

BAB IV

GAMBARAN PERLAKUAN PERPAJAKAN ATAS USAHA JASA KONSTRUKSI

Untuk memberikan kemudahan dan kepastian hukum serta meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban Pajak Penghasilan atas penghasilan tersebut dan sesuai dengan Pasal 4 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 untuk mengatur Pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan jasa konsultan.

Setelah disahkannya Undang-undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang usaha jasa konstruksi, maka pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi untuk meningkatkan efektivitas pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.

Seiring dengan perkembangan dunia usaha dan perekonomian dunia, pemerintah memperbaharui Peraturan Pemerintah yang mengatur tentang Pengenaan Pajak atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dengan menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak usaha jasa konstruksi.

Setelah memperoleh protes keras dari masyarakat atas terbitnya Peraturan Pemerintah No. 51 Tahun 2008, pemerintah kembali mengeluarkan peraturan baru yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 yang membatalkan pemberlakuan surut Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha jasa Konstruksi. Melalui Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 ini diharapkan keberatan Wajib Pajak dapat terjawab.

4.1. Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996

Di dalam Pasal 1 disebutkan bahwa : Atas penghasilan Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha jasa pelaksanaan konstruksi dan Wajib Pajak Badan yang bergerak di bidang usaha jasa perencanaan konstruksi, jasa pengawasan konstruksi dan/atau jasa konsultan, kecuali konsultan hukum dan konsultan pajak, dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Besarnya tarif Pajak Penghasilan yang dikenakan diatur di dalam Pasal 2 yaitu :

- a. atas imbalan jasa pelaksanaan konstruksi adalah 2% (dua persen);
 - b. atas imbalan jasa perencanaan konstruksi adalah 4% (empat persen);
 - c. atas imbalan jasa pengawasan konstruksi adalah 4% (empat persen);
 - d. atas imbalan jasa konsultan adalah 4% (empat persen);
4. dari jumlah imbalan bruto.

Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1997 sampai 31 Desember 2000.

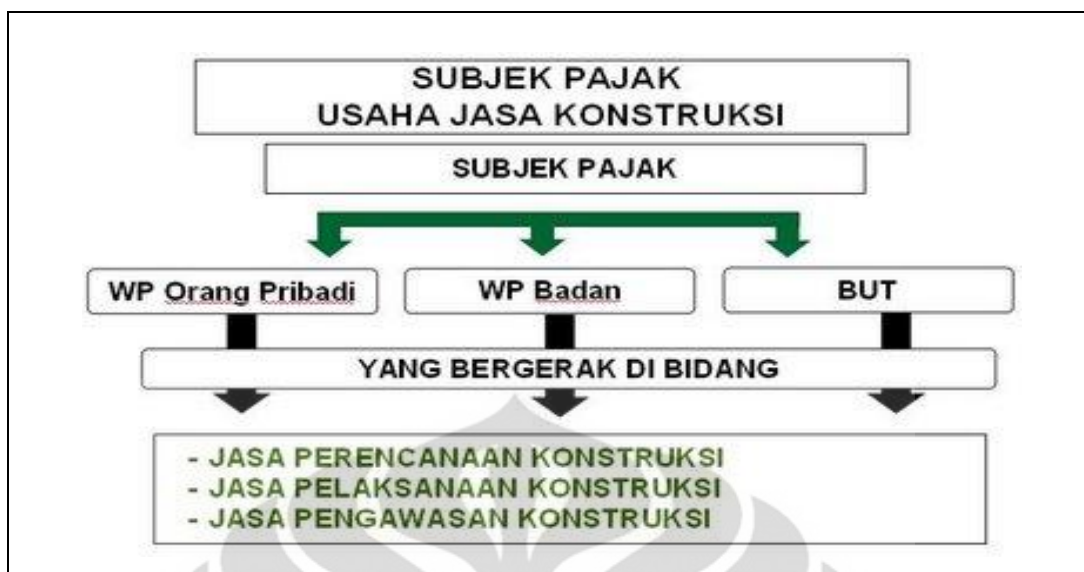
4.2. Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000

Pada Pasal 1 disebutkan bahwa atas jasa konstruksi dikenakan pajak penghasilan dengan tarif progresif, dengan tarif Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan.

- (1) Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap dari usaha di bidang jasa konstruksi, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang-undang Pajak Penghasilan
- (2) Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh Lembaga yang berwenang, serta yang mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah), dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Ringkasan dari Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 ini bisa dilihat dalam Gambar 3.1.

Gambar 4.1
Subjek Pajak Usaha Jasa Konstruksi



Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Untuk penghasilan yang diterima usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha menengah dan besar dikenakan pajak penghasilan dengan tarif progresif. Pajak penghasilan dihitung setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang diperbolehkan di dalam pajak. Jadi atas biaya-biaya yang dikeluarkan dan kerugian yang dialami oleh perusahaan bisa dikompensasikan di dalam SPT Tahunan Wajib Pajak Badan. Disebutkan di dalam Pasal 2 bahwa :

Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) :

- a. dikenakan pemotongan pajak berdasarkan Pasal 23 Undang-undang Pajak Penghasilan oleh pengguna jasa, dalam hal pengguna jasa adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 pada saat pembayaran uang muka dan termijn;
- b. dikenakan pajak berdasarkan ketentuan Pasal 25 Undang-undang Pajak Penghasilan dalam hal pemberi penghasilan adalah pengguna jasa lainnya selain yang dimaksud dalam huruf a.

Untuk penghasilan yang dikenakan tarif final dikenakan dengan tarif bervariasi, tergantung jenis usahanya, diatur dalam Pasal 3, yaitu :

besarnya Pajak Penghasilan yang terutang dan harus dipotong oleh pengguna jasa atau disetor sendiri oleh Wajib Pajak penyedia jasa yang bersangkutan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) ditetapkan sebagai berikut :

- a. 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa perencanaan konstruksi;
- b. 2% (dua persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pelaksanaan konstruksi;
- c. 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pengawasan konstruksi.

Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2001 sampai 23 Juli 2008.

Tabel 4.1

Pengenaan PPh Berdasarkan PP No. 140 Tahun 2000

No.	Kualifikasi Usaha	Sifat	Mekanisme Pelunasan	
			Pengguna Jasa Pemotong PPh	Pengguna Jasa bukan Pemotong PPh
1.	Kecil, serta nilai pengadaan sampai 1 Milyar	Final	Dipotong sesuai tarif x penghasilan bruto pada saat pembayaran uang muka dan termijn <u>Tarif yang digunakan</u> Jasa Perencanaan konstruksi 4% Jasa Pelaksanaan konstruksi 2% Jasa Pengawasan konstruksi 4%	Setor Sendiri sesuai tarif x penghasilan bruto pada saat pembayaran uang muka dan termijn <u>Tarif yang digunakan</u> Jasa Perencanaan konstruksi 4% Jasa Pelaksanaan konstruksi 2% Jasa Pengawasan konstruksi 4%
2.	Non Kecil (Besar, menengah atau tidak punya kualifikasi)	Tidak Final/ Sesuai dengan Ketentuan Umum PPh	Dipotong berdasarkan ketentuan Pasal 23 UU PPh pada saat pembayaran uang muka dan termijn (Tarif x DPP) Tarif pajak yang digunakan 15% <u>Dasar pengenaan pajak (Berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak No. 70 Tahun 2007)</u> - Jasa Perencanaan konstruksi 26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif Efektif 4%) - Jasa Pelaksanaan konstruksi 13 1/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif efektif 2%) - Jasa Pengawasan konstruksi 26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif efektif 4%)	Setor Sendiri sesuai ketentuan Pasal 25 UU PPh

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

3.3. Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008

Pada Pasal 2 disebutkan bahwa atas penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Besarnya tarif pengenaan Pajak Penghasilan yang diatur di dalam Pasal 3 adalah :

- a. 2% (dua persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha kecil;
- b. 4% (empat persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha;
- c. 3% (tiga persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa selain Penyedia Jasa sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b;
- d. 4% (empat persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha; dan
- e. 6% (enam persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

Tabel 4.2

Pengenaan PPh Berdasarkan PP No. 51 Tahun 2008

No	Jenis Jasa Konstruksi	Kualifikasi Usaha	Sifat	Tarif	Mekanisme Pelunasan	
					Pengguna Jasa Pemotong PPh	Pengguna Jasa Bukan Pemotong PPh
1.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	FINAL	6%	Dipotong oleh Pengguna jasa sebesar : Tarif x Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Disetor sendiri oleh Wajib Pajak sebesar : Tarif x Jumlah Penerimaan Pembayaran tidak termasuk PPN
2.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Memiliki Kualifikasi Usaha (Kecil, Menengah dan Besar)	FINAL	4%		
3.	Pelaksanaan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	FINAL	4%		
4.	Pelaksanaan Konstruksi	Kecil	FINAL	2%		
5.	Pelaksanaan Konstruksi	Menengah dan Besar	FINAL	3%		

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Cara pemotongan dan cara penyetoran PPh yang terutang diatur dalam Pasal 5, yaitu :

- (1) Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2:
 - a. dipotong oleh Pengguna Jasa pada saat pembayaran, dalam hal Pengguna Jasa merupakan pemotong pajak; atau
 - b. disetor sendiri oleh Penyedia Jasa, dalam hal pengguna jasa bukan merupakan pemotong pajak.

Gambar 4.2
Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan PPh Oleh Pemberi Hasil



Sumber : Hasil Olahan Peneliti

- (2) Besarnya, Pajak Penghasilan yang dipotong atau disetor sendiri sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:
 - a. jumlah pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai, dikalikan tarif Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1); atau
 - b. jumlah penerimaan pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai, dikalikan tarif Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dalam hal Pajak Penghasilan disetor sendiri oleh Penyedia Jasa.

- (3) Jumlah pembayaran atau jumlah penerimaan pembayaran sebagaimana dimaksud pada ayat (2) merupakan bagian dari Nilai Kontrak Jasa Konstruksi.

Namun, karena di Pasal 12 disebutkan bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2008 muncul masalah baru bagi Wajib Pajak. Yaitu terdapat kemungkinan timbulnya selisih kekurangan Pajak Penghasilan yang terutang. Di dalam Pasal 6 disebutkan bahwa : Dalam hal terdapat selisih kekurangan Pajak Penghasilan yang terutang berdasarkan Nilai Kontrak Jasa Konstruksi dengan Pajak Penghasilan berdasarkan pembayaran yang telah dipotong atau disetor sendiri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1), selisih kekurangan tersebut disetor sendiri oleh Penyedia Jasa.

Untuk kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Januari 2008 diatur dalam pasal 10 :

- a. untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi;
- b. untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak setelah tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah ini.

Sebagai konsekuensi dikenakan Pajak Penghasilan dengan tarif final, di dalam Pasal 10 ayat 2 disebutkan bahwa : kerugian dari usaha Jasa Konstruksi yang masih tersisa sampai dengan Tahun Pajak 2008 hanya dapat dikompensasikan sampai dengan Tahun Pajak 2008.

Berkaitan dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, Direktur Jenderal Pajak juga telah mengeluarkan Surat Edaran No. SE-05/PJ.03/2008 sebagai Peraturan Pelaksana Peraturan Pemerintah No. 51 Tahun 2008 tapi penerbitan Surat Edaran Dirjen Pajak ini tidak juga menjawab pertanyaan-pertanyaan Wajib Pajak berkenaan dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Surat Edaran No. SE-05/PJ.03/2008 menjelaskan bahwa pengenaan pajak pada jasa konstruksi berdasarkan *cash basis*. Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud pada butir 1:

- a. dipotong oleh Pengguna Jasa pada saat pembayaran, dalam hal Pengguna Jasa merupakan pemotong pajak; atau
- b. disetor sendiri oleh Penyedia Jasa, dalam hal pengguna jasa bukan merupakan pemotong pajak.

Besarnya Pajak Penghasilan yang dipotong atau disetor sendiri sebagaimana dimaksud pada butir 5 adalah:

- a. jumlah pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai, dikalikan tarif Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam butir 2; atau
- b. jumlah penerimaan pembayaran, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai, dikalikan tarif Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam butir 2 dalam hal Pajak Penghasilan disetor sendiri oleh Penyedia Jasa.

Pada butir 8 disebutkan bahwa terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Januari 2008 diatur:

- a. untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan PP No. 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi;
- b. untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak setelah tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan PP No. 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi.

Setelah menerima banyak protes dari Wajib Pajak dan dunia usaha, Pemerintah menerbitkan Petunjuk Pelaksana (Juklak) Peraturan Pemerintah No. 51 Tahun 2008 yang dikeluarkan pada tanggal 20 November 2008, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008. Karena ada rentang waktu antara penerbitan Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan, maka ada masalah-masalah baru yang muncul di tahun 2008.

Berdasarkan Pasal 8 ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008, atas perubahan sifat pengenaan PPh dari PPh Pasal 23 dan atau PPh Pasal 25 ke PPh final Pasal 4 ayat (2), dapat dilakukan pemindahbukuan. Dalam ketentuan ini tidak ditegaskan siapa yang harus melakukan pemindahbukuan, apakah pengguna jasa atau penyedia jasa.

Karena terdapat perubahan tarif yang lebih besar akibat berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini, terjadi kekurangan bayar PPh yang

terutang. Atas kekurangan pembayaran ini, yang diwajibkan untuk melunasinya adalah pengusaha konstruksi sebagai penyedia jasa. Jadi, bukan pemotong yang harus menambah kekurangan ini. Dalam ketentuan yang diatur dalam Pasal 8 ayat (5) PMK 187/PMK.03/2008 disebutkan bahwa : Dalam hal terdapat kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final setelah dilakukan pemindahbukuan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan tersebut wajib disetor oleh penyedia jasa paling lama tanggal 15 Desember 2008.

Rentang waktu antara penerbitan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008 dengan kewajiban pembayaran kekurangan Pajak penghasilan yang terutang sangat singkat. Sehingga membuat Wajib Pajak merasa kesulitan untuk bisa mencapai target waktu yang ditetapkan pemerintah. Tapi di lain pihak jika tidak dipenuhi, maka akan menimbulkan sanksi keterlambatan bayar pajak di kemudian harinya.

Tapi walaupun merasa keberatan dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, Wajib Pajak tetap melaksanakan perubahan-perubahan yang diinginkan oleh Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Wajib Pajak telah melakukan pemindahbukuan (PBK), koreksi, penyetoran pajak yang masih terutang dan melaporkan pajak yang terhutang agar tidak menimbulkan sanksi. Wajib Pajak juga telah melaporkan SPT Tahunan untuk PPh Tahun Pajak 2008 pada bulan April 2009, lengkap dengan segala perubahan yang diinginkan oleh pemerintah.

3.4. Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009

Namun tiba-tiba saja pada tanggal 4 Juni 2009 Pemerintah kembali mengeluarkan peraturan baru, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 dengan pertimbangan : bahwa dalam rangka memberikan kemudahan dalam pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan untuk menjaga iklim usaha sektor jasa konstruksi agar tetap kondusif, perlu melakukan penyesuaian terhadap ketentuan sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.

Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 ini hanya merubah dan menambahkan Pasal 10 Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Dalam Pasal 10 disebutkan bahwa : Terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Agustus 2008, untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak yang dilakukan sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

- a. atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap dari usaha di bidang jasa konstruksi ditentukan sebagai berikut:
 - 1) dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
 - 2) dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final bagi Wajib Pajak yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang, serta yang mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- b. atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam huruf a angka 1) ditentukan sebagai berikut:
 - 1) dikenakan pemotongan pajak berdasarkan ketentuan Pasal 23 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan oleh pengguna jasa dalam hal pengguna jasa adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 tersebut pada saat pembayaran uang muka dan termin;
 - 2) dikenakan pajak berdasarkan ketentuan Pasal 25 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dalam hal pemberi penghasilan

adalah pengguna jasa lainnya selain sebagaimana dimaksud dalam angka 1).

c. atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam huruf a angka 2) ditentukan sebagai berikut:

- 1) dikenakan pemotongan pajak yang bersifat final sesuai dengan ketentuan dalam huruf d oleh pengguna jasa, dalam hal pengguna jasa adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan pada saat pembayaran uang muka dan termin;
- 2) dikenakan pajak yang bersifat final sesuai ketentuan dalam huruf d, dengan cara menyetor sendiri Pajak Penghasilan yang terutang pada saat menerima pembayaran uang muka dan termin, dalam hal pemberi penghasilan adalah pengguna jasa lainnya selain yang dimaksud dalam angka 1).

d. Besarnya Pajak Penghasilan yang terutang dan harus dipotong oleh pengguna jasa atau disetor sendiri oleh Wajib Pajak penyedia jasa yang bersangkutan sebagaimana dimaksud dalam huruf c ditetapkan sebagai berikut:

- 1) 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa perencanaan konstruksi;
- 2) 2% (dua persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pelaksanaan konstruksi; atau
- 3) 4% (empat persen) dari jumlah bruto, yang diterima Wajib Pajak penyedia jasa pengawasan konstruksi.

Yang paling mengagetkan Wajib Pajak adalah isi Pasal 10B yang menyebutkan bahwa : Terhadap kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Agustus 2008, pengenaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.

Ini artinya berarti koreksi, pembetulan, pemindahbukuan, penyetoran dan pelaporan yang telah dilakukan Wajib Pajak selama Tahun Pajak 2008 menjadi sia-sia. SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2008 yang telah disampaikan pada April 2009 juga harus kembali dikoreksi karena pemberlakuan surut Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dibatalkan. Akibatnya Wajib Pajak harus kembali melakukan pemindahbukuan PPh Pasal 4 ayat (2) atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi selama bulan Januari 2008 sampai Juli 2008 menjadi PPh Pasal 23 kembali.

Selain pembatalan pemberlakuan surut, Pasal 10C Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 juga menyebutkan bahwa : Kerugian dari usaha Jasa Konstruksi yang masih tersisa sampai dengan Tahun Pajak 2008 hanya dapat dikompensasikan sampai dengan Tahun Pajak 2008.

Hal ini semakin memberatkan Wajib Pajak karena mereka harus segera memperbaiki SPT Tahunan 2008 agar kompensasi kerugian bisa dilaporkan. Walaupun dengan pembatalan pemberlakuan surut ini akan ada kelebihan pembayaran pajak, Wajib Pajak tetap harus bersiap-siap diperiksa oleh Dirjen Pajak sebagai konsekuensi dari permohonan restitusi.

BAB V ANALISIS PEMENUHAN KRITERIA ASAS-ASAS PERPAJAKAN DALAM PERATURAN PEMERINTAH NOMOR 51 TAHUN 2008

Sebelum menganalisis lebih lanjut mengenai pemenuhan kriteria asas-asas perpajakan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 sebagai peraturan yang mengatur tentang pengenaan pajak penghasilan dari usaha Jasa konstruksi, peneliti terlebih dahulu memetakan perbedaan tarif pajak penghasilan melalui gambar berikut ini.

Gambar 5.1

Tarif dan Dasar Pengenaan PPh Usaha Jasa Konstruksi



Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Gambar di atas menunjukkan bahwa dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini, seluruh penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan PPh Final. Baik untuk jasa perencanaan, jasa pengawasan, maupun jasa pelaksanaan, yang membedakan besarnya tarif adalah apakah Wajib Pajak memiliki kualifikasi usaha yang diterbitkan oleh Lembaga Pengembangan Jasa

Konstruksi (LPJK). Ketentuan mengenai kewajiban memiliki kualifikasi ini tercantum dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Jika tidak memiliki kualifikasi usaha, tarif PPh yang dikenakan akan menjadi lebih besar.

Dengan adanya ketentuan ini tentunya Wajib Pajak memiliki suatu kewajiban baru untuk mendaftarkan perusahaannya agar memperoleh kualifikasi, agar tarif pajak yang dikenakan semakin kecil, yang artinya keuntungan mereka juga bisa lebih besar daripada jika mereka tidak memiliki kualifikasi usaha. Dengan adanya kewajiban memiliki sertifikasi ini, data mengenai perusahaan konstruksi jadi lebih akurat, karena hampir seluruh perusahaan jasa konstruksi mendaftar menjadi anggota asosiasi pengusaha konstruksi agar bisa memiliki sertifikasi usaha. Jadi pemerintah bisa mengumpulkan data berapa jumlah perusahaan konstruksi yang ada di Indonesia dengan mendata seluruh asosiasi yang ada. Data yang akurat ini mempermudah pemerintah untuk menghitung berapa perkiraan penghasilan yang akan diterima negara dari Wajib Pajak pengusaha konstruksi.

Anderson (1979) menyebutkan bahwa kebijakan pemerintah dalam arti positif didasarkan atau selalu dilandaskan pada peraturan perundang-undangan dan bersifat memaksa (*otoritatif*). Jadi, sebagai pembuat kebijakan perpajakan hendaknya pemerintah memperhatikan bahwa pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara merupakan iuran yang memaksa, seperti yang dikemukakan oleh Andriani, bahwa "pajak adalah iuran kepada negara berdasarkan undang-undang yang terutang oleh yang wajib membayarnya, yang penagihannya dapat dipaksakan..." (Damar dan Sudrajat, 2006, p. 1) jadi tentunya masyarakat sebagai Wajib Pajak sesungguhnya mengalami keterpaksaan untuk memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak. Karena didasari oleh keterpaksaan, maka akan timbul kecenderungan untuk menghindar dari kewajiban tersebut. Oleh karena itu hendaknya kebijakan perpajakan yang dibuat oleh pemerintah harus mengakomodasi faktor-faktor kondisi ekonomi, politik, dan administratif pada waktu ini. Jangan sampai kebijakan yang dibuat oleh pemerintah tersebut justru semakin memberatkan Wajib Pajak. Jika terasa memberatkan, Wajib Pajak cenderung akan berusaha agar bisa menemukan celah untuk bisa menghindari pembayaran pajak, baik dengan cara yang legal, maupun ilegal.

Pajak mempunyai dua fungsi dasar terkait dengan kebijakan yang dikeluarkan oleh pemerintah, yaitu fungsi budgetair dan fungsi regulerend. Fungsi budgetair mengharuskan pajak menjadi instrumen untuk memberikan sumber dana secara optimal ke kas negara (*to raise government's revenue*), oleh karena itu harus memenuhi asas *revenue adequacy principle*. Artinya sebuah peraturan yang dibuat oleh pemerintah harus bisa memberikan tambahan penghasilan atau penerimaan bagi negara. Jika sudah bisa memenuhi asas *revenue adequacy principle*, barulah sebuah kebijakan perpajakan dikatakan ideal.

Revenue adequacy principle bukanlah satu-satunya asas yang harus diperhatikan oleh pemerintah dalam pembuatan sebuah kebijakan perpajakan. Dalam bukunya, Mansury (1996), mengatakan bahwa "Itulah tiga asas yang seharusnya dipegang teguh sistem PPh kita yang seimbang memperhatikan semua kepentingan. *The Revenue-Adequacy Principle* adalah kepentingan Pemerintah, *the Equity Principle* adalah kepentingan masyarakat dan *the Certainty Principle* adalah untuk kepentingan Pemerintah dan Masyarakat." (p. 16). Jadi sebuah peraturan yang dibuat oleh pemerintah hendaknya memenuhi asas-asas yang disebutkan oleh Mansury di atas. Melalui penelitian ini, peneliti ingin melihat apakah Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini sudah memenuhi asas-asas perpajakan yang disebutkan oleh Mansury di atas. Peneliti ingin menilai apakah dalam menerbitkan sebuah kebijakan perpajakan, pemerintah mempertimbangkan kepentingan masyarakat juga, bukan hanya mengutamakan kepentingan pemerintah saja.

5.1. Asas *The Revenue-Adequacy Principle*

Dengan penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang PPh Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi ini, pemerintah berharap dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor usaha konstruksi. Negara berusaha untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor-sektor non migas, hal ini bisa dilihat dari Tabel 5.1 di bawah ini.

Tabel 5.1
Perkembangan Penerimaan Perpajakan, 2006-2007^{*)}
(miliar rupiah)

	2006		2007			
	Realisasi	% thd PDB	APBN-P	% thd PDB	Realisasi ^{**)}	% thd PDB
Penerimaan Perpajakan	409.203,0	12,3	492.010,9	13,1	491.834,7	13,0
a. Pajak Dalam Negeri	395.971,5	11,9	474.551,0	12,6	470.906,0	12,5
i. Pajak penghasilan	208.833,1	6,3	251.748,3	6,7	238.740,0	6,3
1. Migas	43.187,9	1,3	37.267,6	1,0	44.004,4	1,2
2. Non-Migas	165.645,2	5,0	214.480,7	5,7	194.735,6	5,1
ii. PPN dan PPnBM	123.035,9	3,7	152.057,2	4,0	155.187,2	4,1
iii. PBB	20.858,5	0,6	22.025,8	0,6	23.619,1	0,6
iv. BPHTB	3.184,5	0,1	3.965,5	0,1	5.935,7	0,2
v. Cukai	37.772,1	1,1	42.034,7	1,1	44.680,7	1,2
vi. Pajak lainnya	2.287,4	0,1	2.719,5	0,1	2.743,3	0,1
b. Pajak Perdagangan Internasional	13.231,5	0,4	17.459,9	0,5	20.928,8	0,6
i. Bea masuk	12.140,4	0,4	14.417,6	0,4	16.690,7	0,4
ii. Bea Keluar	1.091,1	0,0	3.042,3	0,1	4.238,1	0,1

*) Perbedaan angka di belakang koma terhadap angka penjumlahan adalah karena pembulatan

***) Angka Sementara

Sumber : Departemen Keuangan

Ada peningkatan penerimaan PPh Non Migas dari 165.645,2 di tahun 2006 menjadi 194.735,6 di tahun 2007. Optimalisasi penerimaan PPh nonmigas ini penting dilakukan guna meningkatkan *tax ratio* Indonesia. Dengan peningkatan *tax ratio*, perekonomian Indonesia juga akan meningkat. Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah adalah dengan memaksimalkan penerimaan dari sektor usaha jasa konstruksi. Melalui pengenaan PPh Final melalui Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, jumlah penerimaan negara akan bertambah karena setiap kali ada penandatanganan kontrak oleh Wajib Pajak, langsung terhutang PPh Final Pasal 4 ayat (2) yang harus segera disetorkan oleh pemotong PPh pada bulan berikutnya setelah bulan pembayaran imbalan.

Jumlah penerimaan negara pun menjadi pasti, karena tidak harus menunggu sampai akhir tahun untuk bisa menerima pemasukan pajak dari sektor usaha jasa konstruksi. Karena melalui mekanisme pemotongan PPh dengan tarif umum

berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000, negara harus menunggu sampai Wajib Pajak usaha konstruksi memasukkan SPT Tahunan-nya. Jika mengalami keuntungan, baru negara akan menerima setoran pajak. Tapi jika ternyata di akhir tahun penghitungan diketahui Wajib Pajak mengalami kerugian, maka tidak ada pemasukan pajak bagi negara. Hal ini membuat negara tidak bisa memastikan berapa jumlah penerimaan pajak yang akan diterimanya.

Dengan pengenaan PPh Final, jumlah penerimaan negara sudah bisa diketahui dengan pasti, tanpa harus menunggu penghitungan Laba Rugi pada akhir tahun. Berdasarkan nilai setiap kontrak yang ditandatangani bisa langsung diketahui berapa PPh yang terutang. Jumlah PPh yang terutang menjadi pasti, tidak bisa diubah-ubah lagi, baik oleh Wajib Pajak maupun oleh Fiskus. Jika diadakan pemeriksaan, tidak ada alasan bagi Fiskus untuk mengubah jumlah PPh yang terutang.

Contoh mudah dari mudahnya penghitungan PPh yang terutang atas penghasilan dari usaha konstruksi adalah seperti berikut ini. Misal, pada tanggal 3 Maret 2008 ditandatangani kontrak pembangunan sebuah gedung perkantoran antara PT. A sebagai pemilik modal dan tanah dengan PT. B sebagai kontraktor pelaksana pembangunan. Nilai kontrak tersebut adalah Rp 2 Milyar. PT. B sebagai Wajib Pajak perusahaan konstruksi telah memiliki sertifikasi kualifikasi usaha menengah. Karena memiliki sertifikasi, PT. B dipotong PPh Pasal 4 (2) oleh PT. A sebesar $3\% \times \text{Rp } 2 \text{ Milyar} = \text{Rp } 60.000.000$. Jumlah PPh terutang bisa diketahui dengan mudah tanpa harus menunggu selesainya pencatatan pembukukuan perusahaan pada akhir tahun, dan negara bisa langsung memperoleh penerimaan. Karena dengan pengenaan PPh Final, PPh terutang harus segera disetor ke kas negara setelah pembayaran uang muka atas kontrak yang ditandatangani.

Negara bisa segera memperoleh penerimaan, tidak harus menunggu sampai tahun pajak 2008 berakhir setelah PT. B selesai menghitung berapa jumlah PPh Badan yang terutang. Dengan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000, selain membutuhkan waktu yang lama untuk menghitung dan penyetoran, bukan tidak mungkin justru di akhir tahun diketahui bahwa PT. B mengalami kerugian, sehingga tidak dikenakan PPh. Dengan demikian, negara tidak

memperoleh pemasukan pajak dai PT. B. Jika penghitungan pajak terhutang didasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, negara bisa tetap memperoleh pemasukan pajak dari Wajib Pajak selama ada penandatanganan kontrak kerja.

Penerapan PPh Final atas penghasilan dari usaha konstruksi ini membuat fungsi pajak sebagai fungsi budgetair telah terpenuhi. Hal ini senada dengan yang dikemukakan oleh Mansury (1996) mengatakan bahwa suatu pemungutan pajak yang baik sudah seharusnya memenuhi asas *the revenue adequacy princple*. Pajak menjadi instrumen pemerintah untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara. Pemberlakuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini membuat jumlah penerimaan negara menjadi bertambah, kepentingan pemerintah telah diperhatikan. Jadi penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 sudah memenuhi asas *the revenue-adequacy princple*.

Ketentuan perpajakan yang diatur di didalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk perusahaan usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi kecil serta nilai pengadaan sampai dengan Rp 1 Miliar diringkas dalam tabel berikut :

Tabel 5.2

Perbedaan Tarif PPh menurut PP No. 140 Tahun 2000 dan PP No. 51 Tahun 2008

No.	Jenis Jasa	PP No. 140 Tahun 2000		PP No. 51 Tahun 2008		BEDA
		SIFAT	TARIF	SIFAT	TARIF	
1.	Jasa Perencanaan Konstruksi	FINAL	4%	FINAL	4%	TIDAK ADA
2.	Jasa Pelaksanaan Konstruksi	FINAL	2%	FINAL	2%	TIDAK ADA
3.	Jasa Pengawasan konstruksi	FINAL	4%	FINAL	4%	TIDAK ADA

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Data-data yang terdapat di dalam tabel diatas menunjukkan bahwa, ketentuan perpajakan yang terdapat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk perusahaan usaha jasa

konstruksi dengan kualifikasi kecil serta nilai pengadaan sampai dengan 1 Miliar tidak ada bedanya, baik dalam sifat pengenaan pajak maupun dalam hal tarif yang digunakan. Tidak ada koreksi dan penyesuaian yang harus dilakukan, baik oleh wajib pajak pengusaha konstruksi maupun pengguna jasa yang merupakan pemotong pajak. Itulah sebabnya untuk perusahaan kualifikasi kecil, perubahan ini tidak berdampak apa-apa. Hal ini dibenarkan oleh Bapak Julvan yang mengatakan bahwa “Kendala sejauh ini tidak ada, karena memang kami sudah dikenakan PPh final sejak lama.” Jadi dalam pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini efeknya paling terlihat pada perusahaan dengan kualifikasi menengah dan besar. Untuk pengusaha kecil tidak terlalu berpengaruh karena tidak ada perubahan perlakuan perpajakan bagi mereka.

Mengapa efeknya sangat terlihat bagi perusahaan dengan kualifikasi kecil dan menengah? Karena mereka diwajibkan untuk melakukan pencatatan atau pembukuan setiap transaksi keuangan yang mereka lakukan. Mereka diwajibkan untuk menghitung berapa keuntungan perusahaan setiap tahunnya, dan melaporkannya ke Dirjen Pajak melalui SPT Tahunan. Jika memperoleh keuntungan, mereka harus membayar pajak yang terhutang pada akhir tahun Pajak. Dalam penghitungan keuntungan perusahaan yang terhutang, tentunya ada biaya-biaya yang diperbolehkan oleh peraturan perpajakan yang berlaku untuk dibebankan sebagai biaya pengurang penghasilan perusahaan (*deductible expenses*). Biaya ini bisa berupa biaya operasional perusahaan maupun kerugian-kerugian yang dialami perusahaan. Jadi penghitungan PPh yang terutang berdasarkan *Nett income* (laba bersih) perusahaan.

Ketentuan perpajakan yang diatur di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk perusahaan usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi non kecil (besar, menengah atau tidak punya kualifikasi) yang pengguna jasanya adalah pemotong pajak diringkas dalam tabel berikut :

Tabel 5.3

Perbedaan PP No. 140 Tahun 2000 dengan PP No. 51 Tahun 2008

No.	Jenis Jasa Konstruksi	Kualifikasi Usaha	PP No. 140 Tahun 2000			PP No. 51 Tahun 2008			BEDA	
			Sifat	Tarif	DPP	Sifat	Tarif	DPP	Sifat	Tarif
1.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	TIDAK FINAL (Sesuai dengan ketentuan Pasal 23)	15%	26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan termasuk seluruhnya pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN	FINAL	6%	Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Ya	Kurang potong 2%
2.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Menengah dan Besar	TIDAK FINAL (Sesuai dengan ketentuan Pasal 23)	15%	26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan termasuk seluruhnya pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN	FINAL	4%	Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Ya	-
3.	Pelaksanaan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	TIDAK FINAL (Sesuai dengan ketentuan Pasal 23)	15%	13 1/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan termasuk seluruhnya pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN	FINAL	4%	Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Ya	Kurang potong 2%
4.	Pelaksanaan Konstruksi	Menengah dan Besar	TIDAK FINAL (Sesuai dengan ketentuan Pasal 23)	15%	13 1/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan termasuk seluruhnya pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN	FINAL	3%	Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Ya	Kurang potong 1%

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Berdasarkan data-data yang terdapat di dalam tabel diatas, terdapat beberapa perbedaan yang sangat menyolok. Perbedaan pertama adalah pada sifat pengenaan pajaknya. Perbedaan kedua adalah pada tarif yang digunakan. Kecuali untuk tarif PPh jasa perencanaan dan pengawasan konstruksi untuk pengusaha konstruksi dengan kualifikasi usaha besar dan menengah, tarif untuk jenis jasa konstruksi lainnya berbeda sama sekali. Perbedaan sifat pengenaan pajak akan berakibat formulir SSP (Surat Setoran Pajak) dan Bukti Potong berikut kode SSP yang

digunakan akan berbeda. Perbedaan tarif pajak yang digunakan akan berakibat pajak yang telah dipotong, disetor dan dilaporkan akan berbeda jumlahnya. Oleh karena itu, pengusaha usaha jasa konstruksi maupun pengguna jasa konstruksi yang merupakan pemotong pajak harus melakukan koreksi dan penyesuaian terhadap pajak yang telah diperhitungkan serta administrasi pelaporannya.

Jadi dapat dipastikan untuk perusahaan usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi non kecil besar, menengah atau tidak punya kualifikasi harus melakukan penyesuaian terhadap PPh Pasal 23 yang selama ini sudah dilaporkan. Karena jumlah pajak yang terhutang menjadi tidak sama ketika mereka dipotong PPh Pasal 23 dengan ketika mereka dipotong PPh Pasal 4 ayat (2), mereka harus mengajukan permohonan untuk melakukan pemindahbukuan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat mereka terdaftar. Karena perubahan ini ada pajak yang kurang dipotong sebesar 1%-2%, ini berarti ada hutang pajak yang harus segera dibayar oleh Wajib Pajak. Ada kekurangan bayar pajak oleh Wajib Pajak, ini berarti penerimaan negara pada tahun 2008 menjadi bertambah lagi, karena berdasarkan Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008 disebutkan bahwa kekurangan PPh yang bersifat final setelah dilakukan pemindahbukuan wajib disetor oleh penyedia jasa paling lama tanggal 15 Desember 2008.

Haryo Wibisono sebagai *Deputy Executive Director* dari Asosiasi Kontraktor Indonesia (AKI) mengatakan bahwa

“industri konstruksi adalah suatu jenis usaha yang sangat kompleks, karena banyak pihak yang terlibat dalam industri konstruksi antara lain industri baja, industri semen, industri aspal, industri bahan bangunan. Sehingga industri konstruksi juga bisa menyerap banyak tenaga kerja.”

Dengan banyaknya jumlah tenaga kerja yang terlibat maka jumlah penerimaan negara dari PPh Pasal 21 atas karyawan dan PPh Pasal 23 atas tenaga ahli juga bertambah, sehingga semakin berkembang usaha konstruksi, maka jumlah penerimaan pajak dari PPh 21 dan PPh 23 juga akan bertambah, bukan hanya PPh atas penghasilan dari usaha konstruksi. Jadi harus disahkan agar penghasilan para pekerja bertambah agar PPh 21 dan PPh 23 yang diterima negara juga semakin besar. Oleh karena itu harus dibuat kebijakan yang bisa mendukung berkembangnya dunia konstruksi.

Karena karakteristik khusus yang dimiliki oleh industri konstruksi, maka perlu dibuat aturan khusus untuk mengatur usaha jasa konstruksi. Oleh karenanya pemerintah menerbitkan Undang-undang Nomor 18 Tahun 1999 untuk mengatur usaha jasa konstruksi. Di dalam Undang-undang Nomor 18 ini disebutkan bahwa yang jenis usaha jasa konstruksi terdiri dari usaha perencanaan konstruksi, usaha pelaksanaan konstruksi dan usaha pengawasan konstruksi yang masing-masing dilaksanakan oleh perencana konstruksi, pelaksana konstruksi, dan pengawas konstruksi.

Peningkatan investasi di bidang konstruksi bisa meningkatkan laju perekonomian Indonesia. Karena dengan semakin banyak fasilitas yang diberikan untuk usaha jasa konstruksi, maka akan semakin banyak investor yang mau menanamkan modalnya di Indonesia, baik dari dalam maupun luar negeri. Pelaku usaha jasa konstruksi bukan hanya penduduk Indonesia saja, bahkan perusahaan-perusahaan konstruksi yang termasuk dalam pengusaha besar merupakan perusahaan asing. Keikutsertaan modal asing dalam meramaikan pasar investasi di Indonesia bisa membuat penerimaan negara bertambah. Semakin kondusifnya perekonomian di Indonesia, akan membuat banyak pihak yang berani untuk menggunakan dana yang dimilikinya untuk membangun gedung-gedung atau perumahan sebagai bisnis dan investasi mereka. Pembangunan ini tentu saja menguntungkan negara, bukan hanya fasilitas infrastruktur saja yang meningkat tapi ini juga bisa membantu pemerintah untuk mengatasi masalah pengangguran dan menambah devisa negara.

Karenanya hendaknya perubahan kebijakan yang dilakukan oleh pemerintah jangan sampai menghambat sektor yang lainnya. Peningkatan penerimaan di sektor PPh konstruksi bisa meningkat dengan pengenaan final ini, tapi di sektor tenaga kerja dan investasi bisa menimbulkan masalah baru. Sebaiknya ketika ingin melakukan suatu perubahan kebijakan pemerintah lebih berhati-hati dan mempertimbangkan kepentingan masyarakat, jangan hanya mengutamakan peningkatan penerimaan negara saja. Laju pertumbuhan perekonomian harus tetap diperhatikan.

5.2. Asas *The Equity Principle*

Salah satu asas yang harus diperhatikan oleh pemerintah pada saat perumusan kebijakan adalah asas *the equity principle*. Seperti yang disebutkan oleh Mansury (1996) bahwa *the equity principle* perlu dipegang teguh oleh sistem perpajakan kita karena untuk kepentingan masyarakat. Oleh karenanya perlu dicermati, apakah setelah asas *revenue adequacy principle* terpenuhi, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini juga memenuhi asas *the equity principle*.

Rosdiana (2005) mengatakan bahwa "pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan sebanding dengan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*)...". Hal ini berarti bahwa yang wajib membayar pajak adalah orang yang memperoleh keuntungan atau laba dari usaha atau pekerjaan yang di lakukan. Jika mengalami kerugian tentunya sangat tidak wajar dan tidak adil jika diwajibkan untuk membayar pajak juga. Jika sudah rugi harus tetap membayar pajak, maka akan seperti kata pepatah "sudah malang tertimpa tangga", maksudnya sudah rugi dan tidak memperoleh pemasukan uang tapi tetap harus bayar pajak juga, darimana Wajib Pajak memperoleh uang untuk membayar pajak tersebut?

Banyak pihak yang mengatakan bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak memenuhi asas *the equity principle*. Karena pengenaan pajak penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi menjadi final. Pengenaan PPh Final ini menyebabkan semua Wajib Pajak usaha jasa konstruksi diwajibkan untuk membayar PPh walaupun mereka mengalami mengalami kerugian. Pengenaan PPh Final ini membuat mereka tidak bisa lagi membebaskan biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk memperoleh penghasilan. Karena PPh Pasal 4 ayat (2) dikenakan berdasarkan nilai kontrak, atas nilai bruto, bukan atas *Nett Income* (laba bersih).

Tidak semua pihak setuju jika Peraturan Pemerintah Nomor 51 2008 ini tidak adil. Menurut Bapak Ferry, selaku Staff Sudbit PotPut Dirjen Pajak bahwa alasan penerbitan peraturan ini bisa dilihat di dalam bagian menimbang.

"Disebutkan bahwa dalam rangka menyederhanakan pengenaan Pajak Penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan memberikan kemudahan serta mengurangi beban administrasi bagi Wajib Pajak perlu mengatur kembali. Setelah melihat dari konsideran yang a ini diketahui isi PP 51 ini tujuannya ini. Satu, menyederhanakan. Terlepas diketahui final atau tidak final. Kenapa menjadi sederhana? Karena berdasarkan praktek di lapangan saat ini mungkin

tidak sederhana. "Mungkin". Sehingga perlu disederhanakan. Dalam hal ini, tadinya ada yang tidak final menjadi final."

Menurut Fiskus selaku pembuat kebijakan, pendapat masyarakat yang menyebutkan bahwa penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini hanya mengutamakan kepentingan pemerintah saja sangat tidak benar. Karena bisa dilihat secara jelas bahwa tujuan dari pembuatan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini juga untuk memenuhi kepentingan masyarakat. Agar memperoleh kemudahan untuk menghitung PPh yang terutang.

Dari hasil bincang-bincang dengan beberapa Wajib Pajak usaha jasa konstruksi, saya meperoleh informasi bahwa memang benar di lapangan, di tempat pelaksanaan proyek ada banyak sekali pungutan-pungutan liat yang harus dibayar oleh pelaksana proyek. Pungutan-pungutan liar (pungli) ini jumlahnya cukup besar, karena yang meminta pungli ini bukan hanya satu orang saja. Ada preman di lokasi proyek, ada polisi setempat, ada tetua adat, ada pengurus desa, dan masih banyak lagi pihak-pihak yang meminta uang kepada pelaksana proyek konstruksi dengan alasan untuk biaya keamanan, biaya koordinasi, biaya izin, biaya kompensasi kepada masyarakat karena pelaksanaan proyek pastinya mengeluarkan suara-suara yang agak mengganggu masyarakat, dan ada banyak sekali biaya-biaya yang lain yang harus dibayar walaupun kadangkala muncul biaya-biaya yang tidak masuk akal dan tidak penting, tapi tetap harus dibayar juga.

Besarnya pungutan-pungutan liar ini ternyata tidak sedikit. Untuk izin melaksanakan proyek kepada penduduk setempat saja bisa menghabiskan biaya jutaan rupiah, belum biaya izin mendirikan bangunan yang seringkali diperlambat oleh petugas jika Wajib Pajak tidak memberikan uang suap. Jumlah pihak yang melakukan "pungli" sangat banyak. Oleh karenanya jika dijumlahkan semua, jumlahnya bisa mencapai puluhan juta rupiah juga. Jumlah sebesar ini tentunya sangat mempengaruhi keuangan perusahaan. Karena ada pengeluaran yang termasuk dalam *non deductible expense*, yang membuat perusahaan konstruksi harus membayar pajak dalam jumlah yang lebih besar karena pengeluaran yang nyata-nyata telah mereka keluarkan untuk memperoleh izin melaksanakan proyek tidak bisa diperhitungkan dalam penghitungan pajak terutang. Karena itulah

banyak juga Wajib Pajak yang setuju dengan pengenaan PPh final ini, karena dengan PPh Final mereka tidak perlu lagi memusingkan soal biaya-biaya *non deductible expense* lagi. Semua perusahaan konstruksi harus bayar pajak dengan tarif yang sama, sesuai dengan kualifikasi dan jenis usaha mereka. Hal ini senada dengan yang dikatakan oleh Bapak Julvan David selaku pimpinan CV. C.

”Mungkin bagi kami sekarang ada persamaan perlakuan perpajakan untuk perusahaan besar dan perusahaan kecil. Sehingga kami sudah bisa bersaing dengan perusahaan besar. Karena dulu kalau kami rugi kami tidak bisa kompensasikan, mereka bisa. Kalau sekarang kalau mereka rugi mereka juga tidak bisa kompensasi. jadi mungkin lebih *fair* untuk pengusaha kecil.”

Memang dengan adanya pengenaan PPh Final ini, baik pengusaha kecil maupun pengusaha besar jadi dikenakan PPh Final. Jadi walaupun mengalami kerugian, mereka sama-sama tidak bisa mengkompensasikan lagi kerugian tersebut. Kalau selama ini perusahaan besar setelah menghitung pajak terutang di akhir tahun ternyata mengalami kerugian, mereka tidak perlu bayar pajak. Sedangkan untuk perusahaan kecil, mau untung atau rugi mereka tetap harus bayar pajak, setiap ada pembayaran atas pemakaian jasa pasti mereka dipotong PPh Final pasal 4 ayat (2).

Sebelum terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, pengenaan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. Pengaturan pengenaan pajak ini bertujuan untuk meningkatkan efektifitas pengenaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sesuai dengan prinsip-prinsip yang dianut dalam Undang-undang Pajak Penghasilan, khususnya UU No. 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga UU No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan yang ditetapkan dan diundangkan tanggal 2 Agustus Tahun 2000. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000, pengenaan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi diatur sebagai berikut :

Tabel 5.4
 Pengenaan PPh berdasarkan PP No. 140 Tahun 2000

No.	Kualifikasi Usaha	Sifat	Mekanisme Pelunasan	
			Pengguna Jasa Pemotong	Pengguna Jasa Bukan Pemotong PPh
1.	Kecil, serta nilai pengadaan sampai dengan 1 Milyar	Final	Dipotong sesuai tarif x penghasilan bruto pada saat pembayaran uang muka dan termijn <u>Tarif yang digunakan</u> Jasa Perencanaan Konstruksi 4% Jasa Pelaksanaan Konstruksi 2% Jasa Pengawasan konstruksi 4%	Setor Sendiri sesuai tarif x penghasilan bruto pada saat pembayaran uang muka dan termijn <u>Tarif yang digunakan</u> Jasa Perencanaan Konstruksi 4% Jasa Pelaksanaan Konstruksi 2% Jasa Pengawasan konstruksi 4%
2.	Non kecil (Besar, menengah atau tidak punya kualifikasi)	Tidak Final/ Sesuai Dengan Ketentuan Umum PPh	Dipotong berdasarkan ketentuan Pasal 23 UU PPh pada saat pembayaran uang muka dan termijn (Tarif x DPP) Tarif Pajak yang digunakan 15% <u>Dasar pengenaan pajak (Berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak No. 70 Tahun 2007)</u> - Jasa Perencanaan konstruksi 26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan termasuk seluruhnya pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif Efektif 4%) - Jasa Pelaksanaan Konstruksi 13 1/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif Efektif 2%) - Jasa Pengawasan Konstruksi 26 2/3% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN (Tarif Efektif 4%)	Setor sendiri sesuai ketentuan Pasal 25 UU PPh

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Tabel di atas menunjukkan bahwa dengan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 yang berlaku tahun 2001, yang dikenakan PPh Final hanyalah perusahaan konstruksi dengan kualifikasi usaha kecil serta pengadaan sampai Rp 1 Milyar. Untuk perusahaan dengan kualifikasi selain kecil dikenakan PPh dengan tarif umum, atau sesuai dengan KUP (Ketentuan Umum Perpajakan). Perusahaan boleh memperhiungkan biaya-biaya yang telah dikeluarkannya.

Penggunaan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan sehubungan dengan penghasilan dari usaha jasa konstruksi berlangsung sampai dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 yang ditetapkan tanggal 20 Juli 2008 dan diundangkan tanggal 23 Juli 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 menetapkan bahwa ketentuan pajak penghasilan untuk usaha jasa konstruksi adalah sebagai berikut :

Tabel 5.5

Pengenaaan PPh berdasarkan PP No. 51 Tahun 2008

No.	Jenis Jasa Konstruksi	Kualifikasi Usaha	Sifat	Tarif	Mekanisme Pelunasan	
					Pengguna Jasa pemotong PPh	Pengguna Jasa Bukan emotong PPh
1.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	FINAL	6%	Dipotong oleh pengguna Jasa sebesar : Tarif x Jumlah pembayaran tidak termasuk PPN	Disetor sendiri oleh Wajib Pajak sebesar : Tarif x Jumlah Penerimaan Pembayaran tidak termasuk PPN
2.	Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi	Memiliki kualifikasi usaha (Kecil, Menengah dan Besar)	FINAL	4%		
3.	Pelaksanaan Konstruksi	Tidak memiliki kualifikasi usaha	FINAL	4%		
4.	Pelaksanaan Konstruksi	Kecil	FINAL	2%		
5.	Pelaksanaan Konstruksi	Menengah dan Besar	FINAL	3%		

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Dengan pengenaan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi, asas *equity principle* tidak terpenuhi. Karena dengan pengenaan final, keadilan horizontal tidak terpenuhi. Mansury mengatakan bahwa suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila wajib pajak yang berada dalam "kondisi" yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Pengertian sama (equal) adalah besarnya "seluruh tambahan kemampuan

ekonomi netto”. Dengan pengenaan tarif final, tidak diketahui berapa jumlah penghasilan netto (*nett income*) pengusaha jasa konstruksi. Karena seluruh biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan tidak bisa diperhitungkan sebagai *deductible expense*.

Tarif final dikenakan atas nilai bruto penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak. Jadi meskipun pada akhir pelaksanaan proyek diketahui bahwa ternyata perusahaan mengalami kerugian, kerugian tersebut tidak bisa dikompensasikan oleh Wajib Pajak. Hal ini yang merugikan Wajib Pajak karena seharusnya setiap peraturan perpajakan yang diterbitkan oleh pemerintah harus mempertimbangkan kemungkinan adanya kerugian di sisi Wajib Pajak. Ketika mengalami kerugian tidak selayaknya Wajib Pajak diharuskan untuk membayar pajak. Karena itu tidak memenuhi prinsip *ability to pay*. Yaitu Wajib Pajak diharuskan untuk membayar pajak ketika mereka memiliki tambahan kemampuan ekonomis atau keuntungan, bukan pada saat mengalami kerugian. Ketika merugi, dari mana Wajib Pajak memperoleh uang untuk membayar pajak yang terhutang?

Jika dilihat dari asas *equity*, pengenaan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi ini menurut Gunadi dalam wawancara adalah :

“Salah. Seharusnya tidak ada PPh final, harusnya tarifnya umum. Harus lihat faktanya seperti apa. Lihat *nett income*. Karena ini PPh, bukan pajak penjualan jadi harus lihat *income*-nya positif atau negatif. Yang final itu hanya pajak penjualan saja. DJP hanya mau gampangnya saja untuk memungut pajak dari masyarakat”

Dari penjelasan Gunadi di atas secara akademis, perubahan tarif pajak dari *global taxation* ke *schedular system* tidak memenuhi asas *equity*. Karena dengan pengenaan PPh Final ada perlakuan tidak adil yang diterima oleh Wajib Pajak. Untuk bisa menilai apakah pengenaan PPh Final ini memenuhi asas *the equity principle*, dilihat dari sisi keadilan horizontal dan keadilan vertikal.

Untuk bisa dikatakan adil, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 harus memenuhi syarat-syarat keadilan horizontal dimana setiap Wajib Pajak yang berada pada kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Dengan pengertian bahwa sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto. Syarat-syarat keadilan horizontal adalah sebagai berikut :

1. Definisi tentang Penghasilan

Penghasilan adalah setiap kemampuan ekonomis yang diperoleh Wajib Pajak. Jika atas setiap uang yang diterima langsung dikenakan pajak, ini tidak adil. Karena bisa saja setelah diperhitungkan dengan biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memperoleh uang tersebut, Wajib Pajak justru mengalami kerugian. Artinya tidak ada tambahan penghasilan bagi Wajib Pajak. Jika tidak ada penghasilan, maka seharusnya tidak dikenakan pajak.

2. *Globality*

Konsep *the global ability to pay*, tidak terpenuhi karena ukuran dari semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan yang dimiliki oleh Wajib Pajak, oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai objek pajak baru dihitung berapa PPh yang terutang. Hal ini tidak tercermin dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Karena pada pasal 7 disebutkan bahwa “Penghasilan lain yang diterima atau diperoleh Penyedia Jasa dari luar usaha Jasa Konstruksi dikenakan tarif berdasarkan ketentuan umum Undang-Undang PPh.” Jadi yang dikenakan PPh Final hanya penghasilan dari usaha konstruksi saja. Jika perusahaan mempunyai penghasilan lain maka atas penghasilan lain itu pajaknya dihitung dengan menggunakan tarif Pasal 17 UU PPh. Oleh karena itu, Wajib Pajak harus melakukan pencatatan terpisah dari penghasilan yang diterima dari usaha jasa konstruksi dan dari usaha lainnya. Kewajiban pencatatan terpisah ini diatur dalam Pasal 8 Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Dengan tidak terpenuhinya syarat *globality* maka Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini menjadi tidak adil.

3. *Nett Income* :

Nett income sebagai dasar penghitungan pajak yang terutang sangatlah penting. Karena ketika dihitung berdasarkan *nett income*, pengenaan pajak benar-benar berdasarkan laba bersih, jika perusahaan mengalami kerugian tentu saja tidak membayar pajak. Seharusnya yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu, sebab penerimaan atau perolehan yang dipakai untuk mendapatkan penghasilan, tidak dapat dipakai lagi untuk

kebutuhan Wajib Pajak jadi yang dipakai untuk biaya tersebut tidak merupakan tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak. Dengan pengenaan PPh Final, konsep *ability to pay* tidak terpenuhi, karena biaya-biaya (*expenses*) yang telah dikeluarkan oleh Wajib Pajak tidak diakui sebagai biaya oleh Fiskus. Karena dengan pengenaan PPh Final, penghitungan PPh terutang dihitung dari nilai kontrak (tidak termasuk PPN). Dengan pengenaan PPh Final ini, maka tidak diketahui berapakah *nett income* Wajib Pajak yang sesungguhnya. Bukan tidak mungkin jika dilakukan pencatatan, Wajib Pajak mengalami kerugian, tapi tetap membayar PPh karena pengenaan PPh final tidak melihat apakah Wajib Pajak mengalami *profit* atau *loss*. Jadi bisa disimpulkan bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak adil karena tidak memenuhi syarat *nett income*.

Jika PT. A (pelaksana konstruksi dengan kualifikasi besar) dengan omset Rp 200 Milyar dikenakan PPh dengan tarif 4% tentunya sangat tidak adil jika PT. B (pelaksana konstruksi dengan kualifikasi menengah) dengan omset Rp 2 Milyar dikenakan PPh dengan tarif 4% juga. Jumlah PPh yang terutang pastinya sangat memberatkan PT. B karena dengan omset hanya Rp 2 Milyar tentunya keuntungan mereka tidak akan sebesar PT. A. Seharusnya pengenaan PPh dihitung setelah seluruh biaya-biaya diperhitungkan, bukan langsung dihitung berdasarkan nilai kontrak.

4. *Personal Exemption* :

Dengan pengenaan PPh Final, tidak ada istilah PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak). Atas penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak usaha konstruksi dikenakan PPh Pasal 4 ayat (2) berdasarkan nilai bruto. Tanpa ada pengurangan apapun. Untuk Wajib Pajak Orang Pribadi, suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak harus diperkenankan, atau biasa disebut Penghasilan Tidak kena Pajak (PTKP) di Indonesia. Karena Wajib Pajak atas Penghasilan dari usaha konstruksi sebagian besar merupakan Wajib Pajak Badan, maka tidak memperoleh PTKP. Tapi jika merupakan Wajib Pajak Orang Pribadi, maka PTKP harus tetap diberikan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

5. *Equal Treatment for The Equals*

Sistem pemungutan pajak dikatakan adil jika dikenakan pajak dengan tarif yang sama, tanpa membedakan jenis dan sumber penghasilan. Tapi dengan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, syarat ini tidak terpenuhi karena dengan adanya pengenaan PPh Final ini tarif pajak yang dikenakan berbeda-beda, tergantung dari mana sumber penghasilan tersebut berasal. Jika dari usaha konstruksi dikenakan PPh Final dengan tarif sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Tapi jika sumber penghasilannya berasal dari usaha yang lain dikenakan PPh dengan tarif umum PPh (Tarif Progresif) atau dikenakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jadi Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak adil.

Jadi setelah melihat satu-persatu syarat keadilan horizontal di atas, penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak memenuhi syarat-syarat keadilan horizontal.

Ketidaksetujuan terhadap pengenaan PPh Final ini juga disampaikan oleh Bapak M. Husni Thamrin selaku praktisi perpajakan. Beliau mengatakan bahwa :

”Menurut saya pengenaan ini sangat tidak adil karena memberatkan Wajib Pajak. Keadilan horizontal tidak terpenuhi. Karena seluruh kerugian dan biaya-biaya yang telah dikeluarkan Wajib Pajak selama tahun berjalan tidak bisa lagi dikompensasikan atau dibebankan sebagai biaya. *Ability to pay* Wajib Pajak tidak diperhatikan oleh Fiskus. Dengan adanya penerbitan peraturan secara mendadak ini, semua perencanaan pajak yang sudah dibuat untuk perusahaan menjadi kacau. *Tax planning* yang sudah dibuat jadi tidak bermanfaat lagi. Karena jenis pajaknya saja sudah berbeda, dari PPh Pasal 23 menjadi PPh Pasal 4 ayat (2). Laporan keuangan perusahaan juga harus dievaluasi kembali, karena perusahaan harus menghitung kembali berapa sebenarnya PPh yang terutang dari penghasilan jasa konstruksi terhitung mulai tanggal 1 Januari 2008 ini. *Cashflow* perusahaan jadi kacau. Perusahaan jadi dapat kerjaan tambahan.”

Keberadaan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, sebagaimana dinyatakan di dalam Pasal 11 Peraturan Pemerintah tersebut, mencabut ketentuan yang berlaku dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. Perubahan, penyempurnaan maupun pencabutan sebuah peraturan, adalah sebuah hal yang biasa. Demikian pula halnya peraturan-peraturan dalam bidang perpajakan. Hal ini juga sudah diamanatkan di dalam GBHN tahun 1983 yang menyatakan bahwa peraturan dibidang pajak senantiasa disempurnakan dan disesuaikan dengan

perkembangan sosial dan ekonomi masyarakat. Sehingga, seharusnya penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 juga merupakan hal yang biasa saja, jika sebelum penerbitan peraturan pemerintah terlebih dahulu melakukan sosialisasi kepada Wajib Pajak dan meneliti apakah dengan penerbitan peraturan ini akan lebih banyak kerugian yang ditimbulkan.

Selain dari sisi keadilan horizontal, juga harus menilai dari sisi keadilan vertikal. Dimana suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi syarat keadilan vertikal jika Wajib Pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Maksudnya jika penghasilan yang diterima lebih besar maka seharusnya pajak yang dikenakan juga lebih besar. Jika penghasilan yang diterima lebih kecil maka pajak yang dikenakan juga seharusnya lebih kecil. Untuk bisa menilai apakah Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini sudah memenuhi syarat keadilan vertikal, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

1. *Unequal Treatment for the Unequals* :

Seharusnya yang membedakan besarnya tarif pajak adalah jumlah keseluruhan tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan jenis penghasilan. Jika dikenakan PPh final, syarat *unequal treatment for the unequals* ini tidak terpenuhi, karena tentunya tidak adil jika perusahaan konstruksi dengan kualifikasi besar dengan omset Rp 200 Milyar per tahun dikenakan pajak sama dengan perusahaan konstruksi dengan kualifikasi kecil yang omsetnya cuma Rp 1 Milyar per tahun. Jumlah keseluruhan tambahan kemampuan ekonomis mereka tentu saja berbeda. Jadi tentunya akan lebih adil jika tarif pajak yang dikenakan juga berbeda. Jadi karena dengan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini seluruh perusahaan jasa konstruksi dengan kualifikasi besar, menengah, dan besar dikenakan PPh Final Pasal 4 ayat (2) dengan tarif yang sama maka syarat *unequal treatment for the unequals* tidak terpenuhi.

2. *Progression* :

Dengan syarat *progression* ini, Wajib Pajak yang penghasilannya lebih besar dikenakan pajak dengan tarif lebih kecil. Jadi tarif pajak yang dikenakan adalah bertingkat, sesuai dengan besarnya penghasilan yang diterima Wajib Pajak. Untuk Wajib Pajak dengan penghasilan kecil tentunya akan lebih adil

jika tarif pajaknya juga kecil. Contoh pelaksanaannya adalah dalam sistem pengenaan PPh dengan tarif Pasal 17 Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dimana tarif pajak untuk Wajib Pajak dengan penghasilan <Rp 50.000.000,- tentunya tidak sama dengan Wajib Pajak dengan penghasilan > Rp 500.000.000,-. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini syarat *progrssion* tidak terpenuhi karena tarif pajak yang dikenakan flat, sama, hanya satu tarif saja. Untuk Wajib Pajak yang menerima penghasilan dalam jumlah besar tarifnya sama dengan Wajib Pajak yang menerima penghasilan dalam jumlah kecil.

Jadi dari uraian di atas bisa dilihat bahwa pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini juga tidak memenuhi keadilan vertikal. Setelah melihat bahwa Peraturan Pemerintah nomor 51 Tahun 2008 ini tidak memenuhi asas *the equity*, maka peneliti bisa menyimpulkan bahwa pengenaan PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi ini tidak memenuhi sasaran reformasi kebijakan perpajakan yang seharusnya menciptakan sistem perpajakan yang seimbang. Kebijakan yang dibuat tidak hanya menguntungkan pemerintah saja, harus bisa menguntungkan masyarakat juga.

4.3. Asas *The Certainty Principle*

Ketika Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 diundangkan, kritik dan protes berkumandang dimana-mana. Salah satu poin yang paling disorot adalah bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini berlaku surut sejak tanggal 1 Januari 2008, bukan sejak tanggal ditetapkan (20 Juli 2008), maupun tanggal diundangkan (23 Juli 2008). Keberatan utama Wajib Pajak adalah pada keharusan untuk menerapkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk kontrak yang dibuat sejak 1 Januari 2008. bukan dari tanggal sejak peraturan diterbitkan. Mereka berpendapat bahwa tidak seharusnya Peraturan Pemerintah yang diundangkan tanggal 23 Juli 2008 ini diterapkan untuk kontrak yang dibuat sejak 1 Januari 2008. Sebab, kontrak itu dibuat pada saat berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000, yang secara legal formal, merupakan ketentuan yang harus ditaati pada saat itu. Jadi bagaimana mungkin Wajib Pajak bisa melaksanakan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini?

Protes ini diterima oleh Fiskus bertubi-tubi dari sejak Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 diterbitkan. Hal ini sesuai dengan hasil wawancara dengan Bapak Bimo yang mengatakan bahwa :

“Sejauh ini yang saya tahu sudah ada komplain dari WP, terutama yang diterima oleh AR-AR di KPP-KPP. Beberapa AR melaporkan sudah mendapat pertanyaan-pertanyaan dari WP mengenai penerbitan PP ini dan bagaimana tentang pelaksanaannya. Karena belum ada Juklak-nya.”

Selain itu Bapak Ferry sebagai Fiskus juga mengatakan bahwa :

“Hampir setiap hari saya menerima telepon dari AR dan WP yang bertanya kenapa peraturan ini keluar? Gimana cara pelaksanaannya? Pokoknya banyak sekali pertanyaan-pertanyaan WP. Pasti banyak yang tidak setuju dengan penerbitan PP ini.”

Jadi, penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini memang menimbulkan persoalan-persoalan yang baru bagi Wajib Pajak. Karena berlaku surutnya peraturan ini. Fiskus sebagai pembuat kebijakan yang diharapkan dapat membantu penyelesaian masalah-masalah Wajib Pajak justru memberikan pekerjaan tambahan bagi Wajib Pajak. Perubahan peraturan ini bukannya mempermudah, justru mempersulit. Jadi penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak memenuhi asas perpajakan *certainty*, yaitu pajak itu tidak ditentukan sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Seperti yang dikemukakan Haula (2005) bahwa berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya. Semuanya harus jelas, jangan sampai kebijakan perpajakan yang diterbitkan justru merepotkan dan membingungkan Wajib Pajak. Karena kebingungan ini juga akan menghambat proses pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak.

Jadi seharusnya tidak terjadi penerbitan peraturan yang berlaku surut, Juklak (Peraturan Petunjuk Pelaksanaan) yang terlambat diterbitkan, agar Wajib Pajak tidak dibuat bingung dalam pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini. Seharusnya juklak PMK No. 187/PMK.03/2008 diterbitkan bersamaan dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Agar Wajib Pajak tidak kebingungan bagaimana cara pelaksanaan di lapangan. Karena Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 sendiri masih kurang jelas. Menurut

Fiskus proses birokrasi yang berbelit-belit di negara kita inilah yang menyebabkan PMK No. 187/PMK.03/2008 terlambat diterbitkan.

Menurut Gunadi, penerbitan peraturan secara retroaktif (berlaku surut) sesungguhnya telah menyalahi aturan yang berlaku.

”Kaedah hukum publiknya sudah salah. Suatu peraturan yang membebani masyarakat tidak boleh berlaku mundur. Kalau minta duit gak boleh mundur, *lah wong* uang untuk bayar pajak udah gak ada, jadi gimana mau bayar pajak? Itu kan udah berlalu. Kalo beri keuntungan atau fasilitas buat masyarakat baru boleh berlaku surut. Kecuali itu beri keuntungan untuk masyarakat. Misalnya semua orang bebas pajak di tahun 2000, itu boleh aja orang tidak bayar pajak, kan bebas pajak. Undang-undang seharusnya tidak boleh retroaktif. Dan seharusnya perubahan tarif ini tidak boleh tidak dengan Undang-undang. Karena yang bersifat material tidak boleh ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Harus diyudisial review. Kalau berdasarkan dan dengan beda. Kalau dengan harus ada Undang-undang dan tidak boleh berlaku surut. Banyak peraturan kita yang harus di yudisial review.”

Jadi sesungguhnya penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini sudah menyalahi kaedah hukum publik. Perubahan tarif pajak yang disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini seharusnya diatur dalam Undang-undang. Sama halnya dengan perubahan tarif PPh Badan yang diatur dalam Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008. Jadi perubahan tarif ini tidak boleh ditetapkan hanya dengan Peraturan Pemerintah saja. Seperti yang dikemukakan oleh Gunadi, bahwa pemberlakuan surut yang dilakukan oleh pemerintah juga sangat menyalahi ketentuan hukum. Karena sifatnya material, perubahan tarif ini sangat penting dan berakibat langsung bagi masyarakat, sehingga perubahannya tidak boleh hanya ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah saja, harus ditetapkan dengan Undang-undang. Perubahan tarif ini harus dipertimbangkan dengan seksama, jangan sampai justru merugikan masyarakat. Karena tugas Pemerintah adalah melindungi kepentingan masyarakat, bukan semakin menyengsarakan masyarakat. Pemberlakuan surut ini tentunya sangat merugikan masyarakat, karena Wajib Pajak diharuskan untuk membayar pajak disaat mereka sudah tidak memiliki dana untuk itu. Sangat tidak logis, transaksi yang sudah selesai 1 tahun yang lalu harus kembali dihitung pajak terutangnya karena perubahan tarif, dan hasilnya terjadi kekurangan bayar pula. Hal ini tentunya sangat aneh dan

merugikan masyarakat dan tidak memenuhi asas *convenience* karena Wajib Pajak diharuskan untuk membayar pajak di saat yang menyulitkan Wajib Pajak.

Sesungguhnya peraturan itu dibuat untuk mempermudah masyarakat maka sebaiknya dalam penerbitan peraturan yang selanjutnya tidak ada lagi berlaku surut. Karena dari pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini kita bisa melihat kalau permasalahan yang timbul lebih banyak daripada manfaat yang diterima oleh Wajib Pajak. Selain tidak memenuhi asas *certainty* tentang kepastian bagaimana pelaksanaannya di lapangan sebelum Juklak dikeluarkan, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini juga tidak memenuhi asas *convenience*. Dimana seharusnya Wajib Pajak membayar pajak pada saat menerima penghasilan, jadi Wajib Pajak tidak disulitkan. Hal ini sesuai dengan pendapat Rosdiana dalam bukunya yang menyebutkan bahwa : "Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak."

Karena dengan ketentuan berlaku surut, secara otomatis ada kekurangan pembayaran pajak dari tanggal 1 Desember 2008 sampai dengan terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 di bulan Juli 2008. Hal ini terjadi karena tarif yang dikenakan juga berbeda. Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini sesungguhnya memiliki perbedaan yang cukup signifikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. Karena dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini, Wajib Pajak harus melakukan perhitungan ulang dan review, serta melakukan koreksi-koreksi terhadap seluruh pajak yang telah disetor dan dilaporkan untuk periode 1 Januari 2008 sampai dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 pada bulan Agustus 2009. Hal ini tentunya memerlukan biaya, tenaga, perhatian yang tidak sedikit dari seluruh Wajib Pajak pengusaha Konstruksi. Hal ini tidak memenuhi asas *simplicity*, karena perubahan peraturan ini justru membingungkan Wajib Pajak.

Keluhan terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini sesuai dengan pernyataan beberapa Wajib pajak yang penulis wawancara, yang hampir seluruhnya mengeluhkan adanya perubahan peraturan ini. Ibu Lismawaty mengatakan bahwa :

"Saya sangat terkejut dengan terbitnya peraturan ini, karena sangat mendadak sekali. Tidak ada sosialisasi sama sekali. Jadi saya bingung untuk

melaksanakannya. Mana Juklaknya belum keluar lagi. PP ini juga menyulitkan kita karena diberlakukan surut. Jadi ada kekurangan pajak yang muncul, yang untuk perusahaan kita setelah kami hitung-hitung, ini belum pasti angkanya loh, masih perhitungan kasar saja. Kekurangan bayar pajak nya bisa sudah mencapai Rp 1 Milyar. Jadi perusahaan sangat dirugikan. Ditambah sekarang dikenakan final, kita tidak bisa lagi membebaskan biaya-biaya dan kompensasi kerugian kita.”

Selain Ibu Lismawaty, Bapak Agus juga mengatakan bahwa :

”Penerbitan peraturan ini sangat mengejutkan. Karena tanpa sosialisasi terlebih dahulu. Sehingga banyak yang tidak tahu ada perubahan. Makanya ketika kita memotong PPh dengan tarif final, mereka protes. Karena tidak tahu ada peraturan baru. Banyak yang tidak terima, jadinya kita lagi yang harus capek-capek memberikan penjelasan kepada mereka bahwa ada peraturan baru. Kita lagi yang harus fax ke tiap klien. Itu kan pemborosan biaya juga. Kenapa jadi kita yang bertanggung jawab untuk lakukan sosialisasi? Itu kan tugas Fiskus sebagai pembuat peraturan.”

Penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini seharusnya bukan semata-mata untuk menambah penerimaan negara, bukan hanya untuk memenuhi asas *revenue-adequacy principle* saja. Pemerintah lebih mendasari perubahan pengenaan PPh Final ini agar pengenaan PPh atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi menjadi lebih sederhana, lebih mudah dipahami atau simple. Hal ini bertujuan agar peraturan yang diberlakukan memenuhi asas *simplicity*. Agar Wajib Pajak lebih mudah untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Karena jika prosedur untuk penghitungan pajak yang terhutang menjadi lebih mudah dan cepat, maka Wajib Pajak akan lebih tergerak untuk melaksanakan kewajibannya di bidang perpajakan. Sampai saat ini, negara kita sulit untuk berkembang, hal ini juga dipengaruhi oleh sistem pelayanan masyarakat di negara kita yang sangat lambat sekali sehingga Wajib Pajak enggan untuk membayar pajak. Dengan berbagai kemudahan yang diberikan tentunya bisa mendorong Wajib Pajak untuk lebih sadar pajak dan mau membayar pajak sesuai dengan peraturan yang berlaku.

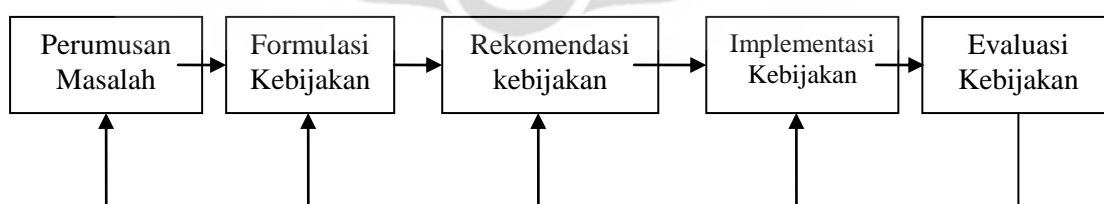
Penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini menurut pemerintah sudah mengakomodir kebutuhan masyarakat. Agar pengenaan pajak bisa lebih mudah dan tidak memberatkan Wajib Pajak. Pembentukan peraturan ini sudah memenuhi salah satu kriteria kebijakan publik seperti yang dikemukakan

oleh Anderson, yaitu : ”Bersifat positif dalam arti merupakan beberapa bentuk tindakan pemerintah mengenai suatu masalah tertentu”. Bukti sifat positif dari Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini adalah peraturan ini dibuat agar kesulitan-kesulitan yang dialami oleh Wajib Pajak perusahaan konstruksi bisa diatasi. Contoh kesulitan yang dialami oleh Wajib Pajak adalah kesulitan untuk mengumpulkan Bukti Potong PPh Pasal 23. Seringkali Wajib Pajak tidak bisa mengkreditkan PPh Pasal 23 nya karena tidak memperoleh Bukti Potong PPh dari pengguna jasa mereka. Karena tidak ada Bukti Potong, ketika dilakukan pemeriksaan oleh Fiskus, pajak yang terhutang pasti dikoreksi oleh Fiskus. Tanpa Bukti Potong, pemotongan PPh yang telah dilakukan setiap kali Wajib Pajak menerima pembayaran dianggap tidak sah, tidak diperbolehkan untuk diperhitungkan dalam pengkreditan pajak.

Karena di masyarakat ada masalah dalam pelaksanaan pemajakan atas penghasilan dari usaha konstruksi, maka pemerintah merumuskan suatu kebijakan yang diharapkan dapat menyelesaikan masalah dalam pemungutan pajak. Pemerintah melakukan suatu tindakan yang positif. Tidak hanya mengamati permasalahan, tapi ada suatu aksi yang dilakukan pemerintah. Dalam pembentukan atau penetapan suatu kebijakan ada tahapan-tahapan yang harus dilalui oleh pemerintah agar kebijakan yang dibuat tidak merugikan masyarakat, tahapan itu terurai dalam Gambar 4.2

Gambar 5.2

Tahapan Penetapan Kebijakan



Sumber : Dunn, *Public Policy Analysis: An Introduction Second Edition* (Terjemahan)

- a. Perumusan masalah, sebelum perumusan kebijakan dilakukan, Dirjen Pajak sudah mengumpulkan opini-opini atau pendapat dari berbagai lapisan masyarakat yang berhubungan dengan dunia konstruksi. Agar diketahui penyebab harus diubahnya PPh atas usaha jasa konstruksi.

Menurut Bapak Bimo Wijayanto (Kasi Dampak Ekonomi Makro - Subdit Potensi Kepatuhan dan Penerimaan Dirjen Pajak),

“untuk pembuatan Peraturan Pemerintah ini kita mengundang pihak asosiasi perusahaan jasa konstruksi. Ada GAPENSI, GAPENRI, AKLI, AKI, AIKINDO. Kurang lebih ada 8 atau 9 asosiasi pengusaha. Dan mereka kita mintakan pendapat karena mereka yang tahu proses bisnis di lapangan seperti apa. Mereka yang sehari-hari melakukan pekerjaan itu sehingga kita perlu tahu juga kan manfaatnya seperti apa sih. Dan bagaimana peraturannya? Sehingga kita tau seperti apa ketika buat peraturannya. Sehingga peraturan yang kita buat bisa *applicable*, tidak ngaco lah dalam tanda petik. Prakteknya apa, koq kita aturnya beda. Peraturan harus *in line* dengan apa yang terjadi di lapangan. Jadi kita undang mereka. Kita mintakan pendapat. Setelah melewati proses *editing* dan sebagainya, jadilah PP ini.”

- b. Formulasi Kebijakan, prediksi tentang kondisi dunia konstruksi di masa yang akan datang sudah dilakukan oleh Dirjen Pajak, karena jangan sampai peraturan yang dibuat justru menyusahakan Wajib Pajak dan bisa menghambat tujuan pembuatan kebijakan. Oleh karena itu dalam perumusan peraturan ini pendapat para pelaku bisnis konstruksi menjadi salah satu sumber pertimbangan.
- c. Rekomendasi Kebijakan, rekomendasi untuk memutuskan besarnya tarif PPh yang terutang diperoleh dari Wajib Pajak yang diwakili oleh asosiasi. Dengan harapan jika memperoleh masukan dari Wajib Pajak langsung maka kebijakan yang dibuat bisa memenuhi kebutuhan Wajib Pajak.
- d. Implementasi Kebijakan, monitoring tentang akibat yang akan muncul dari perubahan tarif PPh ini dilakukan oleh Dirjen Pajak dengan menyampaikan ke Wajib Pajak bahwa sebaiknya peraturan baru tentang pengenaan PPh Final ini dilakukan terhitung sejak tahun 2009 saja. Karena perumusan kebijakan ini baru dilakukan di akhir tahun 2008, jadi tidak mungkin kebijakan yang diajukan bisa segera disahkan pemerintah, butuh waktu yang lama. Hal ini senada dengan pendapat Bapak Bimo Wijayanto,

”Sebenarnya sudah dijelaskan oleh pihak Dirjen Pajak kepada Asosiasi, bahwa tidak mungkin PP yang telah dibuat *draft*-nya disahkan oleh Sekneg selesai dalam waktu beberapa bulan saja. Karena butuh waktu yang lama untuk mengajukan suatu PP. Karena setiap *draft* yang masuk harus dibahas dulu oleh Sekneg, tapi waktu pembahasannya terlalu lama sehingga PP baru terbit di pertengahan tahun 2008. Jadi pada dasarnya PP ini bukan dibuat untuk berlaku surut. Hanya karena masalah birokrasi saja sehingga PP terlambat terbit.”

- e. Evaluasi Kebijakan, setelah diterbitkan, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini memperoleh banyak protes dari masyarakat, hal ini karena menurut Wajib Pajak tidak ada sosialisasi dari Fiskus tentang rencanam pengenaan PPh Final, sehingga Wajib Pajak sangat terkejut dengan adanya perubahan peraturan ini. Setelah dievaluasi, pemerintah kemudian menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 untuk menyelesaikan masalah penerapan PPh final yang berlaku surut sesuai Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008.

Jadi dari hasil penelitian ini bisa dipastikan bahwa penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini tidak memenuhi asas perpajakan *convenience*. Karena dengan adanya perbedaan perlakuan perpajakan dari Peraturan Pemerintah Nomor 140 tahun 2000 ini tentunya harus dikoreksi oleh Wajib Pajak pengusaha konstruksi maupun para pengguna jasa konstruksi yang merupakan pemotong pajak. Koreksi yang dilakukan tidak hanya terbatas pada pajak yang harus dipotong maupun disetorkan, tapi juga terhadap pelaporannya. Kesalahan dalam pemotongan, penyetoran dan pelaporan dapat berakibat timbulnya sanksi. Bukannya memperoleh kemudahan, Wajib Pajak justru semakin dipersulit dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini.

Tetapi setelah penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 yang membatalkan surut Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, pengenaan PPh atas penghasilan yang diterima dari usaha jasa konstruksi menjadi pasti (*certain*). Karena pengenaan pajak menjadi final, dan tidak dapat diganggu-gugat lagi oleh Fiskus maupun Wajib Pajak. Fiskus tidak boleh melakukan koreksi dan menetapkan PPh Kurang Bayar. Wajib Pajak juga tidak bisa memanipulasi jumlah penerimaannya, karena jumlah penerimaan perusahaan bisa langsung terlihat dari nilai kontak.

Perusahaan konstruksi menganut metode pengakuan *Percentage of Completion Method* dan *Completed Contract Method*. Karena pada umumnya, proses pekerjaan konstruksi meliputi beberapa tahun pajak, sehingga penerimaan penghasilannya berdasarkan atas tahapan pekerjaan yang telah diselesaikan.

1. *Percentage of Completion Method*

Pada *percentage of completion method*, pendapatan dan laba kotor diakui pada tiap periode berdasarkan tahap pekerjaan. Jadi penghasilan diakui secara proporsional sesuai dengan tahap pekerjaan. Cara ini lazim dijumpai dalam perusahaan-perusahaan kontraktor yang mengerjakan proyek-proyek yang pada umumnya memakan waktu beberapa tahun. Jadi pembayaran atas jasa konstruksi yang sudah dilakukan didasarkan pada presentase penyelesaian pekerjaan. Jika pekerjaan selesai 30%, maka pengguna jasa hanya akan membayar sebesar 30% dari nilai kontrak yang telah ditandatangani. Jadi pengenaan PPh atas usaha jasa konstruksi juga didasarkan dari nilai yang dibayarkan, setiap terima pembayaran langsung dipotong PPh Pasal 4 ayat (2) dari nilai bruto pembayaran termijn yang diterima.

2. *Completed Contract Method*

Dalam metode ini, penghasilan diakui pada saat kontrak selesai. Selama periode pelaksanaan kontrak tidak ada pengakuan terhadap hasil yang berkenaan dengan tahap kemajuan dalam penyelesaian kontrak. Keuntungan dari *complete contract method* adalah pengakuan penghasilan berdasarkan hasil akhir dan bukan tingkat penyelesaian. Pengakuan penghasilan dilakukan pada akhir penyelesaian pekerjaan (Kieso, Weygandt and Warfield, 2001, p. 1005). Jika pekerjaan tender yang ditandatangani sudah selesai, barulah perusahaan jasa konstruksi mengakui bahwa mereka menerima penghasilan. Selama pekerjaan proyek masih berlangsung mereka menganggap bahwa mereka belum menerima penghasilan.

Untuk lebih mudah melihat perubahan sistem penghitungan dan besaran pajak yang terhutang dengan *Global Taxation System* dan *Schedular System*, penulis akan lebih menguraikan dalam contoh-contoh penghitungan di bawah ini dengan menggunakan metode *Percentage of Completion Method*. Ilustrasinya adalah sebagai berikut (contoh penghitungan-penghitungan di penelitian ini hanyalah ilustrasi atau gambaran peneliti saja) :

PT. A adalah sebuah perusahaan jasa konstruksi yang telah memiliki izin sebagai perusahaan konstruksi namun tidak memiliki kualifikasi usaha. Pada tanggal 10

Januari 2008 menandatangani kontrak dengan PT. B yang merupakan pemotong pajak dengan data-data sebagai berikut :

Tabel 5.6
Kontrak Antara PT. A dan PT. B
(dalam ribuan rupiah)

Jasa perencanaan konstruksi	200.000.000	dengan termin	Januari	30%,	Mei	60%	dan	September	10%
Jasa Pelaksanaan konstruksi	600.000.000	dengan termin	Januari	30%,	Mei	60%	dan	September	10%
Jasa pengawasan konstruksi	400.000.000	dengan termin	Januari	30%,	Mei	60%	dan	September	10%

Sumber : Ilustrasi Peneliti

PPh Pasal 25 yang dibayar oleh PT. A setiap bulan mulai Januari s/d Desember 2008 misalnya adalah sebesar Rp 20.000.000,00. Berdasarkan data tersebut diatas, perhitungan PPh yang harus dibuat untuk transaksi diatas adalah sebagai berikut :

Karena pada saat kontrak dibuat belum terbit Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, maka, ketentuan yang digunakan adalah Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. Perhitungan pajak yang harus dipotong oleh PT. B pada saat pembayaran termin bulan Januari dan bulan Mei adalah :

Tabel 5.7
Jumlah Pembayaran PPh yang harus dipotong Oleh PT B
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Dasar Pengenaan Pajak (PPh Pasal 23)	Januari	Mei	Jumlah
Perencanaan konstruksi	15% x 26 2/3% x termijn	2.400.000	4.800.000	7.200.000
Pelaksanaan konstruksi	15% x 13 1/3% x termijn	3.600.000	7.200.000	10.800.000
Pengawasan konstruksi	15% x 26 2/3% x termijn	4.800.000	9.600.000	14.400.000
Jumlah		10.800.000	21.600.000	32.400.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Atas transaksi diatas, PT. B telah memotong pajak yang terutang untuk bulan Januari dan Mei 2008 sesuai dengan ketentuan yang terdapat dalam Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. PT. B juga sudah menyampaikan SPT Masa

PPh Pasal 23 untuk bulan Januari dan Mei 2008 sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Karena ada ketentuan yang terdapat di dalam Pasal 10, Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, untuk kontrak yang ditandatangani sejak 1 Januari 2008, ketentuan yang dipakai adalah Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tersebut. Oleh karena itu, untuk pembayaran termin pada bulan September 2008, pajak yang harus dipotong oleh PT. B adalah :

Tabel 5.8
Pajak Yang Harus Dipotong oleh PT. B
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Sifat Pajak	Dasar Pengenaan Pajak	September
Perencanaan Konstruksi	Final	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	1.200.000
Pelaksanaan Konstruksi	Final	4% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	2.400.000
Pengawasan Konstruksi	Final	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	2.400.000
Jumlah			6.000.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Untuk pembayaran termijn yang dilakukan setelah terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, pelaksanaan kewajiban perpajakannya tidak menimbulkan masalah yang berarti. Sebab, ketentuannya sudah jelas dan dapat dengan mudah untuk dipedomani. Masalah yang terjadi adalah karena ketentuan tersebut berlaku surut sejak tanggal 1 Januari 2008. Kewajiban perpajakan yang dilaksanakan atas kontrak sejak tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan tanggal diundangkannya ketentuan baru dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 menjadi tidak benar. Sebab, berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000, yang dinyatakan sudah tidak berlaku lagi untuk kontrak yang ditandatangani sejak 1 Januari 2008.

Berdasarkan ketentuan yang terdapat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, PPh yang seharusnya dipotong oleh PT. B untuk bulan Januari dan Mei tahun 2008 adalah :

Tabel 5.9
PPh Yang Seharusnya Dipotong Oleh PT. B
Untuk bulan Januari dan Mei Tahun 2008
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Dasar Pengenaan Pajak	Januari	Mei	Jumlah
Perencanaan Konstruksi	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	3.600.000	7.200.000	10.800.000
Pelaksanaan Konstruksi	4% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	7.200.000	14.400.000	21.600.000
Pengawasan Konstruksi	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	7.200.000	14.400.000	21.600.000
Jumlah		18.000.000	36.000.000	54.000.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Bila dibandingkan, PPh jasa konstruksi yang dipotong berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 tahun 2000 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 untuk bulan Januari dan Mei 2008 diperoleh hasil sebagai berikut :

Tabel 5.10
Perbandingan PPh Yang Dipotong Berdasarkan PP No. 40 Tahun 2000
dan PP No. 51 Tahun 2008
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Januari			Mei			Jumlah Beda
	PP 140	PP 51	Beda	PP 140	PP 51	Beda	
Perencanaan Konstruksi	2.400.000	3.600.000	1.200.000	4.800.000	7.200.000	2.400.000	3.600.000
Pelaksanaan Konstruksi	3.600.000	7.200.000	3.600.000	7.200.000	14.400.000	7.200.000	10.800.000
Pengawasan Konstruksi	4.800.000	7.200.000	2.400.000	9.600.000	14.400.000	4.800.000	7.200.000
Jumlah	10.800.000	18.000.000	7.200.000	21.600.000	36.000.000	14.400.000	21.600.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Berdasarkan data yang terdapat di dalam tabel diatas, untuk bulan Januari terdapat total pajak yang kurang potong dari ketiga jasa konstruksi sebesar Rp 7.200.000,00. Sementara untuk bulan Mei, total kurang potong berjumlah Rp 14.400.000,00. Dengan adanya perbedaan tersebut, tindakan yang harus dilakukan oleh PT. A maupun PT. B untuk masa pajak bulan Januari dan Mei 2008 adalah :

Tabel 5.11
Tindakan Yang Harus Dilakukan Oleh PT. A Maupun PT. B
Untuk Masa Pajak Bulan Januari dan Mei 2008

	PT. A	PT. B
Pembetulan SPT Masa PPh 23	Ya	Tidak
Penyampaian SPT Masa PPh Pasal 4 ayat (2)	Ya	Ya
PBK Setoran PPh 23, menjadi setoran PPh Pasal 4 ayat (2)	Ya	Tidak
Pembayaran Kekurangan Pajak Yang Bersifat Final	Tidak	Ya

Sumber : Hasil Olahan Peneliti

Jika melihat uraian di atas, peneliti bisa melihat bahwa :

- Pembetulan PPh 23 harus dilakukan oleh PT. B dengan tujuan untuk menihilkan PPh 23 yang telah dipotong dan disetor. Karena, seharusnya yang disetor dan dilaporkan adalah PPh Pasal 4 Ayat (2).
- PT. A tidak harus membetulkan SPT Masa PPh 23, karena kewajiban untuk memotong dan melaporkan PPh Pasal 23 berada pada pengguna jasa (PT. B).
- PT. B sebagai pengguna Jasa maupun PT. A sebagai penyedia jasa konstruksi berkewajiban untuk menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 4 Ayat (2). Karena sebelumnya pengenaan pajak atas jasa konstruksi ini dikenakan pemotongan PPh Pasal 23, maka SPT Masa Pasal 4 Ayat (2) tentu tidak disampaikan oleh PT. A maupun PT. B.
- Pasal 8 Ayat 4 PMK No. 187 Tahun 2008 menyatakan bahwa Pajak Penghasilan yang telah dipotong atau disetor berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dapat dipindahbukukan menjadi pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi, sepanjang memenuhi ketentuan sebagai berikut :
 1. Pemotongan dan penyetoran Pajak Penghasilan tersebut dilakukan terhadap penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi berdasarkan kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Januari 2008; dan

2. Pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sebagaimana tersebut pada huruf a dilakukan paling lama sampai dengan akhir bulan ditetapkannya Peraturan Menteri Keuangan ini.

Dengan demikian, PT. B sebagai pemotong dan penyeter PPh Pasal 23, berkewajiban untuk melakukan Pemindahbukuan atas setoran PPh Pasal 23 tersebut menjadi setoran PPh Pasal 4 Ayat (2). Bukti pemindahbukuan dan SSP yang telah dibubuhi cap dan ditandatangani oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak yang bersangkutan dijadikan sebagai dasar penyampaian SPT Tahunan PPh Pasal 4 Ayat (2). Rangkap dari SSP dan Bukti Pemindahbukuan tersebut seharusnya juga diberikan kepada PT. A sebagai dasar untuk menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 4 Ayat (2) sebagai penerima penghasilan. Karena tanpa Bukti Pemindahbukuan tersebut, bisa saja fiskus melakukan koreksi ketika melakukan pemeriksaan atas PT. A.

Satu hal yang sangat disayangkan adalah bahwa PMK No. 187/PMK.03/2008 tidak mengatur dengan jelas apakah PPh Pasal 25 yang telah dibayarkan dapat dipindahbukukan. Sebab, Pasal 8 Ayat 4 huruf a PMK tersebut hanya menyebutkan pajak yang dapat dipindahbukukan hanyalah pajak yang dipotong atau disetor atas kontrak yang ditandatangani sejak 1 Januari 2008.

Disamping itu, PMK ini juga tidak mengatur apakah untuk bulan-bulan selanjutnya PPh Pasal 25 harus dibayarkan atau tidak. Sebab, apabila pengusaha usaha jasa konstruksi tersebut tidak lagi memiliki penghasilan dari kontrak sebelum 1 Januari 2008, berarti seluruh pajak atas penghasilannya akan dikenakan pajak bersifat final. Kalau demikian halnya, untuk apa lagi PPh Pasal 25 harus dibayar. Jadi penerbitan PMK No. 187/PMK.03/2008 ini tidak langsung bisa menyelesaikan persoalan-persoalan yang dihadapi Wajib Pajak dalam melaksanakan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Tetap saja ada masalah-masalah lain yang timbul.

Kewajiban untuk terus membayar PPh Pasal 25 ini selain akan memberatkan aliran kas bagi pengusaha usaha jasa konstruksi tersebut, juga akan menyebabkan timbulnya Pajak lebih bayar di dalam SPT Tahunan 2008 PPh Badan yang disampaikan nantinya. Konsekuensi dari lebih bayar ini tentunya

akan menyusahkan aparat pajak juga. Sebab akan timbul kewajiban untuk melakukan pemeriksaan.

Satu hal lagi yang mungkin tidak dibayangkan pada saat pembuatan ketentuan ini adalah bahwa bila PPh Pasal 25 tetap dibayar sampai dengan akhir tahun pajak 2008, akan berakibat untuk masa pajak tahun 2009 sebelum SPT Tahunan PPh tahun pajak 2008 disampaikan, PPh Pasal 25 harus dibayar dengan jumlah yang sama dengan angsuran PPh Pasal 25 bulan Desember Tahun 2008. Padahal, untuk kedepannya, pengenaan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan pajak final semuanya. Lantas untuk apa lagi pembayaran PPh Pasal 25? Karena untuk seterusnya Wajib Pajak perusahaan konstruksi tidak perlu lagi menghitung PPh Pasal 29 pada setiap akhir tahun pajak.

- Sesuai dengan ketentuan yang terdapat di dalam Pasal 8 Ayat 5 PMK No. 187 Tahun 2008, apabila terdapat kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final setelah dilakukan pemindahbukuan, kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan tersebut wajib disetor oleh Penyedia Jasa paling lama tanggal 15 Desember 2008. Untuk menghindari sanksi, pada akhir tahun 2008 kemarin Wajib Pajak beramai-ramai menyetorkan kekurangan pembayaran PPh Final tersebut. Di awal penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 banyak Wajib Pajak yang merasa keberatan dengan keharusan pembayaran ini. Banyak dari mereka menganggap daripada nanti kena sanksi dan dapat Surat Tagihan Pajak, mau tidak mau mereka berusaha untuk memnuhi kewajiban perpajakan mereka tersebut. Meski akhirnya harus menimbulkan kerugian finansial bagi mereka.

Berdasarkan seluruh uraian di atas, kita bisa melihat bahwa asas *ease of administration* dengan pengenaan PPh Final yang ingin dicapai oleh Fiskus tidak terpenuhi, karena perubahan peraturan-peraturan ini justru membuat Wajib Pajak kerepotan karena harus merubah SPT dan menghitung ulang seluruh pajak yang terhutang. Asas *ease of administration* ini baru bisa tercapai di tahun-tahun yang akan datang, dengan catatan bahwa tidak diterbitkan lagi peraturan baru yang berlawanan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Tidak dipungkiri bahwa dengan pengenaan PPh Final atas usaha konstruksi ini, negara

bisa mencapai asas *revenue productivity* karena Wajib Pajak sudah membayarkan PPh yang masih terhutang pada bulan Desember 2008. Penerimaan negara bertambah tanpa harus menunggu penyampaian SPT Tahunan 2008 di bulan April 2009. Ada uang kas masuk yang menambah jumlah penerimaan negara di tahun 2008.

Di sisi lain, lahan pekerjaan praktisi perpajakan semakin bertambah karena dengan adanya peraturan baru berarti ada kesempatan bagi mereka untuk mengadakan seminar-seminar perpajakan. Untuk menjelaskan ke Wajib Pajak tentang perubahan peraturan yang berlaku. Tapi tetap saja jika dilihat dari asas perpajakan penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2009 ini sangat tidak memenuhi asas *ability to pay* karena proyek tersebut sudah selesai dan uang sisa pengerjaan proyek juga sudah habis. Tentu saja sangat adil jika Wajib Pajak harus membayar pajak disaat uang yang harus digunakan untuk membayar tidak ada lagi. Perencanaan pajak yang dilakukan agar Wajib Pajak tidak terkena sanksi perpajakan juga menjadi sia-sia. Karena tetap saja masih ada PPh yang terutang dan harus segera disetorkan dan dilaporkan.

Dengan adanya koreksi, revisi, pindah buku, penghitungan ulang SPT Masa, maka SPT Tahunan PPh Badan yang harus disampaikan oleh PT. A paling lambat akhir bulan April 2009 juga harus dirubah. Berikut ini contoh penghitungannya : (dalam ribuan rupiah, angka yang tercantum hanya merupakan ilustrasi peneliti)

Penghasilan bruto komersial dari usaha jasa konstruksi	Rp 1.200.000.000
Koreksi negatif	
Penghasilan yang dikenakan pajak final	<u>Rp 1.200.000.000 –</u>
Penghasilan kena pajak	Rp Nihil
PPh terutang	Rp Nihil
<u>Kredit Pajak</u>	
PPh Pasal 25	<u>Rp 2.400.000.000</u>
PPh Lebih Bayar	Rp 2.400.000.000

Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang diperoleh oleh PT. A selama tahun 2008 sebesar Rp 1.200.000.000,00 dengan jumlah pajak terutang yang

bersifat final sebesar Rp 60.000.000,00 (Januari Rp 18.000.000,00, bulan Mei Rp 36.000.000,00 dan bulan September Rp 6.000.000,00) dilaporkan didalam formulir 1771 – IV pada bagian PPh Final baris imbalan jasa konstruksi.

Bila PT. A pada contoh diatas bertransaksi dengan bukan pemotong pajak, maka, kewajiban perpajakan atas penghasilan yang diperoleh dilakukan sendiri oleh PT. A melalui pembayaran PPh Pasal 25 setiap bulan. Kemungkinan untuk bertransaksi dengan bukan pemotong pajak ini sangat kecil, bagaimanapun juga kemungkinan itu tetap ada. Berarti, atas kontrak yang ditandatangani sebelum atau sejak 1 Januari 2008, pembayarannya melalui pembayaran PPh Pasal 25 yang disetor sendiri oleh Wajib Pajak pengusaha usaha jasa konstruksi

Berdasarkan data di Tabel 5.12 bisa dilihat jumlah PPh yang seharusnya dipotong oleh PT. B pada bulan Januari dan Mei berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Dengan diberlakukannya ketentuan yang terdapat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, maka pajak yang seharusnya diperhitungkan dan disetor sendiri oleh PT. A untuk tahun pajak 2008 adalah :

Tabel 5.12
Pajak Yang Harus Disetor Oleh PT. A Untuk Tahun Pajak 2008
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Tarif dan Dasar Pengenaan Pajak	Sifat	Januari	Mei	September	Jumlah
Perencanaan Konstruksi	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Final	3.600.000	7.200.000	1.200.000	12.000.000
Pelaksanaan Konstruksi	4% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Final	7.200.000	14.400.000	2.400.000	14.000.000
Pengawasan Konstruksi	6% Jumlah Pembayaran tidak termasuk PPN	Final	7.200.000	14.400.000	2.400.000	24.000.000
			18.000.000	36.000.000	6.000.000	60.000.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Tindakan yang harus dilakukan oleh PT. A dengan diberlakukannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 adalah menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 4 Ayat (2) untuk masa pajak bulan Januari, Mei dan September 2008. PT. A harus melunasi kekurangan setor PPh Pasal 4 Ayat (2) sebesar

Rp 30.000.000,00 tersebut dengan cara melakukan penyetoran sendiri paling lambat tanggal 15 Desember 2008.

Mungkin terpikir oleh PT. A untuk melakukan pemindahbukuan PPh Pasal 25 yang sudah dibayar setiap bulan, namun kemungkinan tersebut dibatasi oleh ketentuan yang terdapat di dalam Pasal 8 Ayat (4) PMK No. 187 Tahun 2008 huruf a yang berbunyi : Pemotongan dan penyetoran Pajak Penghasilan tersebut dilakukan terhadap penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi berdasarkan kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Januari 2008. Artinya, pembayaran yang dapat dipindahbukukan adalah untuk pembayaran yang dilakukan terhadap kontrak yang ditandatangani sejak 1 Januari 2008. Padahal, sebagaimana diketahui, PPh Pasal 25 yang dibayar tahun 2008 tidak ditentukan secara langsung oleh kontrak yang ditandatangani pada tahun 2008. Dengan kata lain, ada atau tidak ada kontrak pada tahun 2008, PPh Pasal 25 di tahun 2008 tetap harus dibayar.

Oleh karena, PT. A harus melunasi kekurangan PPh Pasal 4 Ayat (2) sebesar Rp 30.000.000,00. Iapun harus tetap membayar angsuran PPh Pasal 25 dari Januari sampai dengan Desember 2008.

Dari uraian di atas kita bisa melihat bahwa, walaupun Juklak sudah diterbitkan, permasalahan-permasalahan yang timbul dengan terbitnya PP No. 51 Tahun 2008 ini tidak selesai sampai di sini. SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak yang harus disampaikan paling lambat pada akhir bulan keempat tahun 2009 seharusnya berisi data-data berikut : (dalam ribuan rupiah, angka yang tercantum hanya ilustrasi peneliti)

Penghasilan bruto komersial	Rp 1.200.000.000
Koreksi negatif	
Penghasilan yang dikenakan final	<u>Rp 1.200.000.000 –</u>
Penghasilan kena pajak	Rp Nihil
PPh terutang	Rp Nihil
<u>Kredit Pajak</u>	
PPh Pasal 25	<u>Rp 24.000.000</u>
PPh Lebih Bayar	Rp 24.000.000

Penghasilan atas usaha jasa konstruksi yang diperoleh oleh PT. A selama tahun 2008 sebesar Rp 1.200.000.000,00 dengan jumlah pajak terutang yang bersifat final sebesar Rp 60.000.000,00 (Januari Rp 18.000.000,00, bulan Mei Rp 36.000.000,00 dan September Rp 6.000.000,00) dilaporkan didalam formulir 1771 – IV pada bagian PPh Final baris imbalan jasa konstruksi.

Setelah Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakannya berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, tiba-tiba pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 pada tanggal 4 Juni 2009. Peraturan Pemerintah ini terbit setelah batas waktu penyampaian SPT Tahunan PPh Badan untuk tahun pajak 2008 berakhir (dengan asumsi bahwa tahun pajak yang digunakan sama dengan tahun kalender). Artinya, pada masa ini, seluruh Wajib Pajak usaha konstruksi telah menyampaikan SPT Tahunannya. Artinya lagi, koreksi, pemindahbukuan, pembetulan maupun pembayaran kekurangan pajak yang harus dilakukan oleh perusahaan yang bergerak dalam bidang usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha non kecil, sehubungan dengan diberlakukannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 telah diselesaikan. Artinya lagi, bahwa mereka sudah bisa istirahat sejenak dengan tenang dan bisa melaksanakan kewajiban pemotongan, pembayaran, pelaporan pajak yang terhutang berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008.

Ketenangan Wajib Pajak sangat terusik karena penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 ini. Peraturan Pemerintah yang baru ini membuat mereka harus mengoreksi kembali hal-hal yang sudah mereka koreksi pada saat diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Mereka harus melakukan kalkulasi ulang atas pajak yang seharusnya terutang dan disetorkan, melakukan pemindahbukuan, melakukan pembetulan terhadap SPT Masa yang sudah disampaikan dan bahkan melakukan pembetulan terhadap SPT Tahunan yang juga telah disampaikan.

Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 diantaranya memuat ketentuan bahwa saat efektif berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tidak dari 1 Januari 2008, melainkan untuk kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Agustus 2008. Selanjutnya, didalam Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 tersebut juga dijelaskan bahwa atas kontrak yang ditandatangani sebelum

1 Agustus 2008, untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak yang dilakukan sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, atau untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak dilakukan setelah tanggal 31 Desember 2008 dalam hal berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sampai dengan tanggal 31 Desember 2008 berlaku ketentuan yang esensinya sama dengan ketentuan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 140 Tahun 2000.

Perubahan peraturan ini semakin menunjukkan bahwa penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 tidak memenuhi asas-asas perpajakan yang seharusnya dipegang teguh oleh sistem PPh kita seperti yang dikemukakan oleh Mansury (1996), yaitu *the equity principle* dan sebagai unsur-unsur dari *the certainty principle*, *asas convinience*, *ease of administration*, *efficeiciency*, dan *simplicity* juga tidak dipenuhi dalam penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Tahun 2009 ini. Hanya unsur *the revenue adequacy principle* saja yang terpenuhi. Karena dari uraian di atas kita bisa melihat bahwa efek negatif yang muncul lebih banyak daripada efek positifnya.

Dengan adanya perubahan-perubahan ini ada konsekuensi dari perubahan ini yang harus dialami oleh Wajib Pajak, yaitu :

- a. Untuk Wajib Pajak pengusaha usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha non kecil yang bertransaksi dengan pemotong pajak
Masih menggunakan ilustrasi PT. A diatas, PPh yang seharusnya dipotong atas penghasilan yang diperoleh oleh PT. A dengan diberlakukan ketentuan yang terdapat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 adalah :

Tabel 5.13

PPh Yang Seharusnya Dipotong Atas Penghasilan Yang Diperoleh PT. A
Berdasarkan PP No. 140 Tahun 2000
(dalam ribuan rupiah)

Jenis Jasa	Dasar Pengenaan Pajak (PPh Pasal 23)	Sifat	Januari	Mei	September	Jumlah
Perencanaan Konstruksi	15% x 26 2/3% x termin	Tidak Final	2.400.000	4.800.000	800.000	8.000.000
Pelaksanaan Konstruksi	15% x 13 1/3% x termin	Tidak Final	3.600.000	7.200.000	1.200.000	12.000.000
Pengawasan Konstruksi	15% x 26 2/3% x termin	Tidak Final	4.800.000	9.600.000	1.600.000	16.000.000
Jumlah			10.800.000	21.600.000	3.600.000	36.000.000

Sumber : Ilustrasi Peneliti

Dengan adanya perubahan sifat pengenaan dan pajak dasar pengenaan pajak, berakibat jumlah pajak yang seharusnya dipotong juga berubah. Tindakan yang harus dilakukan oleh PT. A dan PT. B adalah melakukan pemindahbukuan atas setoran PPh Pasal 4 Ayat (2) yang bersifat Final sebesar Rp 60.000.000 menjadi PPh Pasal 23 sebesar Rp 36.000.000,00. Kemudian, mereka harus melakukan pembetulan terhadap SPT Masa Pasal 4 Ayat (2) yang sudah disampaikan agar menjadi nihil. Disamping itu, PT. B harus menyampaikan SPT Masa PPh Pasal 23 sebagai pemotong PPh Pasal 23.

Selanjutnya, PT. A harus menghitung kembali PPh terutang untuk tahun pajak 2008 dengan membuat laporan laba rugi fiskal dan melakukan pembetulan terhadap SPT Tahunan PPh yang sudah disampaikan.

Berikut ini akan dibuat beberapa asumsi atas jumlah laba fiskal yang diperoleh oleh PT. A serta pengaruhnya pada pelaporan SPT Tahunan (dalam ribuan rupiah, angka yang tercantum hanya ilustrasi peneliti)

1. Misalnya laba fiskal 20% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $20\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 240.000.000,00$

PPh terutang tahun 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 140.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 42.000.000,00} +$

Jumlah Rp 54.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

PPh Pasal 23 hasil PBK Rp 36.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 24.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Lebih Bayar Rp 29.500.000,00

2. Misalnya laba fiskal 30% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $30\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 360.000.000,00$

PPh terutang tahun pajak 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 260.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 78.000.000,00} +$

Jumlah Rp 90.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

PPh Pasal 23 hasil PBK Rp 36.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 24.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Kurang Bayar Rp 6.500.000,00

3. Misalnya laba fiskal 40% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $40\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 480.000.000,00$

PPh terutang tahun pajak 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 380.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 114.000.000,00 +}$

Jumlah Rp126.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

PPh Pasal 23 hasil PBK Rp 36.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 24.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Kurang Bayar Rp 42.500.000,00

Berdasarkan ketiga ilustrasi diatas, kesimpulan yang dapat diambil adalah :

- Perhitungan kembali pajak terutang bisa berakibat pajak lebih bayar maupun kurang bayar. Kondisi lebih bayar biasanya dihindari oleh WP, karena mempunyai konsekuensi harus diperiksa. Sementara, bila terjadi kurang bayar, tidak ada penjelasan kapan batas waktu pembayaran kurang bayar tersebut dan apakah mereka akan dikenakan sanksi.
- Perhitungan kembali ini dapat berakibat timbulnya kewajiban untuk membayar PPh Pasal 25. Padahal, untuk kontrak maupun pembayaran terminnya mulai tahun 2009, dikenakan PPh bersifat Final. Pembayaran PPh Pasal 25 di tahun pajak 2009 disamping memberatkan Wajib Pajak juga akan menyebabkan SPT Tahunan PPh Tahun pajak 2009 nantinya akan menghasilkan posisi lebih bayar, yang ujung-ujungnya diperiksa lagi.
- Jadi Wajib Pajak tetap saja terjebak dengan resiko diperiksa. Apapun hasil penghitungan SPT Tahunan, mau lebih bayar ataupun kurang bayar Wajib Pajak harus siap untuk diperiksa oleh Fiskus. Selain itu memang pada saat penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 Dirjen Pajak Darmin Nasution memang sudah mengatakan bahwa perusahaan-perusahaan konstruksi akan menjadi target pemeriksaan Dirjen Pajak untuk tahun 2009.

- b. Untuk Wajib Pajak pengusaha usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi usaha non kecil yang bertransaksi dengan bukan pemotong pajak

Sebagaimana telah dijelaskan pada bagian sebelumnya, bila pengusaha jasa konstruksi bertransaksi dengan bukan pemotong pajak, pemberlakuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 berakibat mereka harus melunasi kekurangan pembayaran PPh final paling lambat tanggal 15 Desember 2008 sebesar Rp 60.000.000,00.

Hal yang harus dilakukan oleh PT. A adalah melakukan pemindahbukuan pembayaran sebesar Rp 60.000.000,00 menjadi tidak final. Disamping itu, ia juga harus membetulkan SPT Masa PPh Pasal 4 Ayat (2) yang telah disampaikan sehingga menjadi nihil.

Masih menggunakan ilustrasi pada bagian a, perhitungan PPh yang harus dilaporkan di dalam SPT Tahunan PPh PT. A berdasarkan ketentuan yang terdapat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 adalah sebagai berikut : (dalam ribuan rupiah, angka yang tercantum hanya ilustrasi peneliti)

1. Misalnya laba fiskal 20% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $20\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 240.000.000,00$

PPh terutang tahun 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 140.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 42.000.000,00} +$

Jumlah Rp 54.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 60.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Lebih Bayar Rp 29.500.000,00

2. Misalnya laba fiskal 30% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $30\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 360.000.000,00$

PPh terutang tahun pajak 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 260.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 78.000.000,00} +$

Jumlah Rp 90.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 60.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Kurang Bayar Rp 6.500.000,00

3. Misalnya laba fiskal 40% dari peredaran bruto

Laba fiskal tahun 2008 adalah $40\% \times \text{Rp } 1.200.000.000,00 = \text{Rp } 480.000.000,00$

PPh terutang tahun pajak 2008

$10\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 5.000.000,00$

$15\% \times \text{Rp } 50.000.000,00 = \text{Rp } 7.500.000,00$

$30\% \times \text{Rp } 380.000.000,00 = \underline{\text{Rp } 114.000.000,00} +$

Jumlah Rp 126.500.000,00

Kredit Pajak

PPh Pasal 25 Rp 24.000.000,00

Sisa PBK PPh Final jadi tidak final Rp 60.000.000,00

Jumlah kredit pajak Rp 84.000.000,00

Pajak Kurang Bayar Rp 42.500.000,00

Jika dilihat dari ilustrasi penghitungan yang dibuat penulis, diperoleh hasil yang tidak jauh berbeda dengan pengusaha jasa konstruksi dengan kualifikasi non kecil yang bertransaksi dengan pemotong pajak. Dengan demikian, kesimpulannya juga akan sama.

Melalui seluruh uraian di atas bisa dilihat bahwa perubahan, penyempurnaan maupun penggantian peraturan di dalam perpajakan adalah hal yang biasa dan sangat lumrah terjadi. Akan tetapi, diberlakukannya secara surut (retroaktif)

sebuah peraturan yang baru belakangan munculnya, dapat berakibat tidak menyenangkan bagi pihak-pihak yang terkait dengan peraturan tersebut, terutama bagi Wajib Pajak. Karena Wajib Pajak yang harus melaksanakan peraturan tersebut, walaupun dengan terbitnya peraturan tersebut Wajib Pajak merasa tidak adil. Bukannya bermaksud untuk menolak atau mau mengelak dari melaksanakan kewajiban perpajakannya, pemberlakuan ketentuan secara surut membuat Wajib Pajak harus melakukan berbagai koreksi dan pembetulan yang tidak hanya sebatas jumlah pajak yang harus dibayar tapi juga mencakup administrasi pelaporan, agar sesuai dengan peraturan yang baru tersebut. Sedangkan untuk melakukan koreksi ini Wajib Pajak diharuskan untuk menghitung ulang pajak yang seharusnya terutang.

Padahal, mereka tidak melakukan pelanggaran apapun. Mereka telah melaksanakan kewajibannya sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Akan tetapi, karena peraturan yang baru terbit dan diberlakukan secara surut tersebut berbeda sekali dengan ketentuan yang telah mereka laksanakan, membuat mereka harus bekerja keras untuk melakukan penyesuaian.

Dengan sistem *schedular*, menurut Bapak Agus, salah seorang Wajib Pajak yang penulis wawancarai :

”asas equity (keadilan) tidak bisa terpenuhi. Karena tetap dikenakan pajak walaupun mengalami kerugian. Terlebih di dalam dunia usaha yang pada saat ini sangat sulit, banyak proyek yang dikerjakan oleh perusahaan konstruksi justru mengalami kerugian. Seringkali kita terpaksa harus mengambil proyek-proyek yang rugi untuk terus bertahan dan agar karyawan tidak di PHK. Kadangkala kita melakukan subsidi silang. Misalnya proyek A rugi Rp 300 juta. Tapi proyek B untung Rp 200 juta dan proyek C untung Rp 400 juta. Jadi sesungguhnya keuntungan perusahaan hanyalah Rp 300 juta. Keuntungan dari proyek B dan C digunakan untuk menutupi kerugian proyek A. Jadi tidak semua proyek mengalami keuntungan, belum lagi banyaknya masalah keterlambatan pemabayaran termijn.”

Pendapat seperti ini seringkali tidak dimengerti oleh Fiskus. Menurut mereka, ketika ada proyek yang berhasil dikerjakan, maka pasti perusahaan menerima keuntungan. Tidak mungkin perusahaan mau menerima tender yang rugi, pendapat Bapak Bimo selaku fiskus ketika peneliti menyampaikan keluhan Wajib Pajak. Memang benar bahwa dengan adanya pengenaan PPh Final ini, kerugian yang diderita oleh Wajib Pajak tidak bisa diperhitungkan, tapi ada sisi

positif yang bisa diperoleh Wajib Pajak, yaitu persaingan antara perusahaan konstruksi akan semakin baik.

Dengan adanya persamaan perlakuan perpajakan bagi Wajib Pajak kualifikasi kecil, kualifikasi menengah dan besar, mereka bisa bersaing dengan lebih baik untuk memperebutkan tender-tender yang ada. Baik tender dari pemerintah maupun tender sari pihak swasta. Karena selain tarif pajak yang sama, setiap pengusaha konstruksi juga dituntut untuk memperbaiki kualitas pelayanan jasa mereka. Baik jasa pelaksanaan, pengawasan, maupun jasa perencanaan konstruksi.

Jika selama ini perusahaan besar bisa membebaskan biaya-biaya *entertaint* maupun kerugian-kerugian mereka, dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 ini hal tersebut sudah tidak bisa dilakukan lagi. Dengan adanya fasilitas diijinkan untuk membebaskan biaya ini seringkali pengusaha besar bisa memperoleh hampir seluruh tender yang ada, karena walaupun mereka mengalami kerugian, mereka tetap bisa melakukan kompensasi kerugian di tahun berikutnya. Hal seperti inilah yang membuat perusahaan kecil kalah bersaing. Karena sejak dulu mereka dikenakan final, jika ada tender yang untungnya sedikit, atau malah rugi sudah dapat dipastikan tidak akan bersaing untuk memperoleh tender tersebut. Jika mereka menang tender tersebut, bagaimana mereka bisa meneruskan usaha mereka kalau merugi terus menerus. Sedangkan jika mereka memperoleh tender walaupun nilainya kecil itu artinya modal mereka bisa terus berputar, ada pemasukan uang, itu juga berarti karyawan-karyawan mereka yang kebanyakan merupakan buruh bisa terus mendapat uang untuk hidup.

Selain itu, dari hasil wawancara dengan Wajib Pajak diketahui bahwa untuk bisa memperoleh sertifikasi dari asosiasi pengusaha konstruksi, ada target berapa jumlah proyek yang sudah dikerjakan dan nilai proyek tersebut berapa. Jika mereka sudah mencapai target yang ditetapkan, baru lah mereka bisa memperoleh sertifikasi. Harus ada bukti nyata keprofesionalan mereka dalam bekerja. Jadi jika tidak ada proyek yang bisa menangkan, bagaimana mereka dapat melanjutkan hidup mereka?

Bapak Haryo selaku wakil dari Asosiasi Konstruksi Indonesia juga menyatakan bahwa:

”dengan dikenakan PPh Final ini perusahaan-perusahaan besar semakin terjepit. Karena seluruh biaya yang dikeluarkan untuk promosi, produksi, dan administrasi, serta biaya-biaya lain tidak dapat diperhitungkan dalam penghitungan Laba Kena Pajak perusahaan. Mulai tahun 2008 ini perusahaan tidak dikenakan pajak atas tarif progresif lagi. Memang secara nilai tarif, tarif PPh final lebih kecil. Tapi untuk perusahaan besar sangat merugikan. Karena ada beberapa fasilitas yang selama ini bisa dimanfaatkan Wajib Pajak untuk mengurangi PPh Badan tidak bisa digunakan lagi. Para anggota asosiasi banyak yang mengeluhkan pemberlakuan PPh Final ini, khususnya anggota AKI. Karena anggota AKI adalah perusahaan-perusahaan besar yang sudah menjalankan pembukuan dengan baik dan memiliki sumber daya manusia yang kompeten untuk melaksanakan penghitungan PPh terutang. Jadi penghitungan PPh nya memang sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku.”

Bagi pengusaha usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi kecil serta nilai pengadaan sampai 1 miliar, keberadaan Peraturan Pemerintah ini tidak menjadi masalah. Karena, sifat dan dasar pengenaan pajaknya masih sama dengan ketentuan sebelumnya, Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000. Sehingga, tidak ada yang harus mereka perbaiki atau koreksi, namun tidak demikian halnya dengan pengusaha usaha jasa konstruksi dengan kualifikasi non kecil. Perubahan dan pemberlakuan Peraturan Pemerintah ini secara surut membuat mereka harus melakukan berbagai koreksi dan pembetulan. Apalagi kalau mereka bertransaksi dengan pemotong pajak. Koreksi dan pembetulan untuk menyesuaikan dengan ketentuan baru tersebut juga harus dilakukan oleh pengguna jasa mereka. Bisa dibayangkan kehebohan yang terjadi dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tersebut.

Oleh karena itu, setelah terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, sangat banyak suara-suara yang meminta agar Peraturan Pemerintah ini tidak diberlakukan sejak 1 Januari 2008. Mereka umumnya menyambut gembira keberadaan Peraturan Pemerintah yang baru ini, karena untuk kedepannya, pelaksanaan kewajiban perpajakan untuk usaha jasa konstruksi akan lebih mudah dan sederhana. Akan tetapi mereka keberatan dengan masa pemberlakuannya. Mereka minta agar Peraturan Pemerintah ini diberlakukan setelah bulan terbitnya, sehingga dapat dilaksanakan dengan baik perubahan-perubahan yang diamanatkan oleh Peraturan Pemerintah tersebut.

Barangkali doa mereka dan harapan mereka itu terkabul dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 pada tanggal 4 Juni 2009 tentang perubahan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi. Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 menyatakan bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 berlaku efektif untuk kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Agustus 2008 dan untuk pembayaran termin yang dilakukan sejak 1 Januari 2009, kecuali kalau serah terima pekerjaan sudah dilakukan sebelum Januari 2009.

Akan tetapi, terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 ternyata tidak disambut hangat oleh pihak-pihak yang terkait dengan Peraturan Pemerintah tersebut. Mereka malah menganggap keberadaan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 sebagai beban baru. Hal ini disampaikan oleh Ibu Lismawaty yang menyatakan :

”Waduh...kita juga bingung dengan terbitnya peraturan baru itu. Kita jadi repot sekali. Seperti dikerjain Dirjen Pajak. Sudah lapor SPT koq harus dikoreksi lagi. Pusing kitanya, harus hitung ulang lagi karena PP No. 51 tidak jadi berlaku surut. Susah kalau Fiskus tidak konsisten. Memang perubahan ini muncul karena protes dari WP karena berlaku surutnya PP No. 51. Tapi tetap saja kita repot sekali jadinya. Ini saja saya sudah mulai menghitung kembali berapa sebenarnya PPh yang terutang, kan nanti Desember sudah harus bayar dan lapor lagi.”

Bukannya dipermudah, mereka justru merasa semakin dipersulit. Sebab, penerbitan Peraturan Pemerintah ini sudah sangat terlambat. Mereka sudah terlanjur melakukan berbagai koreksi dan pembetulan. SPT Tahunan PPh sebagai sarana untuk melaporkan penghasilan yang diperoleh dan pajak yang telah dibayar selama satu tahun pajak telah pula disampaikan. Pada umumnya mereka justru keberatan dengan danya Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 ini. Perubahan ini akan menyebabkan adanya pajak lebih bayar. Sudah terbayang oleh mereka kerja keras yang harus mereka lakukan agar pelaksanaan kewajiban perpajakan mereka sesuai dengan ketentuan baru ini. Mulai dari menghitung kembali pajak yang seharusnya terutang, pembetulan SPT Masa, pemindahbukuan setoran, bahkan sampai dengan melakukan pembetulan terhadap SPT Tahunan yang baru saja mereka sampaikan.

Jadi dari keluhan-keluhan berbagai pihak yang telah diwawancarai dapat ditarik kesimpulan bahwa baik asosiasi, maupun Wajib Pajak mengalami kesulitan dengan diberlakukannya PPh Final atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Fiskus telah berusaha untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan Wajib Pajak yang ingin mengetahui lebih jelas lagi tentang Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009. Karena dari pernyataan Bapak Haryo di atas bisa dilihat walaupun Fiskus mengatakan jika penerbitan Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008 merupakan usulan dari Wajib Pajak yang diwakili oleh asosiasi, masih ada juga asosiasi yang tidak menyetujui perubahan tarif PPh ini mejadi *schedular sytem*. Mungkin yang menyetujui adalah asosiasi yang lain, mengingat ada banyak sekali jumlah asosiasi perusahaan konstruksi di Indonesia. Sampai saat ini saja ada 84 asosiasi yang terdaftar di LPJK. Berarti tidak diperoleh mufakat ketika perumusan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008. Diharapkan, untuk kemudian hari setiap peraturan yang dibuat bisa mewakili aspirasi setiap pihak, baik Wajib Pajak, Fiskus, dan para pelaku bisnis. Pembuatan suatu kebijakan perpajakan hendaknya memenuhi asas-asas perpajakan agar sestem perpajakan kita menjadi seimbang. Jangan sampai dengan penerbitan peraturan baru, iklim usaha menjadi memburuk.