaan konstruksi, karena dalam tagihan tersebut tidak hanya mengandung imbalan jasa tetapi ada unsur pengadaan barang.

Namun di lapangan terdapat penenaan EPC *project* yang sesuai dengan konsep *withholding tax* yaitu dari dasar penenaan berupa penghasilan. Berikut hasil wawancara dengan Tax Officer PT. Adhi Karya Tbk, sebagai pihak yang dikenakan pemotongan PPh pasal 23 atas EPC *project* tersebut:

“Ya kita dikenakan PPh 23 karena proyek kita diatas 1 M, kategori besarlah. PPh 23 yang dipotong, dasarnya ya dari nilai kontrak dan nilai kontrak itu ya seperti dikemukakan di awal tadi, atas E dan C karena ada pemisahan dalam kontrak tersebut. Jadi tidak dari keseluruhan EPC. Karena kita mengacu pada kontrak dan kontrak EPC kita dengan pemilik proyek dipisahkan, jadi kita dikenakan atas E dan C saja, 2% dari nilai E dan C itu besarnya PPh 23 yang dipotong.”<sup>82</sup>

Dari pemaparan tersebut terdapat perbedaan dasar penenaan PPh Pasal 23. Hal ini dikarenakan kontrak EPC yang berbeda, ada yang

---

<sup>81</sup> Hasil wawancara dengan Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, tanggal 14 Mei 2008.

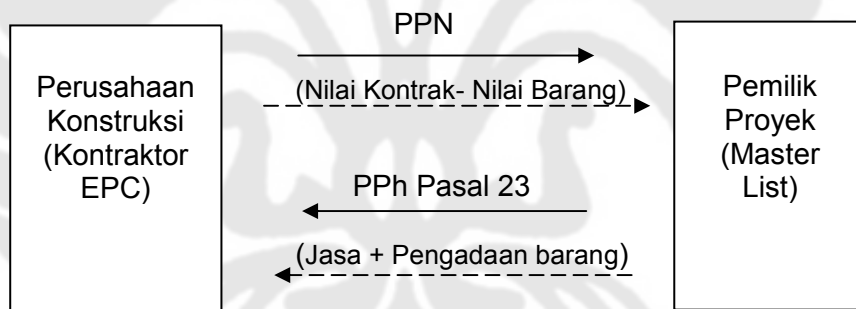
<sup>82</sup> Hasil wawancara dengan Tax Officer PT. Adhi Karya Tbk, tanggal 29 Mei 2008

memisahkan unsur pengadaan barang dalam kontrak dan ada yang menjadi kesatuan. Perbedaan juga terdapat dalam dasar pengenaan PPN, ada pihak yang mengurangi unsur pengadaan barang dan ada juga yang menjadi satu kesatuan.

Perbedaan ini benar-benar terjadi di lapangan, karena belum ada aturan yang jelas atau spesifik mengenai EPC *project*. Belum adanya aturan yang jelas menyebabkan EPC *project* disamakan pengenaan pajaknya dengan jasa konstruksi pada umumnya. Perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN dalam praktek EPC *project* dapat dilihat pada gambar VI.2 berikut:

**Gambar IV.2**

**Mekanisme Perbedaan Pengenaan Pajak atas EPC Project**



Sumber: olahan hasil penelitian

Dalam hal pemotongan atas PPh pasal 23, pemilik proyek mengenakan dasar pengenaan atas nilai kontrak yang didalamnya terdapat jasa dan unsur pengadaan barang sedangkan dalam pengenaan atas PPN, perusahaan konstruksi mengenakan dasar pengenaan atas nilai kontrak dikurangi oleh nilai pengadaan barang.

Berdasarkan pemaparan di atas terlihat adanya perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN. Hal tersebut menyebabkan jumlah PPh pasal 23 yang telah dipotong oleh pihak ke tiga menjadi lebih besar dari

seharusnya. Dengan kata lain, jumlah kredit pajak akan berpotensi lebih besar dari pajak terutang. Sebagaimana dikemukakan dalam hasil wawancara dengan pihak konsultan yang menangani kontraktor EPC, sebagai berikut:

”Kalau pemotongan pengikutsertakan pengadaan barang, nilai dasar pemotongan menjadi besar yang menghasilkan pajak yang dikenakan juga besar. Akibatnya nanti akan lebih bayar, karena adanya kredit pajak yang besar, jika lebih bayar akan ada pemeriksaan. Selain itu jika dikenakan atas pengadaan barangnya juga, nanti akan ngga sama antara PPN dan PPh 23, antara PPN dan PPh 23 seharusnya dasar pengenaannya sama. Sehingga idealnya atas EPC ini kontraknya dipisah dan PPh 23 nya dikenakan hanya atas jasa konstruksinya saja.”<sup>83</sup>

Kredit pajak yang lebih besar jumlahnya dari pajak terutang akan menyebabkan lebih bayar. Jika hal itu terjadi akan ada pemeriksaan, kredit pajak yang jumlahnya lebih tinggi akan dijadikan sasaran utama oleh pemeriksa. Selanjutnya akan menjadi sebuah pertanyaan bagi pemeriksa mengenai perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN tersebut. Berikut hasil wawancara dengan Manager perpajakan PT. Rekayasa Industri, sebagai pihak yang dikenakan pemotongan PPh pasal 23, sebagai berikut:

“Masalah akan timbul jika terjadi pemeriksaan. Karena belum ada aturan yang jelas pemeriksa biasanya mempertanyakan perbedaan tersebut. Antar pemeriksa saja belum tentu tau jika pengadaan barang tidak termasuk dasar pengenaan 23, sehingga kami harus menjelaskan kepada pemeriksa mengenai hal ini. Cukup repot ya menjelaskan, karena belum jelas aturannya, selama ini yang kami lakukan memberikan penjelasan dan konfirmasi kepada pihak pemotong biasanya seperti itu.”<sup>84</sup>

Pemeriksa umumnya melakukan konfirmasi jika ada sesuatu yang janggal terlebih dalam menemukan perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN. Karena pada umumnya antara PPh pasal 23 dan PPN

---

<sup>83</sup> Hasil wawancara dengan Audit Manager KAP Santoso, tanggal 06 Juni 2008

<sup>84</sup> Hasil wawancara dengan Manager perpajakan, PT. Rekayasa Industri, tanggal 14 Mei 2008.

adalah sama atas dasar pengenaannya, maka wajib pajak yang dalam hal ini perusahaan konstruksi harus memberikan keterangan yang cukup jelas dengan menghadirkan bukti yang kuat untuk menjelaskan perbedaan ini. Bukti yang ditunjukkan adalah kontrak EPC itu sendiri. Kontrak memegang peranan yang sangat penting, karena jika dalam kontrak EPC tidak ada pemisahan maka pengenaan pajaknya tidak dipisahkan juga. Hal serupa dikemukakan dalam hasil wawancara dengan pihak konsultan, berikut:

” Sebenarnya jasa konstruksi tidak bisa dipisahkan, tapi itu juga tergantung kontraknya.”<sup>85</sup>

Perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN atas EPC *project* secara tidak langsung memberatkan perusahaan konstruksi. Dengan pemotongan dalam jumlah besar dapat menyebabkan jumlah pemotongan lebih besar dari pajak terutang. Jika ini terjadi seperti telah dijelaskan diatas akan dilakukan pemeriksaan pajak. Dalam hal perusahaan konstruksi dapat menjelaskan dengan baik dan menemukan kesepakatan dengan pemeriksa, itu tidak menjadi masalah. Tidak hanya dalam kasus lebih bayar, sepanjang perusahaan konstruksi menjadikan PPh pasal 23 atas EPC tersebut sebagai kredit pajak, maka jika ada pemeriksaan kredit pajak tersebut akan selalu menjadi pertanyaan. Karena dasar pengenaan yang berbeda dengan PPN tadi.

Untuk lebih memperjelas pemahaman atas dampak perbedaan tersebut, peneliti menggunakan ilustrasi yang sama dengan sub bab sebelumnya. Berikut gambaran dari perbandingan perbedaan dasar pengenaan PPh pasal 23 dan PPN, yaitu:

---

<sup>85</sup> Hasil wawancara dengan Audit Manager KAP Santoso, tanggal 06 Juni 2008

**Tabel IV.4**  
**Perbandingan Dasar Pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN pada Kontraktor I dan Kontraktor II**

	Kontraktor Kelompok I	Kontraktor Kelompok II
Kontrak EPC Terdiri dari:	<b>Rp 120.000.000.000,00</b>	<b>Rp 120.000.000.000,00</b>
<i>Engineering (E)</i>	Rp 50.000.000.000,00	Rp 50.000.000.000,00
<i>Procurement (P)</i>	Rp 40.000.000.000,00	Rp 40.000.000.000,00
<i>Construction (C)</i>	Rp 30.000.000.000,00	Rp 30.000.000.000,00
<i>Dasar Pengenaan PPh pasal 23</i>	<b>Rp 80.000.000.000,00</b>	<b>Rp 120.000.000.000,00</b>
<i>Dasar Pengenaan PPN</i>	<b>Rp 80.000.000.000,00</b>	<b>Rp 80.000.000.000,00</b>

*Sumber: Olahan hasil penelitian*

Dari tabel di atas pada kelompok kontraktor I dasar pengenaan PPh pasal 23 adalah dari nilai *Engineering (E)* dan *Construction (C)* yaitu sebesar Rp 80.000.000.000,00. Hal tersebut sama dengan dasar pengenaan PPN. Sedangkan pada kelompok kontraktor II dasar pengenaan PPh pasal 23 adalah dari nilai *Engineering (E)*, *Procurement (P)* dan *Construction (C)* yaitu sebesar Rp 120.000.000.000,00, berbeda dengan dasar pengenaan PPN. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, bahwa atas perbedaan ini akan menimbulkan kerugian dari pihak kontraktor. Karena pihak kontraktor mengalami pemotongan PPh pasal 23 lebih tinggi, jika dalam dasar pengenaan mengikutsertakan unsur pengadaan barang. Perbedaan perlakuan tersebut akan menyebabkan lebih bayar karena kredit pajak atas pemotongan PPh pasal 23 tersebut yang menjadi besar nilainya. Akibatnya atas perbedaan tersebut menjadi rawan koreksi. Jika pemeriksa pajak tidak dapat menerima perbedaan tersebut maka akan terkena sanksi

administrasi, karena salah dalam menentukan dasar pengenaan dan akhirnya yang dirugikan adalah pihak kontraktor.

Dengan kata lain perbedaan dasar pengenaan antara PPh pasal 23 dan PPN menjadi sesuatu yang secara tidak langsung merugikan pihak pengusaha konstruksi, karena sesuai dengan pemaparan di atas dalam posisi lebih bayar pihak perusahaan konstruksi masih harus melakukan pemeriksaan. Jika itu tidak dilakukan lebih bayar tersebut tidak dapat di restitusi atau di kompensasikan. Hal ini dimungkinkan terjadi karena belum adanya ketentuan yang baku mengenai EPC *project* tersebut, sehingga terdapat perbedaan pemahaman dalam memahami ketentuan yang ada. Ketentuan yang ada hanya mengatur tentang jasa konstruksi secara umum, tidak ada spesifik tentang EPC *project* tersebut. Hal inilah yang menyebabkan perbedaan dasar pengenaan dan menimbulkan dampak yang cukup merugikan pihak perusahaan konstruksi.

## **B. Analisis dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC Contract ditinjau dari konsep umum pemotongan dan analisis dasar pengenaan PPN atas EPC Contract ditinjau dari konsep jasa.**

### **B.1. Analisis dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC Contract ditinjau dari konsep umum pemotongan**

#### **B.1. 2 Penghasilan kontraktor dari EPC *Project***

Pada umumnya proses pekerjaan konstruksi meliputi beberapa tahun pajak, sehingga penerimaan penghasilannya berdasarkan atas tahapan pekerjaan yang telah diselesaikan. EPC *project* merupakan pekerjaan konstruksi yang proses penyelesaiannya cukup lama, karena dalam EPC *project* harus

melakukan beberapa tahap seperti melakukan rekayasa dari suatu proyek, kemudian melakukan pembelian barang-barang dan peralatan yang terkait. Adanya beberapa tahap yang dilalui membuat EPC *project* termasuk kedalam jasa konstruksi yang proses pekerjaannya meliputi beberapa tahun pajak. Hal tersebut menyebabkan atas penghasilan kontraktor EPC *project* diterima secara bertahap. Sebagaimana disebutkan sebelumnya dalam bab III, mengacu pada Peraturan Pemerintah No.138 Tahun 2000 Pasal 6 ayat (1), jasa konstruksi yang proses penyelesaiannya meliputi beberapa tahun pajak, maka pengakuan penghasilannya berdasarkan persentasi tingkat penyelesaian pekerjaan.

Berdasarkan pemaparan diatas, dapat disimpulkan bahwa penghasilan jasa konstruksi dilakukan per termin atas tingkat penyelesaian proyek. Karena EPC *project* merupakan pengembangan dari jasa konstruksi, maka penghasilan atas EPC dilakukan per termin juga. Namun, atas EPC *project* yang meliputi jasa rekayasa, pengadaan barang dan jasa konstruksi, penghasilan kontraktor EPC hanya atas jasa rekayasa dan jasa konstruksi saja. Sebagaimana dijelaskan dalam bab II sebelumnya, bahwa Penghasilan merupakan nilai uang dari pertambahan kemampuan ekonomis. Dalam EPC *project*, jasa rekayasa dan jasa konstruksi memiliki pertambahan atau ada nilai keuntungan. Berbeda dengan pengadaan barang, kontraktor EPC tidak memiliki nilai keuntungan karena dalam pengadaan barang kontraktor EPC mengimpor atas nama pemilik proyek. Setelah barang datang, kepemilikan barang tersebut adalah atas nama pemilik proyek, bukan milik kontraktor EPC. Dengan kata lain penghasilan kontraktor dari EPC *project* adalah pembayaran atas jasa rekayasa dan jasa konstruksi sedangkan nilai pengadaan barang bukan merupakan penghasilan bagi kontraktor.

Dengan menggunakan ilustrasi yang sama pada sub bab sebelumnya, dapat terlihat bahwa, penghasilan bagi kontraktor EPC adalah atas imbalan jasa. Hal tersebut tercermin dalam ilustrasi kontraktor kelompok I, atas EPC *project* penghasilan kontraktor memang hanya dari nilai *Engineering (E)* dan *Construction (C)* saja. Karena memang hanya atas jasa saja penghasilan kontraktor dari EPC *project* tersebut.

Sebagaimana diuraikan dalam bab II sebelumnya, bahawa hal tersebut sesuai dengan konsep umum pemotongan pajak yang mengemukakan objek potong adalah penghasilan bruto, dimana biaya usaha harus dikurangkan untuk mendapatkan penghasilan bersih. Dengan kata lain jika ada unsur yang bukan merupakan penghasilan harus dikurangkan untuk memperoleh penghasilan bersih sebagai dasar pemotongan pajak.

#### **B.1. 2 Pemotongan PPh Pasal 23 oleh Pemilik Proyek**

Salah satu sistem pemungutan pajak adalah *Withholding System*, PPh pasal 23 merupakan salah satu dari *Withholding System*. Objek pengenaan PPh pasal 23 adalah penghasilan, baik penghasilan bersih dan penghasilan bruto. Sebagaimana telah disebutkan dalam bab II sebelumnya, sistem *Withholding System* ini memberdayakan pihak ke tiga sebagai pihak pemungut pajak yang merupakan perpanjangan dari petugas pajak. Artinya wajib pajak yang menerima penghasilan langsung dipotong pajaknya oleh pemberi penghasilan atau pihak ke tiga tersebut. Pemotongan tersebut hanya atas penghasilan atau nilai keuntungan dari suatu kegiatan usaha. Penghasilan atas EPC *project* adalah atas jasa rekayasa dan jasa konstruksi yang dilakukan oleh kontraktor EPC. Karena atas pengadaan barang kontraktor EPC hanya mengimpor atas nama pemilik, maka tidak ada nilai tambah yang dapat dikategorikan sebagai



penghasilan. Namun, dalam penerapannya dilapangan dasar pengenaan PPh pasal 23 atas EPC *project* masih ada yang mengikut sertakan pengadaan barang. Hal tersebut tidak sesuai dengan konsep pemotongan pajak, karena pengadaan barang bukan merupakan objek pemotongan pajak. Jika dasar pengenaan PPh pasal 23 mengikut sertakan pengadaan barang, maka akan menyebabkan jumlah pemotongan PPh pasal 23 atau kredit pajak lebih besar dari pajak terutang.

Berdasarkan pemaparan diatas, penghasilan yang menjadi objek pemotongan seyogianya adalah penghasilan atas jasa rekayasa dan jasa konstruksi. Penghasilan tersebut diterima oleh kontraktor EPC dalam bentuk pembayaran yang bertahap. Artinya pembayaran diterima per termin berdasarkan tingkat penyelesaian proyek tersebut. Sistem pemotongan PPh pasal 23 oleh pemilik proyek juga dilakukan per termin. Hal tersebut dikemukakan dalam hasil wawancara dengan pihak konsultn pajak, sebagai berikut:

"pemotongan atas PPh 23 nya ya atas jasanya saja, atau atas *Engineering* dan *Construction* nya saja. Dan pembayarannya per termin ya kalau jasa konstruksi. Setiap dilakukan pembayaran termin langsung dipotong oleh pemilik proyek."<sup>86</sup>

Jika pemilik proyek melakukan pembayaran termin, maka atas pembayaran tersebut sudah dipotong PPh pasal 23. Hal ini akan dilakukan oleh pemilik proyek sampai pada saat penyerahan bangunan kepada pemilik proyek.

Dalam menghitung besarnya jumlah pemotongan PPh pasal 23, ditetapkan tarif yang bersifat tetap. Sebagaimana dijelaskan sebelumnya dalam bab III, Pasal 23 ayat 1 Undang Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak

---

<sup>86</sup> Hasil wawancara dengan Audit Manager KAP Santoso, tanggal 06 Juni 2008.

Penghasilan menyebutkan bahwa, tarif Pajak Penghasilan pasal 23 adalah sebesar 15% (lima belas persen). Dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas penghasilan dari jasa konstruksi adalah 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto. Besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Karena EPC *project* merupakan pengembangan dari jasa konstruksi maka, tarif yang dikenakan juga sebesar 15% (lima belas persen) dan bersifat tetap.

Ditinjau dari konsep umum pemotongan pajak, pengenaan PPh pasal 23 untuk EPC *project* belum sepenuhnya tepat, apabila semata-mata mengacu pada Per-70/PJ/2007. Dalam hal pengenaan tarif atas EPC *project* sudah tepat, artinya mengenakan tarif tetap sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto. Namun dari segi dasar pengenaan PPh pasal 23 kurang tepat, karena tidak ada pemisahan antara unsur jasa dan pengadaan barang. Hal ini tidak sesuai dengan konsep umum pemotongan yang mengatakan objek pemotongan pajak adalah atas pembayaran –pembayaran yang merupakan penghasilan. Dalam EPC *project* yang merupakan penghasilan adalah atas imbalan jasa.

## **B.2 Analisis dasar pengenaan PPN atas EPC Contract ditinjau dari konsep jasa.**

Sebagaimana dijelaskan dalam bab II sebelumnya, jasa merupakan sesuatu yang dapat didefinisikan secara terpisah, tidak berwujud, dan ditawarkan untuk memenuhi kebutuhan. Pada dasarnya sesuatu hal disebut jasa jika hal tersebut bukan berbentuk barang. Atau dapat disebut sebagai sesuatu yang bersifat *non material*.

Jasa konstruksi sebagaimana dijelaskan dalam bab III sebelumnya, termasuk kedalam jasa yang tidak termasuk jasa yang dikecualikan dalam

Undang-undang No. 18 tahun 2000. Pengenaan PPN untuk penyerahan jasa yang dasar pengenaan pajaknya dihitung menggunakan nilai penggantian. Pada harga jual, kaitannya adalah penyerahan barang, sedangkan pada penggantian kaitannya adalah terletak pada penyerahan jasa. Beda lainnya, pada harga jual masih dimungkinkan adanya pengurangan karena harga barang yang dikembalikan, tetapi pada penggantian, hal ini tidak terdapat.

Dalam hal EPC *project*, penyerahan jasa yang dilakukan oleh perusahaan konstruksi adalah atas jasa rekayasa (engineering) dan jasa konstruksi itu sendiri. Pengadaan barang yang dilakukan dalam EPC *project*, tidak termasuk dalam kategori jasa yang disebutkan dalam bab II sebelumnya, sehingga dalam dasar pengenaan PPN atas EPC *project* hanya dikenakan atas jasa rekayasa dan jasa konstruksi saja. Dengan menggunakan ilustrasi yang sama pada sub bab sebelumnya, dapat terlihat bahwa, dasar pengenaan PPN adalah dari nilai *Engineering (E)* dan *Construction (C)* yaitu sebesar Rp 80.000.000.000,00, sehingga PPN terutang atas EPC *project* adalah Rp 8.000.000.000,00. Hal tersebut sesuai dengan SE-19/PJ.53/1996 (*SERI PPN 34 - 95*). Dengan demikian, dasar pengenaan PPN atas EPC *project* adalah penggantian dari nilai jasa rekayasa dan jasa konstruksi atau *Engineering* dan *Construction*. Unsur pengadaan barang dikeluarkan dalam dasar pengenaan, karena bukan termasuk unsur jasa.

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-159/PJ./2006 pasal 2 Tentang Saat Pembuatan, Bentuk, Ukuran, Pengadaan, Tata Cara Penyampaian, dan Tata Cara Pembetulan Faktur Pajak Standar, dalam pembuatan faktur pajak, acuan yang digunakan adalah pada saat penerimaan pembayaran termin atau adanya penyerahan sebagian dari tahap- tahap

pekerjaan. Pada tahap pertama Kontraktor menerima uang muka sebelum pekerjaan dimulai, kemudian menerima pembayaran atas sebagian penyelesaian pekerjaan jasa dengan tahap atau kemajuan penyelesaian pekerjaan (termin). Selanjutnya sampai pada tahap penyerahaan proyek tersebut.

Ditinjau dari konsep jasa, pengenaan PPN untuk EPC *project* sudah tepat. Karena adanya pemisahan antara unsur jasa dan pengadaan barang. Hal ini sesuai dengan konsep jasa yang mengatakan bahwa segala sesuatu yang bukan barang, maka dapat dikatakan sebagai jasa. Jasa merupakan sesuatu yang dapat didefinisikan secara terpisah, tidak berwujud, dan ditawarkan untuk memenuhi kebutuhan di mana jasa dapat dihasilkan dengan menggunakan benda-benda berwujud atau tidak. Dalam EPC *project* yang merupakan jasa adalah atas jasa rekayasa dan jasa pelaksana konstruksi.