

BAB III

GAMBARAN UMUM *FREIGHT FORWARDING* DAN PERLAKUAN PEMOTONGAN PPh PASAL 23 ATAS TRANSAKSI YANG DILAKUKAN OLEH *FREIGHT FORWARDING*

A. Gambaran Umum jasa *freight forwarding*

Definisi jasa *freight forwarding* pernah didefinisikan dalam PER-178/PJ/2006 (yang kemudian dicabut dengan terbitnya PER-70/PJ/2007) yaitu mengacu pada Keputusan Menteri Perhubungan No. KM/10 Tahun 1988 tentang Jasa Pengurusan Transportasi. Berdasarkan Keputusan Menteri Perhubungan No. KM/10 Tahun 1988 tentang Jasa Pengurusan Transportasi Menhub tersebut, yang dimaksud dengan Jasa *Freight Forwarding* adalah :

usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan Pemilik Barang, untuk mengurus semua kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya pengiriman dan penerimaan barang melalui transportasi darat, laut dan udara yang dapat mencakup kegiatan penerimaan, penyimpanan, sortasi, pengepakan, penandaan pengukuran, penimbangan, pengurusan penyelesaian dokumen, penerbitan dokumen angkutan, klaim asuransi, atas pengiriman barang serta penyelesaian tagihandan biaya-biaya lainnya berkenaan dengan pengiriman barang-barang tersebut sampai dengan diterimanya barang oleh yang berhak menerimanya.

Sebelum *freight forwarding*, masyarakat lebih dulu mengenal Ekspidisi Muatan Kapal Laut (EMKL), Ekspidisi Muatan Kapal Udara (EMKU), yang memberikan jasa di bidang transportasi barang. *Freight forwarding* adalah evolusi lanjutan dari EMKL/EMKU, dimana jasa *freight forwarding* lebih luas dari EMKL/EMKU. EMKL pada umumnya hanya beroperasi di wilayah pelabuhan yang mengurus dokumen-dokumen barang muatan dan pekerjaan-pekerjaan yang berhubungan dengan penerimaan dan penyerahan barang muatan, yang diangkut melalui laut untuk diserahkan kepada dan diterimanya dari Perusahaan Pelayaran. Kemudian EMKL/EMKU tidak bisa mendirikan cabang-cabang di dalam maupun luar negeri jadi ruang lingkupnya terbatas.

Sedangkan *freight forwarding* bertanggung jawab mulai dari saat menerima barang dari pemilik barang di tempat asal barang, menyerahkan barang

kepada pihak pengangkut sampai dengan menyerahkan barang tersebut kepada penerima yang ditunjuk di tempat tujuan akhir.

Ruang lingkup operasional *freight forwarder* adalah sebagai berikut :

1. Melaksanakan proses pengiriman barang atas perintah pemilik barang, dimana *forwarder* bertindak atas nama pihak pemilik barang
2. Kedudukan *forwarder* sebagai wakil dari pemilik barang, melindungi kepentingan pemilik barang, memerintahkan pengiriman barang kepada pihak pengangkut sampai ke *end user* (pemakai akhir)
3. *Freight forwarder* berhak untuk menggunakan FIATA *Bill of Lading* yang merupakan dokumen angkutan barang secara terpadu atau kombinasi
4. Perusahaan *forwarder* lebih terpadu, tidak hanya di pelabuhan saja tetapi sangat luas, yaitu pengiriman barang, memerintahkan pihak pengangkut sampai ke tempat tujuan akhir barang.

A.1 Tipologi *freight forwarder*

Berdasarkan tugas dan tanggung jawabnya, *freight forwarder* dikelompokkan menjadi 2 (dua) tipe, yaitu :

1. Sebagai agen

Freight forwarder bertindak sebagai agen apabila :

- a. Secara umum, menerima kewajiban/bertanggung jawab atas kesalahan sendiri atau kesalahan yang dilakukan pegawainya dengan pengaturan pengangkutan barang dilakukan atas dasar aturan tradisional keagenan, melakukan pemesanan ruangan kapal, mengatur transportasi, pengurusan di Bea Cukai, dan sebagainya, dan dalam melaksanakan tugasnya patuh kepada prinsipal, mematuhi instruksi-instruksi yang beralasan dan harus mampu melaksanakan seluruh transaksi yang terjadi.
- b. Secara umum, tidak bertanggung jawab terhadap tindakan atau kesalahan maupun kelalaian pihak ketiga, seperti *carriers*, *re-forwarder* dan sebagainya, dengan catatan bahwa pemilihan pihak ketiga tersebut telah dilakukan sungguh-sungguh.

Contoh-contoh kesalahan terbatas yang menjadi tanggung jawabnya, yaitu :

- penyerahan barang tidak sesuai dengan instruksi pengiriman barang
- kesalahan mengasuransikan barang yang tidak sesuai dengan instruksi
- kesalahan selama pengurusan di pabean/Bea Cukai (*custom operations*)
- barang dikirim ke pelabuhan yang salah
- *re-export* dilakukan tanpa memenuhi syarat kepabeanan/Bea Cukai
- penyerahan barang tanpa menagih uang *freight* dari *consignee*

2. Sebagai prinsipal

Freight forwarder bertindak sebagai prinsipal apabila :

- a. *Freight forwarder* berlaku sebagai suatu kontraktor bebas (*independent contractor*), bertanggung jawab atas namanya sendiri, tidak hanya kesalahannya sendiri tetapi terhadap seluruh pelaksanaan angkutan termasuk periode barang selama dalam pengawasan *carrier* dan semua penanggung jawab multimoda lainnya yang digunakan atas pekerjaan yang diminta oleh pelanggan
- b. Bertanggung jawab atas tindakan dan kesalahan *carrier* dan pihak-pihak lainnya yang terkait dengan pelaksanaan kontrak angkutan
- c. Melakukan konsolidasi, yaitu mengumpulkan muatan partai kecil dari beberapa *shipper* dan mengirim muatan tersebut dalam satu *shipment* kepada agen *consolidation* di pelabuhan tujuan dan menyerahkannya kepada *consignee*

Apabila *freight forwarder* mengambil alih tugas angkutan darat, mengangkut sendiri barang yang menjadi tanggung jawabnya, melaksanakan konsolidasi dan *multimodal transport*, menerbitkan *House Bill of Lading* atau *House Airwaybill* sendiri, maka dapat dikatakan bahwa *freight forwarder* tersebut berlaku sebagai prinsipal.

B. Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-178/PJ./2006

Menurut PER-178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000, jasa *freight forwarding* ada dalam *positive list* pengenaan objek Pajak Penghasilan Pasal 23, sehingga atas jasa *freight forwarding* dikenai pemotongan PPh 23 oleh pengguna jasa *freight forwarding*, seperti tercantum dalam tabel III.1 Lampiran II PER-178/PJ./2006.

Tabel III.1
Lampiran PER-178/PJ./2006

NO.	JENIS PENGHASILAN/JASA	PERKIRAAN PENGHASILAN NETTO
1.	Jasa teknik, jasa manajemen dan jasa lain <i>kecuali</i> jasa pengeboran (jasa drilling) di bidang penambangan minyak dan gas bumi (migas) yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap, jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga yang dilakukan oleh BEJ, BES, KSEI dan KPEI, jasa kustodian/ penyimpanan/penitipan yang dilakukan KSEI, serta, jasa-jasa yang disebutkan dalam angka 2, 3, 4 dan 5	30% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
2.	a. Jasa perencanaan konstruksi. b. Jasa pengawasan konstruksi. c. Jasa konsultasi, kecuali jasa konsultasi hukum, konsultasi hukum, dan konsultasi pajak	26 2/3% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
3.	a. Jasa penyelidikan dan keamanan b. Jasa kurir (jasa titipan swasta) c. Jasa biro perjalanan wisata d. Jasa agen perjalanan wisata e. Jasa konvensi, pameran, dan perjalanan insentif f. Jasa <i>freight forwarding</i> g. Jasa pengepakan h. Jasa maklon	20% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
4.	Jasa pelaksanaan konstruksi, termasuk: <ul style="list-style-type: none"> • Pemeliharaan/perbaikan bangunan; • Jasa instalasi/pemasangan mesin, listrik/ telepon/ air/gas/AC/TV kabel • Iklan sepanjang jasa tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang 	13 1/3 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN

	konstruksi dan mempunyai izin/sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi.	
5.	a. Jasa catering b. Jasa pembasmian hama. c. Jasa kebersihan/cleaning service.	10% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN

Sumber : diolah lebih lanjut oleh peneliti

C. Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-70/PJ./2007

Menurut PER-70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000, jasa *freight forwarding* tidak ada dalam *positive list* pengenaan objek Pajak Penghasilan Pasal 23, sehingga atas jasa *freight forwarding* tidak dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23.

D. Permasalahan seputar pemotongan PPh Pasal 23 terhadap jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding*.

Di dalam Lampiran III PER-70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000 terdapat jenis jasa yang dilakukan oleh *freight forwarder* sebagai pembentuk jasa *freight forwarding*, yaitu diantaranya dapat dilihat dalam tabel III.2 dibawah ini :

Tabel III.2
Jenis jasa yang dilakukan oleh *freight forwarder* dalam
PER 70/PJ./2007

NO.	JENIS PENGHASILAN/JASA	PERKIRAAN PENGHASILAN NETTO
1.	Jasa perantara	30% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
2.	Jasa kustodian/penyimpanan/penitipan, kecuali yang dilakukan oleh KSEI	26 2/3% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
3.	Jasa pengepakan	20% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
4.	Jasa pembasmian hama	10 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN

Sumber : diolah lebih lanjut oleh peneliti

D.1 Penegasan Dirjen Pajak Dalam S-785/PJ.032/2007 mengenai pemotongan PPh Pasal 23 terhadap *freight forwarding*.

- a. Mulai 1 Januari 2007 sampai dengan 8 April 2007 sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-178/PJ./2006 jasa *freight forwarding* tercantum sebagai jasa yang atas penghasilannya dipotong PPh Pasal 23 sebesar 15% dikali 20% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
- b. Sejak 9 April 2007 sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ./2007 jasa *freight forwarding* tidak tercantum sebagai jasa yang atas penghasilannya dipotong PPh Pasal 23 oleh karena itu atas pembayaran yang dilakukan tidak dipotong PPh Pasal 23 sepanjang tidak terdapat unsur sewa atau imbalan jasa sebagaimana dimaksud dalam butir 2 huruf b angka 4 diatas.

E. Ruang Lingkup Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23

Pajak Penghasilan Pasal 23 merupakan Pajak Penghasilan yang dipotong atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau penyelenggara

kegiatan selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 21, yang dibayarkan atau terutang oleh badan pemerintah atau subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya.

E.1 Pemotong Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan di Indonesia diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984. Undang-undang ini hanya memuat mengenai ketentuan material dari undang-undang perpajakan, sedangkan mengenai ketentuan formalnya diatur tersendiri dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 6 tahun 1983. Disebabkan hanya memuat ketentuan material saja, maka UU PPh 1984 hanya mengatur mengenai Subyek Pajak, Obyek Pajak dan Tarif Pajak. Pengaturan tersendiri ini dimaksudkan untuk memberikan ketegasan mengenai siapa yang dikenakan pajak dan berapa besarnya tarif pajak yang dikenakan.

Berdasarkan ketentuan Undang-Undang Perpajakan No. 10 Tahun 1994 mengenai Pajak Penghasilan dalam Pasal 1 disebutkan bahwa Pajak Penghasilan dikenakan terhadap Subyek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Kemudian dilanjutkan dengan Pasal 2 yang isinya menjelaskan bahwa salah satu Subyek Pajak tersebut dalam Pasal 1 sebelumnya adalah Badan, yaitu yang terdiri dari perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, BUMN dengan nama dan bentuk apapun, persekutuan, perkumpulan, firma, kongsi, koperasi, yayasan, dana pension, dan bentuk usaha lainnya. Berdasarkan kedua pasal ini, maka badan usaha yang bergerak di bidang jasa *freight forwarder* merupakan Subyek Pajak Penghasilan dan penghasilan yang diterima atas jasa *freight forwarding* yang dilakukannya merupakan Obyek Pajak Penghasilan.

Dalam Undang-Undang Perpajakan No. 10 Tahun 1994 Pasal 23 disebutkan pula bahwa penghasilan berupa imbalan jasa, yang terdiri atas jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 21, wajib dilakukan pemotongan Pajak Penghasilan pasal 23. Berdasarkan Undang-Undang

Perpajakan Nomor 16 Tahun 2000 beserta peraturan pelaksanaannya, lingkup Pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 pada prinsipnya sama dengan ketentuan sebelumnya, yaitu dilakukan oleh pihak-pihak yang membayarkan penghasilan yang terdiri atas:

1. Badan Pemerintah
2. Subyek Pajak Badan Dalam Negeri
3. Penyelenggara Kegiatan
4. Bentuk Usaha Tetap
5. Perwakilan Perusahaan Luar Negeri Lainnya
6. Orang Pribadi sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri yang telah memperoleh penunjukkan dari Direktur Jenderal Pajak untuk memotong Pajak Penghasilan Pasal 23. Sesuai dengan Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-50/PJ/1994, maka Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri yang dapat ditunjuk sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 meliputi;
 - a. Akuntan, arsitek, dokter, notaries, PPAT kecuali PPAT tersebut adalah Camat, Pengacara, dan Konsultan, yang melakukan pekerjaan bebas.
 - b. Orang pribadi yang menjalankan usaha yang menyelenggarakan pembukuan.

E.2 Mekanisme pemotongan pajak penghasilan pasal 23 yang berlaku atas jasa *freight forwarding*

Tata cara penghitungan, pemotongan, pembayaran dan pelaporan pajak penghasilan pasal 23 atas jasa *freight forwarding* yang dilakukan oleh pihak ketiga adalah sebagai berikut:

- a. Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 terutang pada akhir bulan dilakukannya pembayaran atau pada akhir bulan terutangnya penghasilan yang bersangkutan.

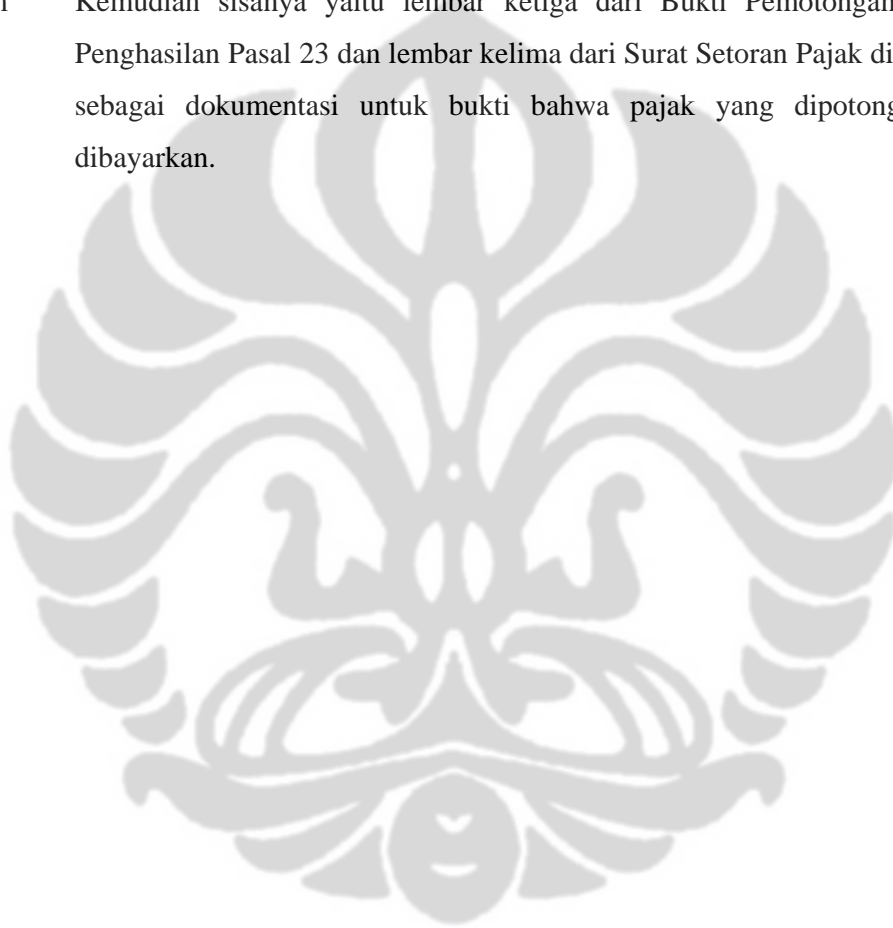
Pengertian saat terutangnya penghasilan yang bersangkutan adalah pada saat pembebanan diakui sebagai biaya oleh pemotong pajak sesuai dengan metode pembukuan yang dilakukan.

- b Pemotongan dilakukan oleh pemberi penghasilan yang dapat berupa Badan Pemerintah, Subyek Pajak Badan Dalam Negeri, Penyelenggara Kegiatan, Bentuk Usaha Tetap, Perwakilan Perusahaan Luar Negeri Lainnya, dan Orang Pribadi sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri yang telah memperoleh penunjukkan dari Direktur Jenderal Pajak untuk memotong pajak penghasilan pasal 23 sesuai dengan PER-70/PJ/2007 Tanggal 9 April 2007 Tentang Jenis Jasa Lain Dan Perkiraan Penghasilan Neto. Pemotongan dilakukan pada saat tagihan atau invoice telah diterima oleh pemotong.
- c Pemotong pajak penghasilan pasal 23 ini harus terlebih dahulu mengetahui tarif pemotongannya dan kemudian menghitung seberapa besar pajak penghasilan pasal 23 yang harus dipotongnya dengan cara mengalikan tarif sebesar 15% dengan perkiraan penghasilan neto. Perkiraan penghasilan neto disesuaikan dengan PER-70/PJ/2007 Tanggal 9 April 2007 Tentang Jenis Jasa Lain Dan Perkiraan Penghasilan Neto. Perkiraan penghasilan neto adalah prosentase yang terdapat dalam Keputusan Dirjen Pajak yang berlaku atas jenis jasa yang dimaksud, kemudian dikalikan penghasilan bruto tidak termasuk PPN. Dengan demikian tarif efektif yang berlaku adalah $15\% \times \text{Prosentase Perkiraan Neto} \times \text{Penghasila Bruto}$.
- d Selanjutnya pemotong pajak mengisi Surat Setoran Pajak (SSP) untuk melakukan pembayaran atas pajak dipotongnya sesuai dengan yang telah dihitungnya. SSP dibuat dalam rangkap lima yang masing-masing diperuntukkan:
- Lembar – 1 : untuk Wajib Pajak pemotong
 - Lembar – 2 : untuk Kantor Pelayanan Pajak melalui KPN
 - Lembar – 3 : untuk dilaporkan oleh Wajib Pajak pemotong ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar (dilampirkan pada SPT Masa PPh 23)
 - Lembar – 4 : untuk Bank Persepsi atau Kantor Pos dan Giro

- Lembar – 5 : untuk arsip Wajib Pajak pemotong
- e Pajak Penghasilan Pasal 23 disetor oleh pemotong pajak selambat-lambatnya tanggal 10 tanggal takwin berikutnya setelah bulan saat terutangnya pajak.
- f Pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Penghasilan Pasal 23 selambat-lambatnya dua puluh hari setelah Masa Pajak berakhir.
- g Dalam pelaporan pemotongan pajak penghasilan pasal 23 ini, pemotong harus membuat Bukti Pemotongan Pajak Pasal 23 yang dibuat atas tiga rangkap yang masing-masing diperuntukkan :
- Lembar – 1 : untuk Wajib Pajak yang dipotong
 - Lembar – 2 : untuk Kantor Pelayanan Pajak
 - Lembar – 3 : untuk Wajib Pajak Pemotong
- h Dalam Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 harus dicantumkan nama, NPWP, dan alamat Wajib Pajak yang dipotong pajaknya. Kemudian dalam kolom jumlah penghasilan bruto diisi nilai imbalan bruto yang dibayarkan oleh pemberi penghasilan dan diletakkan pada baris jenis penghasilan jasa yang dimaksudkan untuk dibayarkan.
- i Pada kolom Perkiraan Penghasilan Neto diisi nilai prosentase perkiraan penghasilan neto sesuai dengan Keputusan Direktorat Jenderal Pajak yang berlaku pada masa tersebut. Kemudian pada kolom tarif dicantumkan 15% dan setelah itu pada kolom terakhir yaitu kolom Pajak Penghasilan yang dipotong dicantumkan nilai yang merupakan perkalian antara jumlah penghasilan bruto yang dikenakan pajak dengan prosentase perkiraan penghasilan neto dan dikalikan lagi dengan tarif pajak penghasilan pasal 23 sebesar 15%.
- j Dalam Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 tersebut harus dicantumkan tanggal dilakukannya pemotongan pajak dan pada baris kanan bawah dicantumkan nama, NPWP dan alamat serta tanda tangan, nama, cap pemotong pajak penghasilan pasal 23.
- k Pada saat pelaporan pajak dilakukan, pemotong pajak memberikan lembar kedua dari Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dan lembar

ketiga dari Surat Setoran Pajak ke kantor Pelayanan Pajak dimana pemotong terdaftar sebagai wajib pajak.

- l Untuk lembar pertama dari Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 diberikan kepada pihak yang dipotong pajaknya untuk sebagai bukti agar pajak yang telah dipotong dapat dikreditkan pada penghitungan pajak penghasilan tahunan dengan catatan pajak yang dipotong bukanlah pajak yang bersifat final.
- m Kemudian sisanya yaitu lembar ketiga dari Bukti Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dan lembar kelima dari Surat Setoran Pajak disimpan sebagai dokumentasi untuk bukti bahwa pajak yang dipotong telah dibayarkan.



BAB IV
ANALISIS PERLAKUAN PEMOTONGAN PPh PASAL 23
ATAS TRANSAKSI YANG DILAKUKAN OLEH *FREIGHT*
***FORWARDING* : (SUATU TINJAUAN UNTUK**
MENINGKATKAN KEPASTIAN HUKUM)

A. Analisis Perlakuan Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 Atas Rangkaian Jasa Yang Dilakukan Oleh *Freight Forwarding* Ditinjau Dari Azas Kepastian Hukum

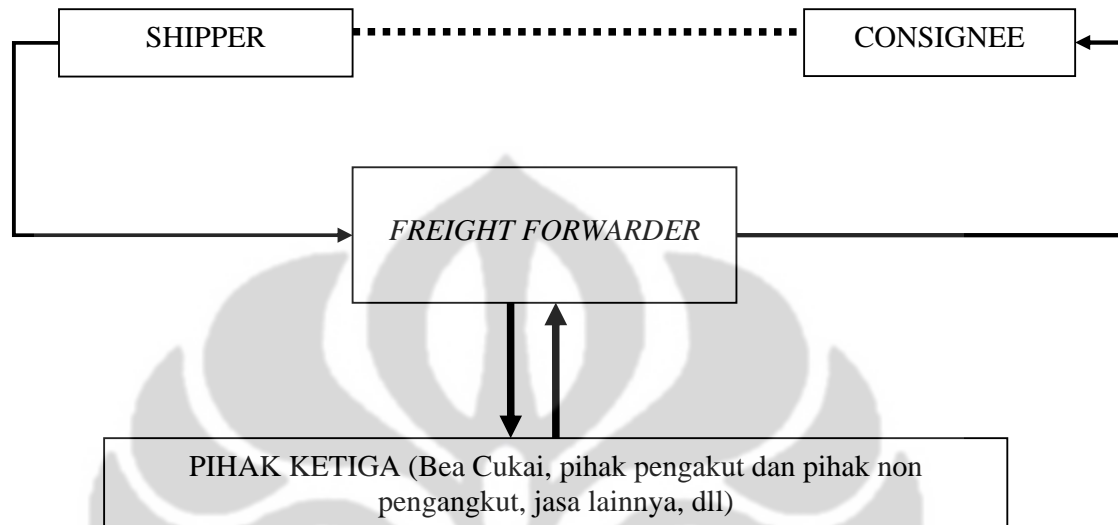
Freight forwarding dalam menjalankan kegiatannya berperan sebagai utusan pengirim barang (*shipper*) dan penerima barang (*consignee*) dalam menyelesaikan urusan yang berkaitan dengan administrasi pengiriman dan atau penerimaan barang. Imbalan yang akan ditagih kepada *shipper* atau *consignee* ada yang merupakan penggantian atas biaya-biaya yang telah dikeluarkan terlebih dahulu oleh *freight forwarder* kepada pihak ketiga terkait dengan pengurusan transaksi pengiriman barang. Transaksi seperti ini merupakan transaksi yang bersifat *reimbursable items*. Sedangkan imbalan yang dilakukan sendiri oleh *freight forwarder* seperti, *handling fee*, *documentation fee* merupakan transaksi yang bersifat *non-reimbursable items*.

Transaksi yang sangat beragam dan berbeda-beda tersebut menyebabkan perlakuan Pajak Penghasilan khususnya pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 membutuhkan penegasan yang lebih jelas dan pasti. Pengenaan Pajak Penghasilan khususnya pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas usaha *freight forwarding* mengundang banyak pro dan kontra di antara para pelaku bisnis. Ada yang mengatakan *freight forwarding* tidak bisa dikenakan pemotongan PPh, ada pula yang mengatakan sebaliknya, karena begitu cepatnya perubahan peraturan, yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000. Perbedaan pendapat ini dapat terjadi karena secara teknis, kegiatan usaha yang tercakup dalam *freight forwarding* sendiri sangat beragam, sehingga persepsi orang terhadap jasa *freight*

forwarding bisa berbeda-beda. Secara umum skema jasa *freight forwarding* digambarkan sebagai berikut :

Gambar IV. 1

Skema umum kegiatan *freight forwarding*



Sumber : Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan⁵⁵

A.1 Karakteristik jasa *freight forwarding* yang menjadi dasar pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23

Keputusan Menteri Perhubungan No. KM/10 Tahun 1988 tentang Jasa Pengurusan Transportasi jelas ditegaskan yang dimaksud dengan jasa *freight forwarding* adalah usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan pemilik barang, untuk mengurus semua kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya pengiriman dan penerimaan barang melalui transportasi darat, laut dan udara yang dapat mencakup kegiatan penerimaan, penyimpanan, sortasi, pengepakan, penandaan, pengukuran, penimbangan, pengurusan penyelesaian dokumen, penerbitan dokumen angkutan, klaim asuransi, atas pengiriman barang serta penyelesaian tagihan dan biaya-biaya lainnya berkenaan dengan pengiriman barang-barang tersebut sampai dengan diterimanya barang oleh yang berhak menerimanya.

⁵⁵ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax tanggal 22 Agustus 2008, pukul 17.00

Definisi jasa *freight forwarding* di Keputusan Menteri Perhubungan tersebut kemudian diadopsi oleh Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-178/PJ./2006 yang merupakan petunjuk pelaksana penerapan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23. Namun, definisi yang terdapat dalam PER-178/PJ./2006 dibuat lebih singkat di mana dinyatakan bahwa jasa *freight forwarding* adalah usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan pemilik barang untuk melaksanakan kegiatan yang diperlukan untuk terlaksananya pengiriman dan penerimaan barang melalui transportasi darat, laut dan udara.

Definisi tersebut tidak jelas, karena sesungguhnya jenis kegiatan *freight forwarding* sangat banyak dan komprehensif. Kalau ketentuan *freight forwarding* di PER-178/PJ./2006 mengacu ke Keputusan Menteri Perhubungan Nomor 10 Tahun 1988, semua jasa-jasa yang menyangkut ini dikatakan sebagai jasa *freight forwarding* dan tidak boleh dipisah-pisah..

Rangkaian jasa-jasa yang dilakukan oleh *freight forwarder* merupakan rangkaian yang membentuk jasa *freight forwarding*. Atas jasa-jasa yang dilakukan akan dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 sesuai dengan peraturan yang berlaku tentang jasa-jasa yang dikenai pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23. Peraturan terakhir yang mengatur tentang jenis jasa-jasa yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah PER 178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2007 yang telah diganti dengan PER 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007.

A.2 Analisis perlakuan pemotongan PPh Pasal 23 atas *freight forwarding* menurut PER 178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006 – 8 April 2007 yang telah diganti dengan PER 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007

Perlakuan pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* menurut PER-178/PJ./2006 yang berlaku tanggal 26 Desember 2006 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000, jasa *freight forwarding* merupakan objek Pajak Penghasilan Pasal 23, sehingga atas semua rangkaian jasa *freight forwarding* dan atas nama *freight forwarding* dikenai pemotongan dari penghasilan neto sebesar 20% dari jumlah bruto tidak

termasuk Pajak Pertambahan Nilai. Dalam PER 178/PJ./2006 dijelaskan definisi jasa *freight forwarding* yang mengacu kepada definisi *freight forwarding* menurut Keputusan Menteri Perhubungan No. KM/10 Tahun 1988. Jadi apapun jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding* asalkan dilakukan oleh *freight forwarder* dalam rangka pengurusan transportasi dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23.

A.3 Analisis perlakuan pemotongan PPh Pasal 23 atas *freight forwarding* menurut ketentuan PER 70/PJ./2007 tanggal 9 April - sekarang

Menurut PER-70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000, jasa *freight forwarding* tidak ada dalam *positive list* pengenaan objek Pajak Penghasilan Pasal 23, sehingga atas jasa *freight forwarding* tidak dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23. Jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding* adalah jasa pengurusan transportasi. Di dalam jasa transportasi itu terdiri dari beberapa jasa yang mengacu pada SK Keputusan Menteri Perhubungan No. KM/10 Tahun 1988 tentang Jasa Pengurusan Transportasi. Hal ini diperkuat oleh pernyataan dari Bapak Ruston Tambunan.

“...*freight forwarding* itu adalah jasa transportasi. Mengacu seperti di dalam No. KM/10 Tahun 1988, jasa *freight forwarding* disebutkan sebagai jasa transportasi...”⁵⁶

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-70/PJ./2007 menganut *positive list*. Artinya, yang tertera dalam peraturan itulah yang akan dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23. Jasa *freight forwarding* sendiri, tidak ikut disebutkan disebutkan dalam peraturan tersebut. Meskipun demikian, tetap ada kemungkinan *freight forwarding* memberikan jasa yang terutang Pajak Penghasilan Pasal 23.

Misalnya jika ada pemberian jasa berupa jasa pengepakan (*packing*), jasa penyimpanan, jasa pembasmian hama, jasa perantara, dan sewa *forklift* atau alat transportasi lainnya. *Freight forwarding* dapat saja dikenakan pajak di sisi itu

⁵⁶ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax tanggal 22 Agustus 2008, pukul 17.00

karena tidak ada ketentuan yang mengatur secara tegas, apakah jenis-jenis jasa turunannya akan dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 23 atau tidak. Jasa-jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding* yang ada di dalam *positive list* PER-70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000 adalah sebagai berikut :

- a. Sewa kendaraan
- b. Jasa penyimpanan
- c. Jasa pengepakan
- d. Jasa pembasmian hama
- e. Jasa perantara

PER-70/PJ./2007 menganut *positive list*, yang artinya bahwa jasa yang ada di *list* PER-70/PJ./2007 merupakan objek pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23. Hal ini diperkuat oleh pernyataan Bapak Ruston Tambunan.

“Ya.dalam praktek seperti itu, harus dipotong sesuai jasa yang diberikan. Apabila ada di PER 70, berarti dipotong. Setiap tagihan harus di list satu persatu berdasarkan jasa yang dilakukan. Apabila ada di dalam positive list berarti dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23.”⁵⁷

Jadi atas rangkaian jasa-jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding*, jika di dalam rangkain jasa-jasa tersebut ada dalam *posistive list* PER 70/PJ./2007, maka akan dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 sesuai jasa yang diberikan.

“...substansi jasa itu ada atau tidak dalam list jasa yang sudah ditentukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Kita mengenal freight forwarding itu tidak sebagai jasa utuh. Jika dalam komponen jasa freight forwarding ada jasa-jasa yang termasuk dalam positive list, maka jasa itulah yang dipotong.”⁵⁸

⁵⁷ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax, tanggal 22 Agustus 2008 pukul 17.00 WIB

⁵⁸ Hasil wawancara dengan Bapak Hapid Abdul Gofur, tanggal 18 November 2008 pukul 13.30 WIB

Sebagai contoh jika *freight forwarder* memberikan tagihan ke pengguna jasanya, dan di dalam tagihan tersebut dirinci beberapa jenis jasa yang dilakukan, salah satunya ada jasa pengepakan dan jasa penyimpanan, maka atas jasa pengepakan dan jasa penyimpanan tersebut dikenai pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 oleh pengguna jasa sebesar tarif efektif 4,5% dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai atas jasa pengepakan dan jasa penyimpanan saja.

Tabel IV.1
Perbandingan pemotongan PPh Pasal 23 atas tagihan *freight forwarder*
menurut PER 178/PJ./2006 dengan PER 70/PJ./2007

Biaya yang ditagih		Pemotongan PPh 23	
		PER 178 (3%)	PER 70 (4,5%)
<i>Handling fee</i>	2.000.000	60.000	-
jasa pengepakan	1.000.000	30.000	45.000
jasa penyimpanan	800.000	24.000	36.000
biaya komunikasi	230.000	6.900	-
biaya terminal	400.000	12.000	-
biaya bank	55.000	1.650	-
Total	4.485.000	134.550	81.000

Sumber : diolah lebih lanjut oleh penulis

A.4 Transaksi *reimbursement* yang dilakukan oleh *freight forwarding* dan tinjauan jasa *freight forwarding* sebagai jasa perantara

Dalam menjalankan kegiatannya, terdapat beberapa transaksi yang ditangani terlebih dahulu oleh *freight forwarder* kepada pihak ketiga yang menjadi mitra kerja dalam pelaksanaan *freight forwarding* yang disebut dengan transaksi *reimbursement*. Transaksi *reimbursement* adalah suatu jumlah tagihan yang ditagih oleh pemberi jasa kepada penerima jasa yang berasal dari tagihan pihak ketiga, dimana pihak ketiga selaku pihak yang dilibatkan oleh pemberi jasa dalam melakukan penyerahan jasa kepada penerima jasa. Transaksi *reimbursement* ini umumnya dilakukan oleh perusahaan-perusahaan jasa yang bekerjasama dengan

pihak ketiga dalam melakukan kegiatan pemberian jasa kepada konsumen (penerima jasa) antara lain perusahaan pengangkutan / pengiriman barang. Tagihan biaya yang di-reimburse antara lain : *Freight, THC, Document Fee, D/O, Cleaning Container, Lift on/off Container, shipping line, dan air line*. Pihak ketiga berupa pihak pengangkut dan pihak non-pengangkut ataupun pihak lainnya, seperti yang diuraikan dalam tabel berikut :

Tabel IV. 2
Mitra kerja *freight forwarder* dalam transaksi *freight forwarding*

No.	Pihak pengangkut	Pihak non-pengangkut	Pihak lainnya
1.	Pemilik kapal	Terminal peti kemas	Bank
2.	Pemilik angkutan udara	Pergudangan	Asuransi
3.	Operator angkutan darat	Usaha pengepakan, penyelesaian dokumen Bea Cukai, dokumen ekspor/impor	Pelabuhan laut/udara

Sumber : diolah lebih lanjut oleh penulis

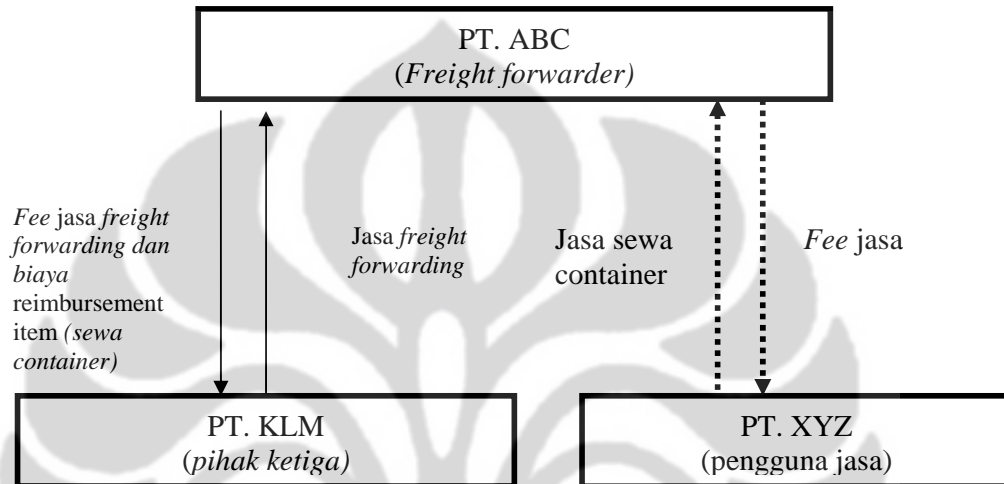
Transaksi-transaksi tersebut dalam rangkaian kegiatan *freight forwarding* dikenal sebagai transaksi-transaksi yang bersifat *reimbursable items*, yang artinya biaya yang telah dikeluarkan terlebih dahulu oleh *freight forwarder* dapat dimintakan kembali ke pengguna jasa *freight forwarding*.

Secara umum, transaksi yang terjadi dalam jasa *freight forwarding* yang bersifat *reimbursable items* terdiri dari :

- Biaya yang dikeluarkan kepada pihak angkutan
- Biaya yang dibayar kepada pihak pelabuhan
- Biaya yang dikeluarkan kepada perusahaan asuransi
- Biaya *storage* (penyimpanan)
- Biaya beban pajak

Secara umum skema transaksi dengan menggunakan *reimbursement* yang dilakukan oleh *freight forwarder* dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar IV. 2
Skema Transaksi *Reimbursement* Pada Kegiatan *Freight Forwarding*



Sumber : diolah lebih lanjut oleh penulis

Dalam hal terjadi transaksi *reimbursement*, tagihan dari pihak ketiga akan diteruskan oleh *freight forwarding* kepada penerima jasa *freight forwarding* dengan atau tanpa ditambah imbalan (*mark up*). Selanjutnya pembayaran dari penerima jasa *freight forwarding* akan diteruskan oleh *freight forwarding* kepada pihak ketiga tersebut setelah dikurangi dengan imbalan *mark up*. Jumlah penerimaan yang akan dicatat sebagai penghasilan/pendapatan oleh *freight forwarding* adalah jumlah pembayaran dari penerima jasa *freight forwarding* dikurangi dengan nilai *reimbursement*.

Contoh perhitungan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* yang bersifat *reimbursable items*.

Metode 1 :

Tagihan yang ditagih oleh *freight forwarder* tanpa adanya *reimbursable items* di dalam tagihan. Dasar pengenaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah sebagai berikut :

List tagihan

<i>Handling fee</i>	Rp. 1.000.000,-
<i>Transportation cost</i>	Rp. 1.000.000,-
Jasa penyimpanan	Rp. 500.000,-
<i>Packing</i>	Rp. 400.000,-
<i>Air freight</i>	<u>Rp. 1.000.000,-</u>
Total Tagihan	Rp. 3.900.000

PPh 23 yang dipotong oleh pengguna jasa *freight forwarding* menurut PER 70/PJ./2007

$$\begin{aligned}
 &= 15\% \times 30\% \times \text{Penghasilan bruto} \\
 &= 15\% \times 30\% \times (500.000 + 400.000) \\
 &= 15\% \times 30\% \times \text{Rp. } 900.000,- \\
 &= \text{Rp. } 40.500,-
 \end{aligned}$$

Metode 2 :

Tagihan yang ditagih oleh *freight forwarder* dengan *reimbursable items* di dalam tagihan, yaitu jasa pengepakan dibayar terlebih dahulu oleh *freight forwarder*. Transaksi *packing* dengan perusahaan pengepakan dibayarkan terlebih dahulu oleh *freight forwarder* yang selanjutnya ditagih kembali ke *shipper* (*reimbursement*), dimana pembayaran dilakukan atas nama pemilik barang. Dasar pengenaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 adalah sebagai berikut :

List tagihan

<i>Handling fee</i>	Rp. 1.000.000,-
<i>Transportation cost</i>	Rp. 1.000.000,-
Jasa penyimpanan	Rp. 500.000,-
<i>Packing</i>	Rp. 400.000,-
<i>Air freight</i>	<u>Rp. 1.000.000,-</u>
Total Tagihan	Rp. 3.900.000

PPh 23 yang dipotong oleh pengguna jasa *freight forwarding* menurut PER 70/PJ./2007

$$\begin{aligned}
 &= 15\% \times 30\% \times \text{Penghasilan bruto} \\
 &= 15\% \times 30\% \times \text{Rp. 500.000,-} \\
 &= \text{Rp. 22.500,-}
 \end{aligned}$$

Reimbursement pada contoh diatas tidak dimasukkan sebagai unsur pengenaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23, sepanjang memenuhi persyaratan *reimbursement*, yaitu :

1. dokumen harus atas nama konsumen (*shipper*) sebagai pihak I yang memberikan penggantian.
2. pada saat meminta *reimbursement*, *freight forwarding* sebagai pihak II harus menyerahkan seluruh dokumen dan bukti-bukti asli
3. tidak boleh ada *mark-up*
4. ada klausul mengenai *reimbursable items* dalam kontrak atau perjanjian yang disepakati antara pihak I (*shipper*) dan pihak II (*freight forwarder*).

Sepanjang syarat tersebut diatas terpenuhi, maka pembayaran kepada pihak ketiga (*reimbursement*) yang dibayarkan melalui *freight forwarder* tidak dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23.

Dalam transaksi *reimbursement* dokumen *invoice* tagihan oleh Pihak Ketiga dibuat langsung atas nama Penerima Jasa. Menurut kelaziman akuntansi di Indonesia, dokumen tagihan yang akan diakui sebagai pendapatan *freight forwarding* adalah dokumen tagihan yang dibuat atas nama *freight forwarding* yang bersangkutan. Dengan demikian, atas pembayaran (*reimbursement*) yang diterima dari Penerima Jasa atas tagihan *invoice* dimaksud tidak akan diakui sebagai penghasilan/pendapatan oleh *freight forwarding*. Demikian pula pembayaran oleh *freight forwarding* kepada Pihak Ketiga tidak boleh diakui atau dicatat sebagai biaya pengurang penghasilan bruto pada laporan keuangan.

A.5 Tinjauan *freight forwarder* sebagai jasa perantara

Karena sifatnya sebagai perantara antara pengirim barang (*shipper*) dengan penerima barang (*consignee*) maka *freight forwarding* dapat dikategorikan

sebagai jasa perantara. Peranan *forwarder* sebagai perantara adalah sebagai perantara perdagangan, yaitu bertindak antara pemilik barang (si pengirim atau si penerima) disatu pihak dan pengangkut (*carrier*) disisi lain, pada setiap suatu proses pengiriman barang.

Freight forwarder sebagai perantara karena *forwarder* memahami beberapa macam aspek-aspek pengiriman dan pengangkutan barang dimana para pemilik barang (produsen) memerlukan *advise* dari *forwarder* untuk setiap pengiriman barang yang telah dibeli oleh pembeli agar barang-barang tersebut sampai dengan aman dan selamat tiba ditempat tujuan, sehingga penjual tidak akan dituntut ganti rugi apapun juga. Dipihak lainnya (si pengangkut) mengetahui dengan tepat besarnya jumlah barang muatan yang dikuasai oleh *forwarder* bersangkutan, dimana kapalnya sedang menunggu di pelabuhan agar dapat segera memuat barang yang sekarang ini berada ditangan para *forwarder* dimaksud.

Pihak pengangkut akan berusaha untuk memperoleh barang muatan sebanyak-banyak dari *forwarder* dengan memberikan suatu tingkat harga tarif angkutan yang cukup menarik bagi *forwarder*. Harga yang ditawarkan tersebut akan cukup menguntungkan dirinya, sebagai penguasa atas barang muatan. Pada saat terjadinya negosiasi, kedua belah pihak telah mengetahui adanya suatu tarif angkutan yang biasa disebut *basic rate*, suatu patokan tarif yang telah ditetapkan oleh para pengangkut.

Fasilitas pelayanan yang dapat ditawarkan kepada para pemakai jasa oleh *forwarder* itu antara lain berupa memberikan beberapa informasi yang berguna bagi pemakai jasa, terhadap situasi dan kondisi dari negara dimana pembeli barangnya itu berdomisili. Termasuk pula disini adalah membayar terlebih dahulu seluruh biaya-biaya terkait, terhadap barang yang akan dilaksanakan pengirimannya, barulah apabila barang yang telah dikirim seluruhnya, maka *forwarder* akan menagih seluruh biaya terkait kepada pemakai jasa bersangkutan.

Segala biaya-biaya yang telah dibayar terlebih dahulu oleh *forwarder*, seluruh pembayaran yang telah dilaksanakannya itu akan ditagih secara keseluruhan kepada pemakai jasa, apabila seluruh proses pengapalan/pengiriman barang itu telah selesai seluruhnya.

Multitafsir menurut pengguna jasa *freight forwarding* ini disebabkan karena jasa perantara sendiri tidak pernah didefinisikan sehingga menyebabkan timbulnya *grey area*. Baru pada tahun 2008, Direktorat Jenderal Pajak mengeluarkan sebuah Surat Penegasan bernomor S-09/PJ.032/2008 tahun 2008 yang menyebutkan bahwa jasa *freight forwarding* adalah bukan termasuk jasa perantara sehingga multitafsir yang selama ini terjadi, sudah terjawab dengan adanya Surat Penegasan tersebut. Jasa *freight forwarding* adalah jasa pengiriman transportasi yang didalamnya terdiri dari banyak jasa. Sedangkan perantara hanya mempertemukan antara pembeli dengan penjual, atau dalam hal *freight forwarding*, mempertemukan pemilik barang dengan perusahaan pengangkutan. Walaupun pada kenyataannya ada perusahaan *freight forwarding* yang melaksanakan sebagai perantara, tapi hal itu tentu tidak bisa digeneralisasi. Karena *freight forwarding* tidak hanya mencakup kegiatan perantara saja, tapi jasa pengurusan transportasi. Hal ini diperkuat oleh pernyataan Bapak Ruston Tambunan sebagai berikut :

*“...freight forwarding bukan jasa perantara, tetapi jasa transportasi. Dalam Surat-surat Direktur Jenderal Pajak juga dijelaskan freight forwarding itu bukan jasa perantara, tetapi jasa transportasi. Mengacu seperti di dalam KMK no. 10. Menhub disebutkan sebagai jasa transportasi, bukan jasa perantara. Kalau perantara itu broker, agent. Saya tidak setuju kalo freight forwarding disebut jasa perantara..”*⁵⁹

A.5 Implikasi kepastian hukum atas pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding*

Adanya fleksibilitas kebutuhan para pengguna jasa *freight forwarding* yang disesuaikan dengan kebutuhan pelayanan perpindahan barang yang ingin diperolehnya, menimbulkan perbedaan persepsi mengenai perlakuan penentuan jenis jasa *freight forwarding*, obyek Pajak Penghasilan Pasal 23 atau bukan obyek Pajak Penghasilan Pasal 23.

Ketidakpastian hukum juga memegang andil yang cukup besar atas terjadinya perbedaan persepsi karena dalam hukum perpajakan tidak secara jelas menyatakan bahwa jasa *freight forwarding* termasuk jenis jasa tertentu, sehingga

⁵⁹ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax tanggal 22 Agustus 2008, pukul 17.00 WIB

yang terjadi di lapangan adalah dalam sebuah badan usaha yang bergerak di bidang jasa *freight forwarding* dapat dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas imbalan jasa yang diberikannya dengan tarif yang berbeda-beda .

Apabila jenis jasa tersebut memiliki tarif Pajak Penghasilan Pasal 23 yang sama besarnya, tidak akan menimbulkan dampak yang signifikan terhadap penghasilan badan usaha yang bergerak di bidang jasa *freight forwarding*, akan tetapi apabila jenis jasa masing-masing memiliki tarif yang berbeda-beda, terlebih lagi apabila salah satu atau dua dari jenis jasa merupakan jenis jasa yang pengenaan pajaknya bersifat final sedangkan yang lainnya tidak, maka akan menimbulkan dampak yang lebih signifikan lagi bagi pihak yang dipotong dan yang memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 ini.

Ketidakjelasan mengenai pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* mengakibatkan ketidakpastian mengenai pemotongan yang akan dikenakan atas pajak penghasilan jasa *freight forwarding*. Hal ini mengakibatkan adanya perbedaan pemotongan atas obyek pajak, karena masing-masing Wajib Pajak pemotong memiliki persepsi dan tafsiran yang berbeda-beda atas penggolongan jasa *freight forwarding* sesuai dengan karakteristik dan fungsi jasa *freight forwarding* yang digunakannya.

Bagi pengguna jasa *freight forwarding* yang membutuhkan jasa *freight forwarding* sebagai sarana untuk mengirim barang ke tempat tujuan, akan menggolongkan jasa *freight forwarding* sebagai jasa yang tidak dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23, karena jasa *freight forwarding* tidak ada dalam *positive list* PER 70/PJ./2007. Wajib pajak pengguna jasa *freight forwarding* yang menafsirkan hal ini, tidak akan memotong pembayaran yang dibayar ke perusahaan *freight forwarding*, sehingga tidak timbul hutang pajak.

Dalam pemeriksaan pajak, pengguna jasa *freight forwarding* akan langsung dikoreksi karena tidak memotong atas *fee* yang dibayarkan ke perusahaan *freight forwarding*. Meskipun pajak yang harus dipotong atas *fee* yang dibayarkan ke perusahaan *freight forwarding* tidak semuanya, melainkan hanya beberapa jasa yang dipakai yang ada di dalam *positive list* PER 70/PJ./2007 sesuai pembahasan sebelumnya.

Karena pengguna jasa *freight forwarding* tidak memotong atas pembayarannya ke perusahaan *freight forwarding* akibat ketidaktahuan dan penafsiran yang berbeda, maka fiskus akan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dan sanksi administrasi 2% per bulan maksimal 24 bulan atas penghasilan yang diterima oleh *freight forwarding* yang tidak dipotong oleh pengguna *freight forwarding*.

A.6 Tinjauan kesesuaian dan keselarasan asas pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas rangkaian jasa *freight forwarding*

A.6.1 Kesesuaian dengan konsep Pajak Penghasilan

Ketentuan tentang pemotongan Pajak Penghasilan atas jasa *freight forwarding* yang dilaksanakan Wajib Pajak pemotong (*withholding*) telah selaras dengan konsep Pajak Penghasilan sebagai salah satu pajak langsung. Konsep pajak langsung pada hakekatnya adalah apabila beban suatu jenis pajak tidak dapat dilimpahkan (*tax burden can not be shifted*), berarti yang ditunjuk sebagai subyek pajak oleh undang-undang langsung harus menanggung beban pajak. Hal ini selaras karena dalam ketentuan pemotongan Pajak Penghasilan atas jasa *freight forwarding*, atas imbalan jasa *freight forwarding* dilakukan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 sebelum dibayarkan kepada penerima penghasilan, yang merupakan penanggung beban Pajak Penghasilan yang dimaksud.

Apabila dikaitkan dengan mekanisme pengumpulan pajak yang berlaku di Indonesia, maka telah terdapat kesesuaian dalam pemotongan Pajak Penghasilan atas jasa *freight forwarding*, karena jasa *freight forwarding* yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 23 ini telah dilakukan dengan menggunakan sistem *withholding* yaitu pengumpulan pajak yang dilakukan melalui pemotongan oleh pihak ketiga yaitu Wajib Pajak pemberi penghasilan.

Dengan demikian apabila dilihat antara konsep Pajak Penghasilan dengan ketentuan pemotongan Pajak Penghasilan atas jasa *freight forwarding* yang telah berlangsung, maka ada keselarasan diantara keduanya.

A.6.2 Keselarasan dengan asas-asas pemotongan dan pemungutan pajak

Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* hendaknya sesuai dengan asas-asas pemotongan dan pemungutan pajak yang merupakan dasar dari pelaksanaan aktifitas pemotongan pajak yang bersangkutan. Asas pemotongan dan pemungutan pajak merupakan dasar dalam menyusun dan menetapkan suatu sistem perpajakan, sehingga asas-asas tersebut dapat menjadi indikator untuk menilai baik atau buruknya suatu kebijakan pajak yang dibuat oleh pemerintah.

A.6.3 Asas kepastian serta kejelasan hukum (*Certainty*)

Salah satu kaidah yang harus diperhatikan dalam melakukan pemotongan dan pemungutan pajak menurut Adam Smith yang dikenal dengan *four maxim* adalah bahwa pajak yang harus dibayar seseorang harus jelas (*certain*) dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*). Meskipun dalam asas ini, kepastian hukum yang dipentingkan adalah mengenai subjek pajak, tarif pajak, dan objek pajak khususnya dalam hal pemotongan pajak, akan tetapi dalam *certainty* yang merupakan suatu kejelasan hukum, juga dapat ditarik pemahamannya bahwa dalam melakukan pemotongan dan pemungutan pajak harus ada kejelasan objek pajak yang harus dipotong atas penghasilan yang diterima. Pemotongan pajak pada tahun berjalan berfungsi untuk mengisi kas negara dan pengaman bagi terlaksananya biaya untuk membiayai kebutuhan pemerintah. Seperti yang diutarakan oleh Bapak Gunadi sebagai berikut :

*"Pemotongan PPh 23 dibayar muka untuk mempercepat pembayaran pajak ke negara, untuk mengamankan penerimaan bagi negara, jadi negara tidak harus menunggu sampai akhir tahun untuk menerima pembayaran dari wajib pajak dan bagi yang dipotong dapat dikreditkan di akhir tahun"*⁶⁰

Besarnya pajak yang harus dipotong ataupun dipungut dapat dilihat dalam ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku. Seharusnya ketentuan perpajakan yang berlaku tersebut dapat secara jelas menentukan dan menjabarkan mengenai obyek dan tarif pemotongan pajak atas penghasilan-penghasilan tertentu. Akan tetapi pada kenyataannya, jenis penghasilan atas rangkaian jasa *freight forwarding*

⁶⁰ Hasil wawancara dengan Bapak Gunadi, tanggal 17 Mei 2008, pukul 15.00 WIB

tidak secara rinci dijelaskan dalam ketentuan perpajakan, sehingga dalam prakteknya Wajib Pajak memiliki persepsi yang berbeda mengenai pemotongan atas rangkaian jasa *freight forwarding*.

Meskipun dalam Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak berusaha mengklarifikasi mengenai ketentuan yang ada, akan tetapi dalam Surat Edaran yang terbit pun masih terlihat ketidakselarasan satu sama lain dan menggantung. Dalam S-785/PJ.032/2007, Dirjen Pajak menegaskan sejak 9 April 2007 sesuai Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER 70/PJ./2007 jasa *freight forwarding* tidak tercantum sebagai jasa yang atas penghasilannya dipotong PPh Pasal 23 oleh karena itu atas pembayaran yang dilakukan tidak dipotong PPh Pasal 23 sepanjang tidak terdapat unsur sewa atau imbalan jasa. Wajib pajak dapat menafsirkan bahwa atas jasa *freight forwarding* tidak memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 sesuai Surat Penegasan Dirjen Pajak tersebut.

Karena jasa *freight forwarding* tidak hanya satu jasa, melainkan terdiri dari banyak jasa yang menjadi suatu rangkaian yang dinamakan jasa transportasi. Dalam menjalankan kegiatannya, tidak tertutup kemungkinan *freight forwarding* melakukan jasa yang ada di dalam *positive list* PPh 23 seperti, jasa pengepakan, jasa penyimpanan, dan jasa pembasmian hama. Adapula yang menafsirkan jasa *freight forwarding* sebagai jasa perantara, dimana jasa perantara belum ada definisi hingga sampai saat ini.

Jadi atas perlakuan pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* yang berlaku saat ini, belum mencerminkan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, karena masih banyaknya peraturan yang tumpang tindih dan pertanyaan-pertanyaan Wajib Pajak yang dilayangkan ke Direktorat Jenderal Pajak yang belum mendapatkan respon yang jelas.

B Karakteristik pemajakan atas jasa *freight forwarding* ditinjau dari prinsip *substance over form*

B.1 Kepastian tentang substansi dan karakterisasi dalam hal penyimpanan barang di gudang yang dilakukan oleh *freight forwarder*

Substansi dan formalitas adalah dua hal yang tidak dapat dipisahkan. Formalitas (dokumentasi) adalah bukti tertulis yang seharusnya dibuat sesuai

dengan substansi atau keadaan yang sebenarnya. Di saat yang sama, formalitas mengandung kelemahan yaitu mudah diubah-ubah. Dalam hal demikian, maka formalitas tidak akan menggambarkan substansi. Sebaliknya, apa yang tertuang dalam formalitas tersebut akan salah. Oleh karena itu, adalah wajar jika pajak menyandarkan diri pada substansi dari pada formalitas.

Penyimpanan sementara barang yang akan dikirim di gudang perusahaan *freight forwarding* untuk menyimpan sementara barang-barang kiriman *shipper* sebelum dikonsolidasikan ke dalam kontainer merupakan contoh transaksi yang dapat mencerminkan prinsip *substance over form*. Atas transaksi ini dapat dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa penyimpanan sebesar tarif efektif 4,5% atau dapat dikenakan Pajak Penghasilan Final Pasal 4(2) atas sewa tanah dan bangunan berupa bangunan gudang sebesar 10%. Pemajakan kedua transaksi tersebut berbeda tergantung dari substansi yang dilakukan.

- Jasa penyimpanan barang di gudang yang dilakukan oleh *freight forwarder*.

Substansi dalam hal jasa penyimpanan dapat dilihat dari karakteristik transaksi tersebut. Dapat dikatakan sebagai jasa penyimpan apabila si pemilik barang hanya sekedar ingin menitipkan barangnya tanpa tahu barang tersebut ada dimana, atau siapakah yang menjaga barang tersebut. Penanggung jawab barang yang dititipkan tersebut ada pada si pengelola tempat yang dititipkan. Seperti yang diuraikan oleh Bapak Ruston Tambunan sebagai berikut :

“Menurut saya kalo saya titip barang, yang bertanggung jawab adalah yang saya titipkan..”⁶¹

- Sewa bangunan berupa gudang atas barang di gudang yang dilakukan oleh *freight forwarder*.

Dalam hal *freight forwarder* menyewakan gudang kepada pelanggannya, substansinya adalah menyediakan tempat untuk dipakai.

⁶¹ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax tanggal 22 Agustus 2008, pukul 17.00 WIB

Dalam hal ini pengguna gudang memiliki hak *exclusive* dalam menentukan penggunaan gudang tersebut.⁶² Seperti yang diutarakan oleh Bapak Hapid Abdul Gofur sebagai berikut :

*“Kalo saya sewa gudang berarti, penyewa hanya ngasih space ke saya. Saya yang lock sendiri. Jadi tergantung kontraknya”*⁶³

Formalitas juga dapat dijadikan patokan dalam menentukan bentuk penghasilan yang diperoleh. Bentuknya dapat berupa perjanjian kedua belah pihak, apakah termasuk dalam sewa bangunan berupa gedung atau hanya jasa penyimpanan biasa. Seperti penegasan oleh Bapak A.I Wayan Raimantera sebagai berikut :

*” Jika didalam kontrak disebutkan sebagai sewa gudang, itu termasuk kategori sewa tanah dan bangunan, maka customer akan memotong PPh Pasal 4(2), bukan PPh 23 atas jasa penyimpanan”*⁶⁴

B.2 Bentuk formalitas dokumen yang dilakukan oleh *freight forwarder* dalam transaksi *reimbursement*

Pada transaksi *reimbursement*, formalitas dokumen sangat memegang peranan penting dalam menentukan apakah terdapat selisih lebih (*mark up*) pada tagihan yang dimintakan kembali. Hal ini sangat sulit ditemukan oleh jenis usaha *freight forwarder*, karena tidak mungkin bagi *freight forwarder* untuk membuka rahasia dapur kepada konsumennya. Jika secara substansi, transaksi memang benar adalah transaksi *reimbursement*, namun secara formalitas, penentuan dokumentasi transaksi harus atas nama pihak yang nantinya akan diberikan kewajiban mengganti *reimbursement* tidak terpenuhi, maka syarat *reimbursement* tidak terpenuhi. Hal ini bisa terjadi karena volume transaksi yang cukup besar dimana sulit bagi pihak ketiga berhubungan langsung dengan pihak pertama, yaitu pemilik barang untuk menerbitkan dokumen transaksi atas nama pemilik barang tersebut.

⁶² Hasil wawancara dengan Bapak Hapid Abdul Gofur, *Direktorat Jenderal Pajak*, tanggal 18 November 2008, pukul 13.30 WIB

⁶³ Hasil wawancara dengan Bapak Ruston Tambunan Ak, Msi, M.Int.Tax tanggal 22 Agustus 2008, pukul 17.00 WIB

⁶⁴ Hasil wawancara dengan Bapak A.I Wayan Raimantera tanggal 24 November 2008, pukul 17.00 WIB