

BAB III
KETENTUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS JASA SEWA APARTEMEN

A. Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Sewa Ruang Apartemen

Penyerahan jasa dalam jenis usaha apartemen terdiri atas dua jenis jasa, yakni jasa sewa ruangan, *service charge*, di beberapa apartemen terdapat jasa *utilities* (meliputi pemakaian air, listrik, air mineral, *laundry*, dan lain-lain). Sewa sendiri didefinisikan sebagai imbalan yang dibayarkan atas jasa persewaan ruangan dalam keadaan kosong yang dilakukan oleh penyewa. Pembayaran uang sewa ini dapat dilakukan di muka atau di belakang tergantung pada kesepakatan yang dituangkan dalam Surat Perjanjian sewa menyewa yang bersangkutan. Untuk *service charge* merupakan imbalan atas jasa yang menyebabkan ruang yang disewa tersebut dapat dihuni/ ditempati sesuai dengan tujuan yang diinginkan oleh penyewa.

Dijelaskan dalam ketentuan Undang - Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai, objek PPN diatur dalam pasal 4, pasal 16C dan pasal 16D. Pada pasal 4 huruf c Undang - Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai dijelaskan bahwa “ Pajak Pertambahan Nilai ” dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Jadi dapat disimpulkan bahwa penyerahan jasa sewa ruangan apartemen dan *service charge* dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Pengusaha yang dimaksud didalamnya adalah baik pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi belum dikukuhkan. Hal ini dijelaskan dalam penjelasan pasal 4 huruf a Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai. Untuk Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak. Sedangkan penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut :

- a. jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,
- b. penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan
- c. penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Untuk jasa yang termasuk dalam pengertian tersebut adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dan pemesanan. Jasa Kena Pajak adalah jasa yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undnag-Undang Nomor 18 Tahun 2000. Termasuk dalam pengertian penyerahan Jasa Kena Pajak adalah Jasa Kena Pajak yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan atau Jasa Kena Pajak yang diberikan secara cuma-cuma.

Jadi penyerahan jasa sewa ruangan baik secara baik perseorangan atau badan terutang PPN. Hal ini dijelaskan lebih lanjut sepanjang memenuhi syarat kumulatif :

- a. persewaan selain rumah susun sederhana, rumah sederhana, dan rumah sangat sederhana sebagaimana disebutkan dalam Pasal 3 ayat (5) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 146 Tahun 2000 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan atau Penyerahan Jasa Kena Pajak Tertentu yang Dibebeaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
- b. Orang Pribadi tersebut menyewakan ruangan dan atau rumah dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya, baik sebagai kegiatan usaha pokok maupun bukan sebagai kegiatan usaha pokok, selama satu tahun atau lebih;
- c. Ruangan dan atau rumah yang disewakan berada di dalam Daerah Pabean; dan
- d. Melebihi batasan Pengusaha Kecil sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 552/KMK.04/2000 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai.

Jasa sewa apartemen perseorangan bisa terjadi bilamana kepemilikan apartemen dimiliki oleh perseorangan secara *strata title*, kemudian disewakan kembali kepada pihak lain.

A.1. Dasar Pengenaan Pajak Atas Jasa Sewa Apartemen

Dalam konteks perpajakan secara umum, Dasar Pengenaan Pajak adalah sebuah nilai atau angka sebagai hasil dari pengolahan atau perhitungan tertentu berupa pengurangan, penambahan atau penyesuaian, yang akan dijadikan faktor pengali bagi tarif pajak yang berlaku dan dikenakan terhadapnya⁸³. Dasar

⁸³ Tak Selalu DPP PPN: dari Harga Jual Bruto”, Indonesian Tax Review, 5, Volume II/Edisi21/2003

Pengenaan Pajak pada PPN adalah suatu angka atau nilai yang akan dijadikan faktor pengali bagi tarif PPN yang berlaku.

Penegasan PPN atas penyerahan Jasa Penyewaan Ruangan masih berdasarkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-13/PJ.32/1989 tanggal 25 Agustus 1989 (seri PPN-156). Nilai lain sebagai Dasar Pengenaan Pajak hanya berlaku untuk sebagian dari objek pajak yaitu hanya untuk "*service charge*" sedangkan bagi sewa ruangnya berlaku dasar pengenaan pajak umum yang yaitu penggantian.

Beban yang ditanggung oleh penyewa atas penyewaan ruangan adalah:

- 1) Sewa Ruangan.
- 2) "*Service charge*" yaitu imbalan atas jasa yang menyebabkan ruang yang disewa tersebut dapat dihuni/ ditempati sesuai dengan tujuan yang diinginkan oleh penyewa. *Service charge* ini dapat terdiri dari :

a.	Biaya listrik untuk penerangan public area seperti AC, lift, dll	55 %
b.	Biaya air untuk publik area (toilet umum)	5 %
c.	Biaya pemeliharaan/ perawatan gedung dan alat-alat mesin	5 %
d.	Biaya kebersihan	10 %
e.	Biaya karyawan (satpam/teknik/kantor)	20 %
f.	Biaya administrasi umum	<u>5 %</u>
	Jumlah =	100 %

Apabila dikaji lebih lanjut, diantara komponen *service charge* tersebut penyerahan listrik dan air bersih melalui pipa bukan objek PPN. Oleh karena itu

sebagai Dasar Pengenaan Pajak atas penyerahan Jasa Penyewaan Ruangan adalah :

- a. Seluruh harga sewa ruangan
- b. 40 % dari *service charge*
- c. “*mark up*” atau biaya administrasi atau biaya lain yang sejenis yang ditambahkan pada penggantian biaya pemakaian listrik, PAM, dan telepon yang nyata-nyata dikonsumsi oleh penyewa yang diminta oleh pemilik gedung.
- d. 40% dari biaya tambahan atas *service charge* yang dibebankan kepada penyewa karena penggunaan ruangan melebihi batas waktu yang disepakati dalam kontrak.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-14/PJ. 53/2003 Juni 2003 mencabut Surat Edaran Nomor SE-13/PJ.32/1989 mengaskan bahwa terhitung tanggal 3 Juni 2003 Dasar Pengenaan Pajak atas *service charge* dalam rangka kegiatan pengusaha sewa ruangan adalah penggantian, yakni sebesar nilai tagihan *service charge* yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa.

Contoh :

PT. X adalah pengelola apartemen. Harga sewa apartemen yang ditawarkan adalah US\$ 1, 250 untuk unit dengan 1 kamar. Harga tersebut terdiri atas US\$ 950 untuk sewa dan US\$ 300 untuk *service charge*. Maka dasar pengenaan pajak atas harga sewa adalah

Dasar Pengenaan Pajak

Untuk Sewa : US\$ 950 X 10% = US\$ 95

Dalam hal terjadi penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak, maka Pengusaha Kena Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak wajib memungut Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dan memberikan Faktur Pajak sebagai bukti pungutan pajak. Faktur Pajak dapat berupa Faktur Pajak Standar, Faktur Pajak Sederhana, dan dokumen-dokumen tertentu yang ditetapkan sebagai Faktur Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak.

B. Fasilitas PPN di Indonesia

Fasilitas PPN terbagi dua, berdasarkan pasal 16 B UU No. 8 Tahun 1983, yaitu pajak terutang tidak dipungut dan pembebasan dari pengenaan pajak. Kedua jenis fasilitas ini diberikan untuk :

- a. Kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean;
- b. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) tertentu;
- c. Impor Barang Kena Pajak;
- d. Pemanfaatan BKP tidak Berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean;
- e. Pemanfaatan JKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean⁸⁴

⁸⁴ Pasal 16B UU PPN 1983

Tujuan dari pemberian fasilitas ini adalah terbatas untuk :

- a. mendorong ekspor yang merupakan prioritas dikawasan berikat dan Entrepot Produksi untuk tujuan ekspor (EPTE) atau wilayah lain dalam daerah pabean yang bentuk khusus untuk itu;
- b. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi.⁸⁵

UU PPN 1983 kemudian diubah dengan UU No. 18 tahun 2000. Berdasarkan UU PPN 2000 maka fasilitas PPN adalah pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk sementara waktu atau selamanya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, untuk :

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean;
- b. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) tertentu;
- c. Impor Barang Kena Pajak tertentu;
- d. Pemanfaatan BKP tidak berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pebean;
- e. Pemanfaatan JKP tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean⁸⁶

⁸⁵ Memori penjelasan Pasal 16B UU PPN 1983

⁸⁶ Pasal 16 B(1) UU PPN 2000

Maksud dan tujuan dari pemberian kemudahan ini adalah untuk memberikan fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan terutama untuk berhasilnya sektor-sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional serta memperlancar pembangunan nasional. Kemudahan perpajakan dalam bidang PPN yang diberikan pembebasan untuk :

- a. Mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Kawasan Berikat dan Entrepot Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE), atau untuk pengembangan wilayah lain dalam daerah pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;
- b. Menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara-negara dalam bidang perdagangan dan investasi
- c. Mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin-vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional;
- d. Menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/ Kepolisian Republik Indonesia (TNI/ Polri) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia.
- e. Menjamin tersedianya data batas dan photo udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;

- f. Meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku-buku pelajaran umum, kitab suci dan buku-buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;
- g. Mendorong pembangunan tempat-tempat ibadah;
- h. Menjamin tersedianya perumahan yang terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah, yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;
- i. Mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat dan air dan udara;
- j. Mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang-barang bersifat strategis setelah berkonsultasi dengan Dewan Perwakilan Rakyat.⁸⁷

Perbedaan fasilitas pembebasan PPN dan PPN tidak dipungut terdapat perbedaan dalam hal pengkreditan Pajak Masukan. Dalam Pasal 16 B ayat (2) UU PPN 2000, Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan barang atau jasa yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut tetap dapat dikreditkan. Karena PPN tetap terutang akan tetapi tidak dipungut. Tetapi perlakuan ini berbeda dengan penyerahan barang atau jasa yang memperoleh pembebasan PPN karena Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan. Hal itu karena fasilitas pembebasan PPN tidak mengakibatkan Pajak Keluaran.⁸⁸

⁸⁷ Memori Penjelasan Pasal 16 B ayat (1) UU PPN 2000

⁸⁸ Memori Penjelasan Pasal 16 B ayat (3) UU PPN 2000

Fasilitas yang diberikan pada sewa apartemen bagi organisasi internasional dan kedutaan asing adalah fasilitas PPN yang dibebaskan. Sehingga Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan.

C. Fasilitas PPN atas jasa sewa ruangan apartemen bagi organisasi internasional dan kedutaan asing

1. Pembebasan PPN

1.1. KMK-25/KMK.01/1998

Dalam Keputusan Menteri Keuangan No 25/ KMK. 01 tahun 1998 mengenai pemberian restitusi/ pembebasan PPN dan/ PPn BM kepada Perwakilan Negara Asing/ Badan Internasional serta Pejabat/ Tenaga Ahli, maka atas pembelian Barang Kena Pajak atau perolehan Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh :

- a. Perwakilan Negara Asing;
- b. Badan Internasional di Indonesia yang memperoleh kekebalan diplomatik serta Pejabat/ Tenaga Ahlinya

dibebaskan Pajak Pertambahan Nilai dan/ atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Pembebasan PPN dan / atau PPnBM kepada Perwakilan Negara Asing hanya diberikan atas dasar azas timbal balik. Dalam hal PPN dan atau PPn BM yang memperoleh fasilitas pembebasan terlanjur dipungut, maka PPN dan/ atau PPn BM yang terlanjur dipungut dapat diminta kembali. PPN dan / atau PPn BM yang dimintakan kembali, diajukan oleh pihak terpunjut kepada Direktur Jenderal

Pajak dan harus disertai dengan rekomendasi dari Departemen Luar Negeri atau Sekretariat Kabinet.

1.2. S 2678/PJ.55/1993

Dalam Surat Ditjen Pajak No. S 2678/PJ.55/1993 mengenai tata cara pemberian restitusi/ Pembebasan PPN dan/ PPn BM kepada perwakilan negara asing dan badan-badan internasional, dinyatakan :

1. Perwakilan Negara Asing/ Badan Internasional serta Pejabat / Tenaga Ahlinya yang ingin memperoleh restitusi atau pembebasan PPN/ PPn BM harus mengajukan permohonan rekomendasi pembebasan/ restitusi PPN/ PPn PM kepada Departemen Luar Negeri atau Sekretariat Kabinet RI sesuai dengan wewenangnya, dengan melampirkan bukti-bukti pendukungnya.
2. Departemen Luar Negeri atau Sekretariat Kabinet RI mengirim langsung surat rekomendasi ke Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing dengan dilampirkan bukti-bukti pendukungnya, seperti : surat permohonan pembebasan/ restitusi dari yang bersangkutan, Faktur Pajak, Perjanjian Kerjasama Teknik, dan sebagainya untuk diteliti dan diproses lebih lanjut.
3. KPP Badora dan Orang Asing dalam memproses pemberian restitusi/ pembebasan PPN/PPn BM perlu memperhatikan hal-hal sebagai berikut :
 - 3.1. Restitusi/ pembebasan PPN/PPn BM kepada Perwakilan Negara Asing di Indonesia hanya diberikan berdasarkan asas timbal balik, yaitu

apabila kepada Perwakilan Indonesia di negara pemohon diberikan pembebasan yang sama.

3.2. Restitusi/ Pembebasan PPN/PPn BM kepada Badan Internasional selain PBB (UNO) hanya diberikan kepada Badan Internasional tertentu yang telah memperoleh perlakuan kekebalan diplomatik dari Pemerintah Indonesia.

3.3. Restitusi/ Pembebasan PPN/PPn BM kepada Pejabat Perwakilan Asing, Pejabat PBB (UNO) dan Pejabat Badan-Badan Internasional tertentu yang telah memperoleh perlakuan kekebalan diplomatik dari Pemerintah Indonesia.

3.4. Restitusi/ Pembebasan PPN/PPn BM kepada Tenaga Ahli yang bekerja pada Perwakilan Negara Asing, PBB (UNO) atau Badan-badan Internasional tertentu di Indonesia hanya diberikan sepanjang restitusi/ pembebasan tersebut telah disebutkan dalam kesepakatan antara Pemerintah RI dengan Perwakilan Negara Asing, PBB (UNO) atau Badan Internasional dalam suatu perjanjian bantuan teknik dan sejenisnya yang telah disetujui oleh Pemerintah Indonesia yang dengan tegas memberikan pembebasan PPN/ PPn BM.

3.5. Permohonan pembebasan perlu diteliti apakah yang diajukan sesuai dengan bukti-bukti yang dilampirkan.

3.6. Untuk pemberian restitusi diperlukan Faktur Pajak asli. Apabila untuk keperluan Administrasi di negara pemohon Faktur Pajak asli harus dikirim

kenegara pemohon, maka diperlukan fotocopy Faktur Pajak yang telah dilegalisir dari Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing atau Pejabat yang ditunjuk.

3.7. Faktur Pajak yang dilampirkan oleh Pemohon tidak perlu dikonfirmasi terlebih dahulu. Konfirmasi dilakukan kemudian dengan mengirimkan copy Faktur Pajak ke Kantor Pelayanan Pajak ditempat Pengusaha Kena Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak sebagai bahan informasi. Informasi tersebut diperlukan untuk mengetahui apakah PPN yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak dari Perwakilan Negara Asing dan/ atau Badan Internasional benar-benar dilaporkan dalam SPT Masa PPN yang bersangkutan.

3.8. Apabila dalam proses restitusi/ pembebasan PPN dan/ atau PPnBM ternyata data yang diberikan oleh Pemohon masih kurang/ tidak lengkap maka untuk meminta kelengkapan data tersebut dapat diminta secara tertulis kepada pemohon dengan tebusan kepada Departemen Luar Negeri cq. Direktur Fasilitas Diplomatik Ditjen Protokol dan Konsuler atau kepada Sekretariat Kabinet RI cq. Kepala Biro Kerjasama Teknik Luar Negeri.

1.3. S-955/PJ/2005

Mengenai Surat Keterangan Bebas PPN dijelaskan dalam Surat Ditjen Pajak No. S-955/PJ/2005, yaitu:

1. Perwakilan Negara Asing, Badan Internasional, dan Pejabat/ Tenaga Ahlinya yang ingin mendapatkan pembebasan PPN harus memiliki Surat Keterangan

Bebas (SKB) PPN yang diterbitkan oleh KPP Badora I atau II setelah mendapatkan rekomendasi dari Deplu atau Setkab.

2. Dalam hal Perwakilan Negara Asing atau Badan Internasional dan Pejabat/Tenaga Ahlinya tidak memiliki SKB maka PPN wajib dipungut. Atas PPN yang telah dipungut tersebut dapat dimintakan kembali setelah mendapat rekomendasi dari Deplu atau Setkab. Surat Rekomendasi Deplu atau Setkab tidak dapat dijadikan dasar untuk membebaskan PPN.
3. SKB tidak dapat diterbitkan tanpa menyebutkan nilai PPN yang akan dibebaskan, dan SKB tidak dapat digunakan untuk pembebasan PPN atas transaksi lain selain atas transaksi beserta nilai PPN yang tertulis dalam PPN tersebut.

D. Bidang Usaha

PT. X adalah perusahaan manajemen pengelola Apartemen XY yang didirikan pada tahun 1991 dan mulai beroperasi pada tahun 1992. XY Apartemen sendiri merupakan apartemen yang menyediakan hunian eksklusif. Konsep apartemen empat lantai dengan 65 unit bergaya lingkungan tropis.

Kondisi Perusahaan

1. Kondisi Internal
 - Faktor Kekuatan
 1. Lokasi

Berlokasi di Kebayoran Baru, Jakarta Selatan, merupakan kawasan bisnis dan belanja. Keberadaannya dekat dengan Markas Besar Polisi Republik Indonesia memberikan efek psikologi bagi keamanan penghuninya.

2. Fasilitas Pendukung

Hunian yang mengutamakan keamanan dan kenyamanan ini memberikan berbagai macam fasilitas bagi penghuninya. Seperti jasa keamanan dan pelayanan 24 jam, jasa *laundry*, kolam berenang, parkir, taman bermain, fasilitas ruang olahraga dan *fitnes* yang dilengkapi dengan berbagai macam alat.

Fasilitas dalam unitnya sendiri terdiri dari dapur, yang dilengkapi peralatan masak, fasilitas air panas, pendingin ruangan, *safe deposit box*, fasilitas televisi kabel.

3. Harga Unit

Dalam kewajiban tenant sebagai penyewa unit Apartemen XY dikenai kewajiban membayar :

a. Sewa dan Jasa Pelayanan (*Rent and Service charge*).

Apartemen sewa menawarkan harga unit yang bervariasi serta dipengaruhi oleh berbagai hal, seperti jumlah unit kamar didalamnya, luas unitnya, pemandangannya, fasilitas pendukungnya. Dalam pelaksanaannya, hukum tawar menawar dapat berjalan. Permintaan tenant akan diskon, tambahan kelengkapan, atau lain-lain dapat terjadi. Harga yang tercantum diatas hanya sebagai patokan harga dasar.

4. Pangsa Pasar

Potensi pasar dari apartemen ini mengacu pada calon penghuni individu, baik domestik maupun internasional, perusahaan dan organisasi internasional, maupun kedutaan asing. Gambaran para penghuni apartemen bisa dilihat pada tabel I.

Faktor Kelemahan

1) Usia Bangunan

Faktor usia bangunan yang sudah cukup lama, 15 tahun, menimbulkan beberapa masalah dalam pengelolaannya. Baik berupa besarnya biaya perawatan gedung atau pun menurunkan kemampuan bersaing dengan apartemen-apartemen baru dengan konsep modern.

2) Pemasaran

Apartemen merupakan jasa yang bersifat eksklusif. Penggunaanya sendiri merupakan kalangan dari golongan menengah keatas. Sehingga pangsa pasar yang tersedia terbatas, karena tersegmentasi.

2. Kondisi Eksternal

a) Faktor Kesempatan

1) Kerjasama Internasional

Adanya kerjasama internasional antar negara, organisasi-organisasi antar pemerintah, organisasi-organisasi non pemerintah atau lembaga swadaya masyarakat, dan perusahaan multinasional mendorong potensi keberadaan para *ekspatriat* di Indonesia. Potensi keberadaan warga negara asing dalam perusahaan, organisasi-organisasi internasional dan kedutaan asing sebagai

penyewa apartemen inilah yang diharapkan sebagai pemacu perkembangan usaha.

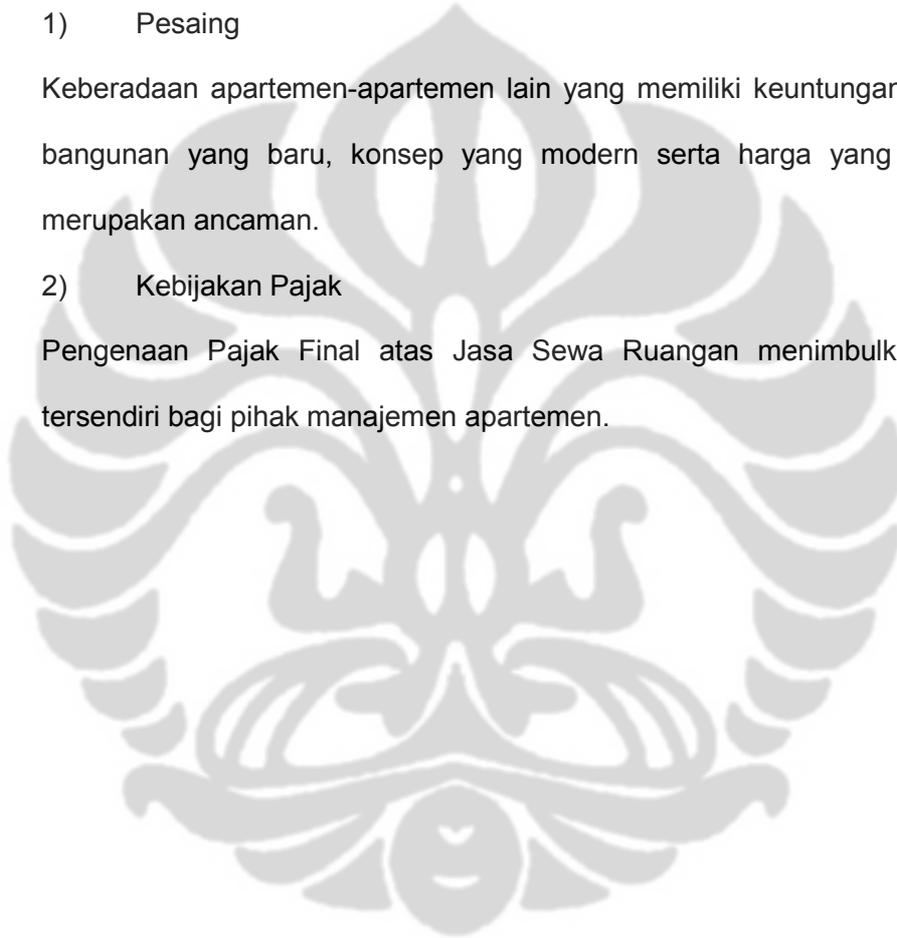
b) Faktor Ancaman

1) Pesaing

Keberadaan apartemen-apartemen lain yang memiliki keuntungan dari usia bangunan yang baru, konsep yang modern serta harga yang bersaing, merupakan ancaman.

2) Kebijakan Pajak

Pengenaan Pajak Final atas Jasa Sewa Ruang menimbulkan beban tersendiri bagi pihak manajemen apartemen.



BAB IV

ANALISA PEMBEBASAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

ATAS PENYERAHAN JASA SEWA RUANGAN APARTEMEN

A. Latar Belakang Pemerintah Membebaskan Jasa Sewa Apartemen Bagi Kedutaan Asing dan Organisasi Internasional

Pembebasan PPN (*exemption*) merupakan bentuk fasilitas PPN yang diterapkan di Indonesia. Dimana tujuan dari pembebasan PPN ini diberikan untuk orang, barang atau untuk suatu transaksi. Pembebasan ini diberikan untuk tujuan sosial, ekonomi, maupun untuk tujuan lainnya. Pembebasan pajak, PPN khususnya merupakan pembebasan pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Fasilitas PPN merupakan sebuah penyimpangan dari prinsip PPN. Dimana berdasarkan konsep, PPN merupakan pajak atas semua pengeluaran yang digunakan untuk konsumsi, tanpa melihat jenis barang atas jasa tersebut.

“ Fasilitas PPN sebenarnya menyimpang dari prinsip PPN. Tapi tidak realistis jika suatu negara tidak mempunyai fasilitas PPN. Fasilitas ini berguna untuk jangka panjang dan sebagai pendukung perekonomian negara.”⁸⁹

⁸⁹ Wawancara dengan Untung Sukardji, dikutip dari Skripsi Dwi Septya Pratiwi, “Implikasi Kebijakan PPN terhadap Harga Jual Buku Pelajaran (Studi Kasus Penerbit XYZ)”, Depok 2006.

Namun kenyataannya, fasilitas PPN tetap diterapkan. Penerapan fasilitas PPN yang tepat dan tidak menyimpang jauh dari prinsip PPN dapat meningkatkan karakteristik dari pembebasan PPN tersebut. Oleh karena itu perlu dilihat perbedaan antara fasilitas-fasilitas PPN, seperti pembebasan PPN dan PPN tidak dipungut yang diterapkan di Indonesia. Berdasarkan perbedaan tersebut akan diketahui fasilitas PPN yang tepat dan tidak menyimpang dari prinsip PPN.

Dimulai pada tanggal 27 Januari 1998, pemerintah memberikan fasilitas pembebasan Pajak Pertambahan Nilai dan/ atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah kepada perwakilan negara asing atau badan internasional serta pejabat/ tenaga ahlinya.

Pemilihan kebijakan ini merupakan perwujudan dari tujuan pemberian fasilitas pembebasan PPN UU PPN 1983 kemudian diubah dengan UU No. 18 tahun 2000 yakni menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara-negara dalam bidang perdagangan dan investasi. Sebagai dasar pelaksanaannya diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan no. 25/ KMK.01/ tahun 1998 mengenai pemberian restitusi/ pembebasan PPN dan/atau PPn BM kepada perwakilan negara asing/ badan internasional serta pejabat/ tenaga ahlinya. Pemberian pembebasan PPN dan / atau PPnBM kepada Perwakilan Negara Asing hanya diberikan atas dasar azas timbal balik.

Bentuk pemberian fasilitas pembebasan ini merupakan bentuk dari *tax credit* dimana memberikan pengurangan pajak merupakan "*credit againts tax*". Perbedaan dengan metode exemption yang dikurangkan adalah dasar pengenaannya (seperti pendapatan, kekayaan, laba), sedangkan metode credit memberikan pengurangan pada jumlah pajaknya. Pemberian fasilitas

pembebasan bagi kedutaan dan organisasi asing merukan bentuk pemberian keringanan pajak bagi subjek pajak, namun disisi lain juga mneghindarkan pajak berganda yang dikenakan di negara penerima dan negara pengirimnya.

Pada penetapkan suatu sistem perpajakan harus berdasarkan tiga asas pemungutan pajak, yaitu *revenue productivity*, *equity* dan *ease of administration*. Asas-asas pemungutan pajak merupakan dasar bagi terciptanya sistem perpajakan yang baik. Oleh sebab itu, asas-asas tersebut berguna dalam menetapkan suatu kebijakan pajak, termasuk pembebasan PPN atas jasa sewa apartemen.

1. Faktor kepastian dan kemudahan administasi

Dalam *ease of administration* terdapat faktor kepastian hukum (*certainty*) dan kemudahan administasi (*simplicity*). Pemerintah memilih fasilitas pembebasan PPN karena fasilitas ini telah memenuhi asas kepastian hukum. Kepastian hukum akan terjadi dimana dalam suatu kondisi di mana tidak ada keraguan bagi fiskus dan wajib pajak dalam melakukan hak dan kewajiban perpajakan. Hak dan kewajiban perpajakan mengacu pada undang-undang dan peraturan perpajakan. Berdasarkan asas kepastian hukum maka suatu kebijakan pajak dibuat dengan mengacu pada undang-undang perpajakan sebagai suatu sumber utama. Fasilitas pembebasan PPN mengacu pada UU PPN 2000 karena fasilitas pembebasan PPN termasuk dalam dua macam fasilitas PPN yang diberikan oleh negara, yakni fasilitas pembebasan PPN atau fasilitas PPN tidak dipungut.

Dasar pembebasan PPN bagi perwakilan negara asing/ badan internasional serta pejabat/ tenaga ahlinya mengacu pada hukum internasional yang berlaku. Dalam hukum internasional dijelaskan mengenai dasar kekebalan

dan keistimewaan seorang diplomatik. Keistimewaan-keistimewaan diplomatik (*diplomatic privileges*) yang diberikan kepada pejabat diplomatik, pada prinsipnya merupakan hak-hak yang diberikan atas dasar *reciprositas* dan tidak diatur secara tegas dalam hukum internasional. Ketentuan-ketentuan tentang pemberian keistimewaan diplomatik itu biasanya diatur dalam undang-undang dan peraturan-peraturan nasional dari negara penerima yang disesuaikan dengan kebiasaan-kebiasaan internasional. Alasan pemberian keistimewaan ini berdasarkan teori hukum internasional yaitu *extritoriality theory*, *representative character theory*, dan *functional necessity theory*.

Teori *extritoriality* menjelaskan seorang pejabat diplomatik dianggap tidak berada di negara penerima melainkan berada dalam negara pengirim, meskipun kenyataannya pejabat tersebut berada di wilayah negara penerima. Sehingga segala hak dan kewajiban yang pejabat diplomatik miliki merupakan hak dan kewajiban sebagai warga negara pengirim. Untuk *representative character theory*, seorang agen diplomatik dianggap bersifat simbol, maka setiap tindakannya merupakan tindakan negara yang diwakilinya.

Dalam pelaksanaannya teori *functional necessity* merupakan teori yang paling tepat untuk digunakan. Teori ini mendasarkan pemberian kekebalan dan keistimewaan kepada wakil-wakil diplomatik atas fungsi dari wakil - wakil diplomatik agar supaya wakil diplomatik yang bersangkutan dapat menjalankan fungsinya dengan baik. Keistimewaan diplomatik ini yang memberikan pembebasan-pembebasan bagi diplomatik, antara lain pembebasan pajak.

Dalam penerapan, pembebasan PPN dan PPn BM bagi organisasi internasional dan kedutaan asing tetap memenuhi asas kepastian hukum. Dimana UU PPN tahun 2000 dan peraturan pelaksana tentang fasilitas

pembebasan PPN atas jasa sewa ruangan bagi organisasi asing dan kedutaan tidak bertentangan. Sebagaimana dalam penjelasan pasal 16 B ayat (1) UU PPN 2000 sebagai sumber utama peraturan perpajakan dan peraturan pendukungnya, yaitu KMK 25/ KMK 01/ 1998, Surat Dirjen Pajak no. S 955/PJ 53/2005, dan Surat Dirjen Pajak no. S 2678/PJ 55/1993 mengenai pengaturan tentang pembebasan PPN dan/ atau PPn BM kepada perwakilan negara asing dan/ atau badan internasional serta pejabat atau tenaga ahlinya.

Dalam peraturan pendukung dan pelaksanaannya, pembebasan PPN dan PPn BM dapat mengacu kesemua PPN dan PPn BM. Bentuk batasan yang dimiliki hanya asas *resiprokal* (timbal balik), sesuai dengan Konvensi Wina Tahun 1961 dan 1963, bagi permintaan restitusi atau pembebasan PPN dan atau PPn BM atas perolehan BKP/ JKP. Dimana dalam tata cara pemberian restitusi atau pembebasan tersebut perwakilan negara asing/ badan internasional serta pejabat / Tenaga Ahlinya harus mengajukan permohonan rekomendasi pembebasan/ restitusi PPN dan atau PPn PM kepada Departemen Luar Negeri atau Sekretariat Kabinet RI. Setelah itu, perwakilan negara asing, badan internasional, dan pejabat/ tenaga ahlinya yang ingin mendapatkan pembebasan PPN harus memiliki Surat Keterangan Bebas (SKB) PPN yang diterbitkan oleh KPP Badora I atau II setelah mendapatkan rekomendasi dari Deplu atau Setkab. Namun surat rekomendasi Departemen Luar Negeri atau Setkab tidak dapat dijadikan dasar untuk pembebasan PPN dan atau PPn BM.

Dari sisi administratif, pemerintah melihat bahwa pembebasan PPN lebih mudah. Dimana penerapan pembebasan PPN akan memberikan wajib pajak kemudahan administratif karena tidak perlu adanya catatan atas PPN dan tidak perlu dihadapkan dengan fiskus. Pada kenyataannya, penerapan fasilitas

pembebasan PPN di Indonesia harus tetap mengikuti prosedur PPN. Pada saat barang atau jasa mendapat pembebasan wajib pajak harus mendapatkan pembubuhan cap "PPN/ PPn BM dibebaskan sesuai Keputusan Menteri Keuangan No. 25/ KMK.01/ 1998 tanggal 27 Januari 1998 jo Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor : S-2678/PJ.55/1993 tanggal 13 Oktober 1993 jo Rekomendasi Setkab/ Deplu". Pengelola apartemen sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) juga tetap melaporkan SPT (Surat Pemberitahuan) Masa PPN. Dimana PKP menghasilkan barang atau jasa yang mendapat pembebasan PPN maka tidak akan timbul Pajak Keluaran dan Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan. Letak kemudahan bagi Pengusaha pengelola adalah pengajuan surat rekomendasi Deplu atau Setkab diajukan oleh Organisasi Internasional atau Kedutaan Asing. Selanjutnya Departemen Luar Negeri atau Sekretariat Kabinet RI mengirim langsung surat rekomendasi ke Kantor Pelayan Pajak Badan dan Orang asing dengan dilampirkan bukti-bukti pendukungnya, seperti : surat permohonan pembebasan/ restitusi dari yang bersangkutan, Faktur Pajak, Perjanjian Kerjasama Teknik, dan sebagainya untuk diteliti dan diproses lebih lanjut. Pengelola apartemen tidak perlu meminta rekomendasi dari pihak Deplu atau Setkab.

Studi kasus dalam PT. X merupakan pemberian fasilitas pembebasan PPN yang diberikan bagi Organisasi Y. Dimana organisasi Y adalah badan organisasi internasional yang memberikan fokus kepada masalah pembangunan infrastruktur di Indonesia. Organisasi ini berkantor pusat di Amerika Serikat sebagai sponsor utamanya. Dalam mengurus penerbitan SKB pihak organisasi Y mengajukan surat rekomendasi ke Departemen Luar Negeri. Dalam hal ini dengan dilengkapi oleh faktur pajak asli sebagai bukti-bukti pendukungnya.

Dalam hal ini penerbitan faktur pajak dilakukan oleh PT. X sebagai pengelola Apartemen XY yang disewa oleh organisasi Y.

Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-159/PJ./2006 yang mengacu pada penerbitan faktur pajak, "Faktur Pajak harus dibuat selambat-lambatnya pada akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan. Kecuali sebelum akhir bulan berikutnya terjadi pembayaran, maka Faktur Pajak dibuat selambat-lambatnya pada saat pembayaran". Penerbitan faktur pajak PT. X berkaitan dengan pengurusan penerbitan SKB oleh organisasi Y tidak dapat berpedoman kepada peraturan tersebut. Penerbitan Faktur Pajak yang dilakukan berpedoman pada Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 143P/ PJ./ 2000.

Perjanjian sewa apartemen XY dengan pihak tenant diawali dengan pembuatan *Letter of Intent* (LOI) mengenai perjanjian sewa apartemen, yang didalamnya terdapat nama pihak penyewa, unit apartemen yang disewa, jangka waktu (*terms*), harga unit (harga sewa dan *service charge*), jangka waktu pembayaran, kelengkapan unit yang menyertainya. LOI tersebut yang akan ditandatangani oleh kedua belah pihak, baik oleh penyewa dan direktur PT. X. Berdasarkan harga apartemen yang telah disetujui oleh kedua belah pihak, PT. X membuat tagihan (*invoice*), yang akan dikirimkan kepada penyewa. Bilamana kemudian hari jangka waktu sewa telah habis dan tenant ingin memperpanjang lagi maka pihak apartemen akan membuat *Aggrement* sebagai pengganti LOI.

Berdasarkan kontrak, jangka waktu pembayaran yang diberikan adalah saat tandatangan kontrak atau bilamana penghuni menempati unit tersebut (mana yang lebih dahulu). Saat terutang pajak untuk JKP, dinyatakan dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 143P/ PJ./ 2000, dinyatakan saatnya

terutang adalah saat dilakukan penagihan penggantian atau saat pembayaran.

Maka saat terutang pajak untuk penyerahan jasa sewa apartemen adalah:

- a. dilakukan penagihan penggantian, yakni:
 - saat tandatangan kontrak,
 - penerbitan *invoice*
- b. tersedianya barang atau fasilitas untuk dipakai, yaitu saat penghuni menempati unit tersebut;
- c. pembayaran.

dalam hal ini mana diantara ketiga tersebut yang lebih dahulu.

Penerbitan Faktur Pajak mengacu pada saat terutang yang lebih dahulu, dikarenakan pihak organisasi Y ingin secepatnya mengajukan SKB untuk fasilitas PPN, dimana membutuhkan Faktur Pajak Asli sebagai prasyarat pengajuan SKB tersebut. Sebagai akibatnya, PT. X tidak memungkinkan untuk menunda pembayaran pajak terutang sebagai salah satu langkah optimalisasi pajak.

Kasus :

Organisasi Y menyewa unit 308 apartemen PT. X, dengan jangka waktu 6 Mei s/d 5 July 2007. Pembayaran dilakukan tanggal 25 Mei 2007. Faktur Pajak dibuat tanggal 6 Mei 2007.

Selain itu pengurusan pajak yang harus dilakukan oleh pemohon organisasi Y mempersulit pihak manajemen, bilamana pihak apartemen untuk mengurus SKB ini secara swadaya. Pihak manajemen apartemen menjadi pihak yang lebih kontraaktif. Permasalahan akan timbul bilamana menghadapi *tenant* organisasi internasional, pihak kedutaan asing atau pejabat diplomatik dengan kekebalan diplomatik yang menuntut fasilitas bebas pajak, tanpa memahami prosedur pajak yang harus dilalui.

Kekebalan diplomatik yang dimiliki oleh perwakilan negara asing, pihak kedutaan asing dan organisasi internasional membuat tidak dapat diganggu-gugatnya status hukum. Sehingga bilamana timbul permasalahan perpajakan, status hukum atas kekebalan diplomatik bisa dijadikan pelindung. Selain itu, terjadi sedikit kelonggaran (Hetiabilitas) penerapan pembebasan PPN in. Hal ini dikarenakan memperhitungkan hubungan-hubungan dengan peraturan perekonomian negara asing, yang mungkin baru timbul pada saat hubungan dengan luar negeri itu terlaksana. Sebagai pilihan bilamana pihak organisasi internasional dan kedutaan asing dituntut untuk mengikuti prosedur, pihak manajemen apartemen harus aktif dalam menindaklanjuti pelaksanaannya. Dikarenakan pihak pengelola apartemen merupakan Wajib Pajak yang dibebani kewajiban pelaporan pajak.

Wajib pajak, dalam hal ini pihak PT. X, mengharapkan adanya efisiensi biaya dalam pemenuhan kewajiban (*compliance cost*). Dimana biaya yang dikeluarkan dapat berupa tangible dan intangible. Pengaruh fasilitas pembebasan PPN dimana Pajak Masukan dan Pajak Keluaran atas PPN yang dibebaskan, yang tidak dapat dikreditkan akan menimbulkan pembebanan biaya pajak terhadap harga jual. Karena hakikatnya pengkreditan pajak adalah mirip *tax againts tax* (bisa menyerap semua pajak yang dibayarkan). Peningkatan harga jual akan mempengaruhi kemampuan apartemen dalam memasarkan unit apartemennya. Hal tersebut dapat memaksa perusahaan mengubah strategi managemennya dalam menentukan harga jual atau bahkan mengurangi laba usahanya.

2. Faktor Budgetair.

Faktor Budgetair berkaitan dengan kepentingan pendapatan negara. Dalam asas *revenue productivity*, pajak mempunyai fungsi utama untuk menghimpun dana dari masyarakat. Ketika pemerintah memberikan fasilitas pembebasan PPN dan atau PPN BM bagi organisasi internasional, kedutaan asing, pejabat diplomatik maka pemerintah tetap memperhatikan dari segi penerimaan negara. Pembebasan PPN dan / atau PPNBM kepada Perwakilan Negara Asing hanya diberikan atas dasar azas timbal balik.

Pembebasan PPN atau PPN BM atas JKP dan BKP berdasarkan asas timbal balik mengartikan bahwa PPN dan PPNBM yang dibebaskan di Indonesia bagi penrima fasilitas PPN, yakni organisasi internasional, kedutaan asing, pejabat diplomatik, juga akan memperoleh hal yang sama bagi perwakilan negara Indonesia. Pemberian fasilitas tersebut akan membuat perbandingan dalam hal timbalbalik yang dilaksanakan. Prinsip pemungutan pajak dan pembebasan pajak atas tujuan barang (*destination principle*), yang dianut di Indonesia terhadap daerah asal barang (*origin principle*). Perbandingan atas timbal balik yang dilakukan di negara Indonesia terhadap negara pengirim organisasi internasional, kedutaan asing, pejabat diplomatik terhadap besaran timbalbalik nominal.

“Dengan pemberian fasilitas diplomatik bisa timbul kerjasama-kerjasama yang lain dengan negara-negara atau dengan NGO lain”⁴⁶.

Penekanan asas timbal balik bukan hanya dalam segi nominal. Dalam arti besaran pajak yang dibebaskan dinegara tujuan harus sama dengan negara asal. Pemilihan kebijakan ini juga merupakan perwujudan dari tujuan pemberian

⁴⁶ Wawancara dengan Ibu Rahayu Maulandari, *General Affair Organisasi Y Internasional Indonesia* pada tanggal 25 April 2008.

fasilitas pembebasan PPN UU PPN 1983 kemudian diubah dengan UU No. 18 tahun 2000 yakni menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara-negara dalam bidang perdagangan dan investasi. Terdapat faktor intangible dari kerjasama ini, seperti tukar menukar informasi antar negara, peningkatan hubungan internasional antar negara, dan lain-lain. Namun pelaksanaan fasilitas bebas PPN bagi organisasi internasional, kedutaan asing, pejabat diplomatik akan tidak sesuai dengan asas *revenue productivity*, dikarenakan manfaat yang diperoleh akan berbeda. Jadi belum ada persamaan dalam hal mekanisme pelaksanaan asas timbal balik.

“...belum ada peraturan khusus untuk mekanisme asas timbal balik dalam perpajakan.”⁴⁷

Pelaksanaan pemberian fasilitas perpajakan berdasarkan asas timbal balik sendiri belum memiliki peraturan khusus yang mengatur mekanisme asas timbal balik. Dalam Surat Direktur Jenderal Pajak No. S-68/ PJ.53/ 2006 tanggal 8 Pebruari 2006 dinyatakan pula bahwa mekanisme tersebut memang belum ada. Selama ini penerbitan SKB hanya berdasarkan surat rekomendasi dari Departemen Luar Negeri atau Setneg. Dimana dalam hal ini pihak organisasi internasional dan kedutaan asing yang berperan untuk memperoleh surat rekomendasi tersebut.

Dasar asas timbal balik bagi pembebasan fasilitas dapat mengacaukan pemberian fasilitas perpajakan itu sendiri. Asas timbal balik yang tidak mengacu semata pada nilai nominal dan belum adanya peraturan khusus dapat bertolak belakang dengan faktor Budgetair berkaitan dengan kepentingan pendapatan negara. Dimana pajak mempunyai fungsi utama untuk menghimpun dana dari

⁴⁷ Wawancara dengan Ibu Sida Widadari, Direktorat Pajak Pertambahan Nilai Dirjen Pajak pada tanggal 23 Mei 2008.

masyarakat. Jika pemberian fasilitas diberikan tanpa ada peraturan hukum yang kuat, fasilitas tersebut dapat disalah artikan.

Selain itu, pemberian fasilitas pembebasan pajak atas penyerahan jasa sewa apartemen yang dibebaskan atas PPN sebaiknya meninjau unsur-unsur harga dari sewa apartemen. Sewa apartemen yang terdiri atas sewa apartemen itu sendiri dan *service charge* dapat menimbulkan permasalahan tersendiri.

Service charge dari apartemen yang didalamnya terdapat unsur-unsur biaya yang dimana pajaknya sudah dimasukkan kedalam harga seharusnya ditinjau untuk tidak dimasukkan pembebasan PPN. Berdasarkan ketentuan yang dimuat dalam pasal 34 Konvensi Wina, pengecualian pembebasan pajak salah satunya mengacu pada pajak tidak langsung atau sebangsanya yang lazim dimasukkan dalam harga suatu barang.

Penjabaran mengenai *service charge* sendiri juga dijelaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-13/PJ.32/1989 tanggal 25 Agustus 1989 (seri PPN-156). Didalam surat edaran ini dijelaskan mengenai unsur-unsur dari *service charge*. Biaya-biaya seperti biaya listrik untuk penerangan public area seperti AC, lift; biaya air untuk publik area (toilet umum); biaya pemeliharaan/ perawatan gedung dan alat-alat mesin; biaya kebersihan (termasukkedalamnya pembelian alat-alat kebersihan); biaya karyawan (satpam/teknik/kantor); biaya administrasi umum. Namun dikarenakan pihak apartemen seringkali tidak menjelaskan hal-hal tersebut sehingga sering disalahartikan hanya sebagai harga sewa apartemen secara keseluruhan.

B. Pembebanan Kredit Pajak Masukan atas Pembebasan PPN Jasa Sewa Apartemen

Penghuni (*tenant*) Apartemen XY yang mayoritas pekerja asing dari organisasi internasional dan kedutaan asing, menghadapkan pihak manajemen PT. Muliroyal Nusajaya pada pelaksanaan pemberian fasilitas pembebasan PPN. Salah satu tenant yang memperoleh fasilitas PPN atas jasa sewa apartemen adalah organisasi Y Internasional Indonesia. Apartemen XY yang disewa untuk tenaga ahlinya memperoleh pembebasan PPN. Dalam bulan Mei 2007, organisasi Y menyewa 2 unit apartemen, unit 305 untuk periode 8 Mei sampai dengan 7 November 2007, sedangkan unit 308 disewanya selama jangka waktu 6 Mei sampai 5 Juli 2008.

Penetapan harga sewa apartemen XY merupakan harga sewa perbulan. Didalam harga sewa tersebut terdapat faktor pembentuk harga yang terdiri atas harga sewa dan *service charge*. Dimana perhitungan harga jual ditentukan sebagai berikut :

Harga total sewa apartemen = (Harga sewa X Harga *service charge*) x periode sewa per bulan

Secara umum, perjanjian sewa berdasarkan harga perbulan. Sebagai gambaran, harga sewa apartemen XY dijelaskan sebagai berikut :

Tabel IV.1

Harga per Unit / bulan (dalam US\$)

Unit (kamar)	Harga Sewa Total (US\$)	Sewa	Service charge
1	1,250	950	300
2	1,650	1,300	350
3	1,800	1,400	400

(sumber : PT. X, tahun 2007)

Dalam pelaksanaannya, diskon dapat diberikan. Namun diskon tersebut tidak mempengaruhi harga *service charge*, dimana *service charge* ialah imbalan atas jasa yang menyebabkan ruang yang disewa tersebut dapat dihuni oleh penyewa. *Service charge* merupakan harga tetap, yang terbentuk dari biaya *public area*, dan biaya manajemen. Sehingga diskon tersebut dikurangi dari biaya sewa.

Harga total sewa apartemen = ((Harga sewa-diskon) X Harga *Service charge*) x periode sewa per bulan

Contoh:

Organisasi Y menyewa unit 308 selama 2 bulan harga yang diberikan adalah USD 3,100. Maka rincian harga atas sewa apartemen tersebut adalah :

Harga *Service charge* untuk unit 308 (2 kamar) = USD 350

Harga sewa = USD 1,650

Terdiri atas :

Service charge = USD 350

Total sewa/bulan = USD 1,300

Harga sewa untuk 2 bulan = USD 3,300

DPP sewa = USD 1,300 x 2 = USD 2,600

PPN = USD 2,600 X 10% = USD 260

DPP *Service charge* = USD 350 x 40% x 2 = USD 280

PPN = USD 280 X 10% = USD 28

PPN = USD 288

PPH 23 = USD 288

B.1. Pembebanan Kredit Pajak

Di Indonesia PPN menggunakan *credit method*, dimana PPN atas pembelian barang untuk produksi (Pajak Masukan) dapat dikreditkan dengan PPN atas barang dan jasa yang dihasilkan (Pajak Keluaran). Tetapi ketika mendapat fasilitas pembebasan PPN maka barang atau jasa tersebut tidak akan dikenakan PPN sehingga tidak menimbulkan Pajak Keluaran. Akibatnya Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan. Pemberian fasilitas pembebasan PPN tetap akan menimbulkan beban pajak. Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan tetap akan membebankan ke produsen. dimana PT. Multi Royal Nusajaya, sebagai pengelola apartemen akan dihadapkan kedua pilihan, mengalihkan beban pajak ke Harga Pokok Penjualan (HPP) atau mengurangi keuntungan produsen.

Berdasarkan SPT Masa Mei 2007 PT. X dinyatakan bahwa Pajak Masukannya berjumlah Rp. 28.337.641. Jika dirincikan terdiri atas:

a. Pemeliharaan/perawatan gedung dan alat-alat mesin	Rp. 18,465,396
- perawatan dan pembelian sparepart lift	
- dll	
b. Kebersihan	Rp. 2,162,549
- pembelian <i>chemical cleaning</i>	
c. Administasi	Rp. 7,709,696
- Internet untuk kantor managemen	
- Telephone	
- dan lain-lain	
Total Pajak Masukan	Rp. 28,337,641

Pajak Masukan tersebut merupakan total keseluruhan PT. X. Jika dikaitkan perunit maka perhitungannya akan didasarkan luas ruangan yang disewa. Sebagaimana di jelaskan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak SE-13/tahun 1989. hal ini dikarenakan Pajak Masukan tersebut merupakan kredit pajak yang berkaitan dengan kegiatan perusahaan secara keseluruhan, jadi bisa dikatakan *service charge* total. Untuk pembebanan perunit maka perpedoman pada luas ruangan yang disewa.

Contoh:

Luas total seluruh unit Apartemen adalah 6978,29m². Maka Pajak Masukan perunit yang mendapat pembebasan PPN adalah:

Untuk unit 305 = $133,5 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 542,120

Unit 308 = $103 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 418,265

Unit 403 = $128 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 519,786

Unit 404 = $51,5 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 209,132

Unit 410 = $120 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 487,299

Unit 412 = $122 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 495,421

Unit 413 = $120 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 487,299

Unit 423 = $123 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 499,482

Unit 425 = $122 / 6978,29 \times \text{Rp. } 28,337,641$

= Rp. 495,422

Untuk memperjelas dijelaskan dalam tabel.

TABEL IV.2

Pajak Masukan yang Tidak Dapat Dikreditkan

Untuk Bulan Mei 2007

Unit	Tenant	Luas (M2)	Pajak Masukan/ unit (Rp)
305	ORGANISASI Y	133,5	542,120
308	ORGANISASI Y	103	418,265
403	KEDUTAAN	128	519,786
404	KEDUTAAN	51,5	209,132
410	KEDUTAAN	120	487,299
412	KEDUTAAN	122	495,421
413	KEDUTAAN	120	487,299
423	KEDUTAAN	123	499,482
425	KEDUTAAN	122	495,422
Total		6978,29	Rp. 4,154,226

(sumber : PT. X, tahun 2007)

Namun dalam pengkreditan, PT. X mengkreditkan seluruh Pajak Masukannya. Hal tersebut terjadi karena ketidaktahuan PT. X atas peraturan perpajakan tersebut. Pelaksanaan kewajiban PT. X, sebagai Pengusaha Kena Pajak seharusnya efisien baik ditinjau dari segi komersil, yang berarti pelaksanaan kewajiban tersebut mengeluarkan biaya seminimal mungkin, maupun efisien ditinjau dari segi fiskal, yang berarti pelaksanaan kewajiban perpajakan tersebut diakui kebenarannya oleh fiskus, sehingga kemungkinan

sanksi yang merugikan baik dimasa sekarang maupun untuk masa yang akan datang dapat dihindari.

Pajak Masukan Rp. 28,337,641

Pajak Keluaran Rp. 45,670,300

PPN yang disetorkan (PK-PM) Rp. 17,332,659

Pajak Masukan yang seharusnya = Rp 28,337,641 – 4,154,226

= Rp. 24,183,415

PPN yang disetorkan = Rp. 45,670,300 – 24,183,415

= Rp. 21,486,885

Perhitungan Pajak terhutang dilakukan dengan metode *subtractive – Indirect*, dimana pajak terhutang diperoleh dengan cara mengurangi selisih pajak keluaran yang didapat saat melakukan penjualan barang dengan pajak masukan yang telah dibayarkan saat pembelian .

Dengan memperhitungkan akumulasi Pajak Masukan PT. X yang tidak dapat dikreditkan pada harga Jual, pada akhirnya konsumen akan menanggung beban pajak tersebut. Namun hal itu akan menimbulkan pertentangan dengan tujuan pembebasan PPN.

Tujuan pemberian fasilitas PPN adalah konsumen tidak menanggung beban PPN atas barang atau jasa tertentu. Tapi pada kenyataannya, pembebasan PPN menyebabkan konsumen tetap menanggung beban pajak karena terdapat unsur Pajak Masukan dalam harga jual.

Di satu sisi lain, mengalihkan beban Pajak Masukan pada laba akan mengurangi keuntungan PT. X. Hal ini dilakukan karena PT. X tidak bisa mengubah harga jual. Perubahan harga jual dapat mempengaruhi kemampuan

bersaing di pasar. Sehingga beban Pajak Masukan ditanggung oleh pihak PT. X. Sehingga dapat dikatakan pembebanan kredit pajak bersifat seperti dua sisi mata uang. Dibebankan ke konsumen, atau dibebankan ke produsen.

Pengalihan beban pajak dapat dilakukan sebagaimana dijelaskan dalam karakteristik PPN, dimana PPN merupakan pajak tidak langsung (*indirect tax*). PPN sebagai *indirect tax* dapat memungkinkan beban pajak dapat dialihkan kepada pihak lain. Pilihan yang dimungkinkan adalah mengalihkan beban pajak ke PT. X (*shifting backward*) atau mengalihkan ke konsumen (*shifting forward*). Pilihan tersebut tergantung pada elastisitas permintaan.

Pengaruh PPN terhadap harga jual akan nyata karena PPN merupakan pajak berdasarkan persentase harga jual. Peningkatan harga jual akan menggeser kurva penawaran ke atas bilamana perusahaan ingin mengkompensasikan pajak dengan meningkatkan harga.

Untuk barang atau jasa yang elastis maka harga barang atau jasa akan meningkat lebih sedikit dibandingkan pengenaan pajak. Pengaruh harga akan mempengaruhi permintaan (*demand*) konsumen. Maka produsen mengantisipasi dengan cara membebankan pajak pada dirinya (*Shifting Backward*). Jika PPN atas barang atau jasa dikenakan pada permintaan inelastis, maka beban pajak dapat dibebankan pada konsumen. Dikarenakan konsumen kurang sensitif terhadap perubahan harga barang/ jasa (*Shifting Forward*).

Pengalihan beban pajak yang berdampak pada pilihan konsumen bertentangan dengan karakter PPN yang bersifat netral. Kenetralan PPN mempunyai arti PPN tidak mempengaruhi atau mendistorsi pilihan konsumen. Pada kenyataannya pilihan produsen dalam mengalihkan beban pajaknya akan mempengaruhi pilihan konsumen dalam mengkonsumsi suatu barang

1. Pembebanan Kredit Pajak Kepada Produsen (*Shifting Backward*)

PT. X dapat mengalihkan beban pajak baik kepada produsen itu sendiri atau konsumen. Namun pihak PT. X dihadapkan dengan pasar permintaan yang elastis. Dimana walaupun sudah memiliki pasar yang pasti, namun konsumen memiliki kesadaran harga yang tinggi. Salah satunya dipengaruhi oleh banyaknya pesaing-pesaing lainnya. Sehingga pihak PT. X memilih pembebanan pajak secara *shifting backward*. Oleh karena itu, PT. X membebankan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan kepada dirinya.

“...menaikkan harga sewa apartemen, *tenant* bisa tidak jadi sewa karena *budget* yang dimiliki.”⁴⁸

Implikasi dari pembebanan kredit Pajak Masukan adalah mengurangi laba/ profit dari PT. X. Pembebanan kredit pajak pada produsen akan mempengaruhi asas keadilan dari pajak. Dimana sistem pemungutan pajak harus memperhatikan pajak dikenakan secara adil. PPN adalah pajak atas konsumsi dengan pihak penerima atau pengonsumsi adalah pihak organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik.

2. Pembebanan Kredit Pajak Kepada Konsumen (*Shifting Forward*)

Selain itu, manajemen PT. X dapat mengalihkan beban pajak baik kepada konsumen. Hal ini dapat dilaksanakan bila pihak pengelola dihadapkan dengan pasar permintaan yang inelastis. Dimana konsumen memiliki tidak kesadaran harga. Salah satunya dipengaruhi oleh banyaknya pesaing-pesaing lainnya. Sehingga pihak manajemen memilih pembebanan pajak secara *shifting*

⁴⁸ Wawancara dengan Ibu Tjia Irawati, *Accounting Supervisor* PT. X tanggal 16 April 2008.

forward. Manajemen apartemen membebankan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan kepada konsumen.

Kasus:

Harga total Unit 305 USD 3.100

= Rp. 8,810 X USD 3.100 = Rp 27,311,000

Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan = Rp.542,120

Harga sewa apartemen = Rp 27,311,000 + Rp 542,120

= Rp. 27,853,120

Berdasarkan uraian diatas dapat dijelaskan bahwa penerapan pembebasan Pajak Pertambahan Nilai terhadap jasa apartemen untuk organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik khususnya oleh PT. X kurang maksimal. Kurangnya optimalisasi tersebut dikarenakan Undang Undang No 18 Tahun 2000 maupun peraturan pelaksanaannya yang mengatur mengenai pengenaan pembebasan PPN atas organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik masih terdapat celah yang dapat dimanfaatkan oleh organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik untuk mendapatkan fasilitas PPN. Celah tersebut diakibatkan karena sampai saat ini pihak Direktorat Jenderal Pajak belum mengeluarkan peraturan khusus mengenai mekanisme asas timbal balik yang dijadikan dasar hukum pemberian fasilitas PPN bagi organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik.

Pengawasan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui Account Representative kurang maksimal, dikarenakan kekuatan kekebalan diplomatik yang dimiliki oleh subjek pajak, yakni organisasi internasional,

kedutaan asing dan pejabat diplomatik. Pemberian SKB yang mengacu pada rekomendasi Departemen Luar Negeri dan Sekneg menempatkan Deplu dan Setneg sebagai filter dari penerbitan SKB tersebut. Sebagai imbasnya pemberian fasilitas yang berlaku luas kepada organisasi internasional, kedutaan asing, pejabat diplomatik serta staf ahli. Langkah optimalisasi yang dapat dilakukan untuk mengoptimalkan pemberian fasilitas Pajak Pertambahan Nilai atas organisasi internasional, kedutaan asing dan pejabat diplomatik, khususnya untuk sewa apartemen yakni:

1. Mengeluarkan peraturan terkait mengenai mekanisme asas timbal-balik;
2. Meningkatkan pengawasan terhadap perusahaan apartemen dalam hal pelaksanaan pembebasan PPN, dikarenakan dalam pelaksanaannya kredit masukan tetap dikreditkan sepenuhnya;
3. Melakukan pengawasan atas pemenuhan kewajiban administratif dalam pembuatan Faktur Pajak atas transaksi dalam bisnis sewa apartemen.

Pada kenyataannya PT. X dihadapkan dengan pasar permintaan yang elastis. Dimana walaupun sudah memiliki pasar yang pasti, namun konsumen memiliki kesadaran harga yang tinggi. Sehingga pihak PT. X memilih pembebanan pajak secara *shifting backward*. Oleh karena itu, PT. X membebankan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan kepada dirinya.

Pendapatan untuk bulan Mei 2007 Rp. 159,002,619⁴⁹

Pajak Masukan bulan Mei 2007 yang tidak dapat dikreditkan Rp
4,154,226

Pendapatan total = Rp. 159,002,619 – 4,154,226

= Rp. 154,848,393

Pembebanan atas kredit pajak pada PT. X pada laba secara rasio memang kecil yakni hanya berkisar 2,6 %. Namun besaran tersebut hanya merupakan *sacrifice of income*, sedangkan masih ada *distorsion cost* dan *tax operation cost* baik yang berifat tangible maupun intangible yang dihadapi oleh PT. X.

⁴⁹ Laporan Keuangan PT. X Periode May 2007