



UNIVERSITAS INDONESIA

**KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN**

SKRIPSI

**SARI SARASWATI
0706287675**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JANUARI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

**KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar
Sarjana Ilmu Administrasi dalam bidang Ilmu Administrasi Fiskal**

**SARI SARASWATI
0706287675**

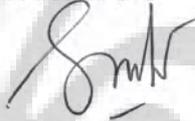
**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JANUARI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Sari Saraswati

NPM : 0706287675

Tanda tangan : 

Tanggal : 4 Januari 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Sari Saraswati
NPM : 0706287675
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai
atas Ekspor Jasa Perdagangan

telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Drs. Iman Santoso, M.Si

(.....)

Sekretaris Sidang : Dra. Elsie S. Kasim, M.Si

(.....)

Penguji Ahli : Dr. Haula Rosdiana, M.Si

(.....)

Pembimbing : Dra. Titi Muswati Putranti, M.Si

(.....)

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 4 Januari 2012

KATA PENGANTAR

Alhamdulillahirrabil'alamin. Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT karena atas berkat dan rahmat-Nya, penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul "KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN". Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Penulis menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan skripsi ini, sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik.
2. Dr. Roy Valiant Salomo, M.Soc.Sc, selaku Ketua Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
3. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksum, M.Si selaku Ketua Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
4. Umanto Eko Prasetyo, S.Sos, M.Si selaku Sekretaris Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
5. Dra. Inayati, M.Si selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrai Fiskal Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
6. Dra. Titi Muswati Putranti, M.Si selaku dosen pembimbing skripsi yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan penulis dalam penyusunan skripsi.
7. Drs. Iman Santoso, M.Si selaku pembimbing akademis yang telah mengarahkan mata kuliah yang penulis ambil setiap semester selama perkuliahan dan sekaligus sebagai ketua sidang skripsi penulis.
8. Dr. Haula Rosdiana, M.Si selaku penguji ahli sidang skripsi penulis.
9. Dra. Elsie S. Kasim, M.Si selaku sekretaris sidang skripsi penulis.
10. Para Dosen Ilmu Administrasi Fiskal yang telah memberikan ilmu-ilmu yang berguna dan bermanfaat selama penulis menjalankan masa kuliah di FISIP UI.

11. Bapak Saroyo Atmosudarmo dari Pengadilan Pajak, Bapak Budi Kurniawan dari DJP, Bapak Rustam Effendi dari BKF, Bapak Freddy Hasiholan Sianipar, Bapak Ali Kadir selaku akademisi perpajakan, Bapak Tunas Hariyulianto selaku akademisi perpajakan, Mas Dikdik Suwardi selaku akademisi perpajakan, dan Bapak Iman Santoso dari Konsultan Pajak *Ernst & Young* sebagai narasumber penulis yang telah menyediakan waktu dan banyak membantu dalam perolehan data yang penulis butuhkan.
12. Papa dan mama tercinta yang telah memberikan dukungan baik moril dan materiil dalam penyelesaian skripsi, serta kakak dan adik-adikku tercinta Sulistiyanti Widyarini, Muhammad Nurul Ihsan dan Allisa Kusuma Dewi yang telah banyak memberikan semangat selama penyusunan skripsi.
13. Teman seperjuangan penulis dalam penyusunan skripsi ini Wisnu Anggoro Wicaksono.
14. Teman-teman penulis yang selalu menemani dalam perjalanan menempuh kehidupan kuliah selama 4 tahun di Administrasi Fiskal: Mige, Bholo, Smita, Siti, Tya, dan Auvi.
15. Teman-teman seperjuangan mahasiswa Administrasi Fiskal FISIP UI angkatan 2007 pada khususnya dan ADM 2007 pada umumnya, yang telah belajar, berbagi, berjuang, dan bersuka maupun duka dalam kebersamaan sepanjang masa perkuliahan hingga lulus.
16. Rendy Eko Oktafiansyah, teman dekat penulis yang selalu mendukung dan memberikan masukan positif bagi penulis.
17. Semua pihak yang telah sangat membantu penulis di dalam penyusunan skripsi ini dan tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Akhir kata, penulis berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga skripsi ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Depok, 4 Januari 2012

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai civitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Sari Saraswati
NPM : 0706287675
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Skripsi

demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*Non-Exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

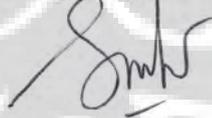
“KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat dan memublikasikan tugas karya akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta. Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok

Pada tanggal : 4 Januari 2012

Yang menyatakan



(Sari Saraswati)

ABSTRAK

Nama : SARI SARASWATI
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul : Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Perdagangan

Penelitian ini membahas mengenai kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan di Indonesia. Kebijakan tersebut secara khusus tertuang dalam Surat Edaran Jenderal Pajak No. SE-145/PJ/2010 mengenai Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan, khususnya pada butir 3 huruf c, d, dan e. Tujuan penelitian adalah menjelaskan mengapa Dirjen Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, bagaimana kebijakan PPN atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies* dan *destination principle*, serta bagaimana perlakuan PPN atas ekspor jasa seharusnya menurut kelaziman internasional. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dengan pendekatan kuantitatif. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa ekspor jasa perdagangan telah sesuai dengan konsep *taxable supply dan* penyerahan ekspor jasa perdagangan yang ditetapkan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean tidak sesuai dengan konsep *destination principle*. Alasan Dirjen Pajak adalah terkait dengan masalah pengawasan yang belum cukup memadai untuk dikenakan PPN dengan tarif 0%. Kelaziman internasional atas pengenaan PPN atas ekspor di beberapa negara Asia Pasifik sebagian besar sudah menganut *destination principle*.

Kata Kunci:
PPN, ekspor, jasa perdagangan

ABSTRACT

Name : SARI SARASWATI
Study Program : Fiscal Administration
Title : The Value Added Tax Policy on Export of Trade Services

This research discusses the Value Added Taxes policy on export of trade services in Indonesia. This policy is particularly reflected in Circular Letter Director General of Taxation Number SE-145/PJ/2010 regarding the Value Added Taxes Treatment of Trade Services, especially in point 3 letter c, d, and e. The research's objectives are to explain why DG of Taxation determine export of trade services as a supply of trade services within the Customs Area, how the VAT policy on exports of trade service is seen from the concept of taxable supplies and the destination principle, as well as how the treatment of VAT on export of services suppose to be according to international practice. The type of research is descriptive using quantitative approach. Based on the results, the writer has found that the trade services export has been in accordance with the concept of taxable supply, and the exports of trade services that has been determined as a supply of trade services within the Customs Area is not in accordance with the concept of destination principle. Reasons from the DG of Taxation is related to supervision issues which still insufficient to be burdened by VAT at the rate of 0%. On the other hand, international practice for the imposition of VAT on exports of services in some Asia Pacific countries has been using the destination principle.

Key words:
VAT, export, trade service

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
LEMBAR PERSEMBAHAN	xiv
BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Permasalahan	9
1.3 Tujuan Penulisan	10
1.4 Signifikansi Penelitian	10
1.5 Sistematika Penulisan	11
BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI	
2.1 Tinjauan Pustaka	13
2.2 Kerangka Teori	18
2.2.1 Sistem Perpajakan	18
2.2.2 Konsep Jasa	22
2.2.3 Pajak Pertambahan Nilai	23
2.2.4 Karakteristik Pajak Pertambahan Nilai	24
2.2.5 Yuridiksi Pemajakan	26
2.2.6 Tempat dan Waktu Terutangnya Pajak	29
2.2.7 Penyerahan Objek yang Terutang PPN (<i>Taxable Supplies</i>)	30
2.2.8 Asas <i>Revenue Productivity</i>	33
2.2.9 Asas <i>Ease of Administration</i>	33
2.2.10 Asas <i>Neutrality</i>	35
2.2.11 Ekspor	36
2.3 Kerangka Pemikiran	36
2.4 Operasionalisasi Konsep	37
BAB 3 METODE PENELITIAN	
3.1 Pendekatan Penelitian	39
3.2 Jenis Penelitian	40
3.3 Teknik Pengumpulan Data	41
3.4 Teknik Analisis Data	42
3.5 Narasumber atau Informan	42
3.6 Proses Penelitian	43
3.7 Penentuan <i>Site</i> Penelitian	44

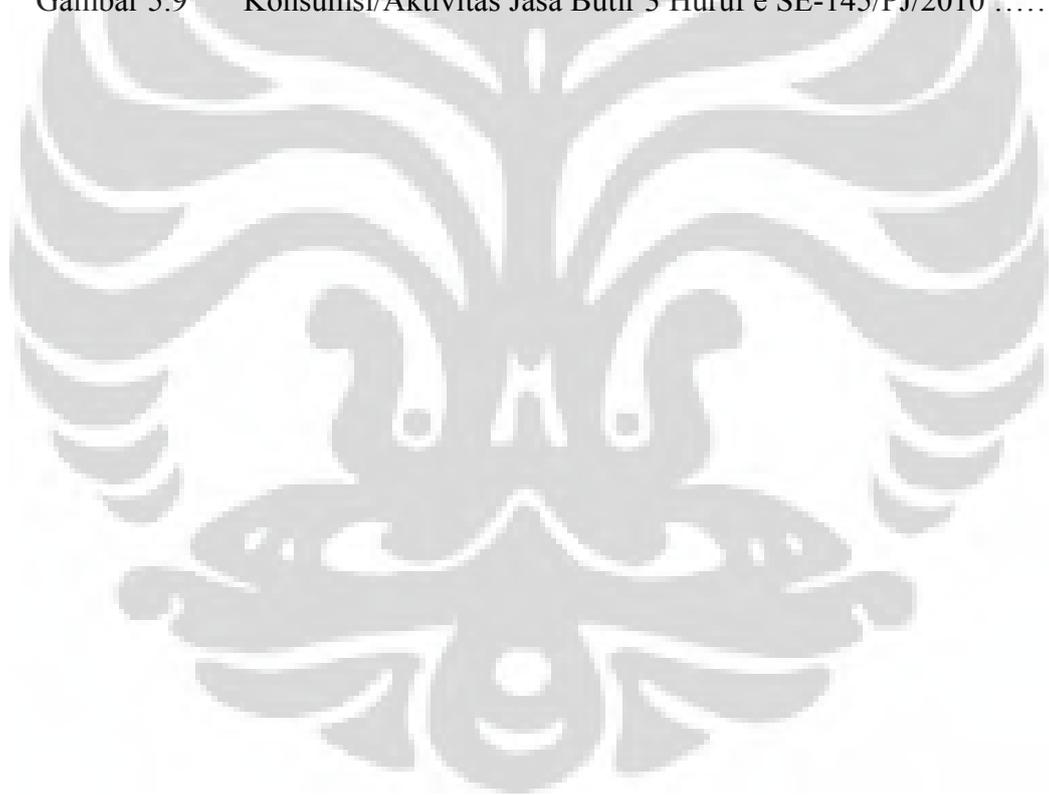
3.8	Batasan Penelitian	45
BAB 4	GAMBARAN UMUM PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN	
4.1	Jasa Perdagangan	46
4.2	Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah	47
4.3	Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah	47
4.4	Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah	48
4.5	Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas PMK Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai	54
4.6	Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan	55
4.7	Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan	59
4.8	Perbandingan Perlakuan PPN atas Ekspor Jasa Perdagangan SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010	64
BAB 5	ANALISIS KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN	
5.1	Alasan Direktur Jenderal Pajak Menetapkan Ekspor Jasa Perdagangan Sebagai Penyerahan Jasa Perdagangan di Dalam Daerah Pabean	65
5.2	Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Ekspor Jasa Perdagangan Ditinjau dari Konsep <i>Taxable Supplies</i> dan <i>Destination Principle</i>	74
5.3	Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Ekspor Jasa Menurut Kelaziman Internasional	94
BAB 6	SIMPULAN DAN SARAN	
6.1	Simpulan	99
6.2	Saran	100
	DAFTAR REFERENSI	101
	DAFTAR RIWAYAT HIDUP	
	LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Perbandingan Penelitian yang Dilakukan Peneliti dengan Penelitian Sebelumnya	16
Tabel 2.2	Operasionalisasi Konsep	38
Tabel 4.1	Penyerahan Jasa Perdagangan atas Penjualan Barang (Pihak Penjual sebagai penerima Jasa) dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-08/PJ.52/1996	57
Tabel 4.2	Penyerahan Jasa Perdagangan atas Pembelian Barang (Pihak Pembeli sebagai penerima Jasa) dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-08/PJ.52/1996	58
Tabel 4.3	Penyerahan Jasa Perdagangan atas Penjualan Barang (Pihak Penjual sebagai penerima Jasa) dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-145/PJ./2010	62
Tabel 4.4	Penyerahan Jasa Perdagangan atas Pembelian Barang (Pihak Pembeli sebagai penerima Jasa) dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-145/PJ./2010	63
Tabel 4.5	Perbandingan Perlakuan PPN atas Ekspor Jasa Perdagangan SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010	64

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Pertumbuhan Ekonomi dan Permintaan Agregat Indonesia (2000-2005)	2
Gambar 1.2	<i>Growth in Output by Sector</i>	3
Gambar 1.3	Perkembangan Neraca Perdagangan Jasa	4
Gambar 2.1	Kerangka Teori	37
Gambar 5.1	Desain Kebijakan Penentuan Objek PPN	73
Gambar 5.2	SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf c	77
Gambar 5.3	SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf d	77
Gambar 5.4	SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf e	78
Gambar 5.5	SE-145/PJ/2010 Butir 4 Huruf c	82
Gambar 5.6	SE-145/PJ/2010 Butir 4 Huruf d	82
Gambar 5.7	Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf c SE-145/PJ/2010	84
Gambar 5.8	Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf d SE-145/PJ/2010	86
Gambar 5.9	Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf e SE-145/PJ/2010	86



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Pedoman Wawancara
- Lampiran 2 Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo
- Lampiran 3 Wawancara dengan Budi Kurniawan
- Lampiran 4 Wawancara dengan Rustam Effendi
- Lampiran 5 Wawancara dengan Freddy Hasiholan Sianipar
- Lampiran 6 Wawancara dengan Ali Kadir
- Lampiran 7 Wawancara dengan Tunas Hariyulianto
- Lampiran 8 Wawancara dengan Dikdik Suwardi
- Lampiran 9 Wawancara dengan Iman Santoso



BAB 1

PENDAHULUAN

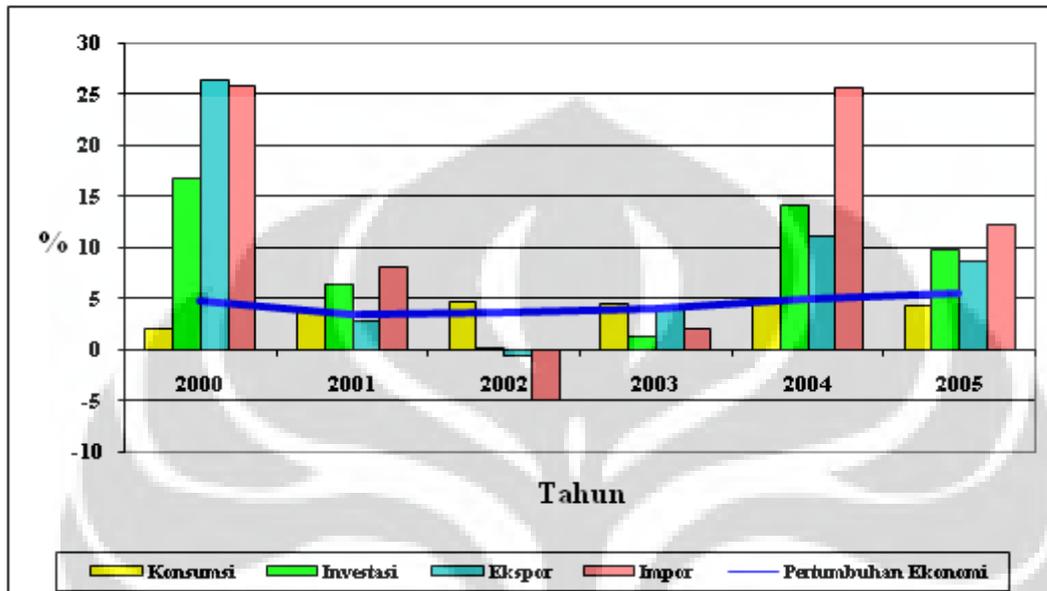
1.1 Latar Belakang Masalah

Globalisasi telah berhasil mengikis hambatan jarak dan waktu antara negara yang satu dengan negara lainnya sehingga mengakibatkan semakin terbukanya perdagangan antara satu negara dengan negara lainnya. Jauh sebelum itu, jarak antar negara memang merupakan hambatan berarti bagi terjadinya perdagangan internasional. Hambatan ini terutama dikarenakan lamanya waktu pengiriman serta besarnya biaya transportasi yang harus dikeluarkan untuk melakukan perdagangan dengan negara di belahan dunia yang lain. Perkembangan teknologi dan berbagai penemuan baru di bidang transportasi serta di bidang komunikasi dapat memperkecil hambatan tersebut. Hal ini menyebabkan jarak dan waktu bukanlah lagi menjadi suatu penghalang bagi perdagangan antar negara.

Dewasa ini, hampir tidak ada negara yang mampu memenuhi semua kebutuhannya sendiri tanpa mengimpor barang dan jasa dari negara lain. Dan sesungguhnya ekspor adalah salah satu pendorong perekonomian, jika suatu negara melakukan ekspor barang dan jasa ke luar negeri, maka akan dapat mendorong pertumbuhan ekonomi di dalam negeri yang bersangkutan, serta menurunkan angka pengangguran (*unemployment*). Selain itu, ekspor barang dan jasa juga akan mendatangkan devisa bagi negara serta meningkatkan permintaan terhadap mata uang negara tersebut sehingga meningkatkan nilai tukar mata uangnya, yang tentunya berdampak positif dari sisi moneter perekonomian suatu negara. Hal tersebutlah yang menjadi pendorong berlangsungnya perdagangan internasional. Adapun arus perdagangan internasional ini tidak lagi hanya didominasi oleh kegiatan ekspor dan impor barang saja. Transaksi barang tidak berwujud serta sektor jasa yang melibatkan antar negara (*cross border*) pun juga makin meningkat.

Dengan permintaan yang selalu mengalami peningkatan baik dari sisi jumlah maupun keragaman, negara-negara di seluruh dunia tentunya berperan serta dan melibatkan diri dalam perdagangan internasional, termasuk Indonesia. Aktivitas

Indonesia pada perdagangan internasional selalu mengalami perubahan karena dipengaruhi oleh beberapa faktor. Hal ini dapat dilihat dari fluktuasi jumlah ekspor dan impor Indonesia dari tahun ke tahun yang dapat dilihat pada grafik di bawah ini.



Gambar 1.1 Pertumbuhan Ekonomi dan Permintaan Agregat Indonesia (2000-2005)

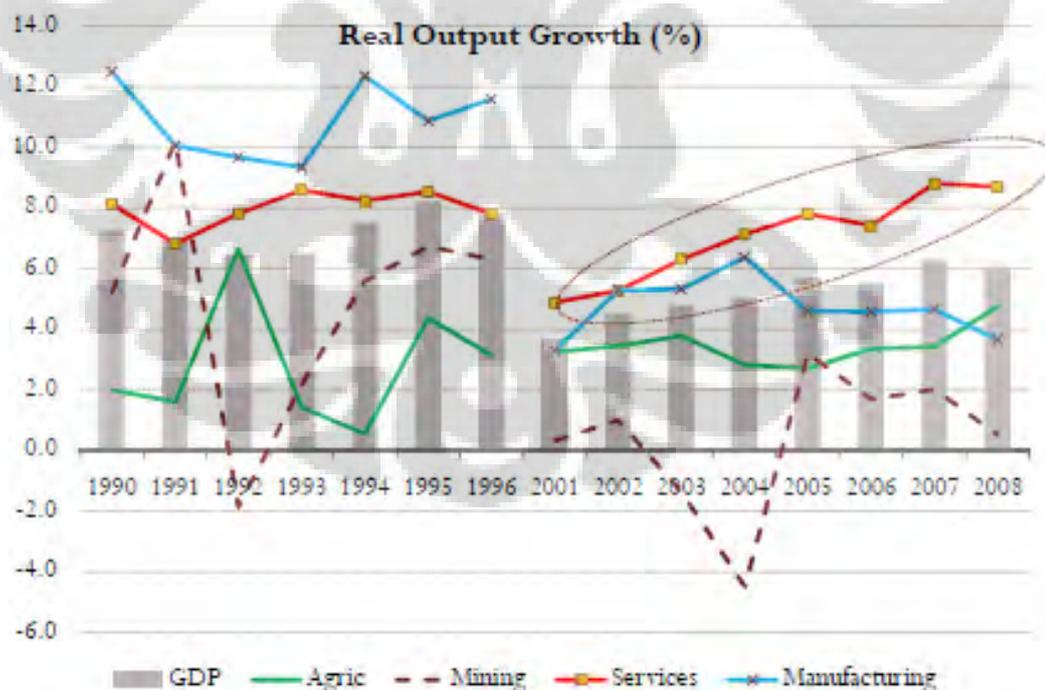
Sumber: Bank Indonesia

Seiring dengan perkembangan jaman, peranan sektor jasa dalam pertumbuhan perekonomian suatu negara, khususnya di negara-negara maju semakin besar. Pasca Perang Dunia II, peranan perdagangan jasa pada awalnya tidak begitu terlihat, khususnya apabila dibandingkan dengan kontribusi perdagangan barang-barang industri yang mengalami pertumbuhan sangat pesat terhadap *Gross National Product* (GNP) dunia. Sektor jasa pada masa tersebut merupakan bagian yang tidak terpisahkan dan menjadi kesatuan barang yang diperdagangkan.

Sebagaimana yang dijelaskan oleh Harum Setiawati dan Gavriyuni Amier dalam tulisannya yang berjudul *Kerja sama Perdagangan Multilateral*, sejalan dengan perkembangan perekonomian, sektor jasa menjadi salah satu sektor yang pertumbuhannya sangat cepat. Hal ini terutama didorong oleh beberapa faktor antara lain: kesejahteraan masyarakat yang meningkat, keinginan untuk

memperoleh kualitas hidup yang lebih baik, perkembangan teknologi, dan lain-lain (Arifin, Rae dan Yoseph, 2004, h. 110).

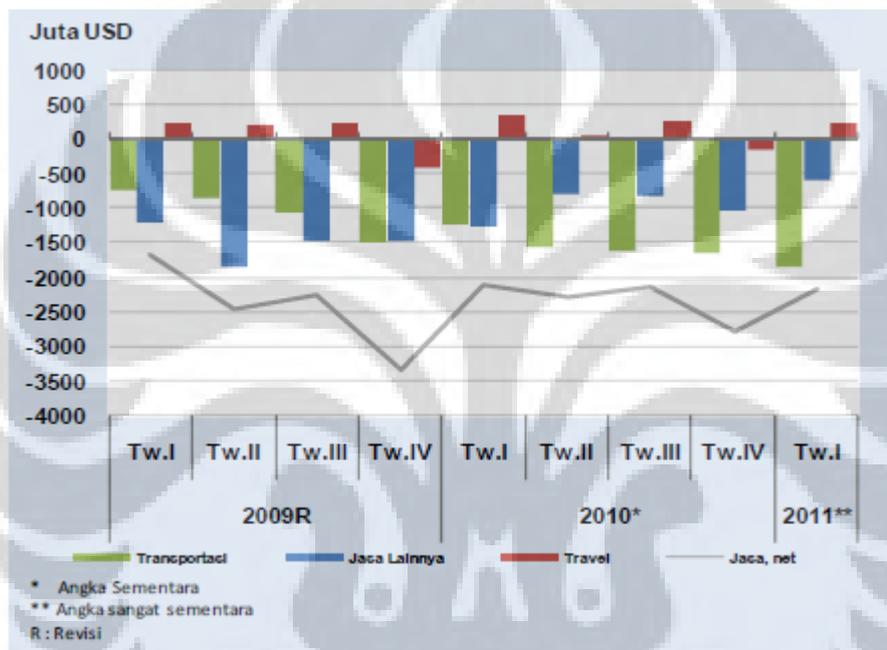
Perkembangan yang terjadi pada sektor jasa ini layak untuk mendapatkan perhatian yang serius dari pemerintah. Indonesia perlu memiliki sektor jasa yang kuat dan berdaya saing. Hal ini dikarenakan jasa memberikan infrastruktur yang diperlukan bagi pertumbuhan ekonomi dan pembangunan manusia. Sektor jasa khususnya jasa keuangan, jasa telekomunikasi dan jasa transportasi berperan besar dalam pertumbuhan ekonomi. Sedangkan sektor jasa yang mendukung pembangunan manusia misalnya adalah jasa kesehatan, jasa pendidikan dan jasa lingkungan. Saat ini, kontribusi sektor jasa mencapai 50% dari PDB dan begitu juga 50% dari tenaga kerja diserap di sektor jasa. (APINDO, 2011, h. 1). Pentingnya peranan sektor jasa dalam perekonomian Indonesia dapat dilihat pada pertumbuhan sektor jasa yang terus meningkat dari tahun ke tahun. Pertumbuhan sektor jasa selalu meningkat sejak awal dekade. Hal yang berbeda dialami pada sektor yang lain yang menunjukkan pertumbuhan yang masih belum stabil. Hal ini dapat dilihat pada gambar 1.3 di bawah ini.



Gambar 1.2 Growth in Output by Sector

Sumber: BPS

Persoalan lama yang masih dihadapi Indonesia mengenai transaksi luar negeri adalah defisit dalam neraca jasa. Defisit ini disebabkan oleh defisit dalam transaksi jasa migas dan non migas. Dalam hal jasa minyak misalnya Indonesia harus membayar kontrak karya bagi hasil yang cukup besar kepada kontraktor asing yang memang memiliki teknologi canggih. Sedangkan untuk transaksi jasa non migas defisit neraca jasa juga disebabkan oleh masih tingginya *freight on impor* dan sebagainya (Widodo, 1990, h. 92). Perkembangan neraca perdagangan jasa Indonesia sendiri dapat dilihat pada grafik di bawah ini.



Gambar 1.3 Perkembangan Neraca Perdagangan Jasa

Sumber: Bank Indonesia

Salah satu strategi yang dapat dilakukan oleh pemerintah adalah dengan melakukan reformasi peraturan perundang-undangan yang akan meningkatkan efisiensi dan daya saing perekonomian Indonesia bagi perdagangan dan investasi jasa antara lain melalui peraturan perpajakan.

Perkembangan perdagangan jasa secara internasional tentunya juga tidak dapat dilepaskan dari aspek perpajakan. Adanya kegiatan ekspor jasa dan impor jasa dalam perdagangan internasional salah satunya menimbulkan konsekuensi terutangnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dasar hukum pemungutan PPN di

Indonesia adalah Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-undang Nomor 42 tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (selanjutnya disebut UU PPN). Pemerintah dalam UU PPN telah mengatur bahwa kegiatan impor dan ekspor jasa termasuk ke dalam objek pengenaan PPN. Namun, khusus untuk kegiatan ekspor JKP, pemerintah memberikan fasilitas dalam bentuk tarif yaitu dengan memberikan tarif sebesar 0% sebagaimana diatur dalam pasal 7 ayat (2) UU PPN. Dengan diberikannya tarif PPN sebesar 0% maka harga jual atas ekspor jasa tersebut tidak terdapat pembebanan PPN, sehingga dari segi harga diharapkan akan mampu bersaing dengan pelaku-pelaku bisnis jasa dari negara lain.

Tetapi, ketentuan ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% tidak dapat digunakan terhadap seluruh kegiatan ekspor jasa. Batasan kegiatan dan jenis JKP yang atas ekspornya dikenai PPN diatur lagi melalui Peraturan Menteri Keuangan. Batasan kegiatan dan jenis atas ekspor Jasa Kena Pajak tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 70/PMK.03/2010 (PMK 70) tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang Atas Ekspornya Dikenai PPN sebagaimana terakhir diubah dengan PMK Nomor 30/PMK.03/2011. Pada pasal 4 PMK 70 diatur bahwa yang termasuk ekspor Jasa Kena Pajak (JKP) adalah jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan serta jasa konstruksi. Sehingga tarif PPN sebesar 0% hanya dapat diterapkan kepada tiga jasa tersebut.

Selain ketiga ekspor jasa yang disebutkan pada PMK 70, jika ekspor jasa tersebut dilakukan Indonesia maka akan dianggap penyerahan di dalam Daerah Pabean. Sedangkan apabila dilakukan di luar Daerah Pabean atas kegiatannya tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai karena di luar cakupan undang-undang PPN. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-49/PJ/2011 Tentang Penyampaian PMK Nomor 30/PMK.03/2011 Tentang Perubahan Atas PMK Nomor 70/PMK.03/2010 Tentang Batasan Kegiatan dan Jenis JKP yang atas Ekspornya Dikenai PPN.

Perlakuan PPN ini tentunya akan menimbulkan permasalahan dalam perlakuan PPN atas ekspor jasa lainnya, salah satunya yaitu jasa perdagangan. Pada 22 Desember 2010 yang lalu, Direktorat Jenderal Pajak telah melakukan

penegasan melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan. SE ini diterbitkan dalam rangka memberi pemahaman dan penerapan perlakuan PPN yang sama atas transaksi jasa perdagangan. Jasa perdagangan dalam praktik sehari-harinya dikenal sebagai jasa pemasaran atau jasa perantara. Jasa perdagangan memiliki fungsi sebagai penghubung yang mempertemukan kepentingan pihak penjual dengan pihak pembeli atau sebaliknya antara pihak pembeli dengan pihak penjual. Semakin meningkatnya transaksi perdagangan internasional oleh perusahaan-perusahaan di luar negeri ke Indonesia, telah mendorong perusahaan tersebut untuk menggunakan jasa perdagangan dari pengusaha jasa perdagangan yang berlokasi/berkedudukan di Indonesia untuk melakukan kegiatan pemasaran, pencarian pembeli, dan penghubung/perantara antara perusahaan di luar negeri tersebut dengan pembeli di Indonesia (Hariyulianto, 2008). Oleh karena itu, ke depannya, pengusaha yang bergerak di bidang jasa perdagangan dipercaya akan terus meningkat.

Sebelumnya juga telah terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan yang memberikan penjelasan mengenai perlakuan PPN atas jasa perdagangan. Surat Edaran Dirjen Pajak tersebut menentukan bahwa pengenaan PPN atas jasa perdagangan didasarkan kepada tempat kedudukan/domisili pihak yang memanfaatkan jasa (penerima jasa) (*Indonesian Tax Review*, 2011). Jasa perdagangan akan dikenakan PPN apabila penerima jasa berada di dalam Daerah Pabean. Dalam hal penerima jasa berada di luar Daerah Pabean, maka atas penyerahan jasa perdagangan tersebut tidak dikenakan PPN, dengan syarat importir jasa tidak mempunyai Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia.

Secara umum tidak terdapat banyak perubahan yang dilakukan Dirjen Pajak dalam Surat Edaran yang baru ini. Perubahan yang diatur dalam SE-145/PJ./2010 terkait dengan pengertian mengenai penyerahan jasa perdagangan yang termasuk penyerahan di dalam Daerah Pabean, yakni:

“...., dengan ini diberikan penegasan bahwa penyerahan jasa perdagangan dikenai Pajak Pertambahan Nilai dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut:

- a. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli dapat berada di dalam atau di luar Daerah Pabean;
- b. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual dapat berada di dalam atau di luar Daerah Pabean;
- c. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean;
- d. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean; atau
- e. pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean.”

Dalam SE-145/PJ./2010, terdapat keganjilan dimana pada huruf c, d, dan e disebutkan bahwa penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean namun digolongkan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean sehingga dikenakan PPN. Ketiga kondisi yang disebutkan dalam huruf c, d, dan e tersebut sendiri dapat diartikan sebagai ekspor jasa karena terdapat kegiatan penyerahan jasa ke luar Daerah Pabean yang berarti terjadi transaksi lintas negara (*cross border*). Satu pihak sebagai pemberi jasa berada di dalam Daerah Pabean Indonesia, sedangkan pihak lainnya yakni pengguna jasa berada di luar Daerah Pabean Indonesia.

Pada dasarnya, prinsip pengenaan PPN dalam perdagangan antar negara (*cross border transaction*) dikenal dengan *destination principle* dan *origin principle*. *Destination principle* adalah suatu konsep PPN dimana PPN dikenakan di negara tujuan atau dimana barang atau jasa tersebut dikonsumsi. Sedangkan *origin principle* adalah bilamana PPN dikenakan di tempat barang atau jasa tersebut dibuat. Pada umumnya pengenaan PPN atas ekspor atau impor jasa dikenakan di tempat jasa tersebut dikonsumsi. Penentuan tempat jasa dikonsumsi dapat dilihat dari tempat dimana orang atau pihak tersebut berada saat mengkonsumsi jasa. Hal ini sebagaimana yang disebutkan oleh OECD bahwa “*in most situations, the place of consumption should be deemed to be the jurisdiction where the customer of the service is located*” (OECD, 2008, h. 4).

Surat Edaran Dirjen Pajak pada dasarnya adalah suatu pedoman internal bagi fiskus untuk melaksanakan ketentuan perpajakan. SE-145/PJ./2010 ini dapat menimbulkan *dispute* antara fiskus dan Wajib Pajak sehubungan dengan perlakuan ekspor jasa perdagangan ke luar negeri. Hal ini disebabkan perbedaan persepsi antara kedua belah pihak. Wajib Pajak dengan berpedoman pada konsep dan teori PPN, yakni *destination principle* tentunya berpandangan bahwa ekspor jasa perdagangan tersebut harusnya dikenakan PPN dengan tarif 0%. Fiskus dengan pandangan bahwa ekspor jasa perdagangan tidak termasuk dalam ekspor JKP yang diatur dalam PMK Nomor 30/PMK.03/2011 dan berpegangan pada SE-145/PJ./2010 yang berpendapat bahwa ekspor jasa perdagangan tersebut terutang PPN sebesar 10% karena merupakan penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean.

Jika pengusaha jasa perdagangan yang melakukan ekspor jasa perdagangan keluar negeri terutang PPN dengan tarif 10%, maka hal ini tentunya akan memberatkan pengusaha jasa perdagangan. Hal ini dikarenakan biasanya pihak asing tidak mau menanggung pajak yang terutang di Indonesia, sehingga mau tidak mau beban pajaknya ditanggung oleh pengusaha jasa perdagangan. PPN tersebut tentunya akan dibebankan dalam harga penjualan, yang pada akhirnya akan memberatkan bagi konsumen dan juga akan mengurangi daya saing pengusaha jasa perdagangan di perdagangan internasional mengingat pada umumnya negara lain tidak mengenakan PPN atas ekspor. Selain itu, jika PPN tersebut tetap dikenakan di Indonesia maka kemungkinan dapat menimbulkan pemajakan berganda, mengingat atas ekspor jasa perdagangan tersebut akan dikenakan pajak di negara tujuan juga. Padahal insentif pajak dipandang perlu untuk mendorong perkembangan sektor jasa yang dirasa dapat memberikan nilai tambah dan lapangan kerja lebih besar dari ekonomi agraris dan ekonomi manufaktur.

SE-145/PJ./2010 ini kurang sesuai dengan filosofi, teori, dan konsep PPN di Indonesia. Dengan adanya perbedaan perlakuan PPN jasa perdagangan yang terjadi di lapangan dengan teori dan konsep PPN, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Perdagangan.

1.2 Pokok Permasalahan

PPN atas jasa perdagangan bukanlah sesuatu yang baru dalam perpajakan di Indonesia. Pengenaan PPN atas jasa perdagangan pertama kali diatur dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996. Pada 22 Desember 2010, Direktur Jenderal Pajak kembali menerbitkan penegasan tentang jasa perdagangan yaitu melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan. Namun yang perlu diperhatikan adalah penegasan perlakuan PPN dalam kedua SE tersebut sangatlah berbeda, khususnya terkait dengan ekspor jasa. Pada SE-08/PJ.52/1996, ekspor jasa perdagangan keluar negeri tidak terutang PPN sama sekali. Sedangkan di SE-145/PJ./2010, ekspor jasa perdagangan keluar negeri dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, sehingga terutang PPN sebesar 10%.

Semangat yang di usung dalam perubahan ketiga UU PPN adalah berusaha mendekatkan teori dan konsep perpajakan dengan praktek yang berlaku di lapangan (*Bisnis Indonesia*, 2009). Penetapan kegiatan ekspor jasa perdagangan ke luar negeri seperti yang tercantum dalam SE-145/PJ./2010 butir ke-3 huruf c, d, dan e tersebut sebagai penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean tentunya tidak sesuai konsep konsumsi di dalam negeri. Hal ini juga bertentangan dengan *legal character* PPN, dimana dalam konsumsi yang bersifat umum tidak ada perbedaan antara konsumsi atas barang maupun jasa, karena keduanya merupakan pengeluaran (OECD, 1998, h. 8). Untuk itu perlu lebih ditelaah lebih lanjut terutama dikaitkan dengan konsep saat dan tempat terutang PPN atas penyerahan ekspor jasa ke luar negeri.

Oleh karena itu berdasarkan latar belakang diatas, penulis ingin mencoba untuk menyusun skripsi dengan pokok permasalahan antara lain:

1. Apa alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean?
2. Bagaimana kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies*?
3. Bagaimana perlakuan ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *destination principle*?

4. Bagaimana perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional?

1.3 Tujuan Penulisan

Dari pokok permasalahan diatas, dalam penelitian ini peneliti bermaksud untuk menjelaskan beberapa hal berikut:

1. Menjelaskan alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean.
2. Menjelaskan kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies*.
3. Menjelaskan perlakuan ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *destination principle*.
4. Menjelaskan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.

1.4 Signifikansi Penelitian

1.4.1 Secara Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat dalam pengembangan ilmu pengetahuan di bidang perpajakan dan sebagai sumber informasi untuk menambah pengetahuan serta wawasan bagi penulis khususnya, serta pembaca secara umum. Penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan acuan untuk kegiatan penelitian yang serupa dalam lingkup yang lebih luas di masa mendatang.

1.4.2 Secara Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran serta masukan bagi praktisi perpajakan khususnya Direktorat Jenderal Pajak tentang kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan. Sebagai bahan pertimbangan bagi pengusaha penyedia jasa perdagangan dalam menyikapi SE-145/PJ./2010 tentang perlakuan PPN atas ekspor jasa perdagangan.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penyusunan skripsi ini terdiri dari 6 bab dimana masing-masing bab tersebut terdiri dari beberapa sub-bab yang tentunya saling berkaitan satu sama lain. Hal ini bertujuan agar dapat mencapai pembahasan secara lebih mendalam atas permasalahan yang ada. Secara garis besar penulisan skripsi ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

BAB 1 PENDAHULUAN

Pada bab ini penulis menjabarkan secara umum mengenai Latar Belakang Permasalahan, Pokok Permasalahan, Signifikansi Penelitian, serta Sistematika Penelitian.

BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI

Bab ini terdiri dari tinjauan pustaka yang merupakan ulasan dan perbandingan dengan penelitian yang telah ada serta kerangka teori yang menjabarkan teori-teori yang menjadi landasan berpikir serta analisa penulis dalam membahas pokok permasalahan yang ada.

BAB 3 METODE PENELITIAN

Pada bab ini penulis menjabarkan metode yang digunakan untuk melakukan penelitian, diantaranya pendekatan penelitian, jenis penelitian, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan keterbatasan penelitian.

BAB 4 GAMBARAN UMUM KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN

Pada bab ini penulis menjabarkan gambaran umum mengenai Pajak Pertambahan Nilai atas jasa perdagangan sebagaimana yang diatur dalam ketentuan undang-undang dan peraturan perundang-undangan perpajakan.

BAB 5 ANALISIS KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN

Pada bab ini penulis akan membahas secara lebih mendalam mengenai kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan dan mengelaborasinya dengan pertanyaan penelitian.

BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini terdiri dari simpulan yang merupakan rangkuman dari analisis bab-bab sebelumnya serta saran yang ditujukan sebagai pemecahan dari hasil penelitian yang dilakukan.

BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI

2.1 Tinjauan Pustaka

Dalam tinjauan pustaka, penulis mengemukakan hasil penelitian dengan topik yang sama dari peneliti sebelumnya dengan harapan dapat menjadi acuan secara teoritis maupun pandangan bagi peneliti. Penelitian pertama yang menjadi acuan peneliti yaitu sebuah tesis dengan judul "*Tinjauan atas Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Kena Pajak*", dilakukan oleh Tunas Hariyulianto (Magister Sains Ilmu Administrasi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, 2006). Penelitian yang dilakukan Tunas, mengangkat persoalan mengenai Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam Daerah Pabean untuk dimanfaatkan di luar Daerah Pabean (ekspor Jasa Kena Pajak) yang dikenakan tarif sebesar 10% dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000. Berdasarkan analisisnya pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% tersebut tidak sesuai dengan *legal character* PPN yaitu prinsip tujuan (*destination principle*), netralitas Pajak Pertambahan Nilai, dan teori bukan penentu harga (*VAT is not cost-price factor*).

Penelitian kedua, sebuah skripsi dengan judul "*Tinjauan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Penyerahan Jasa Perdagangan*", yang dilakukan oleh Gerry Octaviano (Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, 2008). Penelitian yang dilakukan oleh Gerry mengangkat persoalan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 mengenai jasa perdagangan yang menentukan bahwa pengenaan PPN didasarkan kepada tempat kedudukan/domisili pihak yang memanfaatkan jasa, namun tidak sejalan dengan ketentuan Pasal 1 angka 5 UU PPN tahun 2000 dan KMK Nomor: 302/KMK.04/1989 yang mengatur bahwa pengenaan PPN didasarkan kepada tempat dilakukannya (dikerjakannya) jasa tersebut secara fisik. Berdasarkan analisisnya di dalam Undang-Undang PPN tahun 2000, KMK No.302/KMK.04/1989, SE-08/PJ.52/1996, dan Surat Penegasan Direktorat

Jenderal Pajak mengenai perlakuan PPN atas penyerahan jasa perdagangan telah menganut konsep *destination principle*.

Penelitian ketiga, yaitu penelitian berjudul “*Analisis Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Lintas Negara Terkait dengan Jasa Perdagangan (Studi Kasus PT ABC dengan Japan Corporation)*” yang dilakukan oleh Fitria Kurniawati Susilo (Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, 2010). Penelitian yang dilakukan oleh Fitria mengangkat persoalan adanya perbedaan penafsiran dalam memberikan perlakuan PPN atas transaksi lintas negara terkait dengan jasa perdagangan yang dilakukan PT ABC. Berdasarkan analisisnya perbedaan penafsiran tersebut dikarenakan adanya perbedaan terminology dalam hal perlakuan PPN atas jasa perdagangan yang dilakukan oleh PT ABC. Pengusaha Kena Pajak mengikuti terminologi pemanfaatan JKP yakni JKP dikenakan PPN berdasarkan atas konsumsi JKP, sedangkan aparat pajak mengikuti terminologi penyerahan, yaitu bahwa Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Berbeda dengan penelitian-penelitian diatas, penelitian yang dilakukan oleh peneliti berjudul “*Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Perdagangan*”. Peneliti berusaha untuk menganalisis perlakuan PPN atas jasa perdagangan dimana penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, namun dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan yang dilakukan di dalam Daerah Pabean. Pokok permasalahan dalam skripsi ini adalah apa alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, bagaimana kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies*, bagaimana perlakuan ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *destination principle*, dan bagaimana perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.

Perbedaan dengan penelitian sebelumnya adalah dalam penelitian ini penulis menggunakan Undang-Undang No. 42 Tahun 2009 yang merupakan perubahan ketiga atas undang-undang PPN, sedangkan penelitian yang dilakukan Tunas dan Gerry masih menggunakan Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 yang merupakan

perubahan kedua atas undang-undang PPN. UU No. 18 Tahun 2000 belum mengatur secara tegas definisi ekspor Jasa Kena Pajak. Pada pasal 4 UU No. 18 Tahun 2000 belum diatur bahwa ekspor Jasa Kena Pajak merupakan suatu penyerahan yang tidak dikenakan PPN. Selain itu pada UU No. 18 Tahun 2000 juga belum dijelaskan bahwa tarif Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor Jasa Kena Pajak adalah sebesar 0% sebagaimana yang telah diatur dalam pasal 7 ayat (2) Undang-Undang No. 42 Tahun 2009. Penelitian yang dilakukan oleh Fitri sudah menggunakan Undang-Undang No. 42 Tahun 2009, namun masih menggunakan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan, dimana dalam SE tahun 1996 atas penyerahan jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean atau ekspor jasa perdagangan tidak dikenakan PPN sama sekali. Dalam skripsi ini penulis menggunakan SE terbaru, yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ/2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan yang menyebutkan bahwa ekspor jasa perdagangan merupakan penyerahan di dalam Daerah Pabean, sehingga terutang PPN dengan tarif 10%.

Berikut tabel dibawah ini, perbandingan penelitian skripsi ini dengan penelitian sebelumnya:

Tabel 2.1 Perbandingan Penelitian yang Dilakukan Peneliti dengan Penelitian Sebelumnya

PENELITIAN	Tunas Hariyulianto (2006)	Gerry Octaviano (2008)	Fitria Kurniawati Susilo (2010)	Peneliti (2011)
Bentuk Penelitian	Tesis	Skripsi	Skripsi	Skripsi
Judul Penelitian	<i>“Tinjauan atas Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Kena Pajak”</i>	<i>“Tinjauan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Penyerahan Jasa Perdagangan”</i>	<i>“Analisis Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Lintas Negara Terkait Dengan Jasa Perdagangan (Studi Kasus PT ABC dengan Japan Corporation)”</i>	<i>“Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Perdagangan”</i>
Tujuan Penelitian	Menganalisis pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor Jasa Kena Pajak dalam peraturan perundang-undangan Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan konsep teori Pajak Pertambahan Nilai.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menganalisis perlakuan PPN atas jasa perdagangan di dalam Undang-Undang PPN tahun 2000. 2. Menganalisis perlakuan PPN atas penyerahan jasa perdagangan di dalam KMK No.302/KMK.04/1989. 3. Menganalisis perlakuan PPN atas penyerahan jasa perdagangan di dalam 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengetahui latar belakang perbedaan penafsiran dalam memberikan perlakuan PPN atas transaksi lintas negara terkait dengan jasa perdagangan yang dilakukan oleh PT ABC. 2. Mengetahui perlakuan PPN atas transaksi yang dilakukan oleh PT ABC terkait dengan perbedaan penafsiran ditinjau dari 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menjelaskan kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep <i>taxable supplies</i>. 2. Menjelaskan perlakuan ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep <i>destination principle</i>. 3. Menjelaskan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.

		SE-08/PJ.52.1996. 4. Menganalisis perlakuan PPN atas jasa perdagangan di dalam Surat Penegasan Direktorat Jenderal Pajak.	konsep PPN. 3. Mengetahui peranan pihak penerima jasa yang memiliki BUT dalam perlakuan PPN atas transaksi lintas negara terkait jasa perdagangan yang dilakukan oleh PT ABC.	
Metode Penelitian	Kualitatif	Kuantitatif (analisis kualitatif)	Kualitatif	Kuantitatif (analisis kualitatif)

Sumber: telah diolah oleh peneliti

2.2 Kerangka Teori

2.2.1 Sistem Perpajakan

Sistem perpajakan terdiri dari 3 unsur pokok yaitu:

1. Kebijakan Perpajakan (*Tax Policy*)

Kebijakan pajak adalah salah satu bentuk kebijakan negara di bidang perpajakan. Devereux, dalam bukunya yang berjudul *The Economic of Tax Policy*, menyatakan hal sebagai berikut:

“Tax policy is not just about encouraging good things and discouraging bad things. Nor is it just about rising the required revenue with the minimum amount of distortion to economic activity, and with the minimum cost of collection. It is also about fairness.” (Devereux, 1996, h. 3)

Dari pernyataan diatas secara jelas menyatakan bahwa kebijakan pajak tidak hanya selalu mengenai peningkatan penerimaan negara dengan biaya sekecil-kecilnya, tapi juga melihat dari sisi keadilan. Artinya kebijakan pajak tidak dapat ditetapkan secara sembarangan, harus melihat juga bagaimana keadaan ekonomis dan faktor-faktor penting lainnya. Kebijakan pajak akan adil apabila kebijakan tersebut diterapkan untuk seluruh jenis pajak dan bukan hanya kebijakan untuk salah satu jenis pajak saja.

Kebijakan pajak merupakan kebijakan fiskal dalam arti yang sempit. Kebijakan fiskal adalah kebijakan yang menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi. Kebijakan pajak menurut Mansury adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang dijadikan *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terhutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terhutang (Mansury, 1999, h. 1). Kebijakan perpajakan dapat dirumuskan sebagai:

1. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
2. Suatu tindakan pemerintah dalam rangka memungut pajak, guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.

3. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara (Marsuni, 2006, h. 37).

2. Undang-Undang Perpajakan (*Tax Laws*)

Mertokusumo menjelaskan dalam bukunya bahwa undang-undang itu sendiri adalah hukum, karena berisi kaedah hukum untuk melindungi kepentingan manusia (Mertokusumo, 2003, h. 27). Merujuk kepada konsepsi negara hukum, maka penetapan objek pajak dalam suatu undang-undang, harus memenuhi kriteria dan syarat tertentu yang disebut *tatbestand* (Marsuni, 2006, h. 27). Menurut Soemitro *tatbestand* diartikan sebagai sesuatu yang dikenakan pajak disebabkan karena adanya unsur keadaan, perbuatan atau peristiwa (Soemitro, 1990, h. 101). Akan tetapi, menurut Philippe Vitu sebagaimana yang dikutip oleh Darussalam dan Septriadi menyatakan bahwa dalam suatu negara yang demokratis dan berdasarkan hukum, kekuasaan untuk mengenakan pajak tidak boleh bersifat tidak terbatas, atau dengan kata lain kekuasaan untuk mengenakan pajak harus dibatasi (*limits on the taxing power*) melalui undang-undang (Darussalam dan Septriadi, 2006, h. 2).

Undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya (Mansury, 1994, h. 40). Perumusan makna undang-undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan subjek pajak harus membayar pajak, apa yang menyebabkan subjek pajak harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak yang terutang harus dibayar.

Ketentuan dalam undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang. Untuk tujuan ini perlu diperhatikan beberapa faktor yaitu:

1. Materi objek, mengenai materi/objek harus diuraikan secara jelas dan tegas, yang tidak menimbulkan keragu-raguan dan tidak memberikan

kesempatan kepada pihak manapun untuk memberikan interpretasi lain. Penggunaan bahasa dan cara menguraikan mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kejelasan dan kepastian hukum. Orang yang kurang menguasai bahasa dan tidak mempunyai sistem tertentu, tidak mungkin memberikan uraian secara tepat dan jelas.

2. Subjek, subjek harus menyebutkan secara tegas mengenai sifat, tempat, ciri-ciri, dan waktu sehingga tidak ditafsirkan lain. Jika ditafsirkan lain, maka akan terjadi objek atau subjek yang tidak tercakup dalam definisi itu mungkin dapat termasuk didalamnya, misalnya dengan jalan interpretasi analogis. Hal ini berakibat bahwa pihak-pihak yang semula tidak akan dikenakan pajak, menjadi pihak yang dikenakan pajak.
3. Pendefinisian, ada pendefinisian secara luas dan pendefinisian secara sempit. Pendefinisian secara sempit lebih memberikan kepastian hukum, karena menggunakan cara yang limitatif. Hanya yang disebut saja yang termasuk dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan.
4. Penyempitan/perluasan, penyempitan atau perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari undang-undang atau dilakukan dalam memori penjelasan.
5. Ruang lingkup, daya mengikat dari suatu ketentuan undang-undang tidak saja ditentukan materinya, tetapi juga oleh tempat dan waktu. Pada umumnya undang-undang negara berlaku untuk seluruh wilayah negara, tetapi adakalanya ketentuan undang-undang hanya berlaku untuk sebagian wilayah negara.
6. Penggunaan bahasa hukum dan penggunaan istilah yang baku (Soemitro, 1990, h. 6-13).

Menurut Mansury prinsip utama yang harus dirumuskan dalam Undang-Undang harus bersifat sederhana. Sebagaimana pendapat yang diungkapkan oleh Vanistendael, yaitu *“The shorter the statute, the less effort will be requires to understand it, and the lower compliance burden will be. Elegance, brevity, and clarity of expression are therefore to be sought”* (Thuronyi, 1996, h. 3).

Pendapat tersebut menyatakan bahwa kesederhanaan pernyataan dalam Undang-Undang akan menurunkan tingkat pelanggaran dan maksud yang terkandung di dalamnya akan terlihat dengan jelas. Sistem perpajakan berkaitan dengan kehidupan masyarakat yang terus berkembang, maka peraturan juga harus luwes (fleksibel), artinya dapat menampung perkembangan yang ada dalam masyarakat. Vanistendael menyatakan pendapatnya sebagai berikut:

“...organized according to the criteria for well-drafted law. I have identified these as understandability, organization, effectiveness, and integration. Understandability refers to making the law easier to read and follow. Organization refers to both the internal organization of the law and its coordination with other tax laws. Effectiveness relates to the law’s ability to enable the desired policy to be implemented. Finally, integration refers to consistency of the tax law with legal system and drafting style of country” (Thuronyi, 1996, h. 2)

Pendapat tersebut menunjukkan bahwa penyusunan Undang-Undang pajak yang baik harus memenuhi kriteria yaitu mudah dipahami, diorganisasikan dengan hukum pajak yang lain, efektif dalam pelaksanaannya, dan konsisten dalam penggabungannya dengan hukum yang lain. Kepastian hukum dapat diciptakan dengan menerapkan aturan yang jelas, tidak memberikan penafsiran lain.

3. Administrasi Perpajakan (*Tax Administration*)

Administrasi perpajakan (*Tax Administration*) merupakan salah satu dari tiga unsur pokok lainnya dalam sistem perpajakan (Mansury, 1996, h. 19). Administrasi pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem, dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolok ukur kinerja administrasi pajak.

Administrasi pajak memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat *laws enforcement*, tetapi lebih penting dari itu, sebagai *service point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 98). Mansury dalam bukunya menyatakan bahwa *“Tax administration is the key to tax policy”*. Administrasi pajak merupakan kunci

keberhasilan dari perpajakan (Mansury, 1994, h. 24). Dengan kata lain kebijakan perpajakan yang baik tidak akan berjalan tanpa didukung oleh administrasi pajak. Sebagai penyelenggaraan pemungutan pajak berdasarkan undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan harus disusun dengan sebaik-baiknya. Sehingga mampu menjadi instrumen yang bekerja secara efektif dan efisien. Jika tidak maka sasaran dari sistem perpajakan tidak akan tercapai.

2.2.2 Konsep Jasa

Jasa perdagangan termasuk dalam kategori produk jasa. Untuk mempermudah membedakan produk nyata dengan jasa maka peneliti sajikan empat karakteristik jasa:

- a) *Intagibility* (tidak berwujud)
Jasa tidak berwujud, tidak dapat dilihat, dicicipi, dirasakan, dan didengar, sebelum jasa tersebut dibeli.
- b) *Inseparability* (tidak terpisahkan)
Jasa tidak dapat dilepas dari penyediaannya, baik itu orang atau mesin. Suatu jasa tidak dapat diletakkan di rak dan dibeli oleh pembeli kapan saja mereka butuh. Jasa memerlukan adanya penyedia jasa. Melakukan pemasaran produk, membutuhkan perusahaan jasa perdagangan.
- c) *Variability* (keragaman)
Jasa itu sangat beragam, karena tergantung pada siapa yang menyediakan dan kapan serta dimana disediakannya.
- d) *Perishability* (tidak dapat disimpan)

Jasa tidak dapat disimpan. Karena itu banyak dokter tetap menagih pasien yang tidak muncul sebagaimana dijanjikan, sebab nilai jasa mudah rusak bukanlah merupakan masalah, kalau permintaan itu bersifat teratur, karena sangat mudah mengatur pelayanan sebelumnya. Apabila permintaan mengalami fluktuasi, perusahaan jasa mengalami masalah yang sulit (Kotler, 1996, h. 466).

Sejumlah pakar mendefinisikan jasa secara berbeda, sebagai berikut:

- a) Menurut Kotler, jasa adalah setiap tindakan atau kegiatan yang dapat ditawarkan oleh satu pihak kepada pihak lain, pada dasarnya tidak

berwujud dan tidak mengakibatkan kepemilikan apapun. Produksi jasa bisa berkaitan dengan produk fisik atau sebaliknya (Lupiyoadi dan Hamdani, 2006).

- b) Zeithaml dan Bitner mendefinisikan jasa sebagai semua aktifitas ekonomi yang hasilnya bukan berbentuk produk fisik atau konstruksi, yang umumnya dihasilkan dan dikonsumsi secara bersamaan dan memberikan nilai tambah (Zeithaml dan Bitner, 1996, 31-46).
- c) Lovelock memandang jasa sebagai sebuah sistem. Setiap bisnis jasa dipandang sebagai sebuah sistem yang terdiri atas dua komponen utama, sebagai berikut:
 - Operasi jasa (*service operation*), dimana masukan (*input*) diproses dan elemen-elemen produk jasa diciptakan.
 - Penyampaian jasa (*service delivery*), dimana elemen-elemen produk jasa tersebut dirakit, diselesaikan dan disampaikan kepada pelanggan.

Sebagian sistem ini terlihat (*visible*) oleh pelanggan (sering disebut pula *front office* atau *frontstage*), sementara sebagian lainnya tidak tampak atau bahkan tidak diketahui keberadaannya oleh pelanggan (*back office* atau *backstage*) (Tjiptono dan Chandra, 2005).

2.2.3 Pajak Pertambahan Nilai

Pengertian Pajak Pertambahan Nilai dalam Bahasa Indonesia diambil dari istilah *value-added tax*. Namun ternyata nama *value-added tax* bukanlah istilah yang universal. Istilah tersebut bersumber dari dua bentuk istilah berbahasa Inggris, yaitu *value added tax* dan *value-added tax*. Apabila dilihat dari sumber istilah aslinya yang berbahasa Prancis, nama yang cocok adalah *added value tax*. Adanya kesulitan untuk menerjemahkan secara harafiah, menjadikan istilah *value added tax* berbeda-beda pada beberapa negara. Hal itu mempengaruhi *legal system* pemungutan di negara tersebut (Thuronyi, 1996, 4-5). Di Indonesia sendiri, *Value Added Tax* dikenal dengan Pajak Pertambahan Nilai.

Pengertian *Value Added*, menurut Alan Tait adalah sebagai berikut:

“Value Added is the value that a producer (whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer or

circus owner) adds to his raw material or purchases (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is, the inputs (the raw materials, transport, rent advertising and so on) are bought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final good and service is sold, some profits is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the subtractive side (output minus inputs)” (Tait, 1998, h. 4).

Berdasarkan pengertian yang dipaparkan oleh Alan Tait diatas, maka *value added* dapat dilihat dari dua sisi. Hal tersebut dapat dilihat dari formula di bawah ini:

$$\text{Value Added} = \text{Wages} + \text{Profits} = \text{Output} - \text{Input}$$

Dari pengertian di atas, maka pajak atas pertambahan nilai tersebut dinamakan *Value Added Tax*.

Menurut Melville di dalam bukunya, *Value Added Tax* (VAT) dinyatakan sebagai sebuah pajak tidak langsung yang dikenakan atas penyerahan atas bermacam-macam barang dan jasa, dimana prinsip dasarnya adalah suatu pajak yang harus dikenakan pada setiap proses produksi dan distribusi tetapi jumlah pajak yang terutang dibebankan kepada konsumen akhir yang memakai produk tersebut (Melville, 2001, h. 467).

Smith dkk mendefinisikan *Value Added Tax* (VAT) sebagai berikut:

“The VAT is tax on the value added by a firm to its products in the course of its operation. Value Added can be viewed either as the difference between a firm’s sales and its purchase during an accounting period or as the sum of its wages, profits, rent, interest and other payments not subject to the tax during that period (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 215).”

Berdasarkan pengertian yang diutarakan oleh Smith, VAT dapat dilihat sebagai selisih antara penjualan dan pembelian yang dilakukan oleh sebuah perusahaan dalam suatu periode akuntansi tertentu.

2.2.4 Karakteristik Pajak Pertambahan Nilai

Legal character dari PPN secara umum dapat digambarkan sebagai berikut, seperti yang dikemukakan oleh Rosdiana, Irianto, dan Putranti, yaitu:

1. *General tax*

PPN merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum (Rosdiana, Irianto, & Putranti, 2011, h. 44). Pengertian secara umum ini untuk membedakan PPN dengan pajak atas konsumsi secara khusus, yaitu cukai. PPN merupakan pajak yang bersifat umum karena ditujukan untuk semua pengeluaran masyarakat secara keseluruhan, tanpa membedakan pengeluaran tersebut berupa barang atau jasa, yang terpenting pengeluaran tersebut adalah untuk konsumsi.

Dikutip oleh Rosdiana, Irianto, dan Putranti dalam buku Teori Pajak Pertambahan Nilai, ditegaskan oleh Terra “*a sales tax is a general tax on consumption*”, artinya bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum, yang dikenakan pada semua pengeluaran privat. Sebagai konsekuensinya maka tidak boleh ada diskriminasi. (Rosdiana, Irianto, & Putranti, 2011, h. 44)

2. *Indirect tax*

PPN merupakan salah satu pajak tidak langsung (*indirect tax*). Pajak tidak langsung dapat diartikan sebagai pajak yang tidak dibebankan secara langsung kepada satu pihak, tetapi dapat dialihkan kepada pihak lain. Peralihan pajak ini dapat berbentuk *forward shifting*, yaitu peralihan pajak ke saluran distribusi, selanjutnya sampai dengan konsumen yang menjadi sasaran akhir pajak. Peralihan semacam inilah yang membedakan *indirect tax* dengan *direct tax*. Pajak tidak langsung ditanggung oleh konsumen, tetapi yang memungut, menyetorkan, dan melaporkan pajak yang terutang adalah Pengusaha Kena Pajak (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 69).

Pada pajak langsung akan berlangsung *shifting backward*, dimana pajak akan ditanggung oleh produsen dan tidak akan mempengaruhi harga jual konsumen. Tetapi pajak tidak langsung akan dilakukan *shifting forward*, dimana pajak akan dialihkan pada konsumen.

3. *On consumption*

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi (*tax on consumption*). Konsumsi yang dimaksudkan adalah pengeluaran yang

dilakukan, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan sekaligus maupun digunakan secara bertahap. Dalam pengertian konsumsi, meliputi baik barang berwujud maupun barang tidak berwujud serta jasa. Sebagai pajak atas konsumsi maka PPN dikenakan terhadap penyerahan dalam negeri dan juga impor.

4. *Non cumulative*

PPN merupakan pajak yang tidak bersifat kumulatif karena dikenakan atas nilai tambah. Hal ini menjadi kelebihan PPN dibandingkan dengan pajak penjualan. Tidak bersifat kumulatifnya PPN dikarenakan adanya sistem pengkreditan, sehingga pajak di mata rantai sebelumnya tidak dikalkulasikan ke dalam harga jual.

2.2.5 Yuridiksi Pemajakan

Dalam teori pajak atas lalu lintas barang dan jasa, terdapat dua prinsip yang berkaitan dengan yuridiksi atau kewenangan pemungutan pajak, yaitu prinsip asal tempat barang (*origin principle*) dan prinsip tujuan (*destination principle*) (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 148).

1. Prinsip asal tempat barang (*origin principle*)

Menurut Ben Terra, dalam prinsip asal tempat barang (*origin principle*), negara yang berhak mengenakan pajak adalah negara dimana barang diproduksi atau dimana barang tersebut berasal (Terra, 1988, h. 13). Berdasarkan prinsip ini seluruh barang dan jasa yang diproduksi di dalam suatu negara akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai oleh negara tersebut, tanpa memperhatikan apakah dikonsumsi di negara tersebut atau di luar negara tersebut (diekspor). Konsekuensi dari penggunaan prinsip ini adalah secara tidak langsung meningkatkan biaya penjualan ekspor (*Consequently, this type of tax indirectly increases the cost of export sales*) (Ernst & Young, 1990, 1-5).

Prinsip *origin principle* juga dikemukakan oleh beberapa ahli perpajakan yang lain antara lain Gillis berpendapat bahwa suatu Pajak Pertambahan Nilai

dikatakan menggunakan prinsip asal tempat barang (*origin principle*) bila Pajak Pertambahan Nilai tersebut dikenakan atas seluruh barang-barang yang diproduksi di dalam negeri, termasuk barang-barang yang selanjutnya diekspor, tetapi tidak dikenakan atas seluruh barang-barang yang diproduksi di dalam negeri, termasuk barang-barang yang selanjutnya diekspor, tetapi tidak dikenakan atas barang-barang yang diproduksi di luar negeri yang diimpor dan dijual di dalam negeri.

“a VAT is said to use the origin principle when it taxes value that is added domestically to all goods, including goods that are subsequently exported, but does not tax value that has been added abroad and is embodied in goods that are imported and sold domestically (Gillis, Shoup, & Sicat, 1990, h. 7).”

Selain itu Alan Tait menyatakan bahwa dalam prinsip asal tempat barang (*origin principle*). Pajak Pertambahan Nilai dibebankan atas pertambahan nilai (*value added*) yang dihasilkan dari kegiatan bisnis yang ada di dalam kewenangan pemajakan (*the taxing jurisdiction*), tanpa memperhatikan dimana barang-barang tersebut dikonsumsi. Pajak Pertambahan Nilai tidak dikenakan atas impor, tetapi dikenakan atas ekspor.

“a VAT must include jurisdictional rules governing international transactions. The Jurisdictional rules may be based on the origin or the destination principle. Under the origin principle, tax is imposed on value added from business activity within the taxing jurisdiction, regardless, of where the goods are consumed. VAT is not imposed on imports, nor is it rebated on exports (Tait, 1998, h. 223).”

2. Prinsip tujuan (*destination principle*)

Menurut Ben Terra, berdasarkan prinsip tujuan (*destination principle*), negara yang berhak mengenakan pajak adalah negara dimana barang tersebut dikonsumsi. Jika barang diimpor maka akan kena pajak, tetapi jika barang diekspor maka tidak akan dikenakan pajak (Terra, 1988, h. 13).

Prinsip tujuan yang dikemukakan oleh Ben Terra di atas, sejalan dengan pendapat beberapa ahli perpajakan antara lain Gillis menyatakan bahwa berdasarkan prinsip tujuan, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan oleh negara tempat konsumsi barang-barang.

“It taxes all value added, at home and abroad, to all goods that as their destination the consumers of that country (Gillis, Shoup, & Sicat, 1990, h. 7).”

Selain itu Alan Tait menyatakan bahwa seluruh sistem Pajak Pertambahan Nilai saat ini didasarkan pada prinsip tujuan (*destination principle*), yaitu pada garis perbatasan fiskal (*fiscal frontiers*) harus diyakinkan bahwa atas ekspor tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai secara penuh, artinya tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan tidak mengandung nilai Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar di dalam negeri, dan Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas impor.

“All present VAT Systems are based on the destination principle, where fiscal frontiers must be maintained to ensure that exports are fully rebated for the VAT paid in the exporter’s domestic market and where the VAT rates appropriate to the importer’s home market can be applied (Tait, 1998, h. 223).”

Selanjutnya Alan Schenk menyatakan bahwa berdasarkan prinsip tujuan, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas barang-barang dan jasa yang dikonsumsi di dalam Daerah Pabean (*taxing jurisdiction*), tanpa memperhatikan dimana barang dan jasa tersebut dikonsumsi. Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas impor untuk konsumsi di dalam negeri dan tidak dikenakan atas ekspor untuk dikonsumsi di negara lain.

“Under the destination principle, VAT is imposed on goods and services consumed in the taxing jurisdiction, regardless of where they are produced. VAT is imposed on imports for consumption in the United States, and VAT is rebated on exports to be consumed elsewhere (Tait, 1998, h. 223).”

Berdasarkan prinsip ini negara yang berhak mengenakan PPN adalah negara dimana barang dan/atau jasa tersebut dikonsumsi, termasuk atas barang dan/atau jasa yang diproduksi di luar negeri yang diimpor dan dikonsumsi di dalam negeri. Sebaliknya jika barang dan/atau jasa diekspor maka tidak akan dikenai PPN. Hal tersebut seperti yang diungkapkan oleh Schenk dan Oldman: *“Under a pure destination principle, VAT is imposed on on imports and rebated on exports (Schenk dan Oldman, 2007, h. 183).”*

Hampir seluruh negara saat ini menggunakan *destination principle* karena lebih netral untuk perdagangan internasional. Hal ini dilakukan dalam rangka harmonisasi perpajakan demi terciptanya suatu iklim perdagangan internasional yang *fair* dan netral (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 7). Letak perbedaan antara *origin principle* dengan *destination principle* adalah pada:

- *Treatment* antara impor dan ekspor, seperti yang dijelaskan oleh Howell dalam tulisannya "*Value Added Tax*":

"Exports are taxed but imports are not under the origin principle, while just the converse holds under the destination principle (Shome, 1995, h. 88)."

- Lokasi produksi dan konsumsi, seperti yang juga dijelaskan oleh Howell:

"It is important to note the distinction between the two principles based on the location of production and consumption (Shome, 1995, h. 88)."

2.2.6 Tempat dan Waktu Terutang Pajak

Sebuah barang dianggap sebagai suatu penyerahan apabila barang tersebut didistribusikan kepada *customer*, dimana barang tersebut berada di suatu lokasi secara fisik (Tait, 1998, h. 371). Jika barang tersebut berada di luar negeri ketika didistribusikan, maka penyerahan tersebut merupakan penyerahan di luar lingkup PPN. Namun, apabila barang tersebut diimpor maka atas penyerahan tersebut menjadi terutang PPN atas impor. Apabila suatu barang dirakit, maka tempat penyerahannya adalah tempat dimana perakitan tersebut dilakukan. Pada dasarnya, menurut Dora Hancock, waktu terutang pajak atas penyerahan barang (*supply of goods*) terbagi atas:

- Apabila suatu barang dipindahkan, maka terutang pada saat dipindahkan.
- Apabila sebuah barang tidak untuk dipindahkan, maka waktu terutang adalah pada waktu barang tersebut dibuat agar tersedia untuk orang-orang, yang nantinya barang tersebut akan diserahkan.

- Apabila suatu barang dipindahkan sebelum diketahui apakah penyerahan akan berlangsung atau tidak, maka waktu terutangnya adalah ketika suatu penyerahan sudah pasti berlangsung (Hancock, 1994, h. 296).

Menurut Alan Tait, terdapat dua pilihan dalam menentukan tempat penyerahan jasa. Pertama adalah Negara tempat diterimanya jasa tersebut (*received*) dan yang kedua adalah Negara tempat dibuatnya jasa tersebut (*performed*) (Tait, 1998, h. 391). Berdasarkan kategori yang pertama, penyerahan jasa yang terutang PPN hanyalah jasa yang diterima/dikonsumsi di dalam negeri. Berdasarkan kategori yang kedua, PPN terutang di Negara tempat dibuatnya jasa tersebut, tanpa melihat dimana jasa tersebut akan dikonsumsi.

2.2.7 Penyerahan Objek yang Terutang PPN (*Taxable Supplies*)

Dalam mendefinisikan suatu penyerahan maka perlu memperhatikan teori dan konsep PPN yang umum digunakan. Menurut William, sebagaimana dikutip dalam buku "*Teori Pajak Pertambahan Nilai*", menyebutkan bahwa lazimnya semua transaksi dalam ruang lingkup yang dikenakan PPN, bila dipenuhi syarat-syarat:

- 1) *The transactions are "supplies of goods and services";*
 - 2) *Those supplies are taxable and not exempt from VAT;*
 - 3) *Those taxable supplies are made by a taxable person, that is, a person within the scope the charge to VAT; and*
 - 4) *The taxable person makes those supplies as part of person's business activities, and not as part of a hobby or non commercial activity.*
- (Rosdiana, Irianto, & Putranti, 2011, h. 135)

1. Penyerahan Barang sebagai Objek yang dikenakan PPN (*Supply of Goods*)

Di Indonesia, istilah yang digunakan atas *taxable supplies* adalah penyerahan BKP yang terutang PPN (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 233). Konsumsi atas Barang Kena Pajak (BKP) yang dijadikan objek PPN tidaklah memperhatikan fungsi penggunaan barang tersebut. Tidak juga mendiskripsikan apakah barang yang dikonsumsi tersebut akan langsung habis, maupun akan habis secara

bertahap. Dimana secara umum objek PPN dikenakan terhadap semua konsumsi atas barang.

Melville mendefinisikan, “*Supply of Good is demended to occur when the ownership of goods passes from one person to another* (Melville, 2001, h. 469).” Konsumsi terhadap suatu barang akan menjadi objek dan dikenakan PPN, ketika hak kepemilikan atas suatu barang sepenuhnya menjadi berpindah dari penjual kepada pembeli.

Supply of Goods menurut Williams dalam *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, yakni:

“*Supply of goods is transfer of the right to dispose of tangible movable property or of immovable property other land of service, and leasing defined to include transfers of intangible property in assets* (Thuronyi, 1996, h. 185).”

Penyerahan atas barang sebagai objek PPN dibedakan berdasarkan sifatnya yakni, berupa barang berwujud dan barang tidak berwujud serta barang bergerak dan barang tidak bergerak. Setelah menentukan jenis objek atas barang yang terutang PPN (BKP berwujud, BKP tidak berwujud, BKP bergerak, BKP tidak bergerak), selanjutnya yang perlu diperhatikan dalam penyerahan yang terutang adalah transaksi-transaksi yang dikategorikan sebagai penyerahan BKP yang terutang PPN. Transaksi jual beli dan berbagai bentuk penyerahan BKP yang mengakibatkan terjadinya pengalihan hak atas suatu BKP, merupakan transaksi yang lazimnya dipilih untuk dijadikan sebagai *taxable supplies*.

2. Penyerahan Jasa sebagai Objek yang dikenakan PPN (*Supply of Service*)

Hukum PPN jarang memisahkan definisi mengenai penyerahan. Penyerahan terjadi apabila ada sebuah transaksi atau kegiatan yang bersangkutan dengan *taxable person*, dimana pihak tersebut menerima pembayaran atas transaksi atau kegiatan yang dilakukan tersebut. Hal tersebut menjelaskan konsep mengenai PPN dalam arti luas. Sedangkan dalam arti sempit, setiap penyerahan yang membatasi pengertian dari penyerahan atau jasa akan mengeluarkan aktivitas-aktivitas ekonomi dari ruang lingkup PPN.

Objek yang dikenakan PPN tidak hanya atas barang saja, tetapi juga mencakup atas jasa. Karena konsep dari *taxable supplies* sendiri sebenarnya

adalah penyerahan barang kena pajak yang dapat berupa barang berwujud dan barang tidak berwujud serta barang bergerak dan barang tidak bergerak, juga termasuk didalamnya atas penyerahan jasa. Jadi, berbagai penyerahan baik BKP maupun JKP yang dipilih untuk dijadikan *taxable supplies* akan terkena Pajak Pertambahan Nilai.

Pada dasarnya pengidentifikasian jasa merupakan hal yang sulit untuk dilakukan bila dibandingkan dengan barang. Pengidentifikasian jasa biasanya dilakukan dengan melihat hal yang tersisa (*residual*), tidak dengan *individual itemization*. Hal ini berarti setiap penyerahan atau aturan yang mengatakan hal tersebut adalah bukan penyerahan atas barang, maka secara otomatis penyerahan tersebut adalah penyerahan atas jasa.

Masih menurut Williams, yang dimaksud dengan konsumsi atas jasa:

“A „supply of service“ is often defined as any supply within the scope of VAT that is not a supply of goods or a supply of land. This definition, when read with the definition of „supply of goods“ means that any supply is within the scope of the charge of VAT (Thuronyi, 1996, h. 188).”

Penyerahan atas jasa sering didefinisikan sebagai setiap penyerahan dalam ruang lingkup PPN yang bukan termasuk penyerahan atas barang atau penyerahan atas tanah (Thuronyi, 1996, h. 25). Adapun hal-hal yang termasuk jasa antara lain adalah:

- Setiap penyerahan yang dianggap bukan barang
- Peminjaman barang
- Penyewaan barang
- Persetujuan untuk tidak melakukan sesuatu
- Pemberian hak (Tait, 1998, h. 378)

Konsep konsumsi atas jasa sebenarnya sama seperti konsep konsumsi atas barang, dimana di dalam VAT konsumsi atas jasa biasanya didefinisikan sebagai konsumsi lainnya. Sehingga atas konsumsi terhadap jasa tersebut dapat digolongkan menjadi objek PPN.

Jasa Kena Pajak (JKP) sendiri adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang

dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau dengan permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan yang dikenakan PPN. Sedangkan untuk pengertian penyerahan JKP adalah setiap kegiatan pemberian JKP dari penjual kepada pembeli.

2.2.8 Asas *Revenue Productivity*

Revenue productivity principle merupakan asas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah sehingga asas ini oleh pemerintah yang bersangkutan sering dianggap sebagai asas yang terpenting (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 127). Pajak memiliki fungsi utama sebagai penghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai kegiatan pemerintah, baik pembiayaan rutin maupun pembiayaan pembangunan (*fungsi budgetair*). Karena itu dalam pemungutan pajak, harus selalu dipegang teguh asas produktivitas penerimaan. Upaya ekstensifikasi maupun intensifikasi sistem perpajakan nasional serta penegakan *law enforcement*, tidak akan berarti bila hasil yang diperoleh tidak memadai.

Asas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut hendaklah memadai untuk keperluan menjalankan roda pemerintahan, tetapi hendaknya dalam implementasinya tetap harus diperhatikan bahwa jumlah pajak yang dipungut jangan sampai terlalu tinggi sehingga menghambat pertumbuhan ekonomi (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 128).

2.2.9 Asas *Ease of Administration*

Asas *ease of administration* merupakan asas yang terdiri dari unsur-unsur berikut ini:

1. Asas *Certainty*

Asas *certainty* menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat. Asas kepastian ini antara lain mencakup kepastian mengenai siapa yang harus dikenakan pajak, apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar.

2. Asas *Convenience*

Asas *convenience* menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang “menyenangkan” atau memudahkan wajib pajak, misalnya pada saat menerima gaji atau penghasilan.

3. Asas *Efficiency*

Asas *efficiency* dapat dilihat dari dua sisi yaitu dari sisi fiskus dan dari sisi wajib pajak. Pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya seminimal mungkin.

Sebagaimana dikutip oleh Rosdiana dan Irianto dalam buku Pengantar Ilmu Pajak, dari sisi fiskus istilah yang lebih tepat digunakan untuk mengukur efisiensi adalah *administrative cost*.

The term „administrative costs“ can be used for the public sector costs of running the tax system – principally the costs incurred by the revenue departments, whilst „operating costs“ is a convenient term to embrace the total cost of running a tax or the tax system, i.e. administrative and compliance costs combined. (Rosdiana dan Irianto, 2011, h. 172)

Administrative cost ini merupakan biaya yang harus dikeluarkan pemerintah untuk menjalankan sistem administrasi perpajakan. Jadi *administrative cost* bukan hanya biaya gaji pegawai pajak, tetapi juga biaya operasional lainnya, termasuk biaya untuk melakukan penyuluhan/sosialisasi perpajakan.

Salah satu indikator untuk mengatur efisiensi adalah *Cost of Collection Efficiency Ratio (CCER)*, yaitu rasio perbandingan antara *collection cost* dengan *tax revenue*.

$$\text{CCER} = \frac{\text{Collection Cost}}{\text{Tax Revenue}} \times 100\%$$

Semakin kecil CCER, berarti pemungut pajaknya semakin efisien. Antara asas *efficiency* dengan asas *refenue productivity* saling berkaitan erat. (Rosdiana dan Irianto, 2011, h. 173)

4. Asas *Simplicity*

Pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas, dan mudah dimengerti oleh wajib pajak. Oleh karena itu, dalam menyusun suatu undang-undang perpajakan harus diperhatikan juga asas kesederhanaan. (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 131-141)

2.2.10 Asas *Neutrality*

Pengertian netralitas dalam kaitannya dengan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor dan impor, menurut M. Leontiades, sebagaimana dikutip oleh Ben Terra adalah apabila pajak tidak langsung (*indirect tax*) tidak dikenakan atas ekspor, dan impor dikenakan pajak yang sama dengan barang-barang yang diproduksi di dalam negeri.

“if the exclusions of indirect taxes on exports adjusts prices solely by the amount of the tax, and imports bear the same tax as similar domestically produced goods. The border tax mechanism would be neutral” (Terra, 1988, h. 173)

Selanjutnya Ben Terra menyatakan, jika pajak ini ditujukan untuk dikenakan atas pengeluaran, maka seharusnya tidak dibedakan antara pengeluaran yang berhubungan dengan konsumsi barang-barang yang diproduksi di dalam negeri dan konsumsi barang-barang impor.

“A sales tax as a general tax on consumption intends to tax the national expenditures of individual consumers. If goods are not consumed in the land of production, while at the same time tax is levied on those goods, this tax is unfairly levied, so that a refund should follow on exportation of the goods.” (Terra, 1988, h. 310)

Selain itu asas *neutrality* mengatakan bahwa pajak itu harus bebas dari distorsi, baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya. Artinya pajak seharusnya tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang-barang dan jasa, serta tidak mengurangi semangat orang untuk bekerja. (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 141)

2.2.11 Ekspor

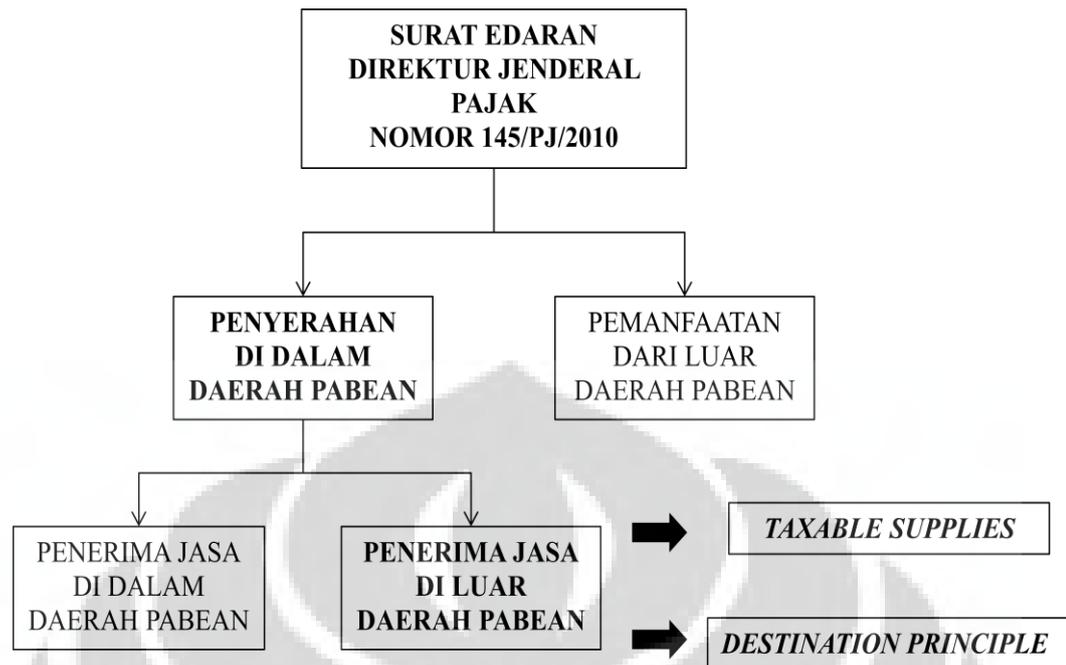
Menurut Purwito, secara umum dan sains, sebagaimana halnya dengan pengertian impor-ekspor terkait dengan hal-hal:

1. Suatu barang yang diproduksi dan secara fisik diangkut dan dijual di luar daerah pabean;
2. Suatu jasa yang disediakan bagi orang asing baik dalam maupun luar negeri;
3. Modal yang ditempatkan di luar daerah pabean untuk investasi portofolio atau investasi langsung dalam bentuk asset fisik dan deposito (Purwito, 2008, h. 45-46).

Kegiatan ekspor di beberapa negara mendapatkan fasilitas yang bertujuan untuk mendapatkan devisa/memperkuat cadangan devisa atau meningkatkan daya saing produk dalam negeri di pasar internasional (Purwito, 2008, h. 176). Dipastikan bahwa sekarang ini kinerja ekspor Indonesia dan prospeknya ke depan mendapat lebih banyak perhatian, baik dari masyarakat umum maupun pemerintah, karena kegiatan ekspor ini merupakan suatu potensi yang dapat meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia, menciptakan lapangan kerja baru, serta menambah penerimaan negara melalui sektor pajak.

2.3 Kerangka Pemikiran

Berkaitan dengan penelitian ini, penulis berusaha untuk menganalisa kebijakan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan, dengan diawali dari apa saja kondisi jasa perdagangan yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, lalu berlanjut ke analisis terhadap undang-undang perpajakan dan juga penerapan konsep Pajak Pertambahan Nilai. Untuk mempermudah penjabaran atas permasalahan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa perdagangan dengan memperhatikan teori-teori PPN yang dijelaskan sebelumnya, penulis membuat bagan kerangka pemikiran, sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Teori

Sumber: telah diolah oleh peneliti

2.4 Operasionalisasi Konsep

Operasionalisasi konsep merupakan jembatan deduksi terpenting yang menghubungkan antara rangkaian penjelasan teoritis dengan instrumennya. Dalam skripsi ini, peneliti membuat operasionalisasi konsep dengan menggunakan teori *taxable supplies* dan *destination principle*, sesuai dengan pertanyaan penelitian. Masing-masing dimensi tersebut diturunkan menjadi beberapa indikator untuk melihat feasibilitas dari masing-masing dimensi. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan operasionalisasi konsep sebagai berikut:

Tabel 2.2 Operasionalisasi Konsep

Konsep	Variabel	Dimensi	Indikator
<i>Taxable supplies</i>	<i>Supply of service</i>	<i>Supply of service</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bukan merupakan penyerahan barang 2. Penyerahan tidak termasuk yang dikecualikan dari pengenaan PPN 3. Dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (<i>taxable person</i>) 4. Dilakukan dalam ruang lingkup bisnis, bukan bagian dari hobi atau aktivitas non-bisnis
Yuridiksi pemajakan atau kewenangan pemungutan PPN	<i>Destinantion principle</i>	<i>Destinantion principle</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dikenakan PPN atas tempat konsumsi 2. Tempat konsumsi adalah lokasi penerima jasa 3. Tidak dikenakan PPN atas ekspor 4. Dikenakan PPN atas impor

Sumber : telah diolah oleh peneliti

BAB 3

METODE PENELITIAN

Metode penelitian menjelaskan tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan. Dalam bab ini, metode penelitian yang dijabarkan antara lain: pendekatan penelitian, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, narasumber atau informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan batasan penelitian.

3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan dalam penelitian merupakan cara peneliti memandang dan mempelajari suatu gejala atau realitas sosial. Dalam mempelajari suatu realitas sosial terdapat dua pendekatan yang dapat dilakukan yaitu pendekatan kualitatif dan kuantitatif yang mengacu pada titik darimana narasi dilihat. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Creswell:

”two paradigms differ in terms of the use of language and words, one difference is in the point of view used by authors in introductions to qualitative and quantitative studies, point of view refer to the point from which the action of the narration is viewed (Creswell, 1994, h. 82).”

Pendekatan penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif. Peneliti menggunakan pendekatan kuantitatif karena penelitian dilakukan berdasarkan teori. Fungsi teori itu sendiri adalah untuk menyederhanakan dan memprediksi (Babbie, 2004, h. 13), oleh karena itu pada penelitian ini, peneliti bergerak dari teori-teori yang sudah ada sebelumnya, dan membandingkannya dengan kenyataan yang ada di lapangan. Teori yang sudah ada sebelumnya tersebut menjadi dasar bagi peneliti dalam penelitian ini. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Creswell:

“.....in quantitative paradigm of research, in which researchers use accepted and precise meaning, a theory commonly is understood to have certain characteristic...” (Creswell, 1994, h. 82)

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kebijakan PPN atas ekspor jasa perdagangan dengan menggunakan konsep *taxable supplies* dan *destination principle*.

3.2 Jenis Penelitian

3.2.1 Berdasarkan Tujuan Penelitian

Jenis penelitian dapat diketahui dengan melihat tujuan dari penelitian tersebut. Terdapat tiga tujuan yang paling umum dari penelitian sosial, yaitu *exploration*, *description*, dan *explanation* (Babbie, 2004, h. 87). Dalam hal ini penulis bertujuan untuk menggambarkan alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, menggambarkan PPN atas ekspor jasa perdagangan yang ditinjau dari konsep *taxable supplies* dan *destination principle*, serta perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.

Maka tipe penelitian yang digunakan adalah tipe penelitian deskriptif (*descriptive*). Earl Babbie mengatakan bahwa dalam penelitian deskriptif:

“A major purpose of many social scientific studies is to describe situations and events. The researcher observes and the describes what was observed (Babbie, 2004, h. 88).”

3.2.2 Berdasarkan Dimensi Waktu Penelitian

Peneliti memiliki dua pilihan prinsip yang tersedia dalam mendesain penelitiannya, yaitu *cross-sectional studies* dan *longitudinal studies* (Babbie, 2004, h. 101). Adapun pengertian *cross-sectional studies* menurut Earl Babbie adalah *a study based on observations representing a single point time* (Babbie, 2004, h. 101). Sedangkan pengertian *longitudinal study* adalah *a study design involving the collection of data at different time* (Babbie, 2004, h. 102).

Berdasarkan pengertian di atas, maka jenis penelitian yang dipakai oleh peneliti adalah penelitian *cross-sectional*. Hal itu dikarenakan peneliti melakukan penelitian hanya dalam satu waktu tertentu.

3.2.3 Berdasarkan Manfaat Penelitian

Berdasarkan manfaat penelitian, jenis penelitian dibagi menjadi dua, yaitu penelitian murni dan penelitian terapan. Penelitian ini termasuk dalam penelitian murni, karena penelitian ini dilakukan dalam kerangka akademis.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data bertujuan untuk mengumpulkan data atau informasi yang dapat menjelaskan permasalahan suatu penelitian secara obyektif. Data kualitatif terbagi menjadi tiga bentuk yaitu wawancara (*Interview*), pengamatan (*Observation*), dan dokumen (*Documents*). Dalam penelitian ini, penulis menggunakan teknik-teknik pengumpulan data sebagai berikut:

a) Studi Literatur

Dalam bukunya, Creswell menjelaskan tentang tiga macam penggunaan literature dalam penelitian kualitatif yaitu:

- *The Literature is used to “frame” the problem in the introduction to the study, or*
- *The literature is presented in separate section as a “review of the literature”, or*
- *The literature is presented in the study at the end, it becomes as a basis for comparing and contrasting findings of the qualitative study (Creswell, 1994, h. 10).*

Studi literatur yaitu membaca literature-literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan penelitian, diantaranya melalui buku-buku bacaan, Undang-undang, Koran, artikel, majalah, dan penelusuran di internet guna mendapatkan data sekunder.

b) Wawancara mendalam

Wawancara mendalam secara umum adalah proses memperoleh keterangan untuk tujuan penelitian dengan cara tanya jawab sambil bertatap muka antara pewawancara dengan informan atau orang yang diwawancarai, dengan atau tanpa menggunakan pedoman (*guide*) wawancara, dimana pewawancara dan informan terlibat dalam kehidupan sosial yang relatif lama (Bungin, 2007, h. 108). Pencatatan sumber data utama melalui wawancara atau pengamatan berperan serta merupakan hasil usaha gabungan dari kegiatan melihat, mendengar dan bertanya. Wawancara mendalam dilakukan dengan beberapa informan. Menurut Neuman terdapat empat karakteristik ideal informan yaitu:

- 1) *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events.*

- 2) *The individual is currently involved in the field.*
- 3) *The person can spend time with the researcher.*
- 4) *Nonanalytic individuals make better informant* (Neuman, 2003, h. 394-395).

Beberapa informan yang ideal yang dapat memberikan informasi mengenai perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa perdagangan menurut peneliti adalah pihak Direktorat Jenderal Pajak, ahli perpajakan dari kalangan akademisi, asosiasi pengusaha, dan konsultan pajak.

3.4 Teknik Analisis Data

Penganalisisan data merupakan suatu proses lanjutan dari proses pengolahan data untuk melihat bagaimana menginterpretasikan data, kemudian menganalisa data hasil yang sudah ada pada tahap hasil pengolahan data. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis data kualitatif. Bogdan dan Biklen, sebagaimana dikutip oleh Moleong, menyatakan bahwa analisis data kualitatif adalah:

“upaya yang dilakukan dengan jalan bekerja dengan data, mengorganisasikan data, memilah-milahnya dalam satuan yang dapat dikelola, mensintesiskannya, mencari dan menemukan pola, menemukan apa yang penting dan apa yang dipelajari, dan memutuskan apa yang dapat diceritakan kepada orang lain (Moleong, 2004, h. 248).”

Dengan demikian, tidak semua temuan yang diperoleh di lapangan dan literatur, yang secara makro berhubungan dengan tema penelitian, digambarkan dalam hasil penelitian ini. Hanya data, gambaran, maupun analisis yang menurut peneliti penting untuk digambarkan dalam hasil penelitian ini. Peneliti pun turut mempertimbangkan mengenai kebaruan, *reliability*, dan ketersediaan informasi serta ketertarikan pribadi untuk membahas lebih mendalam akan temuan yang diperoleh.

3.5 Narasumber atau Informan

Pemilihan informan pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti. Masalah yang diteliti dapat memperoleh jawaban salah satunya adalah melalui metode wawancara. Metode wawancara adalah sebuah cara yang

dapat dipergunakan seseorang untuk tujuan suatu tugas tertentu, dengan berusaha mendapatkan keterangan atau pendirian secara lisan dari seorang responden.

Berdasarkan hal diatas, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah:

- 1) Dr. Saroyo Atmosudarmo, sebagai Ketua Pengadilan Pajak
- 2) Budi Kurniawan, Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak Tidak Langsung Lainnya, Direktorat Peraturan Perpajakan 1, Direktorat Jenderal Pajak
- 3) Rustam Effendi, Ak., Kepala Bidang Kebijakan Pajak dan PNBPN, BKF
- 4) Freddy Hasiholan Sianipar, Kasi Pengawasan dan Konsultasi KPP BUMN
- 5) Ali Kadir, SH, M. Sc sebagai ahli perpajakan dari kalangan akademisi
- 6) Tunas Hariyulianto, SE., M. Si sebagai ahli perpajakan dari kalangan akademisi
- 7) Dikdik Suwardi, S.Sos, M. E sebagai ahli perpajakan dari kalangan akademisi.
- 8) Drs. Iman Santoso, M. Si, *Tax Partner* Ernst & Young

3.6 Proses Penelitian

Peneliti tertarik untuk meneliti mengenai “Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Jasa Perdagangan” diawali dengan pencarian data melalui majalah *Indonesian Tax Review*. Terdapat berbagai informasi mengenai telah disahkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan oleh Direktur Jenderal Pajak pada akhir 2010. Salah satu perubahan yang terjadi pada SE tersebut adalah penyerahan jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, sehingga terutang PPN sebesar 10%. Peneliti melakukan tahapan pra-penelitian dengan turun lapangan, yaitu Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Konfirmasi keberadaan data dilakukan oleh penulis dan data yang dimaksud ada dan mungkin untuk dijangkau. Oleh karena itu, peneliti berupaya untuk melanjutkan penelitian.

Penulis mengumpulkan literatur yang menjadi bahan acuan dalam penelitian ini. Literatur tersebut antara lain, buku teks, majalah, jurnal, dan lain-lain. Setelah itu penulis melakukan konsultasi dengan dosen pembimbing mengenai langkah-

langkah apa saja yang harus ditempuh dan menentukan teori yang berkaitan dengan topik.

Peneliti turun ke lokasi penelitian sebagai peneliti total kemudian membangun legitimasi keberadaan dengan mengikuti prosedur perizinan sebagai cara untuk memasuki Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, dan tempat lain yang berhubungan dengan pemerolehan data. Sebelum melakukan wawancara dengan informan, peneliti berusaha untuk membangun *rapport*. Hal tersebut dilakukan dalam rangka meyakinkan para informan bahwa penelitian yang dilakukan murni untuk keperluan akademis dan untuk mengembangkan pengetahuan.

Penelitian dilakukan dalam kurun waktu kurang lebih enam bulan, sejak Juli 2011 sampai dengan Desember 2011. Peneliti mengumpulkan berbagai informasi melalui wawancara yang dilakukan dengan berbagai pihak. Peneliti merekam wawancara dengan informan. Hal tersebut dilakukan jika tidak ada halangan dari pihak informan untuk melakukan *face to face interview* dan jika informan memberikan izin untuk diadakannya perekaman data. Selain itu, peneliti membuat berbagai catatan lapangan yang diperlukan untuk pengumpulan informasi.

Pengumpulan data yang dilakukan pada tahap sebelumnya kemudian dilanjutkan dengan tahap analisis oleh peneliti. Analisis tersebut dilakukan peneliti berdasarkan interpretasi dari hasil wawancara dengan para informan dan kemudian dirangkum secara umum dan setelah itu didapatkan suatu dasar pemikiran, kemudian hal tersebut dianalisis. Tahap terakhir adalah melakukan analisis apakah kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ini telah sesuai dengan konsep *taxable supply* dan *destination principle*.

3.7 Penentuan Site Penelitian

Site penelitian berada pada Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Alamat lengkapnya di Gedung B Jl. Gatot Subroto No. 40-42, Jakarta 12190. Penelitian ini mengambil tempat di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak karena merupakan pihak yang mengeluarkan SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan serta tersedia berbagai informasi mengenai perpajakan.

3.8 Batasan Penelitian

Dalam melakukan penulisan ini, penulis membatasi ruang lingkup penelitiannya. Peneliti hanya akan membahas perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan, alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies* dan *destination principle*, serta perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.





BAB 4

GAMBARAN UMUM PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN

Pada bab 4 ini, peneliti akan membahas mengenai peraturan perpajakan yang berkaitan dengan objek penelitian, yaitu PPN atas ekspor jasa perdagangan. Pertama, peraturan pemungutan pajak di Indonesia diatur oleh Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Selanjutnya peraturan pelaksanaan yang mengatur perlakuan PPN atas ekspor JKP yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Dirjen Pajak juga memberikan penegasan atas perlakuan PPN atas jasa perdagangan antara lain melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan. Dengan mengetahui hal-hal tersebut, tentunya akan menjadi lebih jelas dan mudah untuk menganalisis objek penelitian.

4.1 Jasa Perdagangan

Jasa perdagangan dalam praktik sehari-hari dikenal sebagai jasa pemasaran atau jasa perantara yang berperan penting dalam suatu sistem perdagangan. Fungsi jasa perdagangan yaitu mempertemukan kepentingan penjual dengan pembelinya, atau sebaliknya, pembeli dengan penjualnya, sehingga dapat memperbesar volume transaksi.

Sebagai gambaran, peran jasa perdagangan dibutuhkan manakala produsen ingin memperluas pasarnya ke daerah pemasaran yang baru, namun tidak memiliki jaringan untuk memasarkan produknya. Dalam hal ini, pengusaha jasa

perdagangan dapat memberikan jasanya kepada produsen. Kegiatan yang dilakukan yaitu dari mempromosikan barang, berkomunikasi dengan konsumen, hingga membantu pengiriman produk agar sampai ke tangan konsumen secara cepat.

Tidak hanya pihak penjual yang membutuhkan jasa perdagangan, pihak konsumen atau pembeli juga dapat membutuhkan jasa perantara perdagangan. Misalnya, pihak pembeli tidak memiliki informasi mengenai tempat yang paling sesuai untuk membeli barang kebutuhannya, maka pembeli tersebut meminta bantuan pihak pengusaha jasa perdagangan sebagai perantara.

4.2 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Ketentuan di dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang berhubungan dengan skripsi ini adalah penjelasan bagian umum paragraf 6 yang menyebutkan bahwa dengan mengingat pada sistemnya, undang-undang ini dapat disebut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah untuk memperlihatkan bahwa dua macam pajak yang diatur di sini merupakan satu kesatuan sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri.

4.3 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN tahun 2000) merupakan perubahan kedua atas Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dalam UU PPN tahun 2000, pengertian ekspor adalah setiap kegiatan mengeluarkan barang dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean. Dalam pengertian ekspor yang terdapat pada pasal 1 angka 11, belum dijelaskan mengenai ekspor jasa. Ekspor jasa juga bukan merupakan objek PPN, karena tidak

disebutkan atau dinyatakan dalam pasal 4. Berdasarkan pasal 4, PPN dikenakan atas:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha.
- b. impor Barang Kena Pajak.
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha.
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau
- f. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Dalam UU PPN tahun 2000 juga belum diatur mengenai tarif atas ekspor Jasa Kena Pajak, karena tidak ada pasal yang menyebutkan tarif untuk ekspor Jasa Kena Pajak.

4.4 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN tahun 2009) merupakan perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. UU PPN tahun 2009 ini yang akan lebih banyak digunakan penulis dalam skripsi ini, karena merupakan undang-undang PPN yang masih berlaku saat ini. Berikut di bawah ini ketentuan-ketentuan pada UU PPN tahun 2009 yang berkaitan dengan ekspor jasa perdagangan:

4.4.1 Daerah Pabean

Pasal 1 angka 1 menyebutkan bahwa pengertian Daerah Pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan, dan ruang udara di atasnya, serta tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif dan landas kontinen yang di dalamnya berlaku Undang-Undang yang mengatur mengenai kepabeanan.

4.4.2 Jasa

Pasal 1 angka 5 menyebutkan bahwa pengertian jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.

4.4.3 Jasa Kena Pajak

Pasal 1 angka 6 menyebutkan bahwa Jasa Kena Pajak adalah jasa yang dikenai pajak berdasarkan undang-undang ini.

4.4.4 Penyerahan Jasa Kena Pajak

Pasal 1 angka 7 menyebutkan bahwa penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak.

4.4.5 Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean

Pasal 1 angka 8 menyebutkan bahwa pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean adalah setiap kegiatan pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

4.4.6 Pengusaha Kena Pajak

Pasal 1 angka 15 menyebutkan bahwa Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan undang-undang ini, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

4.4.7 Penerima jasa

Pasal 1 angka 22 menyebutkan bahwa Penerima jasa adalah orang pribadi atau badan yang menerima atau seharusnya menerima penyerahan Jasa Kena Pajak dan

yang membayar atau seharusnya membayar Penggantian atas Jasa Kena Pajak tersebut. Dalam skripsi ini, penerima jasa adalah pihak yang memanfaatkan jasa perdagangan, dapat penjual ataupun pembeli.

4.4.8 Pajak Masukan

Pasal 1 angka 24 menyebutkan bahwa Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

4.4.9 Pajak Keluaran

Pasal 1 angka 25 menyebutkan bahwa Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau ekspor Jasa Kena Pajak.

4.4.10 Nilai Ekspor

Pasal 1 angka 26 menyebutkan bahwa Nilai Ekspor adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh eksportir.

4.4.11 Ekspor Jasa Kena Pajak

Pasal 1 angka 29 menyebutkan bahwa pengertian Ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean.

4.4.12 Objek Pajak Pertambahan Nilai

Berdasarkan pasal 4 ayat (1), Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- b. impor Barang Kena Pajak;

- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;
- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan
- h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Penentuan objek pajak dalam pasal 4 UU PPN tahun 2009 menggunakan pendekatan *positive list* yang mana objek yang dapat dikenakan pajak adalah yang disebutkan atau dinyatakan dalam peraturan perundang-undangan.

4.4.13 Jenis Jasa yang Tidak Dikenakan PPN

Berdasarkan Pasal 4A ayat (3), jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa sebagai berikut:

- a. jasa pelayanan kesehatan medis;
- b. jasa pelayanan sosial;
- c. jasa pengiriman surat dengan perangko;
- d. jasa keuangan;
- e. jasa asuransi;
- f. jasa keagamaan;
- g. jasa pendidikan;
- h. jasa kesenian dan hiburan;
- i. jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- j. jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
- k. jasa tenaga kerja;
- l. jasa perhotelan;

- m. jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;
- n. jasa penyediaan tempat parkir;
- o. jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;
- p. jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
- q. jasa boga atau catering.

Penentuan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dalam pasal 4A ayat (3) UU PPN tahun 2009 menggunakan pendekatan *negative list* yang mana jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah yang disebutkan atau dinyatakan dalam peraturan perundang-undangan, selain yang disebutkan di undang-undang berarti merupakan jasa yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Dalam Pasal 4A ayat (3) tidak terdapat jasa perdagangan, sehingga jasa perdagangan merupakan jenis jasa yang dikenakan PPN.

Selanjutnya berdasarkan SE-145/PJ/2010, ekspor jasa perdagangan merupakan penyerahan jasa perdagangan yang dikenakan PPN karena dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean. Penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean merupakan objek PPN, seperti yang disebutkan pada Pasal 4 ayat (1) huruf c UU PPN tahun 2009. Dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1), penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

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

Kegiatan ekspor jasa juga merupakan objek PPN, sesuai dengan pasal 4 ayat (1) huruf h. Selanjutnya diatur oleh Pasal 2 ayat (2) yaitu ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.

4.4.14 Tarif Pajak dan Cara Menghitung Pajak

Tarif PPN sebagaimana disebutkan dalam Pasal 7 ayat (1) dan (2) adalah sebagai berikut:

- 1) Tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen)
- 2) Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:
 - a. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
 - b. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; dan
 - c. ekspor Jasa Kena Pajak.

Cara menghitung PPN terutang diatur dalam Pasal 8A ayat (1) yaitu PPN yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain.

4.4.15 Saat Terutang PPN

Berdasarkan Pasal 11 ayat (1), terutangnya pajak terjadi pada saat:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak;
- b. impor Barang Kena Pajak;
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean;
- f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; atau
- h. ekspor Jasa Kena Pajak.

Selanjutnya pada ayat (2) disebutkan dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran. Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan saat lain sebagai saat terutangnya pajak dalam hal saat terutangnya pajak sukar ditetapkan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 Pasal 13 ayat (4), terutangnya Pajak atas penyerahan Jasa Kena Pajak, terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya.

4.4.16 Tempat Terutang PPN

Tempat terutang PPN sesuai dengan Pasal 12 ayat (1) adalah di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha dilakukan atau tempat lain selain tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha dilakukan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Berdasarkan ayat (2) atas pemberitahuan secara tertulis dari Pengusaha Kena Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan 1 (satu) tempat atau lebih sebagai tempat pajak terutang.

Dalam hal impor, terutangnya pajak terjadi di tempat Barang Kena Pajak dimasukkan dan dipungut melalui Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Orang pribadi atau badan yang memanfaatkan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf d dan huruf e terutang pajak di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/atau tempat kegiatan usaha.

4.5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai

Ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean. Tarif Pajak Pertambahan Nilai untuk ekspor Jasa Kena Pajak adalah 0%. Berdasarkan Pasal 4 PMK No. 70/PMK.03/2010, Jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah sebagai berikut:

- a. Jasa Maklon;
- b. Jasa perbaikan dan perawatan;
- c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang memenuhi batasan tertentu.

Kegiatan jasa perdagangan bukan merupakan jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenakan PPN, karena jasa perdagangan tidak disebutkan dalam PMK

No. 70/PMK.03/2010 Jo PMK No. 30/PMK.03/2011. Sehingga, atas ekspor jasa perdagangan tidak dapat menggunakan tarif untuk kegiatan ekspor Jasa Kena Pajak, yaitu sebesar 0%.

4.6 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan

Jasa Perdagangan adalah jasa yang diberikan oleh orang atau badan kepada pihak lain, karena menghubungkan pihak lain tersebut kepada pembeli barang pihak lain itu atau menghubungkan pihak lain tersebut kepada penjual barang yang akan dibeli pihak lain itu. Jasa perdagangan dengan demikian dapat berupa jasa perantara, jasa pemasaran, maupun jasa mencarikan penjual.

Pengusaha pemberi jasa perdagangan dan penerima jasa perdagangan dapat berada di dalam Daerah Pabean atau di luar Daerah Pabean. Dengan demikian jasa perdagangan tersebut dapat terutang PPN atau tidak terutang PPN yang dapat dijelaskan sebagai berikut :

- Jasa perdagangan dikenakan PPN dalam hal :
 - a. Pengusaha jasa Perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean;
 - b. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean;
 - c. Pengusaha jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean;
 - d. Pengusaha jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean;
 - e. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean

- f. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean.
- Jasa perdagangan tidak dikenakan PPN dalam hal :
 - a. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan.
 - b. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang pembeli barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh pembeli barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan.
 - c. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean;
 - d. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.

Untuk memahami ruang lingkup pemberian jasa perdagangan berdasarkan SE-08/PJ.52/1996 dengan lebih mudah, maka akan dijelaskan dalam tabel berikut ini:

**Tabel 4.1 Penyerahan Jasa Perdagangan atas Penjualan Barang (Pihak Penjual sebagai penerima Jasa)
dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-08/PJ.52/1996**

Penjual Barang (Penerima Jasa)	Pengusaha Jasa Perdagangan	Pembeli Barang	Jenis Penyerahan	Perlakuan PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Ekspor JKP	Tidak Terutang PPN, sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia & pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan
Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di luar Daerah Pabean	Tidak Terutang PPN

Sumber : telah diolah oleh peneliti

**Tabel 4.2 Penyerahan Jasa Perdagangan atas Pembelian Barang (Pihak Pembeli sebagai penerima Jasa)
dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-08/PJ.52/1996**

Penjual Barang	Pengusaha Jasa Perdagangan	Pembeli Barang (Penerima Jasa)	Jenis Penyerahan	Perlakuan PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Ekspor JKP	Tidak Terutang PPN, sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia & pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Penyerahan JKP di luar Daerah Pabean	Tidak Terutang PPN

Sumber : telah diolah oleh peneliti

Maka berdasarkan SE-08/PJ.52/1996, pengenaan PPN dilihat dari dimana konsumsi dilakukan yaitu tempat keberadaan penerima jasa (penjual/pembeli). Apabila penerima jasa berada di dalam Daerah Pabean, maka terutang PPN sebesar 10%. Sedangkan apabila penerima jasa berada di luar Daerah Pabean, maka tidak terutang PPN sama sekali.

4.7 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan

Pada 22 Desember 2010, Direktur Jenderal Pajak mencabut SE-08/PJ.52/1996 melalui SE-145/PJ/2010. Secara umum, tidak banyak perubahan yang dilakukan Dirjen Pajak dalam SE-145/PJ/2010. Perubahan yang diatur oleh SE ini terkait dengan perlakuan PPN untuk penyerahan jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean (ekspor JKP).

Pengertian jasa perdagangan dalam SE-145/PJ/2010 adalah jasa yang diberikan oleh orang atau badan kepada pihak lain, dengan menghubungkan pihak lain tersebut kepada pembeli barang pihak lain itu, atau menghubungkan pihak lain tersebut kepada penjual barang yang akan dibeli pihak lain itu. Dengan demikian, jasa perdagangan dapat berupa jasa perantara, jasa pemasaran, dan jasa mencarikan penjual atau pembeli. Dalam butir 3, Direktur Jenderal Pajak kembali memberikan penegasan bahwa penyerahan jasa perdagangan yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean, ditentukan dengan kondisi-kondisi sebagai berikut :

- a. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli dapat berada di dalam atau di luar Daerah Pabean;
- b. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual dapat berada di dalam atau di luar Daerah Pabean;
- c. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean;

- d. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean; atau
- e. pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean.

Sedangkan pemanfaatan jasa perdagangan dari luar Daerah Pabean yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai disebutkan dalam angka 4 yaitu dalam hal kegiatan pemanfaatan jasa perdagangan tersebut dilakukan di dalam Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut:

- a. pengusaha jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean;
- b. pengusaha jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean;
- c. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean; atau
- d. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean.

Jasa perdagangan yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai disebutkan dalam angka 5 yaitu dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di luar Daerah Pabean, ditetapkan dengan kondisi-kondisi sebagai berikut :

- a. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean; atau
- b. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.

Untuk memahami ruang lingkup pemberian jasa perdagangan berdasarkan SE-145/PJ/2010 dengan lebih mudah, maka akan dijelaskan dalam tabel berikut ini:



**Tabel 4.3 Penyerahan Jasa Perdagangan atas Penjualan Barang (Pihak Penjual sebagai penerima Jasa)
dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-145/PJ./2010**

Penjual Barang (Penerima Jasa)	Pengusaha Jasa Perdagangan	Pembeli Barang	Jenis Penyerahan	Perlakuan PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Ekspor JKP	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Ekspor JKP	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di luar Daerah Pabean	Tidak terutang PPN

Sumber : telah diolah oleh peneliti

**Tabel 4.4 Penyerahan Jasa Perdagangan atas Pembelian Barang (Pihak Pembeli sebagai penerima Jasa)
dan Perlakuan PPN-nya dalam SE-145/PJ./2010**

Penjual Barang	Pengusaha Jasa Perdagangan	Pembeli Barang (Penerima Jasa)	Jenis Penyerahan	Perlakuan PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Ekspor JKP	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Ekspor JKP	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di dalam Daerah Pabean	Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean	Terutang PPN
Di dalam Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Di luar Daerah Pabean	Penyerahan JKP di luar Daerah Pabean	Tidak Terutang PPN

Sumber : telah diolah oleh peneliti

4.8 Perbandingan Perlakuan PPN atas Ekspor Jasa Perdagangan SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010

Berikut dibawah ini perbandingan perlakuan PPN atas ekspor jasa perdagangan antara SE yang lama yaitu SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010:

Tabel 4.5 Perbandingan Perlakuan PPN atas Ekspor Jasa Perdagangan SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010

Peraturan	Ekspor Jasa Perdagangan
<p>SE-08/PJ.52/1996 Butir 2.2</p>	<p>Jasa perdagangan tidak dikenakan PPN dalam hal :</p> <ol style="list-style-type: none"> Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang pembeli barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh pembeli barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan.
<p>SE-145/PJ/2010 Butir 3</p>	<p>Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 2 di atas, dengan ini diberikan penegasan bahwa penyerahan jasa perdagangan dikenai Pajak Pertambahan Nilai dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut :</p> <ol style="list-style-type: none"> pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean; pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean; atau pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean.

Sumber: telah diolah oleh peneliti



BAB 5

ANALISIS KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR JASA PERDAGANGAN

Pada bab ini peneliti akan menuangkan hasil temuan di lapangan beserta analisis dan menjawab permasalahan yang diajukan oleh peneliti, yaitu mengenai alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *taxable supplies*, perlakuan ekspor jasa perdagangan ditinjau dari konsep *destination principle*, dan perlakuan PPN atas ekspor jasa menurut kelaziman internasional.

5.1 Alasan Direktur Jenderal Pajak Menetapkan Ekspor Jasa Perdagangan Sebagai Penyerahan Jasa Perdagangan di Dalam Daerah Pabean

Fokus dari skripsi ini berhubungan dengan salah satu perubahan UU PPN No. 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang memunculkan ketentuan baru bagi ekspor Jasa Kena Pajak (JKP), yaitu ekspor JKP merupakan objek PPN. Hal itu disebutkan dalam Pasal 4 ayat (1) huruf h, yaitu PPN dikenakan atas ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak. Selanjutnya diatur dalam Pasal 7 ayat (2) huruf c, bahwa tarif PPN sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas ekspor Jasa Kena Pajak. Dari penetapan tersebut, terlihat adanya semangat pemerintah yang berusaha mendekatkan teori dengan ketentuan perundang-undangan PPN di Indonesia. Salah satunya teori konsumsi dalam negeri yang dianut oleh undang-undang PPN. Sebenarnya, sejak awal telah disebutkan di penjelasan bagian umum paragraf 6 pembukaan UU PPN No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah bahwa “*dengan mengingat pada sistemnya, undang-undang ini dapat disebut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah untuk memperlihatkan bahwa dua macam pajak yang diatur di sini merupakan satu kesatuan sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri*”. Prinsip

PPN sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri ini masih berlaku hingga saat ini sebagaimana ditegaskan kembali dalam paragraf 1 penjelasan umum dari UU No. 42 tahun 2009 dimana dinyatakan, “*Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi.*” Maka PPN hanya dikenakan atas konsumsi barang dan jasa di dalam negeri yaitu di dalam Daerah Pabean Indonesia, sesuai dengan prinsip dasar dari pengenaan PPN sebagai pajak atas konsumsi di dalam negeri.

Berdasarkan penjelasan tersebut, peneliti menyimpulkan bahwa PPN di Indonesia menganut sistem *destination principle* yaitu dimana PPN dikenakan atas konsumsi dalam negeri, berarti apabila di konsumsi di luar negeri maka tidak dapat dikenakan PPN di Indonesia atau terutang PPN 0%. Hal tersebut juga sesuai dengan pendapat Budi Kurniawan, Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak Tidak Langsung Lainnya, Direktorat Peraturan Perpajakan 1, Direktorat Jenderal Pajak.

“Sebetulnya di penjelasan umum ada kata-kata bahwa PPN adalah pajak atas konsumsi di dalam Daerah Pabean. Secara *implicit* memang yang dianut adalah destinasi, *destination principle*.” (wawancara dengan Budi, 19 Mei 2011)

Namun, diatur dalam UU PPN tahun 2009 pasal 4 ayat (2) menyatakan bahwa ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis JKP yang atas ekspornya dikenai PPN sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan PMK. Selanjutnya, penetapan ekspor JKP yang dapat dikenakan tarif 0% dibatasi oleh Menteri Keuangan melalui PMK 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai PPN. Berdasarkan pasal 4 PMK No. 70/PMK.03/2010, jenis JKP yang atas ekspornya dikenai PPN adalah terbatas pada 3 jasa sebagai berikut:

- a. Jasa maklon;
- b. Jasa perbaikan dan perawatan;
- c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang memenuhi batasan tertentu.

Hal ini tentunya menimbulkan pertanyaan bagaimana perlakuan ekspor JKP lainnya. Pada tanggal 22 Desember 2010, Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) mengeluarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomer SE-145/PJ/2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan. SE-145 mencabut SE sebelumnya yang juga mengatur perlakuan PPN atas jasa perdagangan yaitu SE-08/PJ.52/1996. Dalam SE-145 dijelaskan pengertian jasa perdagangan adalah jasa yang diberikan oleh orang atau badan kepada pihak lain, dengan menghubungkan pihak lain tersebut kepada pembeli barang pihak lain itu, atau menghubungkan pihak lain tersebut kepada penjual barang yang akan dibeli pihak lain itu. Jasa perdagangan dapat berupa jasa perantara, jasa pemasaran, dan jasa mencarikan penjual atau pembeli. Di dunia bisnis peran jasa perdagangan dibutuhkan manakala produsen ingin memperluas pasarnya ke daerah pemasaran yang baru, namun tidak memiliki jaringan untuk memasarkan produknya. Dalam hal ini, pengusaha jasa perdagangan dapat memberikan jasanya kepada produsen. Kegiatan yang dilakukan dapat bermacam-macam yaitu dari mempromosikan barang, berkomunikasi dengan konsumen, hingga membantu pengiriman produk agar sampai ke tangan konsumen secara cepat. Iman Santoso sebagai *Tax Partner Ernst & Young* memberikan contoh kegiatan jasa perdagangan sebagai berikut:

“PT A ini diminta oleh *parent company*-nya untuk: tolong dong cariin ada tidak pembeli di Indonesia. Di Indonesia PT A langsung mencari target, biasanya perusahaan yang membutuhkan fertilizer itu kan PTPN (PT Perkebunan Negara), Perusahaan Perkebunan. PT A ke perusahaan perkebunan itu, kasih presentasi-lah, segala macam menjualkan produk-produk yang diproduksi oleh *parent company*-nya. Nanti bukan dia yang jual ke perusahaan perkebunannya, setelah dia dapet, kemudian nanti dia kasih tau ke *parent company*-nya untuk bisa menjual langsung ke pihak pembeli. Jadi si *parent company*-nya melakukan penagihan langsung ke perusahaan perkebunan sebagai pembeli, barangnya juga *delivery* langsung ke si perusahaan perkebunan.” (wawancara dengan Iman Santoso, 11 November 2011)

Berdasarkan kutipan diatas, kegiatan jasa perdagangan tidak hanya sekedar mempromosikan barang pada umumnya, tetapi bertanggung jawab hingga mendapatkan pembeli atau penjual. Hal tersebut dapat dilakukan dengan melakukan persentasi kepada calon pembeli dan sebagainya. Masalah mengenai pengiriman barang dan transaksi pembayaran tergantung kepada kesepakatan antara pihak penerima jasa perdagangan dan pihak pengusaha jasa perdagangan.

Namun pada umumnya pengiriman barang terjadi secara langsung antara penjual dengan pembeli. Selanjutnya tagihan yang dikeluarkan adalah tagihan antara penjual dengan pembeli, dan juga antara pengusaha jasa perdagangan dengan penerima jasa perdagangan yang dapat dari pihak penjual atau pembeli.

Jasa perdagangan tidak hanya dapat terjadi di dalam negeri tetapi dapat juga terjadi antar negara, seperti impor dan ekspor jasa perdagangan. Impor jasa perdagangan adalah manakala pengusaha jasa perdagangan di luar Daerah Pabean memberikan jasa perdagangan kepada penerima jasa yang dapat berupa pihak penjual atau pihak pembeli di dalam Daerah Pabean. Pada kegiatan impor jasa perdagangan terdapat arus pemberian jasa perdagangan dari luar Daerah Pabean kepada penerima jasanya yang berada di dalam Daerah Pabean, sebagai contoh pengusaha jasa perdagangan dari negara X memberikan jasa perdagangan untuk mencari pembeli kepada penjual di Indonesia. Sedangkan, kegiatan ekspor jasa perdagangan yaitu manakala pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean memberikan jasa perdagangan kepada penerima jasa yang dapat berupa pihak penjual atau pihak pembeli yang berada di luar Daerah Pabean. Pada kegiatan ekspor jasa perdagangan terdapat arus pemberian jasa perdagangan dari dalam Daerah Pabean kepada penerima jasanya yang berada di luar Daerah Pabean, sebagai contoh pengusaha jasa perdagangan di Indonesia memberikan jasa perdagangan kepada penjual dari negara Y untuk mencari pembeli di Indonesia. Dalam SE-145 ekspor jasa perdagangan diatur dalam butir 3 huruf c, d, dan e.

“penyerahan jasa perdagangan yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean, ditentukan dengan kondisi-kondisi sebagai berikut:

- c. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean;
- d. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean; atau
- e. pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean.”

Maksud dari butir 3 SE-145 adalah jasa perdagangan dikenakan PPN karena merupakan penyerahan jasa yang dilakukan di dalam Daerah Pabean. Sehingga kondisi-kondisi dibawahnya seharusnya merupakan penyerahan jasa yang dilakukan di dalam Daerah Pabean. Namun terdapat 3 kondisi yang tidak sesuai jika dianggap sebagai penyerahan yang dilakukan di dalam Daerah Pabean, yaitu huruf c, d, dan e. Ketiga kondisi tersebut memiliki kesamaan yaitu pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean dan penerima jasa berada di luar Daerah Pabean, terlihat adanya transaksi *cross border* pada ketiga kondisi tersebut, sehingga sangat tidak tepat jika dianggap sebagai penyerahan yang dilakukan di dalam Daerah Pabean. Apalagi seperti disebutkan diatas bahwa undang-undang PPN saat ini yaitu UU PPN tahun 2009 sudah mencerminkan *spirit* untuk berusaha mendekatkan teori perpajakan dengan ketentuan-ketentuannya.

Alasan Dirjen Pajak memasukkan ekspor jasa ke dalam penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean yaitu karena ekspor jasa merupakan hal yang baru bagi perundang-undangan PPN di Indonesia. Perubahan undang-undang PPN terakhir di Indonesia yaitu Undang-Undang PPN No. 42 Tahun 2009 yang merupakan perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Ekspor jasa di UU PPN No. 42 Tahun 2009 disebutkan di pasal 4 ayat (1) huruf h. UU PPN sebelumnya UU No. 18 Tahun 2000 belum terdapat istilah ekspor Jasa Kena Pajak, ekspor JKP belum diatur pada saat itu. Ekspor JKP pada UU No. 42 tahun 2009 ini belum bisa diterapkan ke seluruh jenis ekspor jasa. Selanjutnya Menteri Keuangan memberikan batasan jenis ekspor JKP yang diatur melalui PMK No.70/PMK.03/2010 yaitu antara lain jasa maklon, perawatan dan perbaikan, dan jasa konstruksi. Hal tersebut sesuai dengan apa yang dinyatakan oleh Budi Kurniawan, yaitu:

“Ekspor jasa baru dikenal di UU No. 42, di undang-undang sebelumnya UU No. 18 Tahun 2000 belum ada, belum dikenal ekspor jasa. Dan dikenalkan di UU No. 42 itu masih dibatasi dengan pasal 4 ayat (2), masih diberikan ruang untuk membatasi karena itu sesuatu yang baru, kita tidak mungkin *lost*, membuka lebar-lebar begitu, tapi masih dibatasi untuk kemudian diturunkan dengan PMK. Di PMK masih hanya ada 3 JKP saja, maklon, perbaikan dan perawatan, dan konstruksi.” (wawancara dengan Budi, 19 Mei 2011)

Ekspor JKP dibatasi pada kegiatan jasa tertentu yang melekat pada barang. Pengawasan atas penyerahan ekspor JKP yang melekat pada barang dilakukan melalui *flow of goods*, yaitu kemana barang ditujukan. Maka kegiatan jasa yang atas transaksinya dikenakan PPN sebesar 0% baru dapat diterapkan pada 3 jenis jasa, yaitu antara lain: jasa maklon, jasa perawatan dan perbaikan, dan jasa konstruksi. Jasa maklon dilihat dari kemana barang hasil maklon ditujukan, jasa perbaikan dan perawatan dilihat dari dimana barang yang diperbaiki, dan jasa konstruksi dilihat dari dimana konstruksi tersebut berada. Hal ini sebagaimana yang dinyatakan oleh Tunas Hariyulianto sebagai akademisi perpajakan:

“Kalau jasa yang melekat barang, ditentukan pada tempat barang. Mudah kan. Kalau barang tidak bergerak, tergantung barangnya dibawa kemana. Misalnya jasa maklon, maklon kan melekat pada barang, barangnya dikirim ke luar. ... Jadi misalnya jasa maklon, ada tidak nih impor dan ekspornya. Kalau maklon berartikan impornya impor sementara, kemudian di ekspor lagi. Jasa konstruksi, konstruksi kan jelas melekat pada barang tidak bergerak, dimana barang tidak Bergeraknya. Satu lagi jasa pemeliharaan, pemeliharaan kan juga jelas, pemeliharaan bisa pada barang bergerak atau tidak bergerak.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Hal tersebut senada dengan pernyataan Saroyo Atmosudarmo sebagai Ketua Pengadilan Pajak:

“Ya kan dari segi teknik saja, itu kan, konstruksi itu dekat pada barang. Ketika PPN tahun 1985 itu hanya atas industri, itu sudah pagi-pagi, konstruksi itu sudah disetarakan, karena dia itu berhubungan dengan material-material, batu bata, semen, setara dengan industri, karena secara fisik gampang dilihat. Maklon juga begitu, pengalihan hasil produksi pada barang bergerak. Pada zaman PPN 1951 kan namanya itu, bukan jasa itu, dia disetarakan dengan industri. Jadi karena *real* konkritnya itu.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Menurut Saroyo, memang sudah sejak awal kegiatan penyerahan jasa konstruksi dan maklon disetarakan dengan penyerahan barang. Secara teknik jasa konstruksi berhubungan dengan material yang secara fisik mudah dilihat. Tidak berbeda dengan jasa maklon yang sejak zaman PPN (Pajak Penjualan) tahun 1951 memang disebut sebagai industri maklon karena melekat pada barang. Hal tersebut dilihat pada konkritnya aktivitas jasa yang terjadi dilapangan. Berbeda dengan jasa perdagangan yang merupakan jenis jasa yang tidak melekat pada barang.

Selain itu terdapat masalah mengenai administrasi terkait dengan pengawasan dan pembuktian kegiatan jasa. Salah satu karakteristik jasa yaitu *intangibile*. Jasa bersifat tidak berwujud, tidak dapat dilihat, dicicipi, dirasakan, dan didengar, sebelum jasa tersebut dibeli. Aktivitas jasa yang tidak berwujud tersebut menimbulkan kesulitan dalam mengidentifikasi atau melakukan pelacakan atas suatu transaksi penyerahan jasa. Jika Wajib Pajak tidak melaporkan penyerahan jasanya, maka pihak Dirjen Pajak tidak memiliki jejak apapun atas transaksi penyerahan jasa, apalagi untuk kegiatan penyerahan jasa *cross border* seperti yang dikatakan oleh Budi:

“Saya bandingkan dengan barang, untuk kasus barang saja kadang-kadang kita tidak bisa *trace*, tidak mudah di *trace*, apalagi untuk yang tidak kelihatan, jasa kan tidak kelihatan. Begitu WP tidak lapor kita tidak ada jejak apa-apa.” (wawancara dengan Budi Kurniawan, 19 Mei 2011)

Hal yang senada juga diutarakan oleh Dikdik Suwardi sebagai akademisi perpajakan berikut ini:

“Kalau yang saya tahu memang agak sulit untuk memajaki jasa. Apalagi jasa yang *cross border*. ... Kalau barang gampang, dokumentasi ekspor barang itu jelas. Tapi jasa itu kan tidak jelas, abstrak.” (wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Kesulitan seperti ini, tentunya akan lebih jarang ditemui pada kasus yang lain, dalam hal ini kegiatan ekspor BKP berwujud ke luar Daerah Pabean. Kegiatan ekspor barang sudah memiliki prosedur dan dokumentasi yang jelas. Kegiatan ekspor barang juga diawasi oleh otoritas kepabeanan dalam hal ini Direktorat Jenderal Bea Cukai. Lalu lintas barang keluar Daerah Pabean harus menyertakan dokumen PEB (Pemberitahuan Ekspor Barang) yang melekat menjadi satu kesatuan pada *invoice*. Pendokumentasian keluar masuk barang di Bea Cukai ini berguna sebagai instrumen pengawasan lalu lintas barang yang masuk dan keluar perbatasan Indonesia. Saat ini, untuk kasus barang yang sudah memiliki pengawasan yang jelas saja masih sering dijumpai kasus-kasus pemalsuan PEB, apalagi untuk jasa yang sulit diawasi secara fisik, seperti yang diungkapkan oleh Tunas:

“Yang ekspor barang saja di Bea Cukai, itu banyak ekspor fiktif. Itu barang, apalagi jasa. Jasa yang tidak kelihatan. Pengawasannya bagaimana.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Lebih lanjut, Saroyo Atmosudarmo mengatakan bahwa:

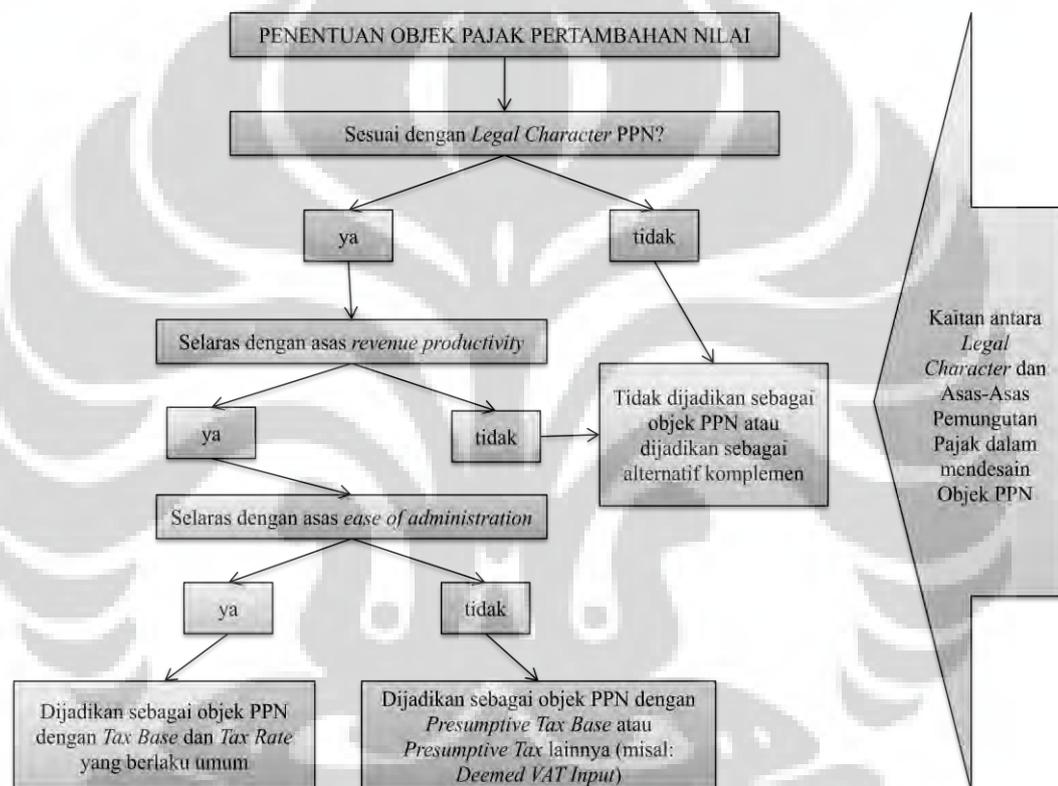
“memang tidak ada pengawasan yang mengatur perbatasan jasa. ... Karena tidak ada institusi publik yang mengawasi perbatasan jasa, kalau barang ada, siapa? Bea cukai. Dimana-mana ada, untuk jasa siapa? Tidak ada. Kemudian dia wujudnya *intangible*, jadi memang dengan kata lain, peta pemajakan untuk jasa, *cross border* masih hutan belantara.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Peta pemajakan untuk transaksi penyerahan jasa *cross border* masih „hutan belantara“, dikarenakan belum terdapat adanya institusi yang mampu mengawasi lalu lintas penyerahan jasa ke luar Daerah Pabean. Itulah sebabnya mengapa atas ekspor jasa perdagangan dianggap sebagai penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean. Kembali ke awal, hal ini disebabkan karena sulitnya pengawasan terhadap lalu lintas barang tersebut sehingga DJP lebih memilih untuk mencari cara yang lebih aman. Cara aman yang dilakukan oleh DJP adalah dengan menganggap ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean, sehingga terutang PPN sebesar 10%.

Apabila perlakuan PPN atas transaksi penyerahan jasa perdagangan keluar Daerah Pabean ditetapkan sebagai ekspor Jasa Kena Pajak, sehingga terutang PPN dengan tarif 0%, maka ditakutkan akan membahayakan bagi kas negara. Pemberian tarif 0% atas ekspor jasa memiliki konsekuensi bahwa kredit pajak lebih bayar yang dimiliki oleh pengusaha ekspor jasa akan semakin besar. Hal ini dikarenakan adanya hak dalam mengkreditkan pajak masukan sedangkan kredit pajak keluarannya adalah sebesar nol. Selisih hasil pengurangan pajak masukan dengan pajak keluaran dapat dimintakan restitusi kepada pemerintah atas PPN yang telah dibayar. Restitusi dalam hal ini adalah pengembalian kelebihan pembayaran PPN tersebut oleh pemerintah menggunakan kas negara. Tentunya pemerintah harus bersikap hati-hati dalam membuat kebijakan yang dapat menyebabkan pengeluaran kas negara dan sisi lain juga mengurangi pendapatan negara. Dengan belum adanya sistem pengawasan yang kuat pada transaksi jasa lintas negara, pemerintah harus bersikap selektif untuk memberikan fasilitas tarif PPN sebagaimana dalam PMK No.70/PMK.03/2010. Apalagi dengan pertimbangan bahwa masih banyaknya kasus ekspor fikif yang sangat merugikan bagi negara. Hal itu seperti yang diungkapkan oleh Tunas:

“Dampaknya kan kepada pengkreditan pajak masukan. Kalau pengkreditan itu kan efeknya nanti restitusi. Restitusi itu pengeluaran uang negara, mengeluarkan uang negara itu kan harus hati-hati. Yang ekspor barang saja di Bea Cukai, itu banyak ekspor fiktif.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Dalam menentukan suatu barang atau jasa dikenakan PPN, pemerintah tentunya memperhatikan asas-asas pemungutan pajak. Untuk menganalisis suatu barang atau jasa dikenakan PPN dapat digunakan alur sebagai berikut:



Gambar 5.1 Desain Kebijakan Penentuan Objek PPN

Sumber: Pengantar Ilmu Pajak

Apabila digunakan alur tersebut, maka ekspor jasa perdagangan perlu dianalisis menggunakan asas *revenue productivity* dan asas *ease of administration*. Asas *revenue productivity* merupakan asas yang lebih menyangkut kepada kepentingan pemerintah dan sering dianggap bahwa asas ini adalah asas yang terpenting. Asas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut hendaklah memadai untuk

keperluan menjalankan roda pemerintahan. Jika dikaitkan dengan pengenaan PPN atas ekspor jasa perdagangan, seperti sebelumnya disebutkan bahwa jika ekspor jasa perdagangan dikenakan PPN dengan tarif 0% maka tentunya pemerintah sudah harus memiliki sistem pengawasan yang memadai. Untuk melakukan pengawasan atas ekspor jasa perdagangan tentunya dibutuhkan biaya yang tidak sedikit, baik atas tenaga kerja maupun biaya administrasi. Hal ini dapat dikatakan tidak sebanding dengan penerimaan pajak atas ekspor jasa perdagangan itu sendiri. Apabila atas ekspor jasa perdagangan dikenakan 0% maka tidak ada penerimaan pajak, sebaliknya yang terjadi adalah restitusi yang berakibat adanya pengeluaran kas negara.

Hal itu juga tidak sesuai dengan asas pemungutan pajak lainnya yaitu asas *efficiency*, dimana suatu pajak dapat dikatakan efisien dilihat dari dua sisi, sisi wajib pajak dan sisi fiskus. Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya seminimal mungkin. Sedangkan dari sisi fiskus yaitu apabila biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of taxation*-nya rendah. *Cost of taxation* untuk melakukan pengenaan PPN sebesar 0% atas ekspor jasa tidaklah sedikit, sekali lagi dikarenakan belum terdapat instrumen pengawasan untuk mengawasi transaksi keluar masuk jasa. Dapat disimpulkan bahwa ekspor jasa perdagangan tidak memenuhi dua asas pemungutan pajak di atas, maka atas ekspor jasa perdagangan belum dapat dikenakan PPN dengan tarif 0%.

5.2 Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Ekspor Jasa Perdagangan Ditinjau dari Konsep *Taxable Supplies* dan *Destination Principle*

Wewenang untuk membuat kebijakan perpajakan di Indonesia dimiliki oleh pemerintah. Tentunya pemerintah dalam merumuskan suatu kebijakan pajak harus memperhatikan teori dan konsep perpajakan yang lazim digunakan. Dalam subbab ini penulis berusaha menganalisis kebijakan PPN atas ekspor jasa perdagangan dengan konsep *taxable supplies* dan *destination principle*. Konsep dan prinsip tersebut merupakan konsep dan prinsip umum yang digunakan dalam PPN.

Menurut William sebagaimana dikutip oleh Rosdiana, Irianto dan Putranti dalam buku Teori Pajak Pertambahan Nilai, suatu penyerahan dianggap terutang PPN apabila:

- a) transaksinya merupakan transaksi penyerahan barang dan jasa,
- b) penyerahan tersebut tidak termasuk yang dikecualikan dari pengenaan PPN,
- c) penyerahan yang terutang tersebut dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak menurut ketentuan PPN,
- d) penyerahan tersebut dilakukan dalam ruang lingkup bisnis (dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya) dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non bisnis lainnya. (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011, h. 136)

Transaksi penyerahan jasa perdagangan menurut *nature*-nya adalah *supply of service*. Williams mengatakan penyerahan jasa (*supply of service*) adalah setiap penyerahan dalam ruang lingkup PPN yang bukan merupakan penyerahan barang (*supply of goods*) atau penyerahan tanah (*supply of land*). Penyerahan jasa perdagangan merupakan penyerahan jasa karena tidak ada perpindahan hak kepemilikan atas barang sebagaimana yang terjadi pada penyerahan barang. Hal ini dikarenakan pengusaha yang melakukan transaksi jasa perdagangan hanya memberikan jasanya yakni mempertemukan pembeli dengan penjual. Sedangkan penyerahan barang terjadi antara pihak penjual dan pembeli yang dipertemukan melalui bantuan pengusaha jasa perdagangan. Perpindahan kepemilikan atas barang bukan melibatkan pengusaha jasa perdagangan. Pengusaha jasa perdagangan hanya menyediakan kemudahan atau kemudahan bagi konsumen jasanya. Pengusaha jasa perdagangan tidak melakukan suatu penyerahan barang yang dimaksud oleh pasal 4 ayat (1) UU PPN tahun 2009. Penyerahan jasa perdagangan dapat dilakukan kepada penerima jasa di dalam Daerah Pabean dan kepada penerima jasa di luar Daerah Pabean.

Jasa perdagangan juga tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenai PPN, karena jasa perdagangan tidak disebutkan di dalam pasal 4A ayat (3) UU PPN tahun 2009 yang mengatur mengenai jenis jasa yang tidak dikenai PPN, sehingga atas penyerahannya termasuk jasa yang dikenakan PPN baik penyerahan ke luar negeri atau di dalam negeri. Jasa perdagangan yang dimaksud dalam skripsi ini

adalah jasa perdagangan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Pengusaha Kena Pajak menurut ketentuan PPN diatur dalam pasal 3A ayat (1) UU PPN tahun 2009, sebagai berikut:

Pengusaha yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, huruf f, huruf g, dan huruf h, kecuali pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang.

Berarti pengusaha jasa perdagangan yang dimaksud dalam skripsi ini adalah pengusaha yang jumlah peredaran brutonya melebihi Rp 600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah) dan telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sehingga memiliki kewajiban untuk memungut, menyetor, dan melaporkan PPN yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dilakukannya sebagaimana dimaksud dalam PMK No. 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil PPN. Pengusaha jasa perdagangan ini tentunya melakukan kegiatan jasa dalam rangka kegiatan usahanya, bukan dalam rangka hobi atau non-bisnis. Maka, dapat disimpulkan bahwa jasa perdagangan telah memenuhi syarat suatu penyerahan terutang pajak sesuai dengan konsep *taxable supplies*.

Ketentuan PPN mengenai penyerahan jasa perdagangan yang dikenakan PPN diatur dalam SE-145/PJ/2010 tentang Perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan. Dalam SE-145/PJ/2010 diatur mengenai kondisi-kondisi yang mengakibatkan jasa perdagangan dikenakan PPN dan tidak dikenakan PPN. Dalam skripsi ini, penulis akan memfokuskan pada ekspor jasa perdagangan. Ekspor jasa perdagangan yang dimaksud adalah butir 3 huruf c, d, dan e pada SE-145/PJ/2010. Agar lebih mudah dimengerti maka ketiga penyerahan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 5.2 SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf c

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Butir 3 huruf c (Gambar 5.1) menyatakan bahwa penyerahan jasa perdagangan yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean yaitu dengan kondisi “pengusaha jasa perdagangan (PT. A) dan pembeli barang (PT. C) berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan (B Ltd.) berada di luar Daerah Pabean.”

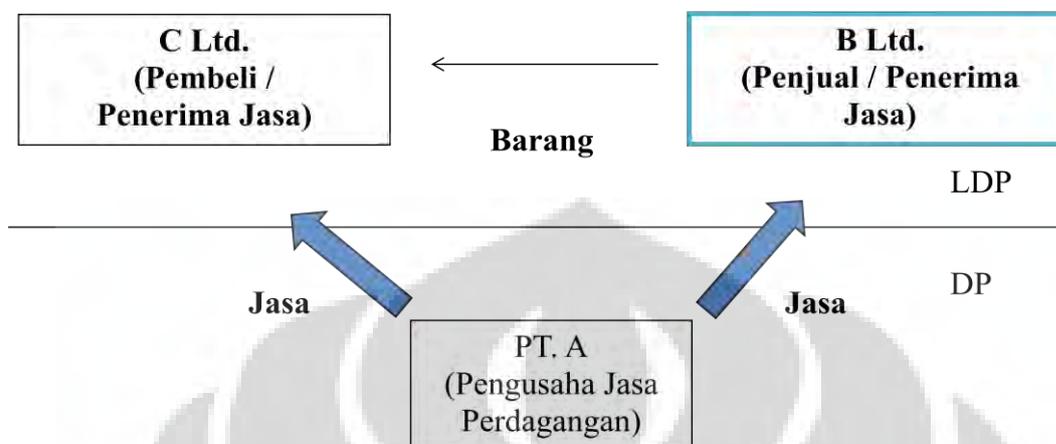


Gambar 5.3 SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf d

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Selanjutnya pada huruf d (Gambar 5.2) diatur kondisi yaitu “pengusaha jasa perdagangan (PT. A) dan penjual barang (PT. B) berada di dalam Daerah Pabean,

sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan (C Ltd.) berada di luar Daerah Pabean.”



Gambar 5.4 SE-145/PJ/2010 Butir 3 Huruf e

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Pada huruf e (Gambar 5.3) PPN dikenakan dengan kondisi “pengusaha jasa perdagangan (PT. A) berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang (B Ltd.) dan pembeli (C. Ltd) barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean.”

Kegiatan penyerahan jasa perdagangan seperti digambarkan diatas (Gambar 5.1, 5.2, dan 5.3) memiliki kesamaan yaitu penerima jasa perdagangan (konsumen jasa) baik itu pihak yang bertindak sebagai penjual maupun pembeli barang berada di luar Daerah Pabean. Arus penyerahan jasa yang terjadi yaitu penyerahan jasa perdagangan dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean, maka dapat dikatakan bahwa kegiatan penyerahan jasa perdagangan tersebut adalah ekspor jasa perdagangan.

Ekspor jasa perdagangan diatas pada subbab ini akan dianalisis menggunakan *destination principle*. Pengenaan PPN di Indonesia menganut *destination principle* terutama dalam kaitannya dengan perdagangan internasional dimana PPN dikenakan atas barang dan jasa dimana barang dan jasa itu dikonsumsi atau dimanfaatkan. Berbeda dengan *origin principle* yang mengenakan PPN atas barang dan jasa berdasarkan asal barang atau jasa tersebut diproduksi.

Destination principle ini terefleksikan dalam paragraf 11 dari penjelasan umum UU PPN No. 8 tahun 1983 dimana dinyatakan bahwa “Selanjutnya atas ekspor barang dikenakan pajak dengan tarif 0% atau dengan kata lain, dibebaskan dari pajak, bahkan Pajak Pertambahan Nilai yang telah termasuk dalam harga barang yang diekspor, dapat dikembalikan. Pembebasan dalam pengembalian pajak yang telah dibayar atas barang yang diekspor ini adalah sesuai dengan prinsip pengenaan pajak atas konsumsi (pemakaian umum) barang dan jasa di dalam negeri atau di dalam Daerah Pabean. Karenanya atas barang yang tidak dikonsumsi di dalam negeri (diekspor), tidak dikenakan pajak. Dasar pertimbangan lain adalah agar dalam harga barang yang diekspor itu tidak termasuk beban pajak sehingga dengan demikian membantu menekan harga pokok barang ekspor dan meningkatkan daya saingnya di pasaran internasional. Sebaliknya atas impor barang dikenakan pajak yang sama dengan produksi barang dalam negeri.”

Sesuai penjabaran dari paragraf 11 diatas, pengenaan PPN di Indonesia dalam kaitannya dengan perdagangan internasional lebih menganut *destination principle* dimana PPN akan dikenakan di tempat tujuan dari barang dan jasa atau tempat dimana barang dan jasa dimanfaatkan atau dikonsumsi. Maka atas ekspor dari jasa seharusnya tidak dikenakan PPN atau dikenakan PPN dengan tarif 0% atau dibebaskan dari PPN, sementara atas impor dikenakan PPN 10%.

Senada dengan apa yang dinyatakan oleh Saroyo:

“Jadi manakala *cross border* maka *origin principle* digantikan oleh *destination principle*.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Dengan diterapkannya *destination principle* demikian akan tercipta netralitas dalam perdagangan internasional dimana pajak tidak menjadi alat yang mengganggu daya saing suatu barang atau jasa di pasar internasional. Salah satu pertimbangan penting untuk tidak dikenakannya PPN tersebut adalah untuk membantu menekan harga jual atas ekspor demi meningkatkan daya saing di pasar internasional.

Pada butir 3 huruf c SE-145/PJ/2010, penjual sebagai penerima jasa yang berada di luar Daerah Pabean menggunakan jasa perdagangan di Indonesia untuk

mencarikan pembeli di Indonesia. *Destination principle* dalam hal ini dilihat dari tujuan penjual menggunakan jasa perdagangan, yaitu untuk mencarikan pembeli di Indonesia walaupun penerima jasa dalam hal ini pihak penjual merupakan subjek pajak luar negeri. Menurut Dikdik, pengkonsumsian jasa perdagangan tersebut bukan dilihat dari lokasi atau tempat keberadaan penerima jasa. Hal ini sebagaimana yang diungkapkan Didik:

”Kemudian kalau dilihat dari prinsip *destination*, berarti jasa ini harus dikonsumsi di dalam Daerah Pabean, penjual itu memakai jasa si pemberi jasa itu tujuannya apa? Mencarikan pembeli di dalam Daerah Pabean. Nah pembelinya di dalam Daerah Pabean, berarti walaupun si penerima jasa (penjual) itu subjek pajak luar negeri, tapi dia mengkonsumsi jasa dari si pemberi jasa itu di dalam negeri, karena dia mencarikan pembeli di dalam Daerah Pabean. Kalau sebenarnya saya lihat SE ini sudah oke. Tapi kalau kita melihatnya kedudukan si penerima jasa, itu memang kelihatannya *cross border* banget.... *Destination principle* itu sebenarnya mengarah kepada barang dan jasa itu dikonsumsi. Kalau menurut saya, jangan terpaku pada kedudukan si penerima jasa. Yang dilihat adalah dimana barang dan jasa itu dimanfaatkan. Jadi jangan terpaku oleh kedudukan pembeli. Ini yang dilihat sama SE-145.” (wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Sama halnya dengan kondisi pada butir 3 huruf d SE-145/PJ/2010, pihak yang menggunakan jasa perdagangan yaitu pihak pembeli yang berada di luar Daerah Pabean, dalam kondisi ini pembeli meminta pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean untuk mencarikan penjual yang berada di dalam Daerah Pabean juga (Gambar 5.2). Tujuan penerima jasa dalam kondisi ini adalah untuk mencarikan penjual yang berada di dalam Daerah Pabean. Sehingga konsumsinya yaitu berada di dalam Daerah Pabean, walaupun pihak penerima jasa yaitu penjual tidak berada di dalam Daerah Pabean.

Namun menurut Dikdik, khusus kondisi penyerahan jasa butir 3 huruf e tidak tepat jika dianggap sebagai penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean. Memang terdapat penyerahan di dalam Daerah Pabean namun konsumsi tidak berada di dalam Daerah Pabean. Pada kondisi huruf e, kondisi yang diatur adalah pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar (Gambar 5.3). Tujuan pengusaha jasa perdagangan dalam kondisi ini adalah untuk mencarikan penjual atau pembeli yang berada di luar Daerah Pabean, dan penerima jasa perdagangan yang dapat dari pihak penjual atau pembeli juga

berada di luar Daerah Pabean. Pada kondisi ini jelas terlihat bahwa tidak ada konsumsi yang dilakukan di dalam Daerah Pabean. Menurut Dikdik, kondisi huruf e seharusnya tidak terutang sama sekali, karena hanya pengusaha jasa perdagangan saja yang berada di dalam Daerah Pabean. Hal itu sesuai dengan apa yang dikatakan Dikdik pada saat wawancara:

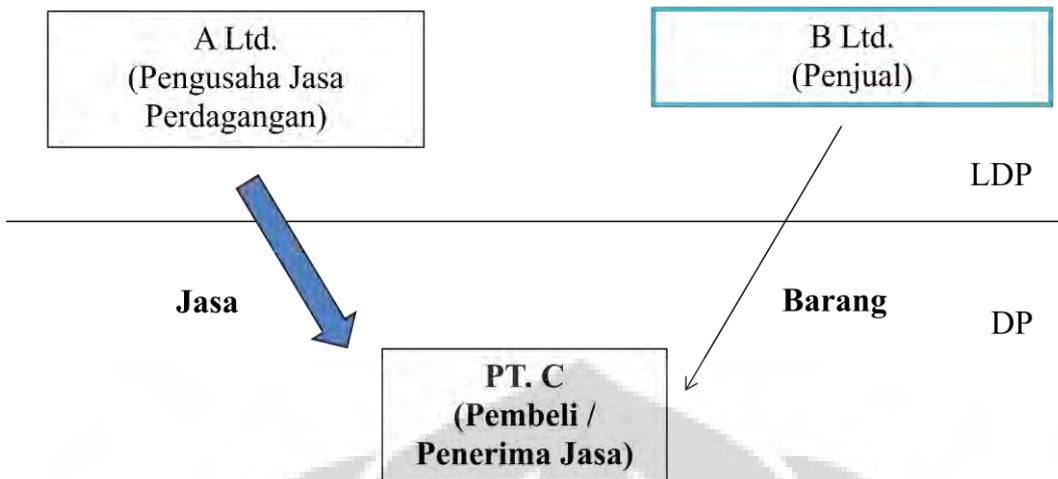
“Memang khusus yang huruf e ini ada catatan, artinya dua-duanya berada di dalam Daerah Pabean kan, yang butir 3 huruf a, b, c, d ini sudah oke ya, cuma yang e ini memang kurang tepat. Kalau bisa dibilang sih memang tidak tepat ya. ... Harusnya yang e ini tidak kena sama sekali. Karena kalau pemahaman saya, disitu itu si pengusaha jasa perdagangan sebagai yang menyerahkan jasa saja yang berada di Daerah Pabean.” (wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Jika digunakan pendekatan *destination principle* yang sama dengan diatas untuk menganalisis satu persatu kondisi jasa perdagangan yang terdapat pada SE-145/PJ/2010 maka tidak keseluruhan kondisi dapat sesuai dengan konsep tersebut. Salah satunya kondisi pada butir 4 huruf c dan d:

“Sedangkan pemanfaatan jasa perdagangan dari luar Daerah Pabean yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah dalam hal kegiatan pemanfaatan jasa perdagangan tersebut dilakukan di dalam Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut:

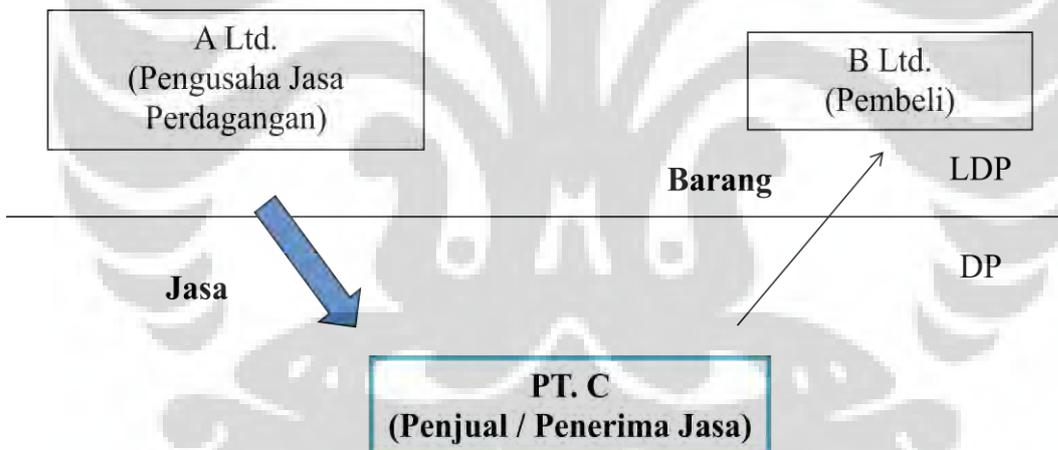
- c. pengusaha jasa perdagangan (A Ltd.) dan penjual barang (B Ltd.) berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang (PT.C) selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean;
- d. pengusaha jasa perdagangan (A Ltd.) dan pembeli barang (B Ltd.) berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang (PT. C) selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean.”

Kedua kondisi diatas jika digambarkan sebagai berikut:



Gambar 5.5 SE-145/PJ/2010 Butir 4 Huruf c

Sumber: telah diolah oleh peneliti



Gambar 5.6 SE-145/PJ/2010 Butir 4 Huruf d

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Pada butir 4 huruf c, kondisinya pihak pembeli selaku penerima jasa perdagangan memang berada di dalam Daerah Pabean, namun dilihat dari tujuannya penggunaan jasa perdagangan tersebut yaitu untuk mencari penjual yang berada di luar Daerah Pabean. Jika kondisi tersebut dianalisis dengan pendekatan *destination principle* menurut Dikdik seperti diatas, maka seharusnya

kondisi seperti ini tidak dikenakan PPN di Indonesia karena konsumsi atas jasa perdagangan tidak berada di dalam Daerah Pabean. Hal yang sama juga terjadi pada kondisi butir 4 huruf d, dalam kondisi ini penjual menggunakan jasa perdagangan dengan maksud untuk mencarikan pembeli yang berada di luar Daerah Pabean. Pada kondisi tersebut terlihat bahwa pemanfaatan jasa perdagangan juga tidak berada di dalam Daerah Pabean, maka seharusnya kondisi ini tidak dikenakan PPN di Indonesia. Kedua kondisi tersebut diatas tidak sesuai dengan pendekatan *destination principle* menurut Dikdik.

Pendekatan lainnya diungkapkan oleh Tunas Hariyulianto, menurut Tunas penentuan tempat konsumsi jasa dibedakan berdasarkan karakteristik jasa tersebut. Tunas membaginya menjadi 3 (tiga), yaitu:

1. Jasa yang melekat pada barang bergerak
2. Jasa yang melekat pada barang tidak bergerak
3. Jasa yang tidak melekat pada barang

Tempat pengkonsumsian jasa pada jenis jasa diatas berbeda antara satu dengan yang lainnya, yaitu tergantung pada konsep *tax on consumption*-nya. Namun *destination principle*-nya sama, jika tempat konsumsi di dalam Daerah Pabean Indonesia, maka dikenakan PPN di Indonesia, sedangkan jika tempat konsumsi dilakukan di luar Daerah Pabean, maka tidak dikenakan PPN di Indonesia. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Tunas:

“Jasa itu ada 3, jasa yang melekat pada barang bergerak, jasa yang melekat pada barang tidak bergerak, dan jasa yang tidak melekat pada barang. Ini tempat penentuan tempat konsumsinya berbeda, karena sesuai dengan konsepnya *tax on consumption*. Tempat konsumsinya jasa tadi dimana, kalau konsumsinya di Indonesia terutang di Indonesia, kalau konsumsinya di luar terutangnya diluar.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Konsumsi untuk jasa yang melekat pada barang ditentukan di tempat dimana barang bergerak tersebut berada untuk digunakan. Sama halnya dengan jasa yang melekat pada barang yang tidak bergerak, untuk jasa seperti itu konsumsi ditentukan di tempat dimana barang tidak bergerak tersebut ditujukan. Sebagai contoh jasa maklon, jasa maklon merupakan jenis jasa yang melekat pada barang yang tidak bergerak. Berdasarkan PMK No.30/PMK.03/2011 dalam pasal 1 butir 3 disebutkan bahwa jasa maklon adalah pemberian jasa dalam rangka proses

penyelesaian suatu barang tertentu yang proses pengerjaannya dilakukan oleh pihak pemberi jasa (disubkontrakkan), dan pengguna jasa menetapkan spesifikasi, serta menyediakan bahan baku dan/atau barang setengah jadi dan/atau bahan penolong/pembantu yang akan diproses sebagian atau seluruhnya, dengan kepemilikan atas barang jadi berada pada pengguna jasa. Kegiatan jasa maklon yaitu bahan-bahan baku didapat dari pengguna jasa maklon untuk dikerjakan oleh pengusaha jasa maklon dengan spesifikasi tertentu, setelah itu barang yang sudah jadi diberikan kembali kepada pengguna jasa maklon. Untuk jasa yang melekat pada barang yang tidak bergerak seperti ini tempat konsumsi ditentukan di tempat barang tersebut ditujukan. Hal tersebut sebagaimana dinyatakan oleh Tunas:

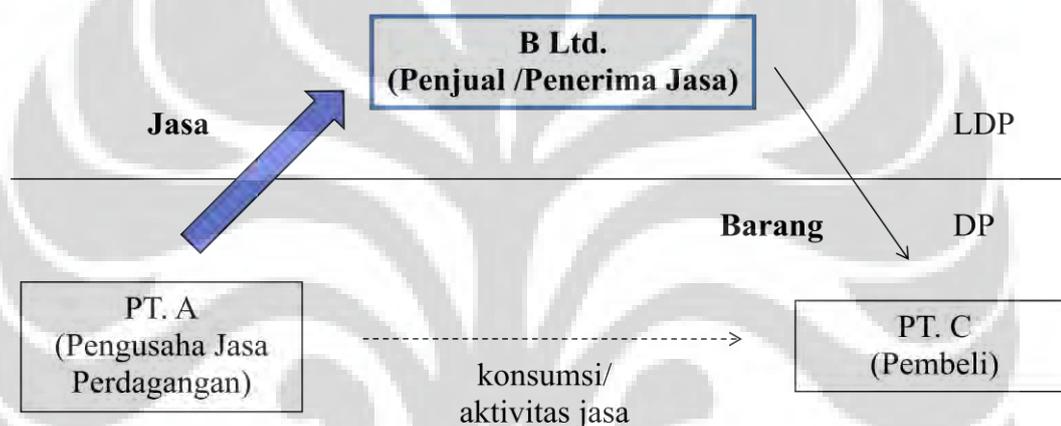
“Untuk menentukan tempat konsumsinya tadi, tergantung pada 3 jenis jasa tadi. Kalau jasa yang melekat barang, ditentukan pada tempat barang. Mudah kan. Kalau barang tidak bergerak, tergantung barangnya dibawa kemana. Misalnya jasa maklon, maklon kan melekat pada barang, barangnya dikirim ke luar.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Terakhir, untuk jasa yang tidak melekat pada barang, menurut Tunas penentuan konsumsi ditentukan berdasarkan tempat dimana aktivitas jasa tersebut dilakukan. Hal ini terkait dengan sebagaimana dinyatakan dalam pasal 1 butir 5 UU No. 42 Tahun 2009 bahwa pengertian jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Maka, menurut Tunas jasa adalah suatu aktivitas atau kegiatan, sehingga penentuan tempat konsumsi jasa yang tidak melekat pada barang seperti ini adalah dimana aktivitas jasa tersebut dilakukan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa untuk menentukan tempat konsumsi jasa yaitu ditentukan berdasarkan aktivitas dilakukan, bukan berdasarkan pemberi atau penerima jasa. Hal ini sebagaimana disebutkan Tunas dalam wawancara:

“Ini definisinya ada di pasal 1 angka 5 UU PPN ini menunjukkan karakteristik jasa, jasa adalah setiap kegiatan pelayanan, artinya jasa itu sama dengan pelayanan, ... Jadi dia menyediakan, semuanya ini disediakan untuk dipakai oleh konsumen. Inilah karakteristik jasa. Misalnya jasa perdagangan, artinya menyediakan jasa sebagai penghubung antara penjual dengan pembeli, artinya dia menyediakan kemudahan bagi penjual dan pembeli untuk berhubungan. Dari definisi ini terlihat bahwa jasa merupakan suatu aktivitas, jasa adalah

aktivitas atau kegiatan. Artinya pemanfaatan jasa itu pada saat konsumen menerima pengerjaan jasa. Ketika aktivitas jasa itu dilakukan sebenarnya sudah terjadi pemanfaatan jasa. Jadi menentukan tempat konsumsi kesimpulannya, sesuai dengan *destination principle*, tempat konsumsi jasa ditentukan berdasarkan aktifitasnya, bukan berdasarkan subjek, subjek pemberi atau penerima.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

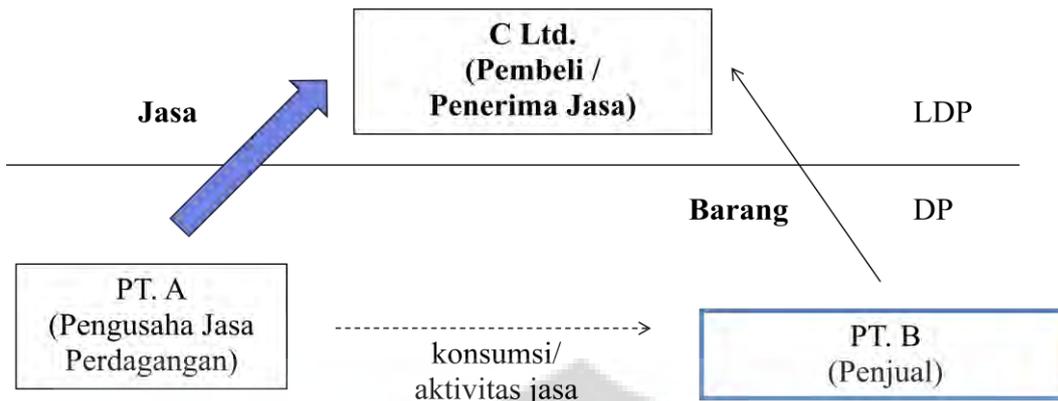
Jika dikaitkan dengan jasa perdagangan, jasa perdagangan merupakan jasa yang tidak melekat pada barang. Aktivitas atau kegiatan jasa perdagangan yang diasumsikan adalah mencarikan penjual atau pembeli. Maka, penentuan tempat konsumsi jasa adalah dimana aktivitas jasa itu dilakukan.



Gambar 5.7 Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf c SE-145/PJ/2010

Sumber: telah diolah oleh peneliti

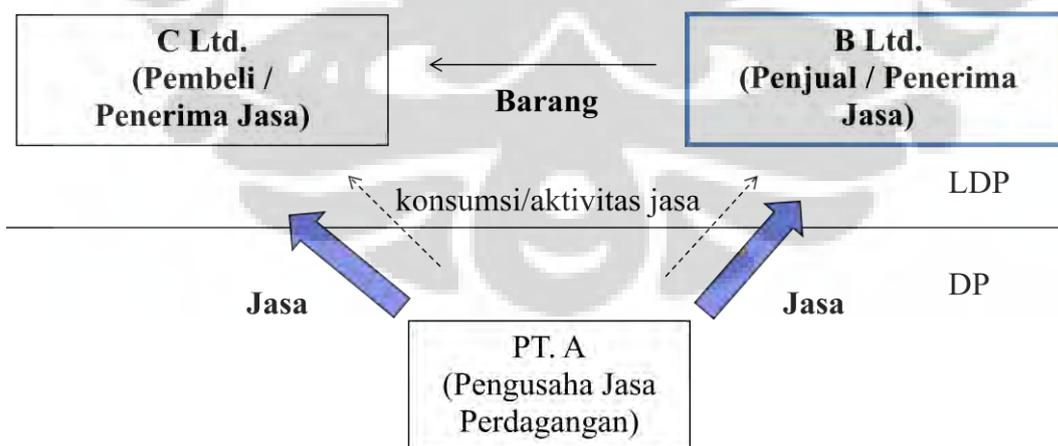
Pada butir 3 huruf c, jasa perdagangan dikenakan PPN dengan kondisi pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Kondisi ini menunjukkan bahwa pihak penjual sebagai penerima jasa perdagangan yang berada di luar Daerah Pabean meminta pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean untuk mencarikan pembeli di dalam Daerah Pabean. Dikarenakan tujuannya adalah untuk mencarikan pembeli yang berada di dalam Daerah Pabean maka terdapat kegiatan atau aktivitas pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean dalam rangka mencarikan pembeli untuk penerima jasa.



Gambar 5.8 Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf d SE-145/PJ/2010

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Selanjutnya untuk kondisi butir 3 huruf d, pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Sama halnya dengan kondisi butir 3 huruf c, namun pada kondisi ini, pihak pembeli sebagai penerima jasa perdagangan yang meminta pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean untuk mencarikan penjual di dalam Daerah Pabean juga. Dalam hal ini maka kegiatan atau aktivitas jasa yaitu mencarikan penjual tersebut berada di dalam Daerah Pabean.



Gambar 5.9 Konsumsi/Aktivitas Jasa Butir 3 Huruf e SE-145/PJ/2010

Sumber: telah diolah oleh peneliti

Namun penetapan konsumsi berdasarkan tempat aktivitas atau jasa dilakukan menurut Tunas ini juga tidak sesuai dengan kondisi pada butir 3 huruf e, kondisi yang diatur adalah pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Pada kondisi ini pengusaha jasa perdagangan mencari pembeli atau penjual yang berada di luar Daerah Pabean, yang berarti kegiatan atau aktivitas mencari pembeli atau penjual juga berada di luar Daerah Pabean. Sehingga dikarenakan tidak adanya konsumsi yang dilakukan di dalam Daerah Pabean, kondisi ini tidak seharusnya dikenakan PPN di Indonesia.

Konsep konsumsi jasa perdagangan berdasarkan tempat kegiatan atau aktivitas jasa dilakukan sebagaimana menurut Tunas ini tidak dapat digunakan pada beberapa kondisi lainnya dalam SE-145/PJ/2010. Ketidaksiuaian itu terdapat pada kondisi butir 4 huruf c dan d, dan butir 5 huruf a dan b.

Butir 4 huruf c menyebutkan bahwa pemanfaatan jasa perdagangan dari luar Daerah Pabean yang dikenai PPN adalah dalam hal kegiatan pemanfaatan jasa perdagangan tersebut dilakukan di dalam Daerah Pabean diatur dengan kondisi yaitu pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean. Pada kondisi ini walaupun pihak pembeli sebagai penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, namun kegiatan atau aktivitas jasa perdagangan untuk mencari penjual dilakukan di luar Daerah Pabean. Begitu juga dengan kondisi butir 4 huruf d yaitu pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean. Kondisi ini sama halnya dengan kondisi butir 4 huruf c, namun aktivitas atau kegiatan yang dilakukan pengusaha jasa perdagangan dalam kondisi ini yaitu mencari pihak pembeli di luar Daerah Pabean, karena penerima jasanya adalah pihak penjual.

Selain itu pada kondisi butir 5 huruf a dan b dinyatakan bahwa jasa perdagangan tidak dikenai PPN dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di luar Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut :

- a. pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean; atau
- b. pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.

Dalam butir 5, terlihat bahwa aktivitas atau kegiatan jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, karena penjual atau pembeli yang dicari berada di dalam Daerah Pabean. Sehingga kondisi seperti ini seharusnya dikenakan PPN di Indonesia.

Pendekatan lainnya mengenai konsumsi atas jasa yaitu didasarkan pada lokasi penerima jasa. Salah satu *legal character* PPN adalah *general*, artinya atas konsumsi barang dan jasa tidak perlu dibedakan. Konsumsi barang menurut *destination principle* adalah dimana barang tersebut dituju atau dikonsumsi, sehingga hal tersebut juga berlaku pada konsumsi jasa. Selain itu merujuk pada ketentuan yang paling sering dipakai di dunia adalah aturan dari *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), dalam *Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles* versi January 2008 menyebutkan bahwa:

“In most situations, the place of consumption should be deemed to be the jurisdiction where the customer is located (“Main Rule”)”

Penentuan tempat konsumsi yang diatur oleh OECD adalah berdasarkan tempat atau kedudukan lokasi penerima jasa (*customer*) sesuai dengan yuridiksinya.

Jika atas konsumsi ekspor jasa perdagangan pada SE-145/PJ/2010 ini ditentukan berdasarkan lokasi penerima jasa, maka ekspor jasa perdagangan yang dijabarkan pada kondisi butir 3 huruf c, d, dan e tidak memenuhi konsep *destination principle*. Butir 3 huruf c yang menyebutkan bahwa penyerahan jasa perdagangan dikenai PPN dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di dalam Daerah Pabean diatur dengan kondisi pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Dalam kondisi ini konsumsi atau kedudukan penerima jasa (*customer*) berada di luar Daerah Pabean,

maka seharusnya tidak dikenakan PPN di Indonesia. Sama halnya dengan kondisi pada butir 3 huruf d dimana pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Jelas disebutkan bahwa pihak pembeli sebagai penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, maka dalam kondisi ini juga seharusnya tidak terutang PPN di Indonesia. Selanjutnya pada butir 3 huruf e, dinyatakan kondisi bahwa pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan penjual barang dan pembeli barang yang salah satunya adalah penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean. Konsumsi pada kondisi ini yaitu di luar Daerah Pabean dikarenakan lokasi atau kedudukan penerima jasa perdagangan yang dapat berupa pihak penjual atau pihak pembeli berada di luar Daerah Pabean. Jelas dalam hal ini seharusnya ekspor jasa perdagangan tersebut tidak dianggap sebagai penyerahan dalam Daerah Pabean.

Hal ini juga disetujui oleh Tunas bahwa atas ekspor jasa perdagangan idealnya dikenakan tarif PPN 0%. Namun dikarenakan belum adanya sistem pengawasan yang memadai sehingga masih sulit untuk diwujudkan secara nyata.

“Idealnya begitu. Ini tadi pertimbangannya *budgetair* dan *regulerend*. *Regulerend*-nya masih sulit untuk dilakukan karena pengawasannya kita masih belum kuat.” (wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 2 November 2011)

Dikdik juga menyetujui hal tersebut bahwa secara ideal ekspor jasa perdagangan digolongkan sebagai ekspor JKP ke luar Daerah Pabean yang dikenakan tarif 0%. Hal ini untuk menghindari ekspor jasa perdagangan dianggap tidak terutang PPN yang dapat mengakibatkan kerugian bagi wajib pajak dalam mengkreditkan pajak masukan.

“Kalau saya si melihatnya harusnya terutang 0%, jadi itu masuk ke PMK 70 atau PMK 30. Karena kalau tidak terutang kan konsekuensi ke pengkreditan PM, jadi tidak bisa dikreditkan kan PM-nya.” (wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Dari ketiga pendekatan diatas yang mencoba menganalisis tempat konsumsi atas ekspor jasa perdagangan, penulis berkesimpulan bahwa dalam SE-145/PJ/2010 tidak ada konsep atau prinsip perpajakan yang secara konsisten

digunakan oleh Dirjen Pajak. Pada SE-145/PJ/2010 yang dibuat oleh Dirjen Pajak terlihat bahwa PPN dikenakan di Indonesia asalkan terdapat salah satu dari pihak pengusaha jasa perdagangan atau pihak penerima jasa di Indonesia tanpa memperhatikan *destination principle*. Dikdik pun juga menyetujui hal itu bahwa pertimbangan DJP dalam membuat SE-145/PJ/2010 tentang perlakuan PPN atas jasa perdagangan yaitu hanya dilihat dari ada atau tidaknya salah satu pihak yang terkait kegiatan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, tidak mengikuti konsep dan teori PPN yang ada. Hal tersebut sesuai dengan apa yang dinyatakan Dikdik:

“Karena kalau patokannya hanya melihat salah satu ada di Daerah Pabean, artinya dia tuh kerangkanya cuma begini, jadi itu kan ada 3 pihak yang terlibat. Minimal satu saja ada di dalam Daerah Pabean, hak pemajakan itu ada di kita, sepertinya begitu ya. Ini tidak pas sebenarnya.” (wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Selain itu juga menurut Saroyo, *destination principle* ini hanya digunakan untuk transaksi yang mudah dalam mengadministrasikannya, sebagai contoh adalah transaksi barang. Seperti juga dijelaskan sebelumnya, arus barang (*flow of goods*) mudah untuk dilihat dan juga sudah terdapatnya intitusi publik yang menjaga arus keluar masuk barang di setiap negara yang dinamakan perbatasan pabean. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Saroyo, sebagai berikut:

“Dia (*destination principle*) hanya untuk kasus *cross border* dan kasus-kasus yang mudah mengadministrasikannya, yaitu barang. Karena barang itu *flow of goods*, semua orang bisa melihat barang itu dari mana, pergi kemana, semua orang bisa mengikuti. Dan di seluruh negara ada perbatasan ekonomi namanya perbatasan pabean, disana ada otoritas *custom* yang menjaga perbatasan.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Destination principle yang diterapkan atas transaksi barang *cross border* tersebut yang akhirnya dianut oleh konvensi-konvensi ekonomi internasional, konvensi internasional itu antara lain *World Trade Organization* (WTO), *The General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), *Custom Organization*, Konvensi Wina, dan sebagainya, sebagaimana dinyatakan oleh Saroyo:

“Kemudian *destination principle* itu sebagai prinsip diadopsi di konvensi-konvensi ekonomi internasional seperti WTO, GATT. *Custom Organization*, konvensi Wina, dan seterusnya itu. Jadi negara-negara di dunia ini sepakat ada *destination principle*, tapi khusus untuk yang berwujud, mudah diraba,

dipegang, diketahui jalannya kemana. Terus ada otoritas yang turut menjaga perbatasan yaitu Bea Cukai sampai disitu.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Menurut Saroyo juga, belum adanya konvensi internasional yang mengatur pengenaan PPN atas jasa dikarenakan wujud jasa yang *intangible* dan belum adanya institusi publik yang mengawasi keluar masuk jasa sehingga sulit untuk menentukan pengenaan PPN atas jasa *cross border*. Dan selanjutnya hal itu juga yang menyebabkan isu mengenai teori *destination principle* dan *origin principle* dibiarkan begitu saja. Artinya dengan kata lain, pemajakan atas jasa *cross border* masih „hutan belantara“. Hal ini sebagaimana yang diungkapkan oleh Saroyo:

“Kalau barang ada WTO, kalau jasa tidak ada (konvensi) karena *nature*-nya memang tidak ada pengawasan yang mengatur perbatasan jasa itu tidak ada. ... Untuk jasa lalu bagaimana? Belum ada yang sedih, belum ada yang *concern*, karena memang tidak mudah. Jadi isu mengenai teori *destination* atau *origin* untuk jasa itu dibiarkan. Mengapa dibiarkan? Ya tadi itu karena tidak ada institusi publik yang mengawasi perbatasan jasa. Kemudian dia wujudnya *intangible*, jadi memang dengan kata lain, peta pemajakan untuk jasa, *cross border* masih hutan belantara.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Berbeda dengan peta pemajakan untuk *flow of goods* barang berwujud yang saat ini sudah jelas dan sudah ada konvensi yang mengatur bahwa untuk transaksi barang *cross border* digunakan konsep *destination principle*, yaitu dikenakan PPN di negara tujuan. Ketika sudah ada yang mengatur, maka Indonesia harus mengikuti aturan yang berlaku. Sedangkan untuk jasa *cross border* belum ada kesepakatan bersama dan belum ada konvensi yang mengatur. Jadi pada saat belum ada yang mengatur, atau dapat dikatakan masih „hutan belantara“, Indonesia harus menunjukkan kekuatan, kekuatan dalam hal ini adalah apabila ada konsumsi di dalam Daerah Pabean maka dikenakan PPN di Indonesia. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Saroyo:

“Peta pemajakan untuk *flow of goods* barang berwujud sudah seperti kota, sudah jelas disitu sudah ada perempatan, lampu merah-hijau, jelas. Ketika semua sudah tertib, kita harus mengikuti ketertiban. Ketika kita di hutan belantara, ya kita tunjukkan kekuatan, ada konsumsi disini ya kenakan.” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Adanya potensi terjadinya *double taxation* atas transaksi jasa *cross border* juga sengaja dibiarkan saja, hal ini untuk memicu agar nantinya akan ada

kesepakatan bersama yang mengatur yuridiksi pemajakan atas transaksi jasa *cross border*. Dikarenakan belum adanya kesepakatan tersebut, maka Saroyo menganggap Indonesia belum perlu menerapkan *destination principle* atas transaksi jasa *cross border*. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Saroyo:

“Lalu kalau nanti pemanfaatannya disana produsennya di negara produsennya mengenakan, negara konsumsi mengenakan, *double*-kan pak? Ya biarkan *double* dulu. Nanti biar ada konvensi. Paham tidak? Karena tadi masih hutan belantara. Mengapa kita harus mentertibkan diri?” (wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 20 Oktober 2011)

Hal tersebut jika dikaitkan dengan ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai suatu penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean tentunya akan sangat merugikan bagi pihak pengusaha jasa perdagangan yang melakukan ekspor jasa perdagangan di Indonesia. Hal ini mengingat atas transaksinya tersebut akan dikenakan PPN dengan tarif 10% di dalam negeri sebagaimana yang ditegaskan dalam butir 3 huruf a SE-49/PJ/2011 tentang Penyampaian PMK No. 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas PMK No. 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis JKP yang Atas Ekspornya Dikenai PPN.

Walaupun begitu menurut Budi, pemberian tarif PPN sebesar 10% tidak akan memberatkan pengusaha jasa perdagangan. Pengenaan PPN dengan tarif 10% atau 0%, pengusaha tetap memiliki hak untuk mengkreditkan pajak masukannya.

“Ya sebetulnya kena 0% atau kena 10%, keduanya sama-sama punya hak untuk mengkreditkan pajak masukan. Sebenarnya tidak terlalu memberatkan, karena hak untuk mengkreditkannya kan tidak hilang.” (wawancara dengan Budi Kurniawan, 19 Mei 2011)

Iman Santoso sebagai *Tax Partner* Ernst & Young memberikan pendapat lain:

“Tetapi secara logika begini, PPN itu kan yang menanggung beban pajaknya adalah si pembeli. Kalau misalnya harga + PPN, si pembeli berarti akan mengeluarkan uang lebih banyak. Kalau ngeluarin uang lebih banyak, kira-kira orang akan tertarik untuk beli jasa kamu apa tidak? Kalau berbicara tentang *competitiveness*, persaingan gitu kan, ya tentunya kalau mau dibeli lebih banyak tentunya harganya harus lebih kompetitif, atau dengan kata lain harusnya harganya lebih murah. Jadi dengan adanya pengenaan PPN, kalau berbicara mengenai logika sajalah, berarti nilai jasa kita lebih tinggi 10% dari yang lain.” (wawancara dengan Iman Santoso, 11 November 2011)

Menurut kutipan diatas, penanggung beban PPN adalah pembeli atau penerima jasa perdagangan. Dengan adanya penetapan ekspor jasa perdagangan

dikenakan tarif PPN sebesar 0%, maka pembeli akan membayar harga pokok ditambah dengan PPN sebesar 10%, dengan begitu pembeli akan mengeluarkan biaya yang lebih banyak untuk membayar jasa perdagangan. Menurut Iman, orang akan lebih memilih pengusaha jasa perdagangan dengan harga yang terjangkau atau lebih rendah. Dengan pengenaan PPN sebesar 10% atas ekspor jasa perdagangan ini secara logika berarti harga ekspor jasa perdagangan di Indonesia lebih tinggi 10% dibandingkan dengan negara lain.

Dampaknya terhadap pengusaha jasa perdagangan yang melakukan kegiatan ekspor jasa perdagangan adalah jika dibandingkan dengan contoh negara lain yang tidak mengenakan PPN atas ekspor, tentunya harga yang dibayarkan akan lebih rendah, karena tidak ada pengenaan PPN atau PPN 0%. Maka, orang akan lebih memilih jasa perdagangan dari negara yang tidak mengenakan PPN atas ekspor jasa. Kemudian hal itu tentunya berdampak secara tidak langsung bagi pengusaha jasa perdagangan, dampak tersebut yaitu terkait dengan masalah preferensi. Pada akhirnya sedikit demi sedikit konsumen akan beralih ke penyedia jasa perdagangan yang tidak mengenakan PPN atas ekspornya. Hal tersebut sebagaimana dinyatakan oleh Iman:

“Dibilang sangat memberatkan sebenarnya bukan dilihat dari sisi pelakunya ya, tapi sisi konsumennya di luar negeri, tapi akibatnya si konsumen di luar negeri akan milih-milih, tidak mau menggunakan jasa perdagangan di Indonesia, mendingan memakai jasa perdagangan di Malaysia atau negara lain, misalnya saja, karena misalnya di Malaysia tidak dikenakan PPN. Jadi akibatnya itu tidak langsung, tetapi menyangkut pada masalah preferensi. Jadi akhirnya sedikit demi sedikit, orang menjadi beralih ke penyedia jasa perdagangan yang tidak mengenakan PPN.” (wawancara dengan Iman Santoso, 11 November 2011)

Pengenaan PPN atas jasa perdagangan juga tidak mencerminkan *netralitas* dalam perdagangan internasional. Asas *neutrality* adalah bahwa pajak itu harus bebas dari distorsi, baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya. Jika PPN dikenakan atas ekspor jasa perdagangan di Indonesia berarti eksportir di Indonesia akan memungut PPN atas ekspor jasa perdagangan sebesar 10%. Dan selanjutnya atas impor jasa perdagangan yang dilakukan oleh konsumen di luar negeri juga akan dikenakan PPN di negara tujuan. Hal ini menyebabkan terjadinya *double taxation* yaitu pajak dikenakan dua kali atas objek yang sama. Adanya *double taxation* ini akan

dibebankan konsumen dan akhirnya akan mempengaruhi pilihan konsumen dalam mengkonsumsi jasa perdagangan di perdagangan internasional. Hal ini sebagaimana diutarakan oleh Iman:

“Jadi sebetulnya, apakah dengan pengenaan PPN ekspor jasa kita bisa terdistorsi atau tidak, ya itu menurut saya sangat, bisa mengakibatkan prinsip netralitas dalam transaksi perdagangan internasional terganggu, kenapa? karena bisa menimbulkan beban PPN berganda, dikenakan PPN di negara asal sebesar 10%, tapi nanti di negara tujuan juga kena lagi. Jadi kena PPN dua kali.” (wawancara dengan Iman Santoso, 11 November 2011)

5.3 Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Ekspor Jasa Menurut Kelaziman Internasional

Pada subbab ini penulis akan mencoba membandingkan perlakuan ekspor jasa yang berlaku di beberapa negara tetangga. Penulis hanya membandingkan perlakuan ekspor jasa secara umum mengingat sulitnya memperoleh data secara detail mengenai perlakuan PPN atas ekspor jasa perdagangan di luar negeri.

Pertama, penulis akan mencoba menjelaskan perlakuan PPN atas ekspor jasa yang berlaku di Filipina. Dalam buku “*A Guide to VAT/GST in Asia Pacific*” tahun 2009 yang dikeluarkan oleh PricewaterhouseCoopers dinyatakan bahwa di negara Filipina, ekspor jasa dikenakan PPN sebesar 0% jika diberikan kepada bukan wajib pajak Filipina dan berada di luar Filipina serta pembayaran atas transaksi jasa tersebut dilakukan dengan mata uang asing. Selain itu nilai jasa tersebut harus dihitung dengan perhitungan sesuai dengan peraturan dari *Bangko Sentral Ng Pilipinas* (BSP). Artinya dapat disimpulkan bahwa negara Filipina sudah menerapkann *destination principle* dalam mengenakan PPN atas ekspor jasa.

“The export of services is subject to zero percent VAT if rendered to a non-resident person outside the Philippines and the consideration for which is paid for in acceptable foreign currency. The services must be accounted for in accordance with rules and regulations of the Bangko Sentral Ng Pilipinas (BSP)” (PwC, 2009, h. 151)

Hal itu tentunya dengan sistem pengawasan yang sudah ditentukan yaitu untuk mendapatkan tarif 0% terdapat dokumen-dokumen yang harus dilengkapi antara lain:

- *Invoice*/tagihan PPN 0% dengan tulisan „*zero-rate sale*“ di cetak atau dituliskan
- Dokumen ekspor lainnya, termasuk dokumen pemberitahuan ekspor, dokumen pengiriman, bukti pengiriman uang atau pembayaran, *purchase order*, dan surat keterangan domisili (PwC, 2009, h. 151)

Selanjutnya, di negara Taiwan aturan pengenaan PPN atas kegiatan ekspor jasa atau jasa yang diserahkan di dalam teritorial Taiwan namun digunakan di luar negeri adalah dikenakan dengan tarif sebesar 0%. Pengenaan PPN sebesar 0% tersebut tentunya sudah menunjukkan bahwa Taiwan menggunakan *destination principle* dalam pengenaan PPN atas ekspor jasa. Sebagaimana disebutkan dalam buku “*A Guide to VAT/GST in Asia Pacific*”:

Exports of services (either services related to exports or services supplied within the territory of Taiwan but used in foreign countries) are zero rated. (PwC, 2009, h. 198)

Sebagai suatu sistem pengawasan, Taiwan mengatur beberapa dokumen yang diperlukan untuk bisa menggunakan tarif 0% atas ekspor jasa antara lain sebagai berikut:

- untuk jasa yang diekspor atau jasa yang diberikan dalam Taiwan tetapi digunakan di luar Taiwan, diperlukan adanya bukti pembayaran dari luar negeri
- jika mata uang asing yang diperoleh telah dipertukarkan atau disimpan di bank yang ditunjuk oleh pemerintah, dokumen pendukung akan terdiri dari *voucher* dari valuta asing yang diterbitkan oleh sebuah bank yang bawenang dalam bisnis valuta asing.
- Jika mata uang asing yang diperoleh belum ditukar atau disimpan di bank yang ditunjuk oleh pemerintah, maka diperlukan fotokopi penerimaan mata uang asing tersebut. (PwC, 2009, h. 199)

Selain itu, negara lain yang juga mengenakan PPN dengan tarif 0% atas kegiatan ekspor jasanya adalah Vietnam. Dengan pengenaan ini maka tidak ada PPN yang dibebankan pada kegiatan ekspor jasa tersebut, namun pengusaha jasa tetap dapat mengklaim pajak masukannya. Dalam hal ini tidak ada persyaratan

bahwa jasa yang diekspor harus dikonsumsi di luar Vietnam agar mendapatkan tarif 0%.

“Exported services are zero rated i.e. no VAT is charged on such services, but the service provider can claim input VAT on its related purchases. A major change to the previous VAT regulations is that there is no longer a requirement that the exported services must be consumed outside Vietnam in order for them to qualify for zero rating.” (PwC, 2009, h. 228)

Sebagai alat pengawasan, terdapat dokumen-dokumen pendukung yang diperlukan untuk mendapatkan tarif 0% atas jasa yang di ekspor antara lain:

- kontrak atau perjanjian transaksi jasa yang ditandatangani *customer* asing
- faktur penjualan PPN
- „*bank orders*” atau dokumen lain mengkonfirmasi pembayaran yang dilakukan oleh *customer* asing melalui bank (PwC, 2009, h. 228)

Vietnam tidak memberikan syarat bahwa atas kegiatan ekspor jasa konsumsi harus berada di luar teritorialnya, namun sepanjang dapat memberikan dokumen-dokumen pendukung seperti disebutkan diatas, maka atas transaksi tersebut dapat mendapatkan tarif 0%. Dengan tidak dikenakannya PPN atau terutang 0% atas ekspor jasanya maka Vietnam sudah menunjukkan bahwa perlakuan PPN atas ekspor jasa sudah menganut *destination principle*.

Sama halnya di negara Australia, atas kegiatan jasa yang diserahkan kepada penerima jasa di luar Australia dan untuk di konsumsi di luar negeri secara umum dikenakan PPN sebesar 0%. Hal ini menunjukkan bahwa Australia sudah menganut *destination principle* pada kegiatan ekspor jasanya.

“Service and intangibles supplied to entities outside Australia for consumption outside Australia are generally zero rated” (PwC, 2009, h. 20)

Di negara Malaysia secara umum atas kegiatan ekspor jasa dikenakan tarif sebesar 0%. Namun hal tersebut berlaku dengan aturan tertentu antara lain yaitu dimanfaatkan oleh seseorang yang bukan warga negara Malaysia, seseorang yang tidak berada di Malaysia ketika jasa tersebut dilakukan, dan jasa tersebut tidak berhubungan dengan tanah atau barang yang berada di Malaysia. Maka dapat disimpulkan bahwa pengenaan PPN atas ekspor jasa di Malaysia sudah menganut *destination principle*.

“Generally the export of service will be zero rated for GST. However, for the zero rating treatment, certain rules will apply such that the services will directly benefit a person who belongs in a country other than Malaysia, who is outside of Malaysia at the time when the services are performed, and the services have no connection with land or goods situated in Malaysia” (PwC, 2009, h. 121)

Sama halnya dengan di New Zealand, ekspor jasa kepada penerima jasa di luar New Zealand pada umumnya dikenakan tarif PPN 0% dengan syarat antara lain penerima jasa adalah bukan wajib pajak New Zealand dan tidak berada di dalam negeri saat jasa tersebut dilakukan, kegiatan jasa tidak berhubungan dengan tanah atau benda bergerak di dalam negeri. Maka dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya pengenaan PPN atas ekspor jasa di New Zealand sudah menggunakan prinsip *destination principle*.

”Penyerahan jasa kepada non-resident yang berada di luar New Zealand pada saat jasa tersebut dilakukan dikenakan PPN dengan tarif 0%, namun penyediaan jasa tersebut bukan merupakan penyerahan yang langsung berhubungan dengan tanah di New Zealand, atau benda bergerak personal yang berada di New Zealand pada saat jasa tersebut dilakukan.” (PwC, 2009, h. 134)

Di Thailand kegiatan ekspor jasa yang dilakukan di dalam negeri namun digunakan di luar negeri merupakan subjek PPN dengan tarif 0%. Dengan begitu maka pengenaan PPN atas ekspor jasa di Thailand sudah menganut *destination principle*.

“Export of services performed in Thailand but used entirely outside Thailand is subject to VAT at the rate of 0%” (PwC, 2009, h. 214)

Namun berbeda halnya dengan negara Cina, kegiatan ekspor jasa yang disediakan di dalam daerah Cina untuk penerima jasa luar negeri dikenakan PPN dengan tarif 17%. Sedangkan atas kegiatan jasa yang disediakan di luar Cina untuk penerima jasa di luar Cina juga maka atas transaksi tersebut bukan merupakan subjek PPN.

*“For VATable service provided inside China to foreign service recipients, the VATable services are subject to VAT at 17%
For VATable services provided outside China to foreign service recipients, the VATable services are not subject to VAT” (PwC, 2009, h. 51)*

Pengenaan PPN di negara Cina dapat dikatakan hampir sama dengan di Indonesia, karena atas penyerahan jasa yang dilakukan di dalam Daerah Pabeannya dikenakan PPN di negaranya, dan pengenaan PPN dengan tarif 0% hanya dikenakan untuk kegiatan ekspor barang.

“A zero rate applies to the export of goods” (PwC, 2009, h. 49)

Dilihat dari beberapa contoh perlakuan PPN atas ekspor jasa di Asia Pasifik diatas menunjukkan belum adanya keseragaman dalam mengenakan tarif sebesar 0%, seperti halnya ekspor barang yang sudah memiliki tarif yang seragam antara negara satu dengan lainnya yaitu sebesar 0%. Salah satu contohnya Cina yang masih mengenakan PPN dengan tarif 17% atas kegiatan ekspor jasa yang disediakan di dalam daerah Cina untuk penerima jasa di luar negeri. Walaupun begitu, secara umum sudah banyak negara di Asia Pasifik yang sudah menerapkan *destination principle* dalam perlakuan PPN atas ekspor jasa, yang diwujudkan dengan tarif 0%. Tarif 0% ini sesungguhnya sangat menguntungkan bagi pelaku bisnis ekspor jasa. Dengan tarif sebesar 0%, pelaku bisnis ekspor jasa tentunya akan dapat lebih meningkatkan daya saingnya di pasaran internasional mengingat tidak terdapatnya beban PPN. Harga atau nilai ekspor jasa mereka dapat lebih rendah dan semakin bisa bersaing dengan pelaku bisnis di negara lain.

Negara yang penulis sebutkan diatas adalah negara-negara di kawasan Asia Pasifik yang secara geografis berdekatan dengan Indonesia. Beberapa dari negara tersebut sudah menerapkan *destination principle* pada pengenaan PPN atas ekspor jasa. Dalam analisis kelaziman internasional ini, penulis hanya menjelaskan mengenai pengenaan PPN atas ekspor jasa secara umum, bukan ekspor jasa perdagangan secara khusus. Namun, tentunya kelaziman internasional pengenaan PPN atas ekspor jasa ini dapat menjadi dasar pertimbangan bagi DJP untuk mencoba menerapkan tarif 0% untuk seluruh ekspor jasa di Indonesia yang tentunya dengan sistem administrasi dan pengawasan yang memadai.

BAB 6

SIMPULAN DAN SARAN

6.1 Simpulan

Dari hasil analisa dan penjelasan yang telah dikemukakan pada bab-bab sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa:

1. Alasan Direktur Jenderal Pajak menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, antara lain adalah bahwa DJP menganggap ekspor JKP merupakan hal yang baru yang diatur dalam undang-undang PPN No. 42 tahun 2009. DJP belum dapat menetapkan tarif 0% untuk keseluruhan ekspor jasa, khususnya ekspor jasa perdagangan karena belum adanya sistem pengawasan yang memadai untuk mengawasi transaksi jasa, khususnya jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean. Hal itu disebabkan jasa perdagangan yang bersifat *intangible* dan tidak melekat pada barang. Apabila ekspor jasa perdagangan dikenakan 0%, hal ini tidak sesuai dengan asas pemungutan pajak asas *revenue productivity* dan asas *efficiency*.
2. Kegiatan jasa perdagangan sudah sesuai dengan konsep *taxable supplies*, karena jasa perdagangan sudah memenuhi syarat-syarat suatu penyerahan jasa yang dikenakan PPN antara lain transaksinya merupakan transaksi penyerahan jasa, penyerahannya tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenai PPN sebagaimana diatur dalam pasal 4A ayat (3) UU No. 42 tahun 2009, penyerahan jasa dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (*taxable person*), dan penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non bisnis lainnya.
3. Ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean sebagaimana disebutkan dalam SE-145/PJ/2010 butir c, d, dan e tidak sesuai dengan *destination principle*. Hal ini disebabkan karena ekspor jasa perdagangan tersebut terutang PPN sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, sehingga dikenakan PPN dengan tarif 10%.

4. Sebagian besar negara di Asia Pasifik sudah menganut *destination principle* atas ekspor jasa yaitu ditunjukkan dengan pengenaan PPN dengan tarif 0% atas kegiatan ekspor jasa. Negara-negara tersebut antara lain adalah Filipina, Taiwan, Vietnam, Australia, Malaysia, New Zealand, dan Thailand.

6.2 Saran

Adapun saran yang dapat peneliti berikan antara lain:

1. Seyogyanya alasan perumusan kebijakan lebih didasarkan pada ketentuan konsep PPN dan *best practice*.
2. DJP dapat mencari alternatif lain terkait dengan instrumen pengawasan atas ekspor jasa. Salah satunya dapat mengikuti contoh negara lain yang sudah benar-benar menetapkan tarif PPN atas ekspor jasa sebesar 0%. Sebagai contoh antara lain berupa dokumen yang menunjukkan ekspor jasa antara lain:
 - a. surat keterangan domisili penerima jasa
 - b. kontrak atau perjanjian transaksi jasa yang ditandatangani *customer* asing
 - c. 'bank orders' atau dokumen lain mengkonfirmasi pembayaran yang dilakukan oleh *customer* asing melalui bank, dan sebagainya.

DAFTAR REFERENSI

Buku

- Abdul Wahab, Solichin. (1997). *Analisa Kebijakan dari Formulasi ke Implementasi Kebijakan Negara*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Arifin, Syamsul, Dian Ediana Rae, & Charles P. R. Yoseph. (Ed.). (2004). *Kerja Sama Perdagangan Internasional: Peluang dan Tantangan Bagi Indonesia*. Jakarta: PT Elex Media Komputindo.
- Babbie, Earl. (2004). *The Practice of Social Research* (10th ed.). USA: Thomson Learning.
- Bungin, M. Burhan. (2007). *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial lainnya*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Creswell, John W. (1994). *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*. London: Sage Publications.
- Darussalam & Danny Septriadi. (2006). *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenaikan Pajak*. Jakarta: PT Grasindo.
- Devereux, Michael P. (1996). *The Economics of Tax Policy*. New York: Oxford University Press.
- Dora Hancock. (1994). *An Introduction to Taxation*. Great Britain: Hartnolls Ltd.
- Dunn, William N. (2003). *Public Policy Analysis: An Introduction Second Edition*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press.
- Dye, Thomas R. (1985). *Understanding Public Policy*. Englewood Cliffs N.J.: Prentice Hall Inc.
- Ernst & Young. (1990). *The Complete Guide to the Goods and Services Tax*. The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Gillis, Malcolm, Carl S. Shoup, & Gerardo P. Sicat. (1990). *VAT in Developing Countries*. Washington, DC: The World Bank.
- Kotler, Philip. (1996). *Marketing Management* (8th ed.). New Jersey: Prentice-Hall.
- Lupiyoadi, R., & A Hamdani. (2006). *Manajemen Pemasaran Jasa*. Jakarta: Salemba Empat.
- M, Ali Purwito. (2008). *Kepabeanan dan Cukai (Pajak Lalu Lintas Barang): Teori dan Aplikasi Edisi Revisi*. Jakarta: Kajian Hukum Fiskal (FHUI).
- Mansury, R. (1994). *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid I*. Jakarta: Bina Rena Pariwara.
- (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: IND-Hill Co.
- (1999). *Kebijakan Fiskal*. Jakarta: YP4.

- Marsuni, Lauddin. (2006). *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Melville, Alan. (2001). *Taxation: Finance Act 2000*. London: Pearson Education Limited.
- Mertokusumo, Sudikno. (2003). *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- Moleong, Lexy J. (2004). *Metode Penelitian Kualitatif Edisi Revisi*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Neuman, W. Laurence. (2003). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches* (5th ed.). Boston: Allyn and Bacon.
- Nurmantu, Safri. (2005). *Pengantar Perpajakan* (3rd ed.). Jakarta: Granit.
- Rosdiana, Haula, & Rasin Tarigan. (2005). *Perpajakan Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Rosdiana, Haula, & Edi Slamet Irianto. (2011). *Pengantar Ilmu Pajak Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Rosdiana, Haula, Edi Slamet Irianto, & Titi Muswati Putranti. (2011). *Teori Pajak Pertambahan Nilai*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Schenk, Alan & Oliver Oldman. (2007). *Value Added Tax: a Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press.
- Shome, Partharasati. (Ed.). (1995). *Tax Policy Handbook*. Washington, DC: Internasional Monetary Fund.
- Soemitro, Rochmat. (1990). *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Eresco.
- Sukardji, Untung. (2006). *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Tait, Alan A. (1998). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Terra, Ben. (1988). *Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*. Deventer-Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- Thuronyi, Victor. (Ed.). (1996). *Tax Law and Drafting Volume 1*. Washington, DC: Internasional Monetary Fund.
- Tjiptono, F., & Chandra, Gregorius. (2005). *Service, Quality, & Satisfaction*. Yogyakarta: Andi.
- Widodo, T Suseno. (1990). *Indikator Ekonomi Dasar Perhitungan Perekonomian Indonesia*. Yogyakarta: Kanisius.

Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang – Undang Pajak Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Republik Indonesia, Undang – Undang Pajak Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan atas Barang Mewah.

Republik Indonesia, Undang – Undang Pajak Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pajak Penjualan Atas barang Mewah.

Menteri Keuangan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.

Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan.

Direktur Jenderal Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ./2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Perdagangan

Publikasi Lembaga

APINDO. (2011). *Liberalisasi Sektor Jasa untuk Mendukung Tujuan Pembangunan Indonesia*. Jakarta: APINDO.

OECD. (2008). *Applying VAT/GTS to Cross Border Trade in Services and Intangibles*. Paris: OECD Center for Tax Policy and Administration.

OECD. (1998). *Value Added Taxes in Central and Eastern European Countries*. Paris-France: Centre Francais d'exploitation du droit de copie.

PricewaterhouseCoopers. (2009). *A Guide to VAT/GST in Asia Pacific*. Singapore: PricewaterhouseCoopers.

Zeithaml, Valerie A., Berry, L.L., & Parasuraman, A. (1996). “*The Behavioral Consequences of Service Quality*”, *Journal of Marketing*, April, 60,2, Academic Research Library.

Artikel di Website

Hariyulianto, Tunas. (2008). *Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Kena Pajak*. <http://ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=29&q=&hlm=2>

Sumber Lain

Gunadi. (2009, 2 Februari). Ekspor Jasa Perlu Stimulus. *Bisnis Indonesia*.

PPN Ekspor Jasa Perdagangan: Kok Kembali ke Zaman Baheula?. (2011, Juli). *Indonesian Tax Review*.



DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Sari Saraswati
Tempat, Tanggal Lahir : Jakarta, 5 Juni 1989
Alamat : Perumahan Duta Indah
Jalan Teratai 4 Blok D1 No. 9
RT 002/RW 015, Jatimakmur
Pondok Gede, Bekasi – 17413
Nomor telepon/Rumah : 0858 1023 2333 / (021) 846 4618
Email : sarisaras.w@gmail.com
sarisaraswati@ymail.com
Nama Orang Tua
Ayah : Suherman, SE
Ibu : Nurhayati, SE, MARS

Riwayat Pendidikan Formal

Perguruan Tinggi : S1 Reguler Ilmu Administrasi Fiskal, FISIP
Universitas Indonesia
SMA : SMAN 61 Jakarta
SMP : SMPN 81 Jakarta
SD : SD Angkasa IX Jakarta





LAMPIRAN



PEDOMAN WAWANCARA

a. Dr. Saroyo Atmosudarmo, Ketua Pengadilan Pajak

1. Pendapat mengenai teori PPN yang dianut oleh Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*, dan bagaimana pengaplikasiannya dalam mengkonsep undang-undang.
2. Pendapat mengenai ekspor jasa perdagangan jika dilihat dari konsep *supply of service*.
3. Pendapat mengenai penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean dalam SE-145/PJ/2010 dianalisis dengan prinsip *destination principle*.
4. Konsep saat pengkonsumsian jasa di Indonesia.
5. Alasan ekspor jasa perdagangan itu tidak masuk ke dalam ekspor Jasa Kena Pajak yang mendapatkan tarif 0% dalam PMK 70/PMK.03/2010.
6. Pendapat tentang penyerahan ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean pada SE-145/PJ/2010 apakah akan memberatkan dan dirasa tidak mendukung pengusaha kegiatan ekspor jasa perdagangan di Indonesia.
7. Pendapat tentang bagaimana kekuatan hukum SE Dirjen Pajak dalam peradilan pajak di Indonesia. Karena secara langsung SE-145/PJ/2011 itu mengatur objek PPN, padahal sebenarnya SE Dirjen tidak boleh mengatur subjek, objek, dan tarif pajak.
8. Kebijakan ekspor jasa perdagangan di Indonesia dibandingkan dengan negara lain.
9. Kebijakan SE – 145/PJ/2010 sudah ideal atau belum.
10. Harapan atas kebijakan ekspor jasa perdagangan di Indonesia.

b. Budi Kurniawan, Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak Tidak Langsung Lainnya

1. Konsep PPN yang dianut oleh Undang-undang PPN No. 42 tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*.

Lampiran 1 (lanjutan)

2. Latar belakang dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomer SE – 145/PJ/2010 tentang perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa perdagangan.
3. Ekspor jasa perdagangan dianggap sebagai penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean di dalam SE – 145/PJ/2010.
4. Pengenaan ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean dalam SE tersebut apakah tidak bertentangan dengan penjelasan pasal 4 ayat (1) huruf c UU PPN No. 42 tahun 2009.
5. Pendapat mengenai adanya SE – 145/PJ/2010, berarti secara tidak langsung SE ini mengatur mengenai objek pajak, sedangkan SE Dirjen seharusnya tidak boleh mengatur mengenai subjek, objek, dan tarif pajak.
6. Pengenaan PPN atas ekspor jasa perdagangan sebesar 10% akan memberatkan dan tidak mendukung pengusaha jasa perdagangan di Indonesia dalam melakukan ekspor.
7. Kebijakan SE – 145/PJ/2010 sudah ideal atau belum.
8. Pengenaan PPN atas ekspor jasa perdagangan di Indonesia dibandingkan dengan negara lain.

c. Rustam Effendi, Ak., Kepala Bidang Kebijakan Pajak dan PNBP, Badan Kebijakan Fiskal

1. Konsep PPN yang dianut oleh UU PPN No. 42 Tahun 2009, *destination principle/origin principle*.
2. Pendapat mengenai ekspor jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean ditetapkan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean dalam SE – 145/PJ/2010.
3. Pendapat mengenai PMK 30 yang tidak mengatur mengenai ekspor jasa perdagangan.
4. Pendapat mengenai ekspor jasa perdagangan yang dikenakan PPN 10% dirasa akan memberatkan pengusaha jasa perdagangan.

d. Freddy Hasiholan Sianipar, Kasi Pengawasan dan Konsultasi KPP BUMN

1. Praktek jasa perdagangan di lapangan.
2. Perusahaan yang menggunakan jasa perdagangan.
3. Pendapat Bapak atas kebijakan SE-145/PJ/2010 yang menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean.

e. Ali Kadir, SH, M. Sc, Tunas Hariyulianto, SE., M. Si, Dikdik Suwardi, S. Sos, M. E, ahli perpajakan dari kalangan akademisi

1. Konsep PPN yang dianut oleh Undang-undang PPN No. 42 tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*.
2. Ekspor jasa perdagangan dalam SE – 145/PJ/2010 ditinjau dari konsep *supply of service*.
3. Penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean dalam SE – 145/PJ/2010 ditinjau dengan prinsip *destination principle*.
4. Alasan ekspor jasa perdagangan tidak termasuk ekspor yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dalam PMK 70/PMK.03/2010.
5. Penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean akan memberatkan dan tidak mendukung kegiatan ekspor jasa perdagangan.
6. Kebijakan ekspor jasa perdagangan Indonesia, dibandingkan dengan negara lain.
7. Kebijakan SE – 145/PJ/2010 telah ideal atau tidak.
8. Harapan atas kebijakan ekspor jasa perdagangan di Indonesia.

f. Drs. Iman Santoso, M. Si, Tax Partner Ernst & Young

1. Praktek kegiatan transaksi jasa perdagangan antar negara yang lazim terjadi.
2. Kebijakan PPN di Indonesia saat ini apakah sudah mendukung perkembangan kegiatan ekspor jasa perdagangan di Indonesia.

Lampiran 1 (lanjutan)

3. Tanggapan terhadap SE – 145/PJ/2010 yang menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam negeri, sehingga atas ekspor tersebut terutang PPN sebesar 10%.
4. Penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean akan memberatkan dan tidak mendukung ekspor jasa perdagangan.
5. Menurut UU PPN Indonesia, terdapat pembatasan untuk ekspor jasa-jasa tertentu yang mendapatkan tarif PPN 0% sebagaimana diatur dalam PMK No. 70/PMK.03/2010, yakni jasa maklon, jasa perawatan dan jasa konstruksi. apakah perbedaan perlakuan ini akan berpengaruh buruk terhadap perkembangan ekspor jasa selain ketiga jasa tersebut.
6. Pendapat mengenai tas ekspor jasa perdagangan ini apakah akan berpotensi juga dikenakan PPN di negara tujuan ekspornya. Jika hal ini terjadi tentunya pengusaha kita sendiri yang akan dirugikan dan secara tidak langsung juga akan melemahkan daya saing pengusaha jasa perdagangan kita di dunia internasional.
7. Kebijakan SE – 145/PJ/2010 sudah ideal atau belum.
8. Usulan terhadap pengenaan PPN atas ekspor jasa di Indonesia.
9. Harapan atas kebijakan perlakuan ekspor jasa perdagangan di Indonesia.

HASIL WAWANCARA

Waktu : Pukul 13.00 WIB – 13.50 WIB
Hari/Tanggal : Kamis, 20 Oktober 2011
Tempat : Ruang kantor Bpk. Dr. Saroyo Atmosudarmo
Gedung Sutikno Slamet Lantai V
Kementerian Keuangan, Jakarta
Interviewer : Sari Saraswati (0706287675)
Interviewee : Dr. Saroyo Atmosudarmo
Posisi *Interviewee* : Ketua Pengadilan Pajak

Apa teori PPN yang dianut oleh Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*? Dan bagaimana pengaplikasiannya dalam mengkonsep undang-undang?

Jadi kalau dilihat dari konsep *origin* atau *destination principle*, itu kita membacanya harus perlahan-lahan dan tidak lalu satu *principle* langsung kita baca petanya. Jadi ketentuan hukum pajak yang utama itu adalah domestik, dalam negeri. Ketentuan domestik itu lazimnya orang mendasarkan pada *origin principle*. Jadi *taxable person* harus mereport kepada kantor pajak yang membawahi wilayah administrasi perpajakan. Itu universal di semua negara seperti itu, *register* di tempat dia berdomisili. Itu *origin principle*, terlepas dari barang atau jasa yang diserahkan itu mengalir ke mana. Misalnya, kalau dia *taxable person* domisili Bogor, dia didaftar, diadministrasikan oleh KPP yang membawahi Bogor. Oleh karena itu, *tax revenue*-nya dihitung menjadi *tax revenue*-nya Bogor meskipun barang yang dijual itu mengalirnya ke Aceh misalnya gitu. Itu *origin principle*. Jadi *origin principle* adalah *principle* yang paling fundamental di negara manapun, yaitu bahwa seseorang di-*register* di tempat dia berdomisili. Mana kala *cross-border*, di sana ada pertanyaan-pertanyaan. Apakah *origin principle* masih bisa dipertahankan di *crossing border* itu. Jawabannya adalah pada dasarnya semua negara berhak klaim *origin principle*, cuman kasihan wajib pajaknya. Misalnya barang dieskpor ke Thailand, Indonesia bilang, "Ada ekspor ada penjualan ke Thailand kena PPN," kan begitu.

Lampiran 2 (lanjutan)

Kemudian disana juga bisa klaim karena konsumsi terjadi disana, berdasarkan *prinsip tax in consumption* kan juga prinsip yang bagus. Thailand bilang klaim dipajaki juga. Disitu sebenarnya masing-masing pihak atas nama *consumption* atau atas nama *origin principle* juga berhak klaim *tax revenue* itu. Muncul lah jalan keluar untuk mengatasi itu, muncul konsep *destination*. Jadi bukan *origin* atau *destination principle*-nya yang dikalahkan atau dimenangkan. Jadi manakala *cross border* maka *origin principle* digantikan oleh *destination principle*. Dia hanya untuk kasus *cross border* dan kasus-kasus yang mudah mengadministrasikannya, yaitu barang. Karena barang itu *flow of goods*, semua orang bisa melihat barang itu dari mana, pergi kemana, semua orang bisa mengikuti. Dan di seluruh negara ada perbatasan ekonomi namanya perbatasan pabean, disana ada otoritas *custom* yang menjaga perbatasan. Kemudian *destination principle* itu sebagai prinsip diadopsi di konvensi-konvensi ekonomi internasional seperti WTO, GATT. *Custom Organization*, konvensi Wina, dan seterusnya itu. Jadi negara-negara di dunia ini sepakat ada *destination principle*, tapi khusus untuk yang berwujud, mudah diraba, dipegang, diketahui jalannya kemana. Terus ada otoritas yang turut menjaga perbatasan yaitu Bea Cukai sampai disitu. Dan orang timbul pertanyaan, jasa bagaimana? Kalau tidak ada *destination principle* kan kembali ke *origin principle* karena kan tidak ada yang kosong, tidak ada yang vakum. Kalau *destination* tidak dapat disepakati kita ke origin. Jadi untuk jasa belum ada konvensi internasional yang saling menyepakati. Kalau barang ada WTO, kalau jasa tidak ada karena *nature*-nya memang tidak ada pengawasan yang mengatur perbatasan jasa itu tidak ada. Jadi *basic*-nya adalah kembali ke *origin principle*, untuk jasa prinsipnya. *General rule*-nya *origin*, *except* sektor tertentu itu bisa ke *destination*. Kalau barang *crossing border*, dia *exception* dari *origin*, tapi dari *general rule*. Tapi boleh juga ada *exception* kan? Untuk pajak ekspor itu seperti *exception* dari *general rule destination principle*.

Kan di pembukaan undang-undang PPN tahun 1983, kalau tidak salah PPN adalah pajak atas konsumsi di dalam negeri. Apakah itu bukan berarti *destination principle*?

Jadi *tax on consumption* itu *destination principle*. Tapi begini, *tax consumption* itu adalah alternatif *taxing* selain *taxing income*. Karena *income* kan sama dengan konsumsi. Jadi *tax on consumption* itu tujuan politik besar. Politik ekonomi perpajakan terbesar itu bapak-ibu mau *taxing* apa? *Tax on consumption*. *How*? Melalui *sale* dan yang disetarakan. Apakah pada konsumennya? Tidak, melalui yang jual. Itu “*how*” nya. Jadi *tax on consumption* itu goal besar. *Goal* besar itu cocok dengan ekonomi internasional. Jadi *consumption* sama dengan pendapatan itu, diperpajakannya melekat teknik memajakinya mengikuti itu. Jadi *principle* mengenai *taxing consumption* itu, *principle* besar. *Principle* mengenai *destination* atau *origin* itu *principle* “*how*”-nya, jadi *principle* mengenai proses.

Kata Bapak tadi atas jasa masih *origin principle*, sedangkan di Indonesia atas impor barang dan jasa dikenakan PPN, bukankah itu berarti *destination principle*?

Isu dalam pemanfaatan jasa, sebetulnya belum menyentuh atau berhubungan secara langsung dengan isu pilihan *destination* atau *origin*. Isu pemanfaatan Jasa Kena Pajak itu mentaati prinsip besar *tax on consumption within* Indonesia, mengikuti itu. Karena ada *consumption* di Indonesia, harus ada pajak di Indonesia. Tapi itu untuk menghubungkan dengan apakah itu *destination* atau *origin*, *consumption* yang utama. Karena *destination* dan *origin* itu unilateral, dia alternatif, dia juga masuk wilayah “*how to prevent double tax?*”. Jadi barang kalau tidak ada teori *destination* atau *origin*, maka barang *susceptible* untuk kena *double tax*. *Origin* kena, *destination* bilang kena, maka *origin* atau *destination* itu untuk menghindari *double tax*. Sedangkan mengenakan pajak atas pemanfaatan, *nothing to do* dengan itu. Pokoknya ada konsumsi dikenakan. Kemudian siapa yang harus *concern* dengan *double tax*? Yang *concern double tax* itu orang banyak, WTO atau GATT itu orang banyak. Mereka sedih melihat *flow of goods* itu mengandung beban ganda dan ketidakpastian. Mereka bersepakat. Untuk jasa lalu bagaimana? Belum ada yang sedih, belum ada yang *concern*, karena memang

Lampiran 2 (lanjutan)

tidak mudah. Jadi isu mengenai teori *destination* atau *origin* untuk jasa itu dibiarkan. Mengapa dibiarkan? Ya tadi itu karena tidak ada institusi publik yang mengawasi perbatasan jasa, kalau barang ada, siapa? Bea cukai. Dimana-mana ada, untuk jasa siapa? Tidak ada. Kemudian dia wujudnya *intangibile*, jadi memang dengan kata lain, peta pemajakan untuk jasa, *cross border* masih hutan belantara. Peta pemajakan untuk *flow of goods* barang berwujud sudah seperti kota, sudah jelas disitu sudah ada perempatan, lampu merah-hijau, jelas. Ketika semua sudah tertib, kita harus mengikuti ketertiban. Ketika kita di hutan belantara, ya kita tunjukkan kekuatan, ada konsumsi disini ya kenakan. Lalu orang mencari, resiprokalnya dimana, siapa yang punya kewenangan terlebih dahulu untuk mengatakan perlu resiprokal. Orang banyakkkan. Yang penting ada konsumsi, karena kalau ditarik resiprokal tidak, Singapore ditanya kalau Indonesia menggunakan pemanfaatan dalam negeri dari Singapore kena, kami resiprokalnya bagaimana. Kita jawab apa? Silahkan kalau ada pemanfaatan disana kenakan. Disitu resiprokalnya. Lalu kalau nanti pemanfaatannya disana produsennya di negara produsennya mengenakan, negara konsumsi mengenakan, *double*-kan pak? Ya biarkan *double* dulu. Nanti biar ada konvensi. Paham tidak? Karena tadi masih hutan belantara. Mengapa kita harus mentertibkan diri?

Kalau di negara-negara Eropa bukan *destination* murni ya Pak?

Persis sama seperti ceramahnya Mr. Cnoseen tahun 1989 Pak Gunadi sebagai moderator. Ada *paper*-nya. Kita sodorkan *taxing on services* itu, sama memakai *origin principle* Eropa itu. Kalau ada isu PPN atas jasa yang melekat pada barang yang diekspor itu direstitusi. Itu bukan isu *destination/origin*, itu memang semua kredit pajak bisa dikembalikan. Jadi resiprokalnya untuk jasa seperti itu. Sebenarnya belum ada, pertanyaannya bukan karena pemanfaatan disini dikenakan lalu pemanfaatan di Singapore tidak dikenakan. *Statement* itu mengandung kelemahan. Satu, fiskus Indonesia tidak tahu pemanfaatan itu menurut hukum ekonomi siapa. Pemanfaatan dikatakan terjadi di Singapore menurut hukum pemanfaatan kan *equal consumption*. Konsumsi menurut hukum perdata di Singapore belum tentu sama dengan menurut hukum perdata kita. Fiskus Indonesia tidak punya kewenangan, meskipun pinter-pinter. Tidak punya

yuridiksi untuk mengatakan seseorang memanfaatkan sesuatu di Singapore. Menurut hukum siapa? Itu kelemahan satu. Kelemahan kedua, kenapa kita bersusah payah resiprokal dengan cara itu, tapi tidak berarti kita tidak mengapresiasi resiprokal seperti itu, ekspor jasa mau di *zero-rated* segala macam itu, itu sebagian kecil, tidak bisa *general*, jadi *limited* saja.

Bagaimana ekspor jasa perdagangan dilihat dari konsep *supply of service*?

SE-145 itu sebenarnya tidak ada yang salah dari itu. Karena kalau sesuatu, aturan *domestic* sudah *applied* pada suatu skema transaksi disitu sudah tidak ada lagi pertanyaan *crossing border* atau pertanyaan *cross border* belum muncul. Misalnya pembeli jasa perdagangan ada di dalam Daerah Pabean, dia memberikan jasanya kepada siapa, dilihat dulu. Kalau misalnya penerima jasanya berada di dalam Daerah Pabean, itu tidak ada isu *cross border*, *domestic* murni. Ada beberapa yang mungkin yang *cross border*, *cross border* kembali ke tadi itu, jawabnya yang tadi itu. Karena masih hutan belantara tadi. Kena di negara produsen, kena di negara konsumsi. Kemudian siapa yang harus menjawab itu. Yang harus menjawab itu yaitu konvensi, ya konvensinya belum ada.

Apa penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean dalam SE-145/PJ/2010 telah sesuai dengan prinsip *destination principle*?

Kalau saya tidak mengatakan ada pertanyaan prinsip *destination principle*. Disitu *out of scope*. Isu itu belum masuk koridor isu *destination principle*, kalau memang si penyerah jasa berada di dalam Daerah Pabean, dia *register origin*. Di bukunya ada kok, dia melakukan penjualan jasa, dia harus dipajaki. Aliran jasanya kemana, tidak perlu tau, kecuali yang sudah dikatakan dalam undang-undang, dinyatakan sebagai ekspor jasa itu. Itu lain lagi lah. Tapi isu *destination principle* itu belum muncul.

Lampiran 2 (lanjutan)

Menurut Bapak, Indonesia punya atau tidak konsep saat pengkonsumsian jasa, apakah saat jasa tersebut dilakukan atau saat pemanfaatan jasa tersebut?

Saat pembelian. Emang konsep konsumsi, *time of consumption* itu adalah *time of purchase*. Bukan bohong, memang seperti itu. Kapan rokok dikonsumsi, ketika rokok dibeli, masuk pendapatan nasional. Jadi bukan ketika rokok dinyalakan, dihisap. Dibeli hari ini, dihisap satu tahun lagi, GDP-nya bukan masuk tahun depan, tapi tahun ini. Jadi *time of consumption* itu *time of purchase*.

Kenapa ekspor jasa perdagangan itu tidak masuk ke dalam ekspor Jasa Kena Pajak yang mendapatkan tarif 0% dalam PMK 70/PMK.03/2010 (jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan, dan jasa konstruksi)?

Jadi maksudnya atas ekspor jasa perdagangan kena 10% kan ya, tidak kena *zero rated* (0%). Karena memang yang bisa di komit *zero rated* itu tadi, jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan, dan jasa konstruksi. Itu pertanyaan jawabannya ada di pertimbangan ekonomi pembangunan. Kenapa jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan, dan jasa konstruksi di *treat special*. Jawabannya mungkin di keputusan ekonomi negara.

Ya kan dari segi teknik saja, itu kan, konstruksi itu dekat pada barang. Ketika PPN tahun 1985 itu hanya atas industri, itu sudah pagi-pagi, konstruksi itu sudah disetarakan, karena dia itu berhubungan dengan material-material, batu bata, semen, setara dengan industri, karena secara fisik gampang dilihat. Maklon juga begitu, pengalihan hasil produksi pada barang bergerak. Pada zaman PPN 1951 kan namanya itu, bukan jasa itu, dia disetarakan dengan industri. Jadi karena *real* konkritnya itu.

Jasa perdagangan bukannya berkaitan dengan barang juga ya Pak, karena dia kan menghubungkan antara penjual dengan pembeli dan nantinya akan ada arus barang dari penjual kepada pembeli?

Jasa perdagangan agak berbau *rental*, mungkin kurang. Ya saya tidak bisa omong lebih. Kalau dilihat dari segi teknik, yang makin dekat dengan material itu, makin mudah diadministrasikan. Selebihnya dari, kalau mau lihat politik ekonominya

mau mendorong jasa perdagangan di *treat* seperti maklon juga siapa yang mau melarang. Tapi kalau dilihat dari teknik perpajakan itu tadi, konstruksi pagi-pagi sudah disetarakan dengan industri, maklon dari sejak lahirnya dia setara dengan industri.

Apakah penyerahan ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean pada SE-145/PJ/2010 akan memberatkan dan dirasa tidak mendukung pengusaha kegiatan ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Tidak. Pengusaha menunggu *certainty*, *double tax* pun tidak apa-apa asal *certain*. Itu yang ditunggu-tunggu oleh pengusaha, karena mereka kan mengkalkulasikan. Jadi *certainty* lebih penting bagi pengusaha. Berapa besarnya *tax*, apalagi untuk *indirect tax*, bukan pajak dia kan, dia limbah-limpahkan kemana. Cuma memang pertanyaannya menjadi di-*treat equally* atau tidak? Tadi melimitasi pada maklon, konstruksi, perbaikan dan perawatan supaya *spirit treatment equal* itu tetap ada.

Bagaimana kekuatan hukum SE Dirjen Pajak dalam peradilan pajak di Indonesia? Karena secara langsung SE-145/PJ/2011 itu mengatur objek PPN, padahal sebenarnya SE Dirjen tidak boleh mengatur subjek, objek, dan tarif pajak.

Ada beberapa dimensi disitu yang harus dijelajahi. Pertama, SE itu isinya bermacam ragam. Ada SE yang isinya penyuluhan, ada SE yang berisi sekedar opini, *little opinion*, dirjen pajak menulis pendapat hukum tentang suatu hal. Apa bedanya kalau Wisnu menulis pendapat hukum tentang suatu hal. Itu namanya *legal opinion*, pendapat hukum seseorang tentang suatu hal. Ada SE yang isinya cuma begitu. Ada yang berisi penegasan tentang suatu hal. Kalau penegasan tentang suatu hal, dalam SE itu berarti Dirjen sedang melakukan kewenangan interpretasinya atas sesuatu hal. Karena undang-undang itu harus diinterpretasi, jika mau dijalankan. Otoritas yang paling lebih dahulu mempunyai hak untuk interpretasi memang Dirjen, selain wajib pajak. Jadi Dirjen bisa melakukan interpretasi atas suatu hal, bukan legal opinion, dia mau jalankan sebagai *rule*. Kemudian ada SE yang isinya memang *ruling*, *ruling* dari sesuatu yang menurut

Lampiran 2 (lanjutan)

interpretasi Dirjen bersumber dari kewenangan yang diberikan oleh undang-undang, atau PP, atau Kepmen. Jadi SE itu bermacam-macam isinya. Mungkin yang dipertanyakan menjadi kewenangan bagaimana pengadilan pajak menyikapi *rule* dalam SE? Jawaban pengadilan pajak, *rule* itu harus diterapkan, soal *rule* itu bertentangan dengan *rule* di atasnya, yang lebih superior misalnya tidak cocok dengan undang-undang, atau PP, atau Kepmen, itu yang mengurus namanya *judicial review*, bukan hakim pajak, tapi hakim agung, Mahkamah Agung yang punya wewenang mengatakan suatu *rule inferior* dari *rule superiornya*, di *approve* tidak bisa diberlakukan di Mahkamah Agung. Hakim pajak tidak boleh melakukan *review* atas suatu peraturan baik itu *review* langsung ataupun *review* secara tidak langsung. Disini biasanya mengatakan sesuatu fakta hukum perdata dagang itu tidak diatur di SE ini, yang semula diduga dalam ruang lingkup SE itu ternyata diluar *scope* peraturan dalam SE itu. Itu tidak *mereview*, suatu *rule*kan ada *scopenya*. Misalnya dalam *scope* ini mengatur gelas, piring, sendok, kacamata tidak diatur. Orang mengira kacamata di dalam sini. Saya bilang kacamata itu diluar *scope rule* ini. Ini yang namanya aksi dan yuridis, hukum dan azas hukumnya, yuridis fiskal dan fakta hukum perdata dagangnya. Nah yang itu bukan *me-review*, kita sering melakukan sesuatu diluar *scope* peraturan.

Jadi kalau misalnya di Pengadilan Pajak dalam memutuskan sesuatu itu bisa berpedoman pada SE ya Pak?

Bisa. Bisa kalau memang iya itu *rule*, karena kita tidak punya hak *review*.

Bukannya ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean dalam SE-145/PJ/2010 tidak sesuai dengan penjelasan pasal 4 ayat (2) UU PPN?

Kalau menurut saya sesuai.

Kenapa Pak kan ada syaratnya: penyerahan dilakukan dalam Daerah Pabean, merupakan Jasa Kena Pajak, dan dilakukan dalam kegiatan usaha?

Untuk jasa bagaimana cara mengidentifikasikan dia mengalir kemana. Kan jasa itu sesuatu yang tidak dapat dideteksi, akhirnya ujung-ujungnya tongkat pengukur

yang kita gunakan adalah kepentingan dan *realnya* siapa yang melakukan tindak penyerahan, yang ditangkap yang itu, karena aliran jasanya tidak mudah untuk ditangkap atau belum ada konvensi untuk menangkap itu. Yang ada di undang-undang kita itu mendeteksi ada konsumsi jasa di Daerah Pabean, titik, kena pajak. Tapi apakah suatu jasa mengalir ke Singapore dimanfaatkan disana, ya jawabannya tadi itu. Tidak ada kompetensi Indonesia untuk menilai kejadian hukum ekonomi di luar negeri, *taxable* atau tidak *taxable*. Apalagi menilai saja mentok pada perbatasan kedaulatan hukum.

Bagaimana kebijakan ekspor jasa perdagangan di Indonesia dibandingkan dengan negara lain Pak?

Saya kurang mengerti, saya tidak punya data tentang itu. Kecuali misalnya di Australia, di *literature* itu pernah ada, merekapun melimitasi yang diekspor mau di *zero rated*. Ekspor yang betul-betul dekat dengan barangnya. Misalnya *within 14 days*. Dalam 14 hari semua jasa yang *related* dengan barang yang diekspor, di pelabuhan, di kapal, di perjalanan banyak jasa-jasa yang harus diselesaikan, ada pajak disitu, langsung itu *committed* bisa di *reimbursable* pajaknya. Jadi tadi itu *limited annex to* barang. Jasa bebas seperti dokter, belum ada orang yang *commit*, karena *personal services* susah sekali menangkapnya. Misalnya *lawyer*, bagaimana *treatmentnya*. *Lawyernya* ada dimana, kalau di Indonesia, tangkap di Indonesia. Dia mengaku jasanya mengalir ke New York, ya pokoknya jasanya dari sini kena. Kena *origin*, untuk *independent personal service* seperti itu. Kalau jasa yang melekat pada perbuatan orang, *perform* misalnya. Muhammad Ali tinju disini, kemudian ada penyanyi artis, langsung dimana selesai itu di-*perform* disitu ditangkap pajaknya, karena dia melekat pada *person* yang *perform*.

Menurut Bapak apakah kebijakan ini sudah ideal?

SE-145 mencoba menegaskan sesuatu yang kurang dicermati orang, karena orang selalu berpikir resiprokal, padahal tidak. Resiprokalnya bukan resiprokal versi barang, resiprokalnya itu tadi kalau fiskus Singapore melihat Indonesia itu mengenakan pemanfaatan jasa dari luar Daerah Pabean kena PPN 10%. Silahkan menggunakan resiprokal yang sama pemanfaatan disana, bukan lalu *a contrario*

Lampiran 2 (lanjutan)

karena pemanfaatan disni kena maka pemanfaatan disana 0%. Belum ada. Mengapa rezim PPN untuk *cross border* itu dari semula berdasar perjanjian. Kalau *domestic*, begitu *cross border* perjanjian hilang. *Flow of goods*-nya *prevail*. Jadi siapa yang mengeluarkan, dia yang kita anggap memiliki. Siapa yang memasukkan impor, dia yang kita pegang. Secara hukum perdata, pemiliknya siapa-siapa nomer dua, nomer tiga. Jadi penyerahan berdasarkan perjanjian itu, hanya punya daya laku sampai perbatasan, begitu *cross border*, *flow of goods* yang menjadi *prevail*. Tidak bertanya lagi. Apalagi itu dalam soal hukum perdata kepemilikan. Kemudian, historis barang, sejarah barang, kalau kita misalnya mengenakan impor dalam kriteria barang, yang dikenakan impor hanya barang *brand new*, itu secara teknik perpajakan betul atau salah? Salah, karena bagaimana otoritas pajak Indonesia bisa punya jangkauan memeriksa historis barang, misalnya barang itu *origin in Thailand*, kita menyebut *brand new*, *brand new* itu kan berarti *assume* pemerintah pajak Indonesia punya kedaulatan hukum menilai *background*. Itu kan *second hand* atau *brand new*. Kalau di perdagangan itu banyak yang kita duga *brand new*, sebenarnya *second hand*. Apalagi di retail di supermarket ada boneka Barbie, mereka klaim *brand new*, padahal sebenarnya itu mungkin *second hand*. Artinya permintaan *brand new* atau *second hand* ketika masuk di perdagangan, apalagi *cross border*, itu secara teknik tidak relevan untuk dijadikan kriteria untuk mengenakan pajak dengan pemilahan *brand new* atau *second hand*. Tetapi untuk pengenaan pajak konsumsi orang pribadi misalnya kalau apakah mobil bekas kena PPN atau tidak kena PPN, itu relevan disitu, tapi tidak di *cross border*.

Apa harapan Bapak atas kebijakan ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Ada kepastian hukum saja, mau dikenakan bagaimana terserah. Kalau dari segi teknik, itu kembali, masih *origin*, belum ada konvensi, masih hutan belantara. Pokoknya dari segi teknik, tidak menguntungkan kita mengintroduksi resiprokal di bidang jasa ini. Kecuali kita mau jadi penganjur di *international forum*, mari kita ciptakan seperti ini. Kenapa rezim barang, itu umurnya sudah puluhan tahun, mungkin ratusan tahun, orang tidak ada yang berani. Jadi dari segi teknik jasa dikenakan pajak seperti kalau mengekspor itu, sedekat-dekatnya dengan fisikal

barangnya. Seperti konstruksi, maklon, tapi yang lain-lain *independent personal services*, termasuk komisioner barang itu, makelar dan seterusnya, perantara perdagangan, secara teknik belum bisa. Kecuali keputusan politik ekonomi pembangunan menghendaki itu mau di anak emaskan, silahkan. Dari segi teknik tidak.

Saya pernah baca kan Pak kalau ada usulan KADIN kalau ekspor jasa ini lebih baik menentukannya itu dilihat dari tempat kediaman konsumennya itu Pak, kalau menurut Bapak bagaimana?

Skema penganan jasa dengan *cross border* seperti itu memerlukan suatu *mutual agreement* dengan negara lain untuk setiap kasus. Jadinya ribet. Sekarang di perpajakan itu kan, di pasal 11 model PT itu, *beneficial owner* dan pinjaman untuk industri ilmu pengetahuan, durasi lebih dari 2 tahun segala macam itu kan. Ada *expertise* itu gimana mentok terus kan. Artinya selalu sepihak ujung-ujungnya, *mode application* itu kan dia peraturan pelaksana, jadi tidak boleh mereduksi *scope* dari materi. Jadi disyaratkan ada suatu *expense*, *expensanya* ribet. Di domain yang paling sederhana saja, pidana. Interpol, seperti itu, mereka akan menanyakan lagi ini, ini nanti hujat siapa. Apa ada hujat internasional, tidak ada. Apa ada KUP internasional, kalau mengharapkan itu salah. Kalau di negara *common wealth*, naik banding ke London, itu bukan karena mereka *cross border*-nya bagus, tapi karena *common wealth*-nya itu. Karena sistem hukumnya *common law* itu.



HASIL WAWANCARA

Waktu : Pukul 13.00 WIB – 13.50 WIB
Hari/Tanggal : Rabu, 19 Mei 2011
Tempat : Direktorat Peraturan Perpajakan I
Gedung Utama Lantai 6, Kantor Pusat Direktorat
Jenderal Pajak
Jl. Gatot Subroto, Jakarta Selatan
Interviewer : Sari Saraswati (0706287675)
Interviewee : Budi Kurniawan
Posisi *Interviewee* : Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak
Tidak Langsung Lainnya

Sebenarnya, apakah konsep PPN yang dianut oleh Undang-undang PPN No. 42 tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*?

Prinsip yang dianut ya? Sebetulnya di penjelasan umum ada kata-kata bahwa PPN adalah pajak atas konsumsi di dalam Daerah Pabean. Secara *implicit* memang yang dianut adalah destinasi, *destination principle*. Cuma kebetulan mungkin di beberapa tempat, di batang tubuh kan tidak konsisten memang prinsip itu dianut, dan itu lazim juga di banyak negara seperti itu. Misalnya untuk transaksi tertentu, misalnya transaksi jasa, jasa antar negara biasanya penegakan prinsip destinasi itu ga terlalu lurus, disitu agak menyimpang.

Apa latar belakang dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomer SE-145/PJ/2010 tentang perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa perdagangan?

Sebetulnya, antara lain *backgroundnya* mungkin ada banyak kasus yang menanyakan hal itu. Jadi kita memberikan penegasan, cuma karena banyak pertanyaan yang sama, kita memberikan penegasan dalam bentuk Surat Edaran. Pertanyaannya antara lain misalnya terkait dengan transaksi seperti ini, kena apa tidak, yang seperti ini kena apa tidak.

Lampiran 3 (lanjutan)

Mengapa ekspor jasa perdagangan dianggap sebagai penyerahan jasa di dalam Daerah Pabean di dalam SE-145/PJ/2010?

Ekspor jasa baru dikenal di UU No. 42, di undang-undang sebelumnya UU No. 18 Tahun 2000 belum ada, belum dikenal ekspor jasa. Dan dikenalkan di UU No. 42 itu masih dibatasi dengan pasal 4 ayat (2) masih diberikan ruang untuk membatasi karena itu sesuatu yang baru, kita tidak mungkin *lost*, membuka lebar-lebar begitu, tapi masih dibatasi untuk kemudian diturunkan dengan PMK. Di PMK masih hanya ada 3 JKP saja, maklon, perbaikan dan perawatan, dan konstruksi.

Kenapa ekspor jasa perdagangan tidak masuk?

Sebetulnya ini mungkin tidak murni dari kami, ini masukan dari berbagai asosiasi. Mungkin dari yang melakukan bisnis jasa perdagangan kurang bisa meyakinkan.

Apakah ada kemungkinan jenis ekspor JKP ditambah Pak?

Bisa, fleksibel aja. Tapi itu tentunya mesti bisa dipastikan karena ini, saya bandingkan dengan barang, untuk kasus barang saja kadang-kadang kita tidak bisa *trace*, tidak mudah di *trace*, apalagi untuk yang tidak kelihatan, jasa kan tidak kelihatan. Begitu WP tidak lapor kita tidak ada jejak apa-apa.

Apakah pengenaan ekspor jasa perdagangan yang dianggap sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean dalam SE tersebut tidak bertentangan dengan penjelasan pasal 4 ayat (1) huruf c UU PPN No. 42 tahun 2009?

Enggak ya. Terutama yang bahwa penyerahannya dilakukan di dalam Daerah Pabean. Yang 3 syarat jasa yang dilakukan adalah JKP, penyerahannya dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan dilakukannya dalam kegiatan usaha. Yang krusial biasanya kan yang penyerahannya dilakukan dimana. Di SE itu dan ada di SE satu lagi SE-49, SE pengantarnya PMK 70, disitu menegaskan lagi bahwa ekspor jasa tadi yang kita baru kenalkan 3 yaitu hanya terbatas untuk 3 itu yang bisa menerapkan tarif 0%. Selebihnya, kalau dia JKP dan dilakukannya di dalam Daerah Pabean, di *treatment* sebagai penyerahan dalam negeri. Walaupun *usernya* diluar.

Jadi penyerahan di SE-145 tersebut diliatnya dari konsumsi apa bukan?

Sebagiannya mungkin konsumsi, itu tadi dari awal kan sebenarnya saya sudah katakan bahwa prinsip destinasi untuk kasus jasa antar negara tidak bisa murni diterapkan. Dan itu lazim, banyak literturnya bisa dicari, dan di banyak negara begitu. Saya contohkan mungkin di India, dia untuk ekspor maklon atau ekspor jasa lain, dia misalkan itu 100% harus di-*provide* di luar, kalau dia ada 10% aja dilakukan di India, dia akan tarik itu sebagai lokal juga.

Kapan saat pengkonsumsian jasa sebenarnya, sebenarnya pas kapan?

Kadang-kadang mungkin tidak sama antar satu jasa dengan jasa yang lain. Ada jasa yang *long term* prosesnya, misalnya konstruksi jalan tol ratusan kilo, dia ga mungkin satu dua bulan kan ga mungkin, dia mungkin bertahun-tahun. Tapi jasa yang lain-lain mungkin dilakukan dalam hitungan menit, misalnya kita ke salon, dia mungkin setengah jam bisa selesai.

Jadi saat pengkonsumsiannya setelahnya apa saat dilakukannya Pak?

Bisa di awal, terutama jika dia ada *agreement*, waktu *signing* sebenarnya bisa juga. Kalau di undang-undang kan, mana yang terjadi lebih dulu.

Apakah dengan adanya SE-145/PJ/2010, berarti secara tidak langsung SE ini mengatur mengenai objek pajak, sedangkan SE Dirjen seharusnya tidak boleh mengatur mengenai subjek, objek, dan tarif pajak?

Kayanya tidak *pure* objek, walaupun ada, sifatnya menegaskan materi saja, dan materinya itu juga sebenarnya bukan hal yang baru. Dia cuma mengekstrak dari undang-undang, bahwa diaturnya seperti itu. Misalnya tadi, kalau dilakukan di dalam adalah penyerahan dalam negeri, sebetulnya itu ekstraknya dari undang-undang pasal 4 ayat (2) yang ekspor jasa tuh membatasi, memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk membatasi dan Menteri Keuangan membatasi tadi hanya 3, selain 3 itu, diatur kalau dia memenuhi kriteria 3 kriteria pasal 4 ayat (1) huruf c, dia akan dianggap sebagai penyerahan lokal. Jadi sebetulnya bukan materi baru, cuma menegaskan kembali dari yang diatur di undang-undang.

Lampiran 3 (lanjutan)

Apakah pengenaan PPN atas ekspor jasa perdagangan sebesar 10% akan memberatkan dan tidak mendukung pengusaha jasa perdagangan di Indonesia dalam melakukan ekspor?

Ya sebetulnya kena 0% atau kena 10%, keduanya sama-sama punya hak untuk mengkreditkan pajak masukan. Sebenarnya tidak terlalu memberatkan, karena hak untuk mengkreditkannya kan tidak hilang.

Tapikan tetep marginnya lebih tinggi 10% Pak?

Ya 10% selisih kan karena dia PKnya yang satu yang kena 0%, PKnya otomatis lebih besar. Sedangkan yang mesti mengenakan 10%, otomatis PKnya 10% lebih besar. Tapi dari sisi hak mengkreditkannya dua-duanya sama-sama berhak. Itu karena konsekuensi bahwa dia ga masuk dalam 3 ekspor JKP. Tapi sektor usaha yang sama, bisnis A dan bisnis B kita bandingkan juga tidak *fair* kan. Masing-masing punya karakter yang beda, bisnis A kita bandingkan dengan bisnis A juga, PT yang beda mungkin. *Treatment* kita sama, jadi kita ga cuma mendukung satu bisnis sektor tertentu, cuma bahwa sektor-sektor yang kita berikan tarif 0% itu kita batasi dulu, itu tadi karena ini hal baru, dan kedua, pengawasan, pengawasan jasa memang lebih susah daripada barang kontrolnya.

Kalau atas ekspor jasa perdagangan dikenakan PPN di Indonesia, maka PPN juga akan dikenakan di negara lain, jika negara lain tersebut menganut konsep *destination principle*. Bagaimana menurut Bapak?

Dan ya salah satu masalah yang banyak ditemui juga untuk transaksi jasa antar negara itu antara lain dia bisa *double* di negara asal kena, di negara tujuan kena. Atau malah sebaliknya di negara asal dia ga kena, di negara tujuan dia ga kena juga. Itu di dokumentasinya OECD, mereka juga mengakui ini masalahnya itu dua diantara yang terbanyak seperti itu: dua-duanya sama-sama mengenakan, atau dua-duanya sama-sama tidak mengenakan. Dan itu emang masalah bukan hanya masalah di Indonesia, dibanyak negara di OECD itu seperti itu.

Apakah menurut Anda kebijakan ini sudah ideal?

Mungkin di dunia ini tidak ada yang ideal, bisnis selaku bergerak dan berkembang. Kita mencoba mengimbangi saja, biar tidak terlalu ketinggalan. Termasuk ekspor tadi, yang mulanya kita tidak mengenal, di UU No. 42 kita coba kenalkan, walaupun baru 3, dan 3 itu bukan berhenti ya, itu masih bisa bertambah kalau nanti ada pertimbangan-pertimbangan, dari bisnis itu yang mereka bisa memberikan argumen yang kuat bahwa ini seharusnya bisa 0% juga. Maksudnya idealitas itu tidak berhenti di suatu titik ya, sekarang mungkin kita anggep ideal, tapi zaman berkembang dan bisnis bertambah kompleks juga, tidak lagi ideal mungkin ya. Jadi mesti berubah juga.

Apa harapan Bapak mengenai perlakuan PPN atas ekspor jasa perdagangan?

Harapannya tentunya kita dalam merumuskan suatu kebijakan itu tidak hanya pertimbangan dari dalam DJP saja atau internal Kementerian Keuangan saja, tapi tadi juga kita meminta masukan dari asosiasi-asosiasi terkait. Misalnya dalam merumuskan PPN tentang jasa konstruksi, mungkin salah satu masukannya adalah dari asosiasi pelaku jasa konstruksi.

SE-1996 itu kan lebih destination sedangkan undang-undangnya belum mengatur *destination principle* untuk ekspor JKP. Sedangkan SE 145/2010 menggunakan *place of performance* dimana Undang-undangnya telah secara tegas mengatur tentang *destination principle* untuk ekspor jasa. Bagaimana tanggapan Bapak?

Ya mungkin itu kelewat maju dari undang-undangnya. Sebenarnya SE-145, secara tidak langsung ada beberapa materinya yang mengoreksi SE – 08. Bahkan SE – 08 ada beberapa pendapat juga di internal DJP, SE – 08 kelewat maju dari undang-undangnya, bahkan terlalu berani, karena sebetulnya dalam undang-undang terdahulu belum dikenal.

Lampiran 3 (lanjutan)

Apakah terbuka kemungkinan misalnya ada pemeriksaan yang berpedoman pada SE-145, sedangkan pihak perusahaan berkeberatan karena beranggapan bahwa ekspor jasa menganut *destination principle*. Kalau begitu kekuatannya kemudian bagaimana?

Maksud kita berbicara tentang pengadilan pajak di Indonesia ya. Maksudnya SE akan diajukan sebagai acuan di pengadilan, begitu? Mungkin bisa lebih ditanyakan di pengadilan nanti. Tapi secara DJP, misalnya DJP harus mendesain di pengadilan itu sebagai tergugat, salah satu materi yang bisa dijadikan alasan, jika itu diatur dalam SE, ya kita jadikan SE itu sebagai acuan. Cuma sayangnya kalau mau *fair* pengadilan kadang-kadang tidak konsisten. Di satu kasus, SE dijadikan acuan, sedangkan di kasus yang lain pengadilan tidak melihat SE, karena SE tidak menguntungkan salah satu pihak.

Kalau di negara lain penerapan PPN atas jasa perdagangan seperti apa?

Ya itu dia berbeda-beda, tidak semua negara sama. Pasti masing-masing negara memiliki masing-masing prioritas bisnis yang berbeda. Sesama kawasan ASEAN saja mungkin bisa berbeda. Misalnya Singapore, Singapore kan termasuk negara kecil dibanding kita, sebagai negara kecil, dia tidak bisa hidup kecuali dengan memberikan fasilitas. Dia kan *Tax Heaven*, jika dia memajaki banyak sektor, maka tidak akan banyak yang menanamkan bisnisnya disitu. Ya tidak *fair*-lah jika ini dibandingkan dengan Singapore. Indonesia kan masih mengandalkan agraris, sedangkan Singapore memang bisnis utamanya sebagian besar adalah jasa. Jadi kita lebih mengarah pada fungsi pengawasan tadi.

HASIL WAWANCARA

Waktu : Pukul 02.00 WIB - 02.30 WIB
Hari/Tanggal : Senin, 21 Oktober 2011
Tempat : Badan Kebijakan Fiskal
Komp. Kementerian Keuangan
Gd. R.M. Notohamiprodjo
Jl. Dr Wahidin Raya No.1
Interviewer : Sari Saraswati (0706287675)
Interviewee : Rustam Effendi, Ak.
Posisi *Interviewee* : Kepala Bidang Kebijakan Pajak dan PNBP, Badan
Kebijakan Fiskal

Apakah konsep PPN yang dianut oleh UU PPN No. 42 Tahun 2009, *destination principle/origin principle*?

Di dalam UU tidak ada dalam pasal tertentu yang menyebutkan prinsipnya prinsip *destination principle* begitu. Jadi secara tegas itu tidak ada, cuma secara filosofi UU PPN itu dikenakan atas konsumsi di dalam negeri, secara konsep begini PPN itu prinsip yang disebut itu kan *equal treatment*, maksudnya barang dari luar negeri atau barang dari produksi dalam negeri itu kan sama. Karena tidak boleh kita memberikan hak istimewa terhadap barang di dalam negeri atau semacam subsidi, kita berikan subsidi dalam rangka meningkatkan daya saing itu kan tidak boleh. Jadi PPN itu sifatnya *equal treatment*. Kalau kita kaitkan dengan bea masuk, bea masuk itu filosofinya melindungi daya saing produksi dalam negeri, jadi untuk produksi yang sama, agar harganya sama. Filosofinya bea masuk itu agar produk dalam negeri tidak kalah dengan impor. Tidak ada negara yang mengenakan pajak untuk menurunkan daya saing produk dalam negerinya. Sehingga atas dasar filosofi, PPN hanya dikenakan atas konsumsi dalam negeri saja. Kalau barang dikonsumsi diluar negeri tidak dikenakan. Dengan penetapan barang atau jasa yang diekspor dikenakan 0%, maka secara tidak langsung UU PPN kita ini menganut *destination principle*.

Lampiran 4 (lanjutan)

Dalam SE-145/PJ/2010 disebutkan bahwa ekspor jasa perdagangan ke luar Daerah Pabean ditetapkan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean, bagaimana menurut Bapak?

Menurut saya nantinya jasanya itu akan melekat pada barang yang dikonsumsi di dalam negeri kan, maka jelas dikenakan PPN di dalam negeri. Jasa itu nantinya harganya melekat pada barangnya, jadi pembeli yang bayar. Jadi dilihat dari arah barangnya. Kalau butir 3 yang e, menurut saya disini salah satunya di luar Daerah Pabean bisa pembeli bisa penjual, jadi udah jelas kena PPN disini.

Dalam PMK 30 tidak mengatur mengenai ekspor jasa perdagangan, bagaimana menurut bapak?

Sebenarnya isunya seperti ini supaya barang dan jasa kita dapat bersaing di luar negeri maka semua unsur pajak dibersihkan. Kalau ekspor BKP dikenakan 0%, maka nanti direstitusi. Isunya ini bukan sesuai dengan konsep *destination principle* atau bukan, tapi mengenai pengawasan. Disini kan yang bisa 0% itu hanya yang bisa diawasi. Harus bisa diyakinkan kalau barang atau jasa tersebut dimanfaatkan di luar Daerah Pabean.

Apakah ekspor jasa perdagangan yang dikenakan PPN 10% dirasa akan memberatkan pengusaha jasa perdagangan?

Pilihannya harusnya tidak kena atau 0%. Kalau bisa diyakinkan bahwa pemanfaatannya di luar Daerah Pabean harusnya bisa dikenakan tarif 0%. Saya yakin di negara manapun pasti ingin supaya daya saing produk atau jasa dalam negerinya itu bersaing. Semua pasti begitu. Sehingga ekspor jasa kalau memang diyakini itu dimanfaatkan diluar negeri, maka pengenaan 0%.

Lampiran 5 (lanjutan)

Bagaimana pendapat Bapak atas kebijakan SE-145/PJ/2010 yang menetapkan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean?

Kita harus lihat *relationship*-nya pengusaha jasa perdagangan ini membantu pembeli atau penjual. Kalau ini kan dia membantu penjual atau pembeli yang berada di luar negeri. Pembuktiannya bisa dilihat dari perjanjiannya atau apa. Sehingga kelemahannya menurut saya adalah biasanya pengusaha tidak mau menyertakan sebenarnya siapa yang menyuruhnya. Jadi tidak ada dokumentasi secara resmi. Seringnya dalam transaksi jasa perdagangan ini biasanya secara lisan dan sebagainya. Kecuali kalau nilainya besar mungkin menggunakan perjanjian, tapi kadang-kadang bisa juga karena sudah kenal jadinya lisan saja. Bisa juga *by phone*, lewat *email*, dan itu kelemahannya Indonesia belum siap meng-*counter* itu.

Tetapi kalau bisa dibuktikan kalau penerima jasanya di luar negeri, bagaimana pengenaan PPN nya menurut Bapak?

Tidak kena, karena dia ekspor. Tapi kendalanya biasanya sulit dibuktikan yang menggunakan jasa perdagangan siapa. Kalau yang huruf e ini, saya setuju ini seharusnya tidak kena, dan kalo yang c dan d yang penting bisa dibuktikan bahwa penerima jasanya tidak berada di dalam Daerah Pabean maka seharusnya tidak kena juga.

Lampiran 6 (lanjutan)

Sebenarnya kalau ekspor barang dengan ekspor jasa itu sama saja, hanya pada negara itu punya kebijakan “wah ini saya tidak bisa *control* nya,” anggep aja penyerahan di dalam negeri, “kalau yang ini saya bisa *control* nya dari bukti-bukti yang ada misalnya,” oke dijadikan ekspor. Jadi tergantung pada pembuktian sebenarnya, jadi bukan tergantung pada konsep ya. Ini ada teori dan ada konsep, ada undang-undang pelaksanaannya, ada 3, dari undang-undang pelaksanaannya ada pula keputusan-keputusan pelaksanaannya. Jadi kalau yang diatas tetap sama, teori dan konsepnya sama. Cuma pada waktu undang-undangnya pada negara-negara nasional, itu dipilih mana yang sesuai dengan kepentingan nasional, dan mana yang bisa dia buktikan. Jadi misalnya kalau jasa perdagangan, jasa perdagangan itu barangkali karena kesulitan pembuktiannya. Gimana cara membuktikannya bahwa barang itu untuk ekspor, jadi barang sebenarnya kalau murni barang ini kan gampang lihatnya, tapi kalau jasa bagaimana. Susah liatnya. Oleh karena itu kebijakan negara masing-masing ada yang mengenakan jasa perdagangan itu ekspor, ada yang jasa perdagangan itu tidak begitu. Jadi tidak sama.

Misalnya negara lain benar-benar menganut *destination principle*, sehingga jika Indonesia mengekspor jasa perdagangan ke negara tersebut, lalu Indonesia mengenakan PPN dan disana juga jadi dikenakan. Bagaimana menurut bapak?

Betul akan ada pemajakan 2 kali, dan itu tidak apa-apa. Dipemajakan atas konsumsi dalam negeri, jadi ini kan sebenarnya kenapa sih atas ekspor itu harus dikenakan 0%, kenapa? Supaya harga barang ekspor atau jasa yang diekspor itu lebih kompetitif, jadi tidak dikenakan pajak di dalam negeri. Kalau dikenakan pajak misalnya nilai ekspornya 100 dikenakan pajak di dalam negeri 10, barang yang keluar itu nilainya jadi 110. Tapi kalau barang yang di ekspor itu tidak dikenakan PPN jadi 100 saja, ya itu kan lebih kompetitif. Apalagi kita buruhnya murah apanya murah, sehingga kita lebih murah menjualnya keluar. Kalau keadaannya yang begini ini, kita mau bertindak sebagai apa. Apa mau mendorong ekspor atau tidak, kalau kita mau mendorong ekspor walau pembuktiannya kurang jelas ya kita akui saja begitu. Tapi kalau kita tidak mau

mendorong ekspor, karena kesulitan pembuktian, maka kita nyatakan itu bukan sebagai ekspor jasa. Itu kan kebijakan namanya, kebijakannya ya boleh masing-masing, kalau misalnya ekspornya dikenakan jadi 110 dan nanti di negara lain 110 itu dikenakan juga kan jadi tidak kompetitif disana. Kalau kita misalnya tidak kompetitif disana ya masa bodolah, barang kita kan laku juga disana, tidak apa-apa itu. Jadi misalnya kalau orang Amerika mau ekspor jasanya dibidang AC, orang pada tidak mau, ekspor jasa AC Cina lebih murah. Begitu kan. Produk AC itu kan sudah bisa dibuat dimana-mana, bukan hanya monopoli Amerika lagi begitu, sedangkan komputer saja ekspornya Cina lebih bagus, kalau yang sederhana ya. Kalau yang sudah canggih-canggih baru tidak ada di negara lain, jadi cuek saja itu. Ya misalnya kita ini Garuda, ada fasilitas GMS (*Grown Maintenance*) dari Garuda, yang ada di Cengkareng itu, dulu kan itu dikenakan PPN, tidak ada pesawat yang masuk kesitu. Kan mahal. Ya makanya dikasih fasilitas supaya itu mendorong, mendorong orang untuk masuk ke Indonesia. Kalau tidak orang di Singapore aja, di Singapore itu banyak fasilitas *handling grown* itu. Nah kalau orang ke Singapore pajaknya 0 (nol), tidak dikenakan pajak ya enak lebih murah, Garuda juga kesana akhirnya. Kalau disini dikenakan pajak, begitu lho.

Di dalam SE-145/PJ/2010 itu diatur bahwa ekspor jasa perdagangan diakui sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean, bagaimana jika ditinjau dari *destination principle*?

Memang secara teorinya tidak apa namanya. Kan ada teori, ada konsep, konsepnya ini memang dipakai agak menyimpang dari teori, memang sengaja menyimpang itu. Dengan catatan bahwa tadi kita itu mau mendorong ekspor atau tidak.

Menurut Bapak pengkonsumsian jasa itu seperti apa?

Secara teori ekonominya, konsumsi dilakukan di dalam Daerah Pabean. Dalam teori ekonomi ini kan harus dilihat kenyataannya, kenyataannya seperti apa sih. Ternyata dalam praktek dalam pekerjaan sehari-hari, teori ekonomi itu tidak bisa dipraktikkan begitu saja, harus ada alat bantu yang lain, misalnya bisa tidak saya

Lampiran 6 (lanjutan)

mengonsumsi teh itu sekarang dilihat dari sisi ekonomi. Kan saya konsumsi teh ni, ada tidak orang ekonominya yang mengawasi saya mengonsumsi teh, tidak ada kan, orang beli roti ada tidak yang mengawasi orang beli roti. Tidak ada. Itu diperlukan suatu instrument yang lain, instrument apa. Di pakai di PPN ini namanya instrument hukum, instrument hukum itu seperti apa yaitu apabila ada penyerahan, kalau ada penyerahan dari satu pihak kepada pihak yang lain, itu baru dianggap ada suatu konsumsi. Itulah maknanya konsumsi itu, pasal 4 menyatakan ada penyerahan barang atau penyerahan jasa. Penyerahan ini hanya konsepsi hukum, secara hukumnya ada penyerahan ada konsumsi. Pada waktu diserahkan ada konsumsi tidak? Belum mesti ada. Misalnya kamu menyerahkan baju dari toko, kamu sudah pakai tidak waktu itu, kan tidak. Oleh karena itu, itu hanya konstruksi hukum, kalau ada penyerahan maka ada konsumsi. Itu pengertian konsumsi. Sekarang kaitannya dengan jasa perdagangan, konsumsinya terjadi dimana? Orang tinggal mikir mau dipotongnya dimana sesuai kebijakannya? Mau dipotong disini atau tidak? Kalau potong disini, dinyatakan penyerahan dalam negeri. Kalau dipotongnya disana dinyatakan ekspor. Tergantung, tergantung pilih yang mana pemerintahnya, kadang-kadang kalau mau dipotong disini tidak dianggap sebagai ekspor jasa tapi penyerahan dalam negeri.

Tapi secara teori pengkonsumsian jasa itu seperti apa ya Pak?

Secara teori itu, konsep yang 100% teoritis itu, itu disini mestinya disini, begitu lho. Kan ini susah, kalau orang misalnya Singapore datang ke Batam potong rambut, terus balik ke Singapore. Pada saat gunting rambut 5 menit aja, terus dia naik Ferry balik ke Singapore, lalu kalau begitu jasanya dinikmati dimana? Kalau secara teoritis murni, kepalanya udah di Singapore ya berarti di Singapore pajakinnya. Tetapi secara konsep, konsepnya itu “ah kalau begitu kita tidak kebagian pajak nih”, daripada susah, kita pajaki saja disini. Itu namanya konsep, konsep di undang-undangnya. Antara teori dan kebijakan-kebijakan pendapatan penerimaan negara itu ada kaitannya.

Apa perbedaan penyerahan dengan pemanfaatan?

Teorinya adalah penyerahan. Kalau penyerahan maka ada akibatnya. Sekarang mau nambah, pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean. Itu tidak ada penyerahannya, tetapi ada pemanfaatannya. Jadi dilihat orang per orang memanfaatkan apa tidak. Ini bukan lagi konstruksi hukum, kalau konstruksi hukum itu adalah penyerahannya, kalau pemanfaatan bukan konstruksi hukum tetapi melihat secara *real* orang itu memanfaatkan atau tidak. Yang tadi ceitanya teori hukum, bahwa penyerahan itu ditandai kalau ada penyerahan. Kalau pemanfaatan itu dilihat orangnya memanfaatkan atau tidak.

Apakah SE-145 tidak bertentangan dengan penjelasan pasal 4 ayat (1) huruf c?

Terkait penyerahan di dalam Daerah Pabean ya? Tergantung lagi definisi penyerahan itu apa. Ya itu definisinya muter-muter. Tidak ada definisi yang jelas. Susah mencari definisinya kalau begitu.

Mengapa ekspor jasa perdagangan tidak termasuk ekspor JKP dalam PMK No. 70/PMK.03/2010?

Itu tadi, karena itu kegunaannya kenapa maklon, untuk menimbulkan dalam negeri disini. Untuk menimbulkan tenaga kerja dalam negeri, itu maksudnya. Kalau tidak ada jasa maklon, tutup, jasa maklon itu apa sih? Barangnya dari luar dikerjakannya disini. Disini kan upah buruhnya murah, kan semua kancing celana mesin jahit semuanya dari luar negeri. Masuk di pelabuhan berikat, masuk itu tidak ada impornya, orang dalam negeri kerjain, mesin-mesinnya juga dari sana semua dari sana. Orang dari sini pakai tenaga doang, pakai otak dikit, jahit. Jasa maklon itu seperti itu. Jadi untuk menarik supaya eksportir-ekrportir luar negeri, walau sedikit kita mintalah gitu ongkos jahitnya saja begitu. Walaupun sedikit, tidak apa-apalah. Makanya supaya begitu tuh dibebasin PPN nya untuk memberikan pekerjaan di dalam negeri. Makanya dikenakan 0%. Konstruksi juga sama begitu.

Lampiran 6 (lanjutan)

Apakah penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean akan memberatkan bagi pengusaha ekspor jasa perdagangan?

Ya iya. Jelas memberatkan itu. Karena kebijakannya begitu, kebijakan dalam menentukan konsep. Begitu juga kalau seumpamanya ada kaitannya dengan barang yang dibeli oleh perorangan, dibawa pulang kan, 0% juga kan, sama juga itu, supaya orang banyak beli disini.

Bagaimana perlakuan ekspor jasa perdagangan di negara lain Pak?

Ya sama saja, tergantung pemerintah mau mendukung yang mana. Konsepnya begitu. Kalau tidak salah tapi di Belanda itu sudah murni *destination principle*.

Menurut Bapak apakah kebijakan SE-145 ini sudah ideal?

Ya idealnya darimana? Kalau dilihat dari teori tidak ideal, tapi kalau dilihat dari konsep untuk kepentingan dalam negeri ya ideal, kemungkinan ya. Belum ada riset soalnya.

Apa harapan Bapak atas kebijakan PPN ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Ya agar sesuai dengan kepentingan nasional, begitu saja.

Lampiran 7 (lanjutan)

tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Jadi dia menyediakan, semuanya ini disediakan untuk dipakai oleh konsumen. Inilah karakteristik jasa. Misalnya jasa perdagangan, artinya menyediakan jasa sebagai penghubung antara penjual dengan pembeli, artinya dia menyediakan kemudahan bagi penjual dan pembeli untuk berhubungan. Dari definisi ini terlihat bahwa jasa merupakan suatu aktivitas, jasa adalah aktivitas atau kegiatan. Artinya untuk menentukan *place of supply* dari jasa itu sama dengan *place of activity*. Artinya pemanfaatan jasa itu pada saat konsumen menerima pengerjaan jasa. Ketika aktivitas jasa itu dilakukan sebenarnya sudah terjadi pemanfaatan jasa. Jasa adalah aktivitas. Jasa adalah pelayanan.

Saya pernah baca di OECD kalau pemanfaatan jasa itu ditentukan berdasarkan tempat penerima jasa, bagaimana Pak?

Itu kalau SE yang lama seperti itu. Kalau yang sekarang yang tadi saya bilang. PPN itu *objective tax*. *Objective tax*, objek PPN adalah penyerahan, *objective tax* berarti dia tidak memperhatikan kondisi si subjek pajak. Artinya penentuan terutang PPN atau tidak itu tidak didasarkan kepada *taxable* atau *untaxable*, ini berarti tidak memperhatikan lokasi atau tempat subjek. Untuk SE yang lama itu bergantung pada lokasi si penerima jasa. Jadi menentukan tempat konsumsi kesimpulannya, sesuai dengan *destination principle*, tempat konsumsi jasa ditentukan berdasarkan aktifitasnya, bukan berdasarkan subjek, subjek pemberi atau penerima. Sehingga dia konsumsinya tempat aktivitas. Jasa dilihat dari tempat penyerahan jasa dilakukan. Aktivitas jasa perdagangan itu aktivitas mencarikan pembeli atau penjual yang dapat dilakukan di dalam Daerah Pabean atau di luar Pabean. Kalau di dalam Daerah Pabean maka terutang PPN, kalau diluar tidak. Artinya penentuan tempat konsumsi jasa itu bukan berdasarkan tempat pemberi atau tempat penerima jasa, tapi berdasarkan tempat dilakukannya jasa tersebut. Intinya, berdasarkan *destination principle*, tempat konsumsi di Indonesia dikenakan PPN. Tempat konsumsi itu untuk jasa adalah tempat dilakukannya jasa bukan tempat pemberi jasa atau tempat penerima jasa. Kenapa seperti itu, karena jasa merupakan aktivitas pelayanan, sehingga kalau

aktivitasnya di dalam Daerah Pabean dikenakan PPN. Jasa itu ada 3, jasa yang melekat pada barang bergerak, jasa yang melekat pada barang tidak bergerak, dan jasa yang tidak melekat pada barang. Ini tempat penentuan tempat konsumsinya berbeda, karena sesuai dengan konsepnya *tax on consumption*. Tempat konsumsinya jasa tadi dimana, kalau konsumsinya di Indonesia terutang di Indonesia, kalau konsumsinya di luar terutangnya diluar. Untuk menentukan tempat konsumsinya tadi, tergantung pada 3 jenis jasa tadi. Kalau jasa yang melekat barang, ditentukan pada tempat barang. Mudah kan. Kalau barang tidak bergerak, tergantung barangnya dibawa kemana. Misalnya jasa maklon, maklon kan melekat pada barang, barangnya dikirim ke luar. Dan ini yang disebut sebagai ekspor jasa. Ini tempat konsumsinya di luar, dia tidak terutang, tetapi sebaliknya kena fasilitas sebesar 0%. Sehingga pajak masukannya bisa dikreditkan. Secara substansi dia tidak terutang PPN. Ada jenis jasa yang dia tidak melekat, kalau tidak melekat maka tempat konsumsinya tersebut berdasarkan aktifitas pengerjaan fisik. Nah ini seolah-olah menjadi *origin principle*, tapi ini tidak *origin principle* karena jasa dengan barang ini berbeda. Karena definisi jasa itu kan suatu aktifitas pelayanan, dan kalau kata-kata aktifitas itu diinterpretasikan lebih lanjut, itu merupakan suatu kegiatan. Jasa itu merupakan kegiatan. Jadi untuk jasa yang tidak melekat pada barang maka penentuannya, berdasarkan tempat kegiatan. Tinggal konsep ini disandingkan dengan ketentuan SE-145/PJ/2010. Kita sudah sepakat kan bahwa jasa perdagangan ini adalah jasa yang tidak melekat pada barang.

Berarti pada butir 5 seharusnya terutang dong Pak karena aktifitasnya di dalam Daerah Pabean?

Kondisi pada butir 5 huruf a dan b berarti seharusnya aktifitas jasanya itu diluar Daerah Pabean, karena tidak dikenakan PPN. Tapi kalau baca dari kalimatnya, ini seakan-akan aktifitas jasanya dilakukan di dalam Daerah Pabean karena pembeli barangnya di dalam Daerah Pabean. Apa seperti itu? Bisa tidak ini kita pastikan bahwa aktifitasnya ini di dalam Daerah Pabean? Tapi kan bisa lewat internet, bisa lewat telepon, macam2 kan. Produknya itu kan bisa ada di dalam atau diluar kan, *contact person*-nya juga bisa ada di dalam atau di luar. Misalnya *contact person*-

Lampiran 7 (lanjutan)

nya ada di luar kan kita tinggal telepon kesana kan, perusahaan jasa perdagangannya dia menjualkan barang yang ada di luar kan, tapi artinya dengan teknologi sekarang memungkinkan itu untuk itu melakukannya tidak di dalam. Tapi disini menimbulkan suatu ketidakpastian hukum. Pertanyaannya kalau ini diartikan bahwa, kan kondisinya ada dua tadi: bisa perusahaan jasa perdagangannya ke Indonesia, bisa tetap di luar. Tapi disini tidak ada kejelasan, jadi menimbulkan ketidakpastian. Kalau mau sejalan dengan konsepnya, ini harus diperjelas, jangan sampai pengusaha jasa perdagangannya ke Indonesia tapi tidak terutang juga. Ini kan ada potensi PPN disana kan, katanya *destination principle* tempat konsumsi di Indonesia. Begitu kalau mau selaras.

Bagaimana sebenarnya praktek jasa perdagangan di lapangan Pak?

Dalam definisi ini jelas apa yang dimaksud dengan jasa perdagangan, jasa yang diberikan oleh orang atau badan kepada pihak lain, dengan menghubungkan, jadi dia hanya menghubungkan atau memasarkan saja. Kalau dari definisi ini, pengusaha jasa perdagangan mencari pembeli atau penjual, setelah dapat dia kasih kontak si penjual/pembeli ke si pengguna jasa dia. Mekanisme kontak langsung terjadi pada kedua belah pihak si penjual dan pembeli. Jadi bukan si pembeli membeli barang pada pengusaha jasa perdagangannya. Bukan si pengusaha jasa perdagangan yang memberikan produk ke pembeli, kalau begitu namanya bukan jasa perdagangan tapi agen atau makelar. Agen dengan jasa perdagangan itu beda, jadi ketentuan ini hanya meliputi untuk yang sekedar menghubungkan atau memasarkan saja. Jadi dia jasa saja, tidak mengetahui bagaimana pengiriman barang, dan pembayaran atas pembelian barang juga langsung ke penjual. Kalau saya baca dari definisi ini. Artinya SE-145 ini karena dia sudah memberikan definisi, istilahnya definisi otentik, maka ketentuan SE-145 ini hanya berlaku pada kasus yang seperti tadi. Apabila kasusnya seperti agen, tidak berlaku SE-145. Makanya sejak pertama sebelum menentukan perlakuan pajak, itu harus dipastikan dahulu transaksinya seperti apa. Transaksinya beda, perlakuan pajaknya berbeda. Jadi begitu ya, ini pemasaran atau perantara, beda dengan agen.

Mengapa ekspor jasa perdagangan tidak mendapatkan tarif 0%?

Di PMK No. 70/PMK.03/2010 ini kan sebenarnya mereka tidak terutang PPN tapi kemudian dijadikan menjadi terutang PPN, tapi 0%. Dampaknya kan kepada pengkreditan pajak masukan. Kalau pengkreditan itu kan efeknya nanti restitusi. Restitusi itu pengeluaran uang negara, mengeluarkan uang negara itu kan harus hati-hati. Yang ekspor barang saja di Bea Cukai, itu banyak ekspor fiktif. Itu barang, apalagi jasa. Jasa yang tidak kelihatan. Pengawasannya bagaimana. Makanya yang paling *safe* itu oke jasa kita kasih 0% tapi hanya yang melekat pada barang. Jadi pengawasannya atas barangnya, lalu lintas barangnya. Jadi misalnya jasa maklon, ada tidak nih impor dan ekspornya. Kalau maklon berartikan impornya impor sementara, kemudian di ekspor lagi. Jasa konstruksi, konstruksi kan jelas melekat pada barang tidak bergerak, dimana barang tidak Bergeraknya. Satu lagi jasa pemeliharaan, pemeliharaan kan juga jelas, pemeliharaan bisa pada barang bergerak atau tidak bergerak. Kalau untuk jasa perdagangan ini susah masalahnya, karena tidak kelihatan, makanya dia tidak masuk dalam kategori impor. Dia tidak melekat pada barang.

Apakah penentuan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean akan memberatkan dan dirasa tidak mendukung pengusaha ekspor jasa perdagangan?

Sebetulnya kalau saya melihat bukan masalah mendukung atau tidak mendukung. Fungsi pajak kan ada 2 *budgetair* dan *regulerend*, salah satu fungsi *regulerend* ini yaitu mengatur, menciptakan suatu kondisi yang kondusif bagi perkembangan ekonomi antara lain melalui pajak. Dengan memberikan tarif 0% atas ekspor, itu kan sangat bagus kan, contohnya negara China ya, China itu bisa menjual memproduksi *handphone* yang harganya seratus ribu, dua ratus ribu, harganya murah kan, karena mereka bersaing dari segi harga. Dan itu sudah terbukti, bahwa bersaing dari harga itu lebih sukses dari bersaing kualitas. China bisa maju kan, dia tidak peduli kualitas yang penting harganya murah. Nah begitupula dengan strategi memberikan tarif 0%, 0% itu tujuannya apa? Supaya PPN bisa dikreditkan sehingga tidak *include* ke dalam harga ekspor. Kalau tidak *include* kan berarti dia *free of tax*, harganya harga pokok jual. Sehingga dipasaran diharapkan bisa

Lampiran 7 (lanjutan)

bersaing, dari sisi pajak dikasih fasilitas. Begitu yang bagus. Tapi kan nah ada lagi sisi lain yang harus kita perhatikan, kebocoran uang negara nanti, pengawasan. Pengawasannya nanti bagaimana jika dikasih hal yang sama, jasa perdagangan kan *by phone by email*, susah kan, email mah gampang saya karang. Lalu lintas barangnya mana? Tidak ada. Begini kalau kita lihat azas pajak itu banyak, azas keadilan, azas kepastian hukum, azas pengawasan, azas kenyamanan, dan masih banyak ada 10 pokok azas pajak. Ketika hendak menentukan suatu ketentuan, sepuluh-sepuluhnya harus dilihat, dan hampir seluruh ketentuan itu tidak memenuhi 10 azas ini, susah, satu sisi kita ingin *regulerend* satu sisi dari *budgetair* ini bahaya, bisa bocor nanti uang negara. Jadi supaya *balance* seimbang selama sistem kita belum kuat *regulerend*-nya kita tekan dulu.

Menurut Bapak apakah kebijakan ini sudah ideal?

Menurut saya sudah ideal, karena sudah mempertimbangkan semua aspek dan azas perpajakan. Cuma ada sedikit catatan, agar sejalan dengan konsep, tolong dipastikan, khususnya yang di butir 5 ini. Karena semua ketentuan ini kan harus berlandaskan konsep. Konsepnya bagaimana, ketentuannya harus sejalan kesana. Supaya membaca SE-145 nya sejalan dengan konsep *tax on consumption, destination principle*, tentunya dengan konsep jasa ya jangan disamakan dengan konsep barang. Bagaimana ini misalnya dengan poin 5 ini, kalau dibaca bagaimana. Saya belum baca yang lain ya. Sari aja yang baca. Itu saja sedikit catatan saya. Kalau secara keseluruhan, sudah cukup ideal. SE jasa perdagangan ini salah satu yang memprotes saya kan sebenarnya. Baca tidak? Ada kok di ortax.org, yang saya protes itu SE-08/PJ.52/1996.

Mungkin tidak kedepannya ekspor jasa perdagangan bisa mendapat tarif 0% juga Pak?

Idealnya begitu. Ini tadi pertimbangannya *budgetair* dan *regulerend*. *Regulerend*-nya masih sulit untuk dilakukan karena pengawasannya kita masih belum kuat.

Harapan Bapak apa Pak?

Kalau di kebijakan pajak itu dikenal dua istilah ada *first base* dan *second base*, terbaik pertama dan terbaik kedua, nah ini salah satu terbaik yang kedua, kalau yang terbaik pertama itu yang maksimal sesuai dengan teori dan konsep benerlah. Kalau ini tidak bisa biasanya ini masalah di sistem pajaknya, masalah SDM, masalah komputer, masalah pengawasan, makanya kita pilih yang *second base*, terbaik yang kedua kebijakan pajak.





HASIL WAWANCARA

Waktu : Pukul 14.00 WIB – 14.30 WIB
Hari/Tanggal : Kamis, 17 November 2011
Tempat : KPP Madya Jakarta Selatan Lantai 12
Interviewer : Sari Saraswati (0706287675)
Interviewee : Dikdik Suwardi, S. Sos, M. E
Posisi *Interviewee* : Akademisi Perpajakan, Dosen Ilmu Administrasi Fiskal
Universitas Indonesia

Apa konsep PPN yang dianut oleh UU PPN No. 42 Tahun 2009, *origin principle* atau *destination principle*?

Itu jelas ya *destination principle*, karena *guidance*-nya undang-undang itu kan, PPN itu pajak atas konsumsi dalam negeri, dalam Daerah Pabean. Itu sudah mencirikan bahwa konsep PPN yang di *applied* oleh Indonesia itu *destination principle*.

Di SE-145/PJ/2010 ditetapkan bahwa ekspor jasa perdagangan dianggap sebagai penyerahan di dalam Daerah Pabean. Bagaimana jika ditinjau dari *supply of service*?

Kalau yang saya tahu memang agak sulit untuk memajaki jasa. Apalagi jasa yang *cross border*. Kalau dihubungkan ke konsep *supply of service* di SE-145, ini mau maksudnya sesuai atau tidak begitu? Kalau saya baca sebenarnya sesuai. Karena sebenarnya kuncinya itu kan kalau kita berbicara yuridiksi PPN, itu kan bicarannya di dalam Daerah Pabean. Sebenarnya kalau berbicara yang menyerahkan dan yang mengkonsumsi kalau dua-duanya sudah di dalam Daerah Pabean maka *concern*-nya akan lebih kepada siapa yang menyerahkan, tempat penyerahan. Karena sudah jelas dua-duanya di dalam Daerah Pabean, makanya kenapa di pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, itu bilangannya: “*Penyerahan BKP atau JKP di dalam Daerah Pabean oleh pengusaha*”, bukan bilangannya: “*Konsumsi BKP atau JKP di dalam Daerah Pabean oleh pengusaha*”.

Lampiran 8 (lanjutan)

Berarti tidak sesuai dengan pembukaan undang-undang yang menyatakan bahwa PPN adalah pajak atas konsumsi dalam negeri.

Tidak, tetap sesuai. Begini, kalau saya melihat itu penekanannya itu ke *supply of service*, ke konteks penyerahannya ya, karena nanti kaitannya ke mengarah ke pihak yang punya kewajiban untuk memungut PPN. Jadi konteksnya itu bukan dilihat dari konteks pembelinya. Tapi di konteks penjual yang memungut PPN. Tapi *destination principle*-nya tidak hilang. Jadi pertama, yang dilihat konsumsinya berada di dalam daerah Pabean, yang kedua dilihat tempat penyerahannya juga di dalam Daerah Pabean. Kan dua-duanya utuh nih, itu semangatnya pasal 4 ayat (1) huruf a (barang) sama huruf c (jasa). Tapi penekanannya lebih ke arah tempat penyerahannya. Tapi itu tidak menghilangkan bahwa itu konsumsi dalam Daerah Pabean.

Kalau ditinjau dari *destination principle*?

Ini kan berbicara dimana jasa tersebut dikonsumsi. Dan ini sebenarnya yang menjadi masalah adalah butir 3 huruf c, d, dan e. Kalau patokan kita *supply of service* itu kan memang di dalam Daerah Pabean. Kemudian kalau dilihat dari prinsip *destination*, berarti jasa ini harus dikonsumsi di dalam Daerah Pabean, penjual itu memakai jasa si pemberi jasa itu tujuannya apa? Mencarikan pembeli di dalam Daerah Pabean. Nah pembelinya di dalam Daerah Pabean, berarti walaupun si penerima jasa (penjual) itu subjek pajak luar negeri, tapi dia mengkonsumsi jasa dari si pemberi jasa itu di dalam negeri, karena dia mencarikan pembeli di dalam Daerah Pabean. Kalau sebenarnya saya lihat SE ini sudah oke. Tapi kalau kita melihatnya kedudukan si penerima jasa, itu memang kelihatannya *cross border* banget. Kalau kita hubungkan dengan ekspor JKP pasal 4 ayat (1) huruf f, itu kan jasanya itu melekat pada barang, yang akan dimanfaatkan di luar Daerah Pabean. Jadi konteksnya itu *pure* harus dimanfaatkan di luar Daerah Pabean. Jadi ini udah oke.

Yuridiksi PPN itu berada di dalam Daerah Pabean. Kalau yang saya pahami itu sebenarnya darimana asalnya barang dan jasa, sepanjang itu dikonsumsi disini kena PPN. Pengkondisian di pasal 4 (1) terutama yang c, penyerahan JKP dalam

Daerah Pabean, sebenarnya untuk lebih menekankan saja, bahwa disitu memang dianut, karena konteks penyerahan itu tidak boleh sepihak. Harus ada penjual dan pembeli. Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean artinya penjual dan pembelinya ada di dalam Daerah Pabean. Konteks keberadaan pembeli itu apa? Itu mengarah kepada dia mengkonsumsi di dalam Daerah Pabean, artinya *supply of service* dan konsep *destinationnya* itu digabung kan dalam kata „penyerahan“. Jadi kata penyerahan itu jangan dipisahkan, jadi cuma melihat konteks *deliverynya* atau konteks mengkonsumsinya, tidak begitu. Jangan dipisahkan.

Menurut Mas Dikdik tadi, kata penyerahan itu terdapat maksud ada orang yang melakukan penyerahan sama ada orang yang mengkonsumsinya. Kalau di SE-145/PJ/2010 butir 3 huruf e, itu tidak terdapat konsumsi, namun ada penyerahan. Bagaimana menurut Mas?

Memang khusus yang huruf e ini ada catatan, artinya dua-duanya berada di dalam Daerah Pabean kan, yang butir 3 huruf a, b, c, d ini sudah oke ya, cuma yang e ini memang kurang tepat. Kalau bisa dibilang sih memang tidak tepat ya. Karena kalau patokannya hanya melihat salah satu ada di Daerah Pabean, artinya dia tuh kerangkanya cuma begini, jadi itu kan ada 3 pihak yang terlibat. Minimal satu saja ada di dalam Daerah Pabean, hak pemajakan itu ada di kita, sepertinya begitu ya. Ini tidak pas sebenarnya. Harusnya yang e ini tidak kena sama sekali. Karena kalau pemahaman saya, disitu itu si pengusaha jasa perdagangan sebagai yang menyerahkan jasa saja yang berada di Daerah Pabean.

Kalau butir 5 yang huruf a dan b gimana mas?

Kalau melihat kesini sebenarnya agak bertolak belakang dengan yang tadi ya. Yang di butir 3 huruf a, b, c, d itu dia melihatnya ke si posisi si penerima jasa. Walaupun penjual atau pembelinya ada di luar Daerah Pabean, itu dianggap penyerahan di Daerah Pabean. Kalau yang a angka 5, dia prinsipnya itu bukan ke fakta dimana jasa itu dimanfaatkan, tapi dia melihatnya ke kedudukan si penerima jasa. Kalau yang disini, pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedangkan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, padahal itu kan nyata-nyata banget si

Lampiran 8 (lanjutan)

pengusaha jasa datang ke Indonesia, dia mencari pembeli, terus abis itu di *inform* ke si penjual. Artinya kan dengan kondisi pembeli di Indonesia, berarti kan di penerima jasa memanfaatkan jasa di Indonesia. Tapi yang dilihat itu kedudukan si penerima jasa, jadi *basednya* itu, kalau di dalam PPN kita tidak boleh berbicara *domisili* sebenarnya ya. Tapi berbicara ke tempat kedudukannya si penerima jasa.

Kalo begitu kenapa di butir 3 tidak di *treat* yang sama dengan butir 5 yaitu dilihat dari kedudukan si penerima jasa-nya?

Nah itu yang tidak konsisten, karena sekali lagi, untuk melihat *activity* untuk membuktikan dimana jasa itu dimanfaatkan susah. Makanya kalau pendapatnya Pak Untung, mau ekspor jasa atau impor jasa di konteks pemanfaatan JKP, itu sebetulnya lebih cocok untuk jasa yang melekat pada barang. Itu yang diadopsi oleh ekspor JKP, melekat pada barang, itu jelas banget. Jadi kalau ini sebenarnya, ini kan tidak jelas karena ini bukan jasa yang melekat pada barang. Jadi akhirnya disini tidak konsisten, disatu sisi dilihat dari aktivitas pemanfaatannya, disatu sisi dia melihat ke kedudukannya si penerima jasa. Begitu.

Berarti kenapa jasa perdagangan itu tidak termasuk 3 jasa yang dikenakan ekspor JKP sebesar 0% itu karena jasa perdagangan tidak melekat pada barang.?

Iya dan sistem pembuktiannya susah.

Terus Indonesia sebenarnya konsepnya penyerahan atau pemanfaatan?

Pemanfaatan itu sebenarnya konsumsi. Nyecernya memang itu kan prinsipnya. Kalau kenapa Indonesia menarik *destination principle*, itu sebenarnya yang lazim digunakan di dunia internasional. Masalah nanti ketika, sumber (*source*) barang dan jasa itu, kan tadi saya bilang yang penting konsumsi di dalam Daerah Pabean. Sumbernya dari mana, bisa dari dalam Daerah Pabean, bisa dari luar Daerah Pabean. Kalau sumbernya dari dalam, berarti konteks penyerahannya dari dalam, konsumsinya di dalam, itu jadi digabungkan dalam kata „penyerahan“. Kalau dari luar Daerah Pabean, sumbernya dari luar Daerah Pabean, tapi konsumsinya di dalam Daerah Pabean. Jadi kita tidak bisa untuh memakai kata „penyerahan“.

Akhirnya dipakai kata „pemanfaatan“. Karena konsumsinya disini di dalam Daerah Pabean.

Setahu saya di luar negeri kalau *cross border* itu digunakan *destination principle*, kalau misalnya penerima jasanya di luar Daerah Pabean. Kalau begitu dia akan dipajaki juga di negara tujuan, jadi *double tax*. Bagaimana menurut Mas?

Jangan digabung-gabungkan ya. *Destination principle* itu sebenarnya mengarah kepada barang dan jasa itu dikonsumsi. Kalau menurut saya, jangan terpaku pada kedudukan si penerima jasa. Yang dilihat adalah dimana barang dan jasa itu dimanfaatkan. Jadi jangan terpaku oleh kedudukan pembeli. Ini yang dilihat sama SE-145. Tapi kalau sudah jelas, misalnya pengusaha jasa perdagangan dan pembeli berada di luar Daerah Pabean, ini kan sama-sama yang membeli dan yang menyerahkan ada di luar Daerah Pabean. Indonesia tidak dapat memajaki itu. Lain konsep lagi.

Tapi saya pernah baca di OECD, kalau untuk menentukan tempat jasa dikonsumsi, yaitu dilihat dimana penerima jasa berlokasi.

Benar. Itu pendekatan paling gampang. Kalau barang gampang, dokumentasi ekspor barang itu jelas. Tapi jasa itu tidak jelas, abstrak. Dan ini memang yang saya liat agak sensitif di jasa perdagangan. Misalnya, Sari di Singapore sebagai penjual, saya di Indonesia sebagai pengusaha jasa perdagangan. Sari minta tolong carikan pembeli di Indonesia. Saya cari pembeli di Indonesia, sudah dapat, yaudah saya minta imbalan ke Sari. Berarti kan saya memberikan jasa perantara (perdagangan) ke Sari. Sari memanfaatkan jasa saya itu dimana, di Singapore atau Indonesia? Di Indonesia. Kalau saya hanya melihat dari lokasi Sari, itu sama seperti dengan pendekatan tadi, memang pendekatan umumnya seperti itu. Paling gampang itu lokasi. Cuma jasa itu abstrak, itu sulit makanya kalau Sari baca di bukunya Victor Thuronyi, itu paling susah mengenakan PPN atas jasa. Karena abstrak banget, susah nentuinnya, batasannya sebenarnya apa sih. Makanya di ekspor JKP itu ada batasan kan, yang melekat pada barang, yang dimanfaatkan. Melekat pada barang dan dimanfaatkan itu sebenarnya untuk lebih menekankan,

Lampiran 8 (lanjutan)

walaupun mungkin ada modifikasi ya, seperti misalnya jasa maklon disitu kan jelas dimana barang tersebut dimanfaatkan, yaitu di negara penerima jasa maklon, luar Daerah Pabean.

Apakah penetapan ekspor jasa perdagangan sebagai penyerahan di Daerah Pabean, akan memberatkan dan dirasa tidak mendukung pengusaha jasa perdagangan?

Relatif itu ya, jadi kesimpulannya itu terlalu menyerdehanakan masalah. Pokoknya lihat dimana dimanfaatkan ya disitu dikenakan PPN, dan konteks dimanfaatkan itu terlalu abstrak untuk jasa. Sebenarnya kalau yang saya pahami, untuk sesuatu yang terlalu sulit untuk di *treatment* pemajakannya, sebenarnya harusnya di lepas saja. Kalau akhirnya dipajaki, kita tau salah satu tipikal PPN itu adalah administratif, kalau itu jadi terutang sebenarnya memberatkannya itu dari sisi administrasi. Masalah pembuktian kalau memang penjual (penerima jasa) di luar Daerah Pabean, atau pembelinya di Daerah Pabean. Jadi untuk menunjukkan ini benar lho terutang atau ini benar lho tidak terutang.

Kalau dikenakan 10% memberatkan tidak bagi pengusaha jasa perdagangannya?

Kalau memberatkan, sebenarnya tergantung kondisi di lapangannya. Sekarang begini, kita harus berbicara apakah semua pengusaha jasa perdagangan itu *aware* tidak dengan pajak. Kalau semuanya *aware*, itu tidak akan memberatkan karena semua sama. Anggaphlah semua menggunakan harga yang sama, artinya kompetisinya seimbang. Cuma masalahnya adalah kalau harganya sama, dan mereka tidak *aware* dengan pajak, yang satu nekat saya tidak mau mengenai PPN. Berarti ada disparitas harga, harganya lebih murah begitu. Kalau dari sisi regulasi, saya melihatnya beratnya itu masalah administrasi, itu saja.

Kita harus perdalam lagi dalam konteks bisnis, siapa tau itu tidak menjadi suatu masalah. Kalau misalnya di dalam lebih murah, anggaphlah tidak ada PPN-nya. Tapi diluar lebih mahal, mungkin orang melihat dari prestise, „oh lebih oke nih kalau kita memakai jasa dari luar“. Kalau melihatnya secara sederhana dari konteks PPN, ya memang akan memberatkan karena harganya jadi lebih mahal.

Jadi orang akan lebih cenderung untuk memakai jasa perdagangan dari luar negeri, yang misalnya kalau kita pakai tidak kena PPN.

Bagaimana ekspor jasa perdagangan di negara lain ya Mas?

Saya baca itu sudah agak lama ya. Kecenderungannya tidak dipajaki, karena susah membuktikan. Kalau ada, itu semacam *sharing revenue*, seperti di Eropa. Sebetulnya kalau ekspornya antar negara-negara Eropa itu, karena mereka Uni Eropa jadi terpantau kan mobilitasnya, misalnya kalau dari Jerman di ekspor ke Belanda, yaudah kalau mereka mau dipajaki, bisa *sharing* antara Jerman dan Belanda. Tetapi kalau keluar itu kan kita agak susah mantaunya. Dan itu harus dilihat juga ya, bisa jadi begini, kaya tadi deh, penerima jasa dan pengusaha jasa perdagangan berada di dalam Daerah Pabean, yang dia mencarikan penjual atau pembeli di luar Daerah Pabean. Siapa tau mereka cuma memakai email, itu juga kita harus kritisi ya, karena itu tidak sesederhana barang.

Apakah menurut Mas Dikdik kebijaksanaan SE-145/PJ/2010 telah ideal?

Kalau dibilang ideal secara ketentuan belum ya, karena belum memberikan kepastian. Tapi sedikit kepastian, iya, karena akhirnya orang tau, jasa perdagangan itu treatment PPN nya ini. Masalahnya nanti akhirnya muncul interpretasi, artinya kalau di level itu masih level 1 lah.

Kalau menurut Mas ekspor jasa perdagangan idealnya seperti apa?

Kalau saya melihat, idealnya itu adalah bahwa dia harus konsisten dengan ketentuan yang di ekspor JKP, artinya adalah kalau itu memang bisa dibuktikan bahwa penyerahan jasanya, artinya konteks penyerahan itu kan, ada yang memberikan ada yang menerima, itu suatu kesatuan di dalam Daerah Pabean. Kalau itu dipenuhi, itu baru yang bisa terutang PPN 10%. Tapi kalau dia *cross border*, artinya lebih banyak keluar, masuknya kita ke ekspor, ekspor jasa. Tapi apakah 0% atau tidak, kembali ke batasan, kalau itu dibatasi hanya 3, didalamnya tidak termasuk ekspor jasa perdagangan, maka harusnya konsisten itu tidak terutang PPN.

Lampiran 8 (lanjutan)

Jadi harapan Mas atas kebijakan ekspor jasa perdagangan ekspor di Indonesia apa?

Kalau saya si melihatnya harusnya terutang 0%, jadi itu masuk ke PMK 70 atau PMK 30. Karena kalau tidak terutang kan konsekuensi ke pengkreditan PM, jadi tidak bisa dikreditkan kan PM-nya.



HASIL WAWANCARA

Waktu : Pukul 14.00 WIB – 15.00 WIB
Hari/Tanggal : Jumat, 11 November 2011
Tempat : *(by phone)*
Interviewer : Sari Saraswati (0706287675)
Interviewee : Drs. Iman Santoso, M. Si
Posisi *Interviewee* : *Tax Partner Ernst & Young*

Bagaimana praktek kegiatan transaksi jasa perdagangan antar negara yang lazim terjadi?

Kalau berbicara praktek jasa itu ya, biasanya langsung antara si penjual dengan pembeli yang berada di negaranya masing-masing. Biasanya ada kesepakatan dahulu antara mereka mengenai jual-beli jasa, *scope of services* yang disepakati, termasuk imbalan/*fee* jasanya. Yang lazimnya ya itu tadi, pertama, ada kesepakatan penjual dan pembeli yang berada di masing-masing Negara untuk melakukan suatu pekerjaan jasa dengan imbalan tertentu yang sudah disepakati. Jadi begitu sudah *deal*, ya sudah maka transaksi tersebut terjadi.

Pada jasa perdagangan apakah misalnya ada pengusaha jasa perdagangan yang mencarikan pembeli untuk penjual, sebenarnya prosesnya itu seperti apa?

Tergantung kesepakatan, dalam arti bisa nanti kamu dapat komisinya dari pihak penjual atau dari pihak pembeli. Contoh jasa perdagangan misalnya begini, ada PT A, PT A ini diminta sama misalnya *parent company*-nya untuk mencari pembeli atas produk-produk dari *parent company*-nya. Saya ambil contoh misalnya PT A itu bergerak di industry jasa perdagangan produk-produk *fertilizer*, pupuk itu ya, yang diproduksi sama *parent company*-nya. PT A ini diminta oleh *parent company*-nya untuk: tolong dong cariin ada tidak pembeli di Indonesia. Di Indonesia PT A langsung mencari target, biasanya perusahaan yang membutuhkan *fertilizer* itu kan PTPN (PT Perkebunan Negara), Perusahaan Perkebunan. PT A ke perusahaan perkebunan itu, kasih presentasi-lah, segala macam menjualkan

Lampiran 9 (lanjutan)

produk-produk yang diproduksi oleh *parent company*-nya. Nanti bukan dia yang jual ke perusahaan perkebunannya, setelah dia dapat, kemudian nanti dia kasih tau ke *parent company*-nya untuk bisa menjual langsung ke pihak pembeli. Jadi si *parent company*-nya melakukan penagihan langsung ke perusahaan perkebunan sebagai pembeli, barangnya juga *delivery* langsung ke si perusahaan perkebunan. Cuma karena antara si *parent* dengan PT A sudah ada kesepakatan untuk memberikan *trade service*, si PT A itu juga akan menagihkan, memberikan tagihan ke *parent company*-nya di luar negeri.

Jika seperti itu dianggap ekspor jasa apa tidak, kalau di SE – 08 kan menyebutkan kalau misalnya si *customernya* ada di luar negeri itu tidak dikenakan PPN, itu ketentuan yang lama. Sedangkan ketentuan yang baru, SE-145, bilang jasa perdagangan tidak dikenakan PPN kalau dilakukan di luar Daerah Pabean.

Apakah kebijakan PPN saat ini sudah mendukung kegiatan ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Soal mendukung atau tidak kegiatan ekspor, Saya terus terang tidak tahu ya. Tetapi secara logika begini, PPN itu kan yang menanggung beban pajaknya adalah si pembeli. Kalau misalnya harga + PPN, si pembeli berarti akan mengeluarkan uang lebih banyak. Kalau ngeluarin uang lebih banyak, kira-kira orang akan tertarik untuk beli jasa kamu apa tidak? Kalau berbicara tentang *competitiveness*, persaingan gitu kan, ya tentunya kalau mau dibeli lebih banyak tentunya harganya harus lebih kompetitif, atau dengan kata lain harusnya harganya lebih murah. Jadi dengan adanya pengenaan PPN, kalau berbicara mengenai logika sajalah, berarti nilai jasa kita lebih tinggi 10% dari yang lain. Dan bicara transaksi *cross border* itu kan kita bicara mengenai netralitas dalam perdagangan internasional. Masalahnya, umumnya itu kan, kebanyakan Negara menganut *destination principle*, artinya PPN itu dikenakan di tempat tujuan. Tempat tujuan itu dalam kasus ekspor, kalau barang akan dikonsumsi/dipakai di negara tujuan, si eksportir harusnya tidak mengenakan PPN, kan eksportirnya ada di negara asal, kalau dia juga mungut PPN ya berarti jadi tidak netral di perdagangan internasional, karena PPN-nya nanti di negara tujuan akan dikenakan, karena prinsip PPN itu adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa

dalam Daerah Pabean, jadi kalau ini kan akan dikonsumsi di Negara tujuan, nanti berarti negara tujuan yang akan mengenakan PPN. Sehingga kalau dikenakan pajak oleh penjual yang berada di negara asal, itu mengganggu atau melanggar prinsip netralitas dalam perdagangan internasional. Jadi sebetulnya, apakah dengan pengenaan PPN ekspor jasa kita bisa ter-distorsi atau tidak, ya itu menurut saya sangat, bisa mengakibatkan prinsip netralitas dalam transaksi perdagangan internasional terganggu, kenapa? karena bisa menimbulkan beban PPN berganda, dikenakan PPN di negara asal sebesar 10%, tapi nanti di negara tujuan juga kena lagi. Jadi kena PPN dua kali. Kalau misalnya kasus kita yang tadi, PT A memberikan tagihan ke *parent company*-nya, misalnya sebesar 5% dari penjualannya, misalnya penjualannya 1000, berarti komisinya 50, kalau kena PPN berarti 50 ditambah 10%-nya jadi 55. Mungkin nanti tagihan ini, yang 50 ini dikenai pajak lagi disana, jadi dua kali kena pajaknya. Itu yang mengganggu prinsip netralitas dalam transaksi perdagangan internasional, untuk yang *cross border* ya. Dibidang sangat memberatkan sebenarnya bukan dilihat dari sisi pelakunya ya, tapi sisi konsumennya di luar negeri, tapi akibatnya si konsumen di luar negeri akan milih-milih, tidak mau menggunakan jasa perdagangan di Indonesia, mendingan memakai jasa perdagangan di Malaysia atau negara lain, misalnya saja, karena misalnya di Malaysia tidak dikenakan PPN. Jadi akibatnya itu tidak langsung, tetapi menyangkut pada masalah preferensi. Jadi akhirnya sedikit demi sedikit, orang menjadi beralih ke penyedia jasa perdagangan yang tidak mengenakan PPN.

Di UU PPN Indonesia ada batasan ekspor jasa yang dikenakan PPN sebesar 0% yaitu jasa maklon, jasa perawatan, dan jasa konstruksi, apakah hal tersebut memberikan pengaruh buruk bagi jasa selain ketiga jasa tersebut?

Di undang-undang kan sudah disebutkan, di pasal 1 nomer 29, ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean. Kalau kita perhatikan dan baca secara seksama, tidak ada yang menyebutkan bahwa kegiatan penyerahan jasa tersebut harus dilakukan di luar negeri supaya tidak kena PPN. Ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean, pokoknya tujuannya itu adalah keluar Daerah

Lampiran 9 (lanjutan)

Pabean, artinya jasa dikonsumsi di luar Daerah Pabean. Kalau baca di penjelasannya *within Indonesia jurisdiction*. Tidak ada di pasal itu yang menyebutkan bahwa ekspor jasa itu adalah kegiatan penyerahannya harus dilakukan di luar negeri, kan kalau di SE-145, kalau penyerahan jasa perdagangan dikenakan PPN dalam hal dilakukan di dalam Daerah Pabean. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual berada di dalam Daerah Pabean, sedangkan pembeli berada di luar, atau dengan kata lain sebetulnya melimitasi bahwa jasa perdagangan yang tidak dikenai PPN itu kalau penyerahan jasa perdagangannya itu dilakukan di luar Daerah Pabean. Padahal kalau lihat undang-undangnya, yang namanya ekspor Jasa Kena Pajak itu kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak keluar Daerah Pabean, tidak secara spesifik disebutkan bahwa kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak di luar Daerah Pabean. Tetapi setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak keluar Daerah Pabean, artinya keluar Daerah Pabean ini adalah dikonsumsi oleh pihak luar.

Bagaimana usulan Bapak atas pengenaan PPN atas ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Ya dikembalikan saja ke hakekatnya, PPN itu sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean. Jadi dalam konteks ekspor jasa harusnya ada *similar treatment/equal treatment* dengan ekspor barang. Ekspor barang berwujud juga tidak kena, kenapa tidak kena karena kita patuh dan tunduk dalam filosofi yang dianut dan disebutkan dalam Penjelasan Umum undang-undang PPN, bahwa system Pertambahan Nilai ini menggantikan system Pajak Penjualan dan dikenal sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa di dalam Daerah Pabean. Kalau untuk ekspor, apakah ekspor barang berwujud, barang tidak berwujud, atau ekspor jasa, itu kan hakekatnya adalah dikonsumsi bukan di dalam Daerah Pabean Indonesia. Kalau tidak dikonsumsi di dalam Daerah Pabean harusnya kita kembalikan kepada hakekatnya undang-undang itu sendiri, harusnya tidak kena atau 0% lah. Sehingga ada *equal treatment*, masa ekspor barang 0%, kalau ekspor jasa ada yang 0%, ada yang 10%, kan jadi tidak *equal*. Dan lagi juga sebetulnya dengan ekspor jasa 0%, tiga jasa tersebut, itu sebetulnya juga membantu persaingan produk-produk jasa Indonesia di luar.

Menurut Bapak ekspor jasa perdagangan itu seharusnya dikenakan 0% atau tidak kena sama sekali?

Ya harus *equal*-lah, kan sudah diatur di pasal 7. Jadi usulan saya juga sama seperti di undang-undang, di undang-undang kan pasal 7 ayat (2), sudah disebutkan tarif PPN sebesar 0% dikenakan atas: ekspor Barang Kena Pajak berwujud, ekspor Barang Kena Pajak tidak berwujud, dan ekspor Jasa Kena Pajak. Jadi sebetulnya undang-undang ini secara eksplisit sudah menyebutkan ekspor Jasa Kena Pajak itu adalah 0%. Cuma yang bikin rancu lagi di pasal 4 ayat (2): Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Tapi kalau bicara lagi di pasal 7, itu sudah jelas tarif PPN sebesar 0% dikenakan atas ekspor Jasa Kena Pajak. Cuma memang kemudian Jasa Kena Pajaknya dibatasi pasal 4 ayat (2). Harusnya tidak ada diskriminasi, harusnya *equal*. Ingat loh di Penjelasan Umum undang-undang PPN dari tahun 1983, sebetulnya itu kan undang-undang yang sekarang, Undang-Undang No. 42 itu sebetulnya adalah UU No. 8 Tahun 1983 Sebagaimana Diubah Terakhir dengan Undang-Undang No. 42 Tahun 2009. Jadi sebetulnya undang-undangnya sendiri tidak berubah, filosofi atau penjelasan umumnya itu tidak berubah. Jelas disebutkan dalam Penjelasan Umum UU PPN tahun 1983, PPN adalah pajak atas konsumsi dalam negeri. Dan yang dianut oleh undang-undang PPN adalah *destination principle*. Kalau kita mau mengenakan pajak atas ekspor Jasa Kena Pajak, sebetulnya itu sudah keluar dari *destination principle*, sudah menyalahi undang-undang loh sebetulnya ya.

Ekspor jasa perdagangan itu diatur oleh SE, sedangkan sebetulnya SE seharusnya tidak boleh mengatur subjek, objek, dan tarif pajak. Bagaimana menurut Bapak?

SE itu kurang kuat sebenarnya, karena dia urutan paling bawah dalam hierarki peraturan. Sebetulnya Wajib Pajak berusaha untuk *comply* dengan regulasi, cuma dalam konteks regulasinya *overlapping* atau tidak jelas atau multi tafsir, yang paling pertama paling dirugikan dalam kasus ini sebenarnya Wajib Pajak. Harusnya kalau kita berbicara mengenai kebijakan, formasi kebijakan harusnya

Lampiran 9 (lanjutan)

lebih jelas. Ini undang-undangnya ngomongnya A, kebawah-bawahnya ngomongnya lain. Ini sebetulnya bisa jadi berbahaya juga.

Menurut Bapak apakah kebijakan ini sudah ideal?

Bisa dilihat kebijakan ini tidak konsisten. Di undang-undang menyebutkan bahwa PPN itu lebih ke *place of benefit*-nya dimana, dimanfaatkannya dimana, dikonsumsi dimana, *place of consumption*-nya dimana. Kalau di SE-145 dilihatnya *place of performance*, tempat dilaksanakannya dimana. Kalau dilaksanakannya di Indonesia, ya kena kan begitu, walau *customer*-nya itu diluar.

Apa harapan Bapak atas penerapan PPN atas ekspor jasa perdagangan di Indonesia?

Harapannya supaya pemerintah bisa lebih konsisten saja, soalnya itu penting, seharusnya undang-undang dengan peraturan dibawahnya, peraturan pelaksanaannya harus sinkron. Bicara mengenai ekspor jasa itu sebetulnya di undang-undang yang lama juga *silent*. UU PPN yang lama itu tidak mengatur, makanya kemudian di undang-undang PPN yang baru diminta ketegasan. Ketegasannya itu adalah ekspor barang dan jasa dikenakan PPN sebesar 0%. Maka disebutkan ekspor jasa itu adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak keluar Daerah Pabean. Di pasal 7 sudah jelas, ekspor Jasa Kena Pajak sebesar 0%. Jadi batasan atau cakupan kegiatan ekspor jasa yang dikenai pajak menurut pasal 4 ayat (2) malah bikin rancu sebetulnya. Tapi kalau kita bicara ketentuan-ketentuan yang lama, sudah ada beberapa keputusan-keputusan Pengadilan Pajak bahkan sampai Mahkamah Agung, yang intinya ekspor jasa itu tidak diatur dalam undang-undang tahun 2000, sehingga atas penyerahan jasa keluar Daerah Pabean itu tidak terutang PPN. Kalau yang dulu seperti itu. Kalau sekarang, kalau kamu tanya, ya saya balik ke pasal 7 saja bahwa PPN dikenakan sebesar 0% terhadap ekspor Jasa Kena Pajak. Atas ekspor jasa harusnya 0%. Karena *spirit*-nya *to be equal treated with export of taxable goods*, atau *export of intangible taxable goods*.