

BAB III

DASAR PENGENAAN PPh PASAL 23 DAN DASAR PENGENAAN PPN ATAS EPC PROJECT

A. Pengertian dan Ruang Lingkup Jasa Konstruksi

A. 1 Pengertian Jasa Konstruksi

Jasa konstruksi merupakan salah satu jasa yang cukup berkembang di negara ini. Sebagai dasar pengembangan jasa konstruksi nasional, pemerintah menetapkan Undang Undang No. 18 Tahun 1999, Tentang Jasa Konstruksi. Pengertian Jasa Konstruksi menurut undang – undang tersebut terdapat dalam pasal 1 angka 1, yaitu: “Jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi.” Jasa konstruksi memiliki cakupan kegiatan yang cukup luas dimana melibatkan 2 (dua) pihak yang mengadakan hubungan kerja berdasarkan hukum yakni pengguna jasa dan penyedia jasa.

Selanjutnya dalam Pasal 1 angka 2, Undang Undang No. 18 Tahun 1999 tercantum pengertian pekerjaan konstruksi, sebagai berikut :

“Pekerjaan konstruksi adalah keseluruhan atau sebagian rangkaian kegiatan perencanaan dan/atau pelaksanaan beserta pengawasan yang mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrik, dan tata lingkungan masing-masing beserta kelengkapannya, untuk mewujudkan suatu bangunan atau bentuk fisik lain.”

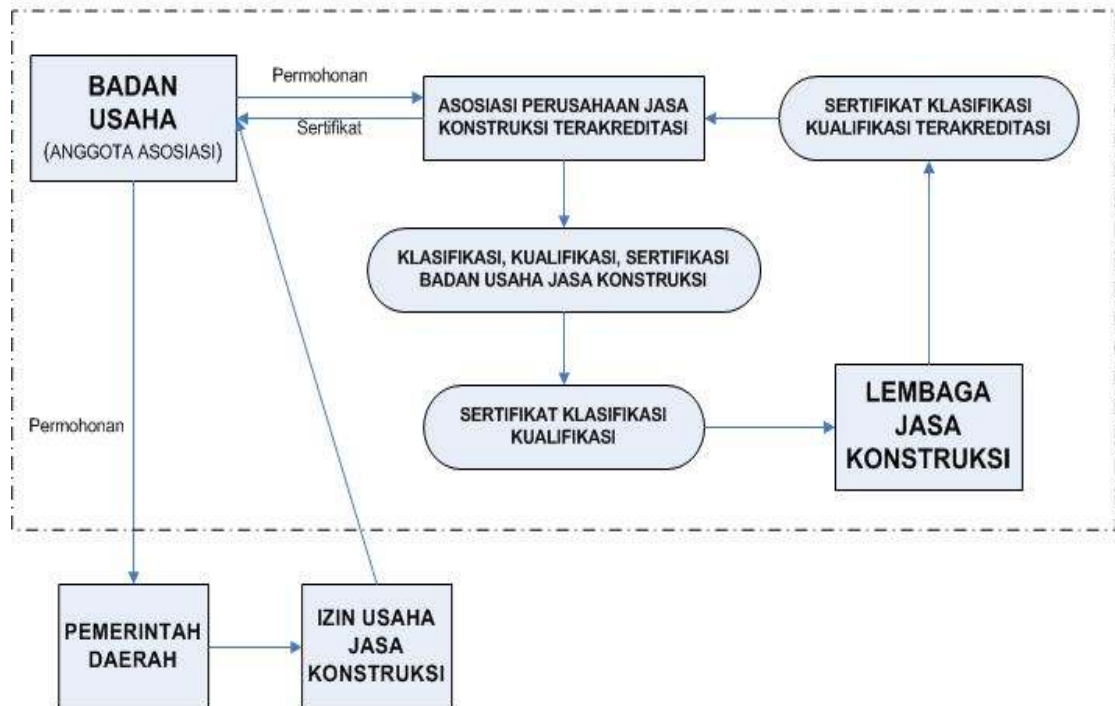
Serangkaian kegiatan usaha jasa perencanaan, pelaksanaan dan pengawasan tersebut dijelaskan lebih lanjut dalam pasal 4 ayat 2, 3 dan 4. Usaha perencanaan konstruksi memberikan layanan jasa perencanaan dalam

pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan mulai dari studi pengembangan sampai dengan penyusunan dokumen kontrak kerja konstruksi. Kemudian Usaha pelaksanaan konstruksi memberikan layanan jasa pelaksanaan dalam pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil pekerjaan konstruksi. Selanjutnya yang dimaksud dengan Usaha pengawasan konstruksi memberikan layanan jasa pengawasan baik keseluruhan maupun sebagian pekerjaan pelaksanaan konstruksi mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil konstruksi.

Dalam melakukan usaha jasa konstruksi, perusahaan jasa konstruksi harus mempunyai Ijin Usaha Jasa Konstruksi (IUJK). Tujuan utama dari pengadaan IUJK adalah sebagai fungsi pengaturan, yang diharapkan dapat memberikan arah pertumbuhan dan perkembangan usaha jasa konstruksi, sehingga berguna untuk mewujudkan struktur usaha yang kokoh, handal, berdaya saing tinggi, dan memiliki hasil pekerjaan konstruksi yang berkualitas. Berikut tahapan penerbitan IUJK:

Gambar III.1

SISTIMATIKA PENERBITAN IZIN USAHA JASA KONSTRUKSI SESUAI UNDANG-UNDANG NO.18 TENTANG JASA KONSTRUKSI



Sumber: BAPEKIN, diolah oleh penulis ⁶⁴

Untuk mendapatkan Surat Ijin Usaha Jasa Konstruksi (SIUJK) ini, setiap perusahaan jasa konstruksi harus melewati beberapa tahap, yaitu :⁶⁵

1. Badan usaha anggota asosiasi perusahaan mengajukan permohonan kepada Asosiasi untuk mendapatkan Sertifikat Badan Usaha (SBU) sesuai dengan ketentuan yang dikeluarkan oleh LPJK Nasional.
2. Asosiasi melakukan penilaian klasifikasi, kualifikasi badan usaha dan memproses SBU ke LPJKD atau LPJKN untuk mendapatkan registrasi.

⁶⁴ <http://www.pu.go.id/bapekin/buletinjurnal/buletin/buletin114.html>, 02 Februari 2008

⁶⁵ *Ibid*

3. LPJKD atau LPJKN menerbitkan SBU dengan terlebih dahulu memberikan Nomor registrasi badan usaha setelah dilakukan pemeriksaan terhadap dokumen yang disampaikan oleh badan usaha melalui asosiasinya.
4. LPJKD atau LPJKN menyampaikan SBU yang telah diregistrasi oleh LPJK kepada Badan Usaha melalui asosiasi yang bersangkutan setelah menyelesaikan administrasi sesuai ketentuan yang telah diterbitkan oleh LPJKN.
5. Asosiasi menyampaikan SBU yang telah diregistrasi dan ditandatangani kepada badan usaha anggotanya.
6. Badan usaha yang telah mendapatkan SBU dapat memproses perizinan (IUJK) ke Pemda Kabupaten/Kota dengan membawa dokumen persyaratan perizinan sesuai dengan ketentuan yang ditetapkan oleh Pemda/Pemkot setempat (Perda).
7. Pemda Kabupaten/Kota memproses perizinan badan usaha tersebut untuk diterbitkan IUJK setelah dipenuhi semua persyaratan dan salah satu persyaratan adalah badan usaha harus sudah memiliki SBU tersebut di atas.
8. Pemda Kabupaten / kota memberikan IUJK yang telah ditandatangani kepada badan usaha yang bersangkutan.
9. Dalam hal pengurusan IUJK dapat juga dilakukan oleh Asosiasi yang bersangkutan sebagai bentuk pembinaan atau kewajiban asosiasi dalam melayani anggotanya.

A. 2 Ruang Lingkup Jasa Konstruksi

Ruang lingkup jasa konstruksi meliputi layanan jasa perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pengawasan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan. Menurut Pasal 9 Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 28 Tahun 2000, tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi, ruang lingkup jasa konstruksi tersebut memiliki klasifikasi dan kualifikasi usaha, yaitu :

1. Usaha orang perseorangan dan atau badan usaha jasa konsultasi perencanaan dan atau jasa konsultasi pengawasan konstruksi hanya dapat melakukan layanan jasa perencanaan dan layanan jasa pengawasan pekerjaan konstruksi sesuai dengan klasifikasi dan kualifikasi yang ditetapkan oleh Lembaga.
2. Usaha orang perseorangan selaku pelaksana konstruksi hanya dapat melaksanakan pekerjaan konstruksi sesuai dengan klasifikasi dan kualifikasi yang ditetapkan oleh Lembaga untuk pekerjaan yang berisiko kecil, berteknologi sederhana, dan berbiaya kecil.
3. Badan usaha jasa pelaksana konstruksi yang berbentuk bukan badan hukum hanya dapat mengerjakan pekerjaan konstruksi sesuai dengan klasifikasi dan kualifikasi yang ditetapkan oleh Lembaga untuk pekerjaan yang berisiko kecil sampai sedang, berteknologi sederhana sampai madya, serta berbiaya kecil sampai sedang.
4. Badan usaha jasa pelaksana konstruksi yang berbentuk badan hukum dapat mengerjakan pekerjaan konstruksi sesuai dengan klasifikasi dan kualifikasi yang ditetapkan oleh Lembaga.

5. Untuk pekerjaan konstruksi yang berisiko tinggi dan atau yang 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. Ketentuan Pajak Penghasilan (PPH) atas Usaha Jasa Konstruksi

Usaha jasa konstruksi memiliki aspek-aspek perpajakan dimana salah satunya adalah pengenaan Pajak Penghasilan. Ketentuan perpajakan mengenai jasa konstruksi mulai tahun 2001 mengikuti ketentuan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) No. 140 tahun 2000, Keputusan Menteri Keuangan (KMK) No. 559/KMK.04/2000, tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi, serta Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ/2007, tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 Ayat (1) Huruf C dan Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-13/PJ.42/2002 Tentang Pelaksanaan Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi. Dalam keempat peraturan tersebut pengenaan pajak penghasilan atas jasa konstruksi dibedakan menjadi bersifat final dan tidak final, tergantung dari kualifikasi wajib pajak sebagai pengusaha di bidang jasa konstruksi; kecil atau besar.⁶⁶

Menurut Pasal 1 angka 3 Peraturan Pemerintah No. 28 tahun 2000, Kualifikasi adalah bagian kegiatan registrasi untuk menetapkan penggolongan usaha di bidang jasa konstruksi menurut tingkat/ kedalaman kompetensi dan kemampuan usaha, atau penggolongan profesi keterampilan dan keahlian kerja

⁶⁶ <http://www.infopajak.com/artikel/jasakonstruksi.htm>, 25 Oktober 2007.

orang perseorangan di bidang jasa konstruksi menurut tingkat/kedalaman kompetensi dan kemampuan profesi dan keahlian. Berdasarkan pasal 8 Peraturan Pemerintah No. 28 tahun 2000, Klasifikasi usaha jasa konstruksi terdiri dari :

- a. Klasifikasi usaha bersifat umum yang diberlakukan kepada badan usaha yang mempunyai kemampuan untuk melaksanakan satu atau lebih bidang pekerjaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 Pemerintah No. 28 tahun 2000 ;
- b. Klasifikasi usaha bersifat spesialis yang diberlakukan kepada usaha orang perseorangan dan atau badan usaha yang mempunyai kemampuan hanya melaksanakan satu sub bidang atau satu bagian sub bidang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 Pemerintah No. 28 tahun 2000 ;
- c. Klasifikasi usaha orang perorangan yang berketerampilan kerja tertentu diberlakukan kepada usaha orang perseorangan yang mempunyai kemampuan hanya melaksanakan suatu keterampilan kerja tertentu.

Dengan kata lain, Kualifikasi merupakan penggolongan usaha penyediaan barang dan jasa baik besar, menengah atau kecil. Fungsi dari kualifikasi tersebut adalah untuk menentukan kemampuan melaksanakan pekerjaan yang ditetapkan oleh Kamar Dagang Industri (KADIN) dan Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK).

Tabel III.1

Kualifikasi dan Batasan Kompetensi Usaha Jasa Konstruksi

GOLONGAN	KUALIFIKASI	KOMPETENSI	NILAI PEKERJAAN
Usaha orang Perseorangan		Maksimal 2 Sub Bidang	s.d Rp 100.000.000,-
Kecil	K3 K2 K1	Maksimal 4 Sub Bidang Maksimal 6 Sub Bidang Maksimal 8 Sub Bidang	s.d Rp 300.000.000,- s.d Rp 600.000.000,- s.d Rp 1.000.000.000,-
Menengah	M	Maksimal 10 Sub Bidang	Rp 1.000.000.000,- s.d Rp 10.000.000.000,-
Besar	B2 B1	Maksimal 12 Sub Bidang Sesuai Kemampuan	Rp 1.000.000.000,- s.d Rp 25.000.000.000,- Rp 1.000.000.000,- s.d Tidak terbatas

Sumber: Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (LPJK)

Dalam hal metode pengakuan penghasilan jasa konstruksi, peraturan perpajakan hanya mengakui satu metode pengakuan penghasilan. Hal ini ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah No.138 Tahun 2000 Pasal 6 ayat (1):

"laba bruto usaha dalam suatu tahun pajak yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang berusaha di bidang jasa konstruksi yang proses pekerjaan fisiknya meliputi masa beberapa tahun pajak dihitung berdasarkan metode persentase tingkat penyelesaian pekerjaan."

Peraturan Pemerintah tersebut menegaskan bahwa pajak hanya mengakui metode *Percentage of Completion* dan tidak mengakui pengakuan penghasilan yang menggunakan metode *Completed Contract*. Merujuk kepada Surat Edaran No. SE-01/PJ.2/1986 tentang pelaksanaan undang-undang pajak penghasilan 1984, dalam penghitungan penghasilan berdasarkan metode persentase penyelesaian, diperlukan adanya estimasi atau perkiraan besarnya biaya untuk menyelesaikan kontrak atau estimasi tahap kemajuan penyelesaian kontrak sebagai dasar untuk menentukan estimasi besarnya keuntungan dari suatu kontrak dan estimasi besarnya keuntungan dari kontrak tersebut untuk tahun

atau periode yang bersangkutan. Estimasi tersebut dapat dilakukan dengan dua pendekatan sebagai berikut :

1. Berdasarkan persentase dari biaya yaitu dengan membandingkan biaya-biaya yang telah dibebankan dengan estimasi seluruh biaya untuk menyelesaikan kontrak.
2. Berdasarkan persentase penyelesaian secara fisik yaitu berdasarkan laporan ahli yang ditugaskan untuk mengevaluasi pekerjaan dan mengestimasi persentase pekerjaan yang telah diselesaikan.

Estimasi penyelesaian secara fisik yang dimaksud dalam hal ini adalah estimasi yang dilakukan oleh insinyur konstruksi (*construction engineering*).

B. 1 Pengenaan Pajak Penghasilan Final

Pajak Penghasilan atas jasa konstruksi bersifat final dikenakan terhadap Wajib Pajak (WP) dengan kualifikasi usaha kecil termasuk orang perorangan yang mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp.1.000.000.000.- (satu miliar rupiah). Ketentuan tersebut diatur didalam PP No. 140 Tahun 2000 pasal 1 ayat 2, yaitu :

”Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh Lembaga yang berwenang, serta yang mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah), dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.”

Atas pembayaran yang diterima pada saat pembayaran uang muka atau termin, dipotong PPh yang bersifat final, dengan tarif yang diatur dalam PP. No 140 Tahun 2000 sebagai berikut :

Tabel III. 2
Tarif PPh Final atas Jasa Konstruksi

Jenis Jasa Konstruksi	Tarif
Jasa Perencana konstruksi	4 % dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa perencanaan konstruksi.
Jasa Pelaksanaan konstruksi	2 % dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pelaksanaan konstruksi.
Jasa Pengawasan konstruksi	4 % dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pengawasan konstruksi.

Sumber: Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 140 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa konstruksi.

Dalam hal pemberi penghasilan adalah bukan badan pemerintah, subyek pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap atau orang pribadi sebagai wajib pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai pemotong pajak. Maka wajib pajak menyeter sendiri PPh yang terhutang pada saat menerima pembayaran uang muka dan termijn.

B. 2 Pengenaan Pajak Penghasilan Tidak Final

Pajak Penghasilan (PPh) atas jasa konstruksi bersifat tidak final, dikenakan terhadap wajib pajak penerima jasa konstruksi yang tidak termasuk wajib pajak dengan kualifikasi usaha kecil termasuk orang perseorangan. Selain itu, pengenaan yang bersifat tidak final dikenakan juga, terhadap pengusaha kecil berdasarkan sertifikasi yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang, tetapi nilai pengadaannya lebih besar dari Rp.1.000.000.000.- (satu miliar rupiah). Hal ini disebutkan didalam pasal 1 ayat 1, yaitu: "Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap dari usaha di bidang jasa konstruksi, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang - Undang Pajak Penghasilan." Berdasarkan

penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa secara eksplisit wajib pajak yang dimaksud adalah wajib pajak dalam negeri tersebut tidak termasuk dalam usaha kecil, sehingga pengenaan PPh atas jasa konstruksi bersifat tidak final.

Selanjutnya dijelaskan kembali didalam pasal 2 ayat 2, bahwa:

- ” (1) Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1):
- a. Dikenakan pemotongan pajak berdasarkan Pasal 23 Undang - Undang Pajak Penghasilan oleh pengguna jasa, dalam hal pengguna jasa adalah badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi sebagai wajib pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 pada saat pembayaran uang muka dan termijn;
 - b. Dikenakan pajak berdasarkan ketentuan Pasal 25 Undang - Undang Pajak Penghasilan dalam hal pemberi penghasilan adalah pengguna jasa lainnya selain yang dimaksud dalam huruf a.”

Pasal 23 ayat 1 Undang Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa, tarif Pajak Penghasilan pasal 23 sebesar 15% (lima belas persen). Hal yang sama juga, dikemukakan dalam Per 70/PJ/2007 pasal 1 ayat 1, bahwa:

”Atas penghasilan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta serta imbalan jasa yang dibayarkan oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya, atau oleh orang pribadi yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk memotong pajak kepada Wajib Pajak Dalam Negeri atau bentuk usaha tetap dipotong pajak penghasilan sebesar 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto oleh pihak yang membayar.”

Terhadap wajib pajak yang termasuk dalam kategori ini juga dikenakan ketentuan PPh Pasal 25, dalam hal pemberi penghasilan adalah bukan badan pemerintah, subyek pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap atau orang pribadi sebagai wajib pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong pajak. Selanjutnya Pajak Penghasilan dihitung

berdasarkan tarif umum pasal 17 Undang - Undang no. 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.

Tabel III.4

Tarif Umum Pasal 17 Undang - Undang PPh

Penghasilan Kena Pajak (PKP)	Tarif Pajak
s.d Rp 50.000.000,-	10%
Di atas Rp 50.000.000,- s.d Rp 100.000.000,-	15%
Di atas Rp 100.000.000,-	30%

Sumber: Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ./2007, tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 Ayat (1) Huruf C

C. Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas *Engineering Procurement*

Construction (EPC) project

C. 1 Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23

Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh dinyatakan bahwa:

".... dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto atas:

- 1) sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- 2) imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong PPh Pasal 21."

Pengenaan pajak atas penghasilan dari imbalan, jasa dan jasa lain jelas bukan hal yang baru. Sejak berlakunya Undang Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang PPh pada 1 Januari 1984, sifat atau sistem pengenaannya dilakukan melalui pemotongan oleh pihak yang membayar penghasilan. Dalam Pasal 23 ayat 1 Undang Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, dasar pengenaan dibedakan antara penghasilan bruto dan perkiraan penghasilan neto. Dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas penghasilan dari jasa

konstruksi adalah 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Melalui Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007, terdapat tiga jenis pengelompokan jasa yang dikenakan PPh. Kelompok pertama adalah jasa teknik, jasa manajemen, jasa konsultansi, kecuali konsultansi konstruksi. Kelompok kedua, jasa pengawasan konstruksi, dan jasa perencanaan konstruksi, sedangkan kelompok ketiga adalah jasa lain. Dalam kelompok jasa lain ini terdapat 28 jenis jasa mulai dari jasa penilai hingga jasa katering.

Dalam PER-70/PJ/2007 lampiran II disebutkan bahwa perkiraan penghasilan neto atas jasa pengawasan konstruksi dan jasa perencanaan konstruksi adalah $26 \frac{2}{3}\%$ (dua puluh enam dua per tiga persen) dari jumlah imbalan yang harus dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN. Sedangkan untuk perkiraan penghasilan neto atas jasa pelaksanaan konstruksi adalah $13 \frac{1}{3}\%$ (tiga belas satu per tiga persen) dari jumlah imbalan yang harus dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN. Dengan kata lain dasar pengenaan atas PPh Pasal 23 atas penghasilan dari jasa konstruksi adalah dari penghasilan bruto.

Dalam hal pengenaan terhadap EPC *project*, ketentuan yang digunakan sama dengan pengenaan terhadap jasa konstruksi karena EPC *project* termasuk dalam pengertian jasa konstruksi sesuai Undang Undang No. 18 Tahun 1999 Tentang Jasa Konstruksi. Hal tersebut terdapat dalam pasal 16 ayat 1, yaitu :

“Layanan jasa perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan dapat dilakukan secara terintegrasi dengan memperhatikan besaran pekerjaan atau biaya, penggunaan teknologi canggih, serta risiko besar bagi para pihak ataupun kepentingan umum dalam satu pekerjaan konstruksi.”

Berdasarkan Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-13/PJ.42/2002 Tentang Pelaksanaan Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi, pengertian dan ruang lingkup jasa konstruksi untuk kepastian pajak mengacu kepada ketentuan – ketentuan Undang Undang No. 18 Tahun 1999 dan Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 2000. Dasar pengenaan yang digunakan atas EPC *project* adalah dari jumlah imbalan yang harus dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN.

C. 2 Tarif PPh Pasal 23 Atas Penghasilan Jasa Konstruksi

Atas pembayaran jasa konstruksi yang diterima wajib pajak pada saat pembayaran uang muka atau termin dipotong PPh Pasal 23 dengan tarif yang diatur dalam Per-70/PJ/2007. Besarnya tarif pemotongan PPh Pasal 23 atas penghasilan jasa konstruksi adalah 15 % (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto. Dengan demikian besarnya tarif PPh Pasal 23 adalah:

1. $15\% \times 13 \frac{1}{3}\%$ atau sama dengan 2% (dua persen) untuk pelaksanaan konstruksi.
2. $15\% \times 26 \frac{2}{3}\%$ atau sama dengan 4% (empat persen) untuk jasa perencanaan dan pengawasan konstruksi.

Tabel III.3

Tarif PPh Pasal 23 atas Jasa Konstruksi

Jenis Jasa Konstruksi	Tarif
Jasa Pengawasan Konstruksi	4 % dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
Jasa Perencana Konstruksi	4 % dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
Jasa Pelaksanaan Konstruksi	2 % dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Sumber: Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ./2007, tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 Ayat (1) Huruf C

D. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Usaha Jasa Konstruksi

Dalam Pasal 4A ayat 3, Undang - Undang No.18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai, jasa konstruksi tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Dengan demikian, jasa konstruksi merupakan objek pajak pertambahan nilai. Atas penyerahan Jasa Pemborong atau Konstruksi akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, yaitu 10% (sepuluh persen).

D. 1 Dasar Pengenaan PPN atas Jasa Konstruksi Secara Umum

Pajak Pertambahan Nilai terutang dihitung dari dasar pengenaan pajak. Dalam Pasal 1 angka 17 Undang - Undang No.18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai, diatur bahwa : “Dasar pengenaan pajak adalah jumlah Harga jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau Nilai Lain yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.”

Atas penyerahan jasa konstruksi dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) sebesar penggantian. Besarnya DPP atas jasa konstruksi adalah sebesar penggantian yaitu nilai berupa uang termasuk semua biaya yang diminta oleh pemberi jasa konstruksi. Penggantian yang dimaksud sama halnya yang disebutkan dalam Pasal 1 angka 19 Undang - Undang No. 18 tahun 2000, yaitu : “Pengganti adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa karena penyerahan jasa kena pajak, tidak termasuk pajak yang dipungut menurut Undang - Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak.”

D.2 Dasar Pengenaan PPN atas EPC Project

Engineering Procurement Construction (EPC) project merupakan bagian dari jasa konstruksi, namun terdapat perbedaan dalam dasar pengenaan PPN. Berdasarkan butir 4 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) disebutkan bahwa :

“Dalam hal kontraktor utama melaksanakan proyek atas dasar "turn key", namun barang-barang yang tercantum dalam daftar barang yang akan diimpor (*Master List*), diimpor oleh dan atas nama pemilik proyek, maka Dasar Pengenaan Pajak yang tercantum dalam Faktur Pajak dibuat atas dasar nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor atas barang-barang yang Pemberitahuan Impor Untuk Dipakai (PIUD-nya) atas nama pemilik proyek tersebut.”

Selama impor barang yang dilakukan oleh dan atas nama pemilik proyek (*owner*) dan Pemberitahuan Impor Untuk Dipakai (PIUD) / Pemberitahuan Impor Barang (PIB) atas nama *owner*, nilai pengadaan barang mendapat fasilitas PPN dan PPnBM tidak dipungut. Oleh karena itu, dasar pengenaan PPN proyek atas

dasar *turn key* yang merupakan istilah lain dari EPC *project* tersebut adalah Nilai kontrak dikurangi Nilai Impor.

Selanjutnya Surat Dirjen Pajak No. S-815/PJ.53/2005 yang ditetapkan tanggal 5 September 2005, disebutkan juga bahwa atas impor peralatan sepanjang peralatan yang diimpor tersebut atas nama pengguna jasa, maka Pajak Pertambahan Nilai merupakan kredit pajak bagi pengguna jasa. Dasar Pengean Pajak (DPP) atas penyerahan jasa konstruksi adalah sebesar nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor peralatan yang dokumen impornya atas nama pengguna jasa konstruksi. Apabila dalam kontrak tersebut terdapat biaya-biaya yang dokumennya (faktur pajak, tagihan dan lain-lain) langsung atas nama pengguna jasa konstruksi maka biaya-biaya tersebut tidak termasuk bagian dari DPP.

Selain Surat Dirjen Pajak No. S-815/PJ.53/2005 terdapat beberapa surat penegasan sebelumnya, yaitu Surat Dirjen Pajak S-3175/PJ.531/1996 yang ditetapkan tanggal 21 November 1996. Dalam surat-surat Dirjen Pajak tersebut ditegaskan bahwa, untuk barang-barang impor yang PIUD-nya sudah atas nama pemilik proyek, dasar pengenaan pajak pada faktur pajak yang harus dibuat oleh kontraktor adalah nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor barang atas nama pemilik proyek. Kemudian Surat Dirjen Pajak S-938/PJ.531/1997 yang ditetapkan tanggal 31 Maret 1997 menegaskan bahwa dalam pelaksanaan proyek atas dasar *turn key*, dimana barang-barang yang akan diimpor tercantum dalam *master list*, serta diimpor oleh dan atas nama pemilik proyek, maka Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang tercantum dalam Faktur Pajak dibuat atas dasar nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor atas barang-barang yang Pemberitahuan Impor Untuk Dipakai (PIUD)-nya atas nama pemilik proyek.

Selanjutnya Surat Dirjen Pajak No. S-2242/PJ.531/1998 yang Ditetapkan tanggal 8 Oktober 1998 menyatakan bahwa barang-barang yang tercantum dalam daftar barang yang akan diimpor *master list* diimpor oleh dan atas nama pemilik proyek, maka Barang Kena Pajak yang tercantum dalam Faktur Pajak dibuat atas dasar nilai kontrak dikurangi dengan nilai impor atas barang-barang yang Pemberitahuan Impor Untuk Dipakai (PIUD)-nya atas nama pemilik proyek.

D. 3 Saat Terutang PPN dan Pembuatan Faktur Pajak

Menurut Pasal 11 ayat 1 Undang - Undang No. 18 tahun 2000, Jasa kena pajak terutang pajak saat penyerahan jasa tersebut, meskipun atas penyerahan tersebut belum diterima pembayarannya. Apabila pembayaran diterima sebelum penyerahan tersebut, maka terutangnya pada saat penerimaan pembayaran. Hal ini diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000, tentang Pelaksanaan Undang - Undang Nomor 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.yang telah mengalami perubahan menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2002. Umumnya pekerjaan jasa pemborongan bangunan dan barang tidak bergerak lainnya diselesaikan dalam suatu masa tertentu. Sebelum jasa pemborongan itu selesai dan siap untuk diserahkan telah diterima pembayaran di muka sebelum pekerjaan pemborongan dimulai atau pembayaran atas sebagian penyelesaian pekerjaan jasa sesuai dengan tahap atau kemajuan penyelesaian pekerjaan. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) terutang pada saat pembayaran tersebut diterima oleh pemborong atau kontraktor. Ketentuan tersebut mengacu pada Pasal 11 ayat (2) Undang - Undang Nomor 18 Tahun 2000, yaitu :

“ Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak, atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf e, saat terutang pajak adalah pada saat pembayaran.”

Pajak terutang pada saat pembayaran diterima oleh pemborong atau kontraktor sedangkan penyerahan jasa baru terjadi apabila bangunan konstruksi telah selesai dilakukan. Dalam hal ini PPN terutang pada saat pembayaran tersebut diterima oleh pemborong atau kontraktor. PPN terutang ada saat pembayaran termin atau penyerahan bangunan tersebut, mana yang terlebih dahulu terjadi.

Pengusaha Kena Pajak (PKP) wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa Kena Pajak (JKP). Hal tersebut terdapat dalam Pasal 13 ayat (1) bahwa PKP wajib membuat faktur pajak untuk setiap penyerahan BKP dan atau JKP . Pembuatan faktur pajak bersifat wajib, karena faktur pajak adalah bukti yang menjadi sarana pelaksanaan cara kerja pengkreditan PPN. Jika pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP atau JKP, faktur pajak dibuat pada saat pembayaran. Apabila pembayaran diterima sesudah penyerahan BKP atau JKP, maka faktur pajak dibuat paling lama akhir bulan berikutnya saat penyerahan. Namun, jika pembayaran tersebut dilakukan sebagian- sebagian atau merupakan pembayaran uang muka sebelum dilakukan penyerahan, maka faktur pajak dibuat pada saat pembayaran sebagian- sebagian atau pembayaran uang muka tersebut. Hal tersebut tercantum dalam penjelasan Pasal 13 ayat (3) Undang - Undang Nomor 18 Tahun 2000.

Pembuatan faktur pajak mengacu kepada 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, bahwa ; Faktur Pajak Standar harus dibuat paling lambat :

- a. pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dalam hal pembayaran diterima setelah akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;
- b. pada saat penerimaan pembayaran dalam hal pembayaran terjadi sebelum akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak;
- c. pada saat penerimaan pembayaran dalam hal penerimaan pembayaran terjadi sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak;
- d. pada saat penerimaan pembayaran termin dalam hal penyerahan sebagian tahap pekerjaan; atau
- e. pada saat Pengusaha Kena Pajak rekanan menyampaikan tagihan kepada Bendaharawan Pemerintah sebagai Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam hal bangunan atau barang tidak bergerak tersebut selesai dikerjakan dan jasa pemborong seluruhnya diserahkan kepada penerima jasa (*project owner*), pajak terutang pada saat penyerahan Jasa Kena Pajak itu dilakukan, meskipun pembayaran lunas jasa pemborongan tersebut belum diterima oleh Pemborong atau Kontraktor. Pembuatan faktur pajak dalam hal ini mengacu pada pasal 2 ayat 1 huruf a di atas. Selanjutnya dalam hal Pemborong atau Kontraktor menerima uang muka sebelum pekerjaan dimulai, atau menerima pembayaran atas sebagian penyelesaian pekerjaan jasa dengan

tahap atau kemajuan penyelesaian pekerjaan (termin), sebelum jasa pemborong bangunan atau barang tidak bergerak lainnya selesai dan siap untuk diserahkan, maka pajak terutang pada saat pembayaran tersebut diterima oleh Pemborong atau Kontraktor. Pembuatan faktur pajak dalam hal ini mengacu pada pasal 2 ayat 1 huruf d di atas.

