



UNIVERSITAS INDONESIA

**KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN
PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS EKSPOR BARANG KENA PAJAK
YANG DIHASILKAN KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN
KEGIATAN USAHA MANUFAKTUR**

SKRIPSI

**WISNU ANGGORO WICAKSONO
0706287795**

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



UNIVERSITAS INDONESIA

**KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN
PAJAK PERTAMBAHAN NILAI
ATAS EKSPOR BARANG KENA PAJAK
YANG DIHASILKAN KEGIATAN USAHA JASA MAKLON
DAN KEGIATAN USAHA MANUFAKTUR**

SKRIPSI

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

**WISNU ANGGORO WICAKSONO
0706287795**

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

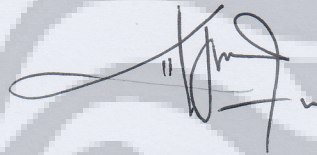
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Wisnu Anggoro Wicaksono

NPM : 07060287795

Tanda Tangan :



Tanggal : 4 Januari 2012

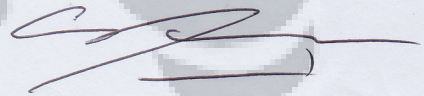
HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Wisnu Anggoro Wicaksono
NPM : 0706287795
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Kebijakan Penyetaraan Perlakuan Pajak
Pertambahan Nilai Atas Ekspor Barang Kena
Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa
Maklon Dan Kegiatan Usaha Manufaktur

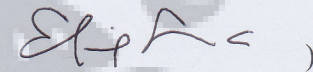
Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

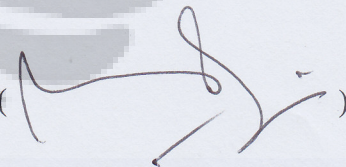
Ketua Sidang : Drs. Iman Santoso, M.Si

()

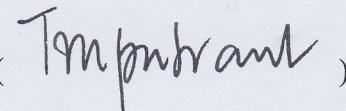
Sekretaris Sidang : Dra. Elsie S. Kasim, M.Si

()

Penguji Ahli : Dr. Haula Rosdiana, M.Si

()

Pembimbing : Dra. Titi M. Putranti, M.Si

()

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 4 Januari 2012

KATA PENGANTAR

Alhamdulillahirrabil'alamin. Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya kepada penulis sehingga tugas penulisan skripsi yang berjudul **“Kebijakan Penyetaraan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Ekspor Barang Kena Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon Dan Kegiatan Usaha Manufaktur”** sebagai persyaratan untuk memenuhi kriteria kelulusan meraih gelar kesarjanaan di Departemen Ilmu Administrasi Program Studi Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia dapat diselesaikan dengan baik.

Dalam masa-masa penulisan, penulis tidak terlepas dari bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan rasa terima dan rasa hormat serta penghargaan yang setulus-tulusnya kepada pihak-pihak yang telah banyak membantu sehingga skripsi ini dapat terwujud, 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. Terima kasih banyak atas bimbingan, arahan, saran, kritik, nasehat, serta waktu dan tenaga yang telah Ibu curahkan bagi penulis;
7. Drs. Iman Santoso, M.Si, sebagai ketua sidang skripsi penulis sekaligus narasumber dalam penulisan skripsi ini;
8. Dra. Elsie S. Kasim, M.Si selaku sekretaris sidang skripsi penulis;
9. Dr. Haula Rosdiana, M.Si, selaku penguji ahli sidang skripsi yang banyak memberikan saran dan kritik membangun bagi penulis;

10. Rini Gufraeni, S.Sos., M.Si selaku pembimbing akademis penulis;
11. Para Dosen Ilmu Administrasi Fiskal yang telah memberikan ilmu-ilmu yang bermanfaat selama penulis menjalankan masa kuliah di FISIP UI;
12. Bapak Budi Kurniawan dari DJP, Bapak Rustam Effendi dari BKF, Bapak Bapak Saroyo Atmosudarmo, Bapak Tunas Hariyulianto dan Mas Dikdik Suwardi selaku akademisi perpajakan sebagai narasumber penulis yang telah menyediakan waktu dan banyak membantu dalam penulisan skripsi ini;
13. Orang tua penulis, Bambang Gatot S. dan Munjayana, serta adikku Anggi Gumelar Baskoro yang selalu memberikan dukungan baik moril dan materiil dalam penyelesaian skripsi ini. Terimakasih keluargaku tercinta;
14. Sari Saraswati yang menjadi teman seperjuangan bagi penulis dalam menyelesaikan skripsi ini;
15. Teman-teman TeBe: Akew, Areng, Ayip, Bobby, Blek, Bowo, Cenges, Dewa, Elpis, Fajar, Jarwo, Tinton, Teling, Ubot dan Weli yang selalu berbagi gelak tawa dan keceriaan. Sahabat setia dalam perjuangan selama empat tahun lebih di masa kuliah.;
16. Semua teman-teman Administrasi 2007, semoga cita-cita kita semua tercapai;
17. Mbak Ina, Mbak Nur, Mas Maelan dan seluruh staf jurusan Ilmu Administrasi, staf MBRC FISIP UI, dan staf administrasi FISIP UI yang selalu membantu mahasiswa dalam segala urusannya.
18. Semua pihak yang telah sangat membantu penulis di dalam penyusunan skripsi ini dan tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa skripsi ini masih jauh dari harapan dan kesempurnaan karena masih terdapat banyak kekurangan, hal ini lebih disebabkan karena keterbatasan waktu dan kemampuan penulis. Oleh karena itu, penulis akan dengan senang hati mengharapkan bahkan menerima saran dan kritik dari pihak manapun dengan diiringi doa dan ucapan terima kasih.

Depok, 4 Januari 2012

Wisnu Anggoro Wicaksono

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

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

Nama : Wisnu Anggoro Wicaksono
NPM : 07062867795
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis karya : Skripsi

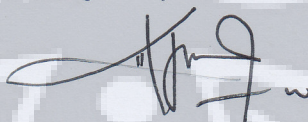
Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

“KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN PAJAK PERTAMBAHAN
NILAI ATAS EKSPOR BARANG KENA PAJAK YANG DIHASILKAN
KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN KEGIATAN USAHA
MANUFAKTUR”

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 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



(Wisnu Anggoro Wicaksono)

ABSTRAK

Nama : WISNU ANGGORO WICAKSONO
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul : Kebijakan Penyetaraan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak yang Dihasilkan oleh Kegiatan Usaha Jasa Maklon dengan Kegiatan Usaha Manufaktur

Penelitian ini membahas kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa maklon dengan kegiatan usaha manufaktur. Tujuan penelitian adalah menggambarkan latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur, menganalisis kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon jika ditinjau dari konsep *taxable supplies* dan menggambarkan perbandingan kebijakan perlakuan PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon menurut kelaziman internasional. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa kebijakan ini dilatarbelakangi oleh perlunya kapastian dalam pengkreditan pajak masukan atas kegiatan impor yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon guna mendukung daya saing. Konsep *supplies of goods* sulit diterapkan pada transaksi lintas negara karena pendekatan arus barang yang melintas batas yurisdiksi menjadi *overrule* dan lebih kuat penggunaannya dibandingkan dengan pendekatan arus hak. Kebijakan perlakuan PPN atas impor dan ekspor BKP sehubungan dengan jasa maklon yang diterapkan di Indonesia berbeda dengan yang diterapkan di negara lain.

Kata Kunci:

PPN, Jasa Maklon, Transaksi Lintas Negara, Pajak Masukan

ABSTRACT

Name : WISNU ANGGORO WICAKSONO
Study Program : Fiscal Administration
Title : **Equal Treatment Policy of VAT on Exported Goods Produced Through Toll Manufacturing and Full Manufacturing**

This study discusses the equal treatment policy of VAT on exported goods produced through toll manufacturing and full manufacturing in Indonesia. The purpose of this study is to describe the background of equal treatment policy of VAT on exported goods produced through toll manufacturing and full manufacturing in Indonesia, analyze the policy of VAT treatment on exported goods produced under toll manufacturing based on taxable supplies, and describe the policy of VAT on imported and exported goods related to toll manufacturing activity based on international customary. This study used a quantitative approach to the type of descriptive research. The study concluded that the policy triggered by the certainty problem on input VAT caused by the import activity conducted by toll manufacturers. The supplies of goods concept becomes irrelevant on cross border transaction because the flow of rights is being overruled by the flow of goods when goods pass the custom boundaries. The policy of VAT on imported and exported goods related to toll manufacturing activity that applied in Indonesia is different than in the other countries.

Key words:

VAT, Toll Manufacturing, Cross Border Transaction, Input VAT

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
BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Permasalahan	8
1.3 Tujuan Penulisan	9
1.4 Signifikansi Penelitian	9
1.4.1 Signifikansi Akademis	9
1.4.2 Signifikansi Praktis	9
1.5 Sistematika Penulisan	10
BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI	
2.1 Tinjauan Pustaka	12
2.2 Kerangka Teori	19
2.2.1 Kebijakan Fiskal dan Kebijakan Pajak	19
2.2.2 Definisi Pajak Pertambahan Nilai	22
2.2.3 <i>Legal Character</i> Pajak Pertambahan Nilai	23
2.2.4 Sistem Pemungutan dalam Pajak Pertambahan Nilai	26
2.2.5 Metode Penghitungan PPN	27
2.2.6 Yurisdiksi Pemajakan dalam PPN	28
2.2.7 <i>Taxable Supplies</i>	29
2.2.8 Konsep Jasa Maklon	32
2.3 Operasionalisasi Konsep	35
2.4 Kerangka Pemikiran	37
BAB 3 METODE PENELITIAN	
3.1 Pendekatan Penelitian	37
3.2 Jenis / Tipe Penelitian	38
3.2.1 Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian	38
3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian	38
3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu	39
3.3 Teknik Pengumpulan Data	39
3.4 Teknik Analisis Data	40
3.5 Narasumber / Informan	41
3.6 Proses Penelitian	42

3.7	Penentuan <i>Site</i> Penelitian	43
3.8	Batasan Penelitian	43
3.9	Keterbatasan Penelitian	44
BAB 4	KETENTUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR BKP YANG DIHASILKAN OLEH KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN GAMBARAN TRANSAKSI JASA MAKLON LINTAS NEGARA DI INDONESIA	
4.1	Ketentuan Umum Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia	45
4.1.1	Objek Pajak Pertambahan Nilai	45
4.1.2	Subjek Pajak Pertambahan Nilai	50
4.1.3	Tarif dan Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai	51
4.1.4	Saat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai	51
4.1.5	Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai	52
4.2	Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor BKP yang Dihasilkan oleh Kegiatan Usaha Jasa Maklon di Indonesia	54
4.2.1	Periode UU PPN 1983-1994	55
4.2.2	Periode UU PPN 1994-2000	56
4.2.3	Periode UU PPN 2000-2009	58
4.2.4	Periode UU PPN 2009	58
4.3	Gambaran Transaksi Ekspor Jasa Maklon	64
4.3.1	Transaksi Jasa Maklon Domestik	65
4.3.2	Transaksi Jasa Maklon <i>Cross Border</i>	67
BAB 5	ANALISIS KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR BARANG KENA PAJAK YANG DIHASILKAN KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN KEGIATAN USAHA MANUFAKTUR	
5.1	Latar Belakang Kebijakan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon dan Kegiatan Usaha Manufaktur	70
5.2	Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon Ditinjau Dari Konsep <i>Taxable Supplies</i>	82
5.3	Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon Ditinjau dari Kelaziman Internasional	94
BAB 6	SIMPULAN DAN SARAN	
6.1	Simpulan	102
6.2	Saran	103
	DAFTAR PUSTAKA	105
	DAFTAR RIWAYAT HIDUP	
	LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Struktur PDB Indonesia Menurut Lapangan Usaha Tahun 2006 – 2010 (dalam persen)	2
Tabel 1.2	Komposisi Nilai Output Industri Besar dan Sedang (dalam persen) .	4
Tabel 2.1	Matriks Penelitian	17
Tabel 2.2	Operasionalisasi Konsep	35
Tabel 4.1	Persandingan Pengertian Jasa menurut UU PPN yang Berlaku	54
Tabel 4.2	Pokok Perubahan PMK No. 70/PMK.03/2010 dengan PMK No. 30/PMK.03/2011	63
Tabel 5.1	Ilustrasi Perbandingan Transaksi Jasa Maklon berdasarkan Pengkreditan Pajak Masukan atas Impor BKP yang akan Dimaklon	92



DAFTAR GAMBAR

Tabel 2.1	Kerangka Pemikiran Penelitian	36
Tabel 4.1	Skema Transaksi Penyerahan Jasa Maklon di Dalam Daerah Pabean	66
Tabel 4.2	Skema Transaksi Ekspor Jasa Maklon	68
Tabel 5.1	<i>Overrule</i> dalam <i>Cross Border Transaction</i>	86



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Pedoman Wawancara
- Lampiran 2 Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, SE, M.Si, Dosen
Adiminstrasi Fiskal FISIP UI
- Lampiran 3 Wawancara dengan Dr. Saroyo Atmosudarmo, Ketua Pengadilan
Pajak
- Lampiran 4 Wawancara dengan Dikdik Suwardi S.Sos, M.E., Dosen
Adiminstrasi Fiskal FISIP UI
- Lampiran 5 Wawancara dengan Bapak Budi Kurniawan, Staf Subdit Peraturan
PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak Tidak Langsung Lainnya,
Direktorat Jenderal Pajak
- Lampiran 6 Wawancara dengan Bapak Purwito Hadi, Ketua Subbidang PPN dan
PPnBM, Badan Keuangan Fiskal
- Lampiran 7 Wawancara dengan Drs. Iman Santoso M.Si., *Tax Partner Ernst &
Young Indonesia*

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Tujuan utama pembangunan ekonomi suatu negara pada hakekatnya adalah untuk mencapai pertumbuhan yang berkesinambungan. Pertumbuhan ekonomi tersebut dibutuhkan dalam upaya untuk meningkatkan standar hidup dan kesejahteraan masyarakatnya. Pemerintah selalu melakukan berbagai upaya secara terus-menerus dalam rangka memenuhi tujuan negara, salah satunya yakni mewujudkan kesejahteraan umum bagi segenap masyarakat Indonesia.

Sektor manufaktur sering disebut memegang peranan penting dalam proses pembangunan ekonomi suatu bangsa. Sektor ini mampu memberikan kontribusi ekonomi melalui produk yang memiliki nilai tambah yang lebih besar dibandingkan dengan produk di sektor lain, misalnya sektor pertanian. Sektor manufaktur mampu menciptakan lapangan kerja dan devisa, selain juga mendorong proses transformasi kultural suatu bangsa ke arah modernisasi melalui proses industrialisasi.

Transformasi dari ekonomi yang berbasis pada sektor pertanian menjadi ekonomi yang berbasis pada sektor industri, sering disebut sebagai pilar utama kesuksesan pembangunan ekonomi pada masa pemerintahan Orde Baru. Sejak pertengahan tahun 1980-an, sektor manufaktur berorientasi ekspor telah menjadi motor utama pertumbuhan ekonomi Indonesia. Hal ini dapat dilihat dari sumbangan sektor industri yang semakin meningkat dari tahun ke tahun dalam struktur Produk Domestik Bruto (PDB) Indonesia. Pada awal Orde Baru, para petani menyumbang lebih dari setengah produksi nasional sementara para buruh dan industriawan di sektor industri hanya menyumbang 8%. Sejak tahun 1991 sumbangan sektor manufaktur pada struktur PDB Indonesia telah melampaui sumbangan sektor pertanian. Sumbangan sektor manufaktur telah meningkat tiga kali lipat menjadi 24%, sebaliknya sektor pertanian turun menjadi 17%, sepertiga dari sumbangannya pada awal Orde Baru (Pangestu, Adje dan Mulyadi, 1996, h. 16). Hingga saat ini, sektor manufaktur masih tetap berperan sebagai sektor

penyumbang terbesar terhadap struktur PDB Indonesia. Hal ini dapat dilihat pada tabel 1.1 di bawah ini yang menunjukkan struktur PDB Indonesia menurut lapangan usaha.

Tabel 1.1
Struktur PDB Indonesia Menurut Lapangan Usaha Tahun 2006 – 2010
(dalam persen)

Lapangan Usaha	2006	2007	2008	2009	Smt I 2010
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1. Pertanian, Peternakan, Kehutanan, dan Perikanan	13,0	13,7	14,5	15,3	15,9
2. Pertambangan dan Penggalian	11,0	11,2	10,9	10,5	11,1
3. Industri Pengolahan	27,5	27,0	27,9	26,4	25,2
4. Listrik Gas, dan Air Bersih	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8
5. Konstruksi	7,5	7,7	8,5	9,9	10,1
6. Perdagangan, Hotel, dan Restoran	15,0	15,0	14,0	13,4	13,8
7. Pengangkutan dan Komunikasi	6,9	6,7	6,3	6,3	6,2
8. Keuangan, Real Estat, dan Jasa Perusahaan	8,1	7,7	7,4	7,2	7,1
9. Jasa-jasa	10,1	10,1	9,7	10,2	9,8
PDB	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
PDB Tanpa Migas	88,9	89,5	89,4	91,7	91,9

Sumber: Data Strategis Biro Pusat Statistik

Pertumbuhan industri dalam negeri paling cepat terjadi pada industri padat karya, dimana Indonesia memiliki keunggulan komparatif yang kuat sehingga juga mendorong pertumbuhan ekspor produk non migas Indonesia. Subsektor industri yang menjadi primadona kegiatan ekspor Indonesia antara lain industri kayu lapis dimana Indonesia memiliki sumberdaya bahan baku yang melimpah, serta industri tekstil, pakaian jadi dan sepatu dimana upah tenaga kerja Indonesia cenderung masih lebih murah dibandingkan dengan negara lainnya.

Pertumbuhan di sektor industri manufaktur ini sejalan dengan perkembangan penanaman modal asing di Indonesia. Hal ini memicu tumbuhnya kegiatan usaha jasa maklon di Indonesia atau yang sering juga disebut dengan istilah *toll manufacturing* atau *contract manufacturing*. Jasa maklon dapat diartikan sebagai bentuk hubungan kerja sama antara dua belah pihak dalam rangka proses penyelesaian suatu barang. Transaksi maklon tersebut dilakukan oleh dua pihak,

yaitu pengguna jasa maklon (pemilik barang) dan pihak pemberi jasa maklon (subkontraktor). Dalam pengerjaan jasa maklon, spesifikasi dan seluruh bahan bakunya disediakan oleh pengguna jasa maklon tersebut. Perbedaan mendasar antara jasa maklon dengan usaha manufaktur adalah penerimaan yang didapat. Pihak pemberi jasa maklon menerima imbalan sesuai dengan kesepakatan yang dibuat dan telah disetujui oleh pihak pengguna jasa dan pemberi jasa maklon. Seperti imbalan atas pemberian jasa lainnya, imbalan yang diterima atau diperoleh atas pemberian jasa maklon dikenal dengan istilah *fee* (Indonesian Tax Review, 2005, h. 31). Imbalan tersebut sering dicatat dalam laporan keuangan sebagai upah jasa pabrikan (*toll manufacturing fee*).

Industri jasa maklon merupakan salah satu alternatif yang dapat ditempuh oleh produsen dalam memproduksi barangnya. Perusahaan manufaktur besar di luar negeri memilih memanfaatkan perusahaan penyedia jasa maklon di negara lain dalam rangka mencapai efisiensi. Perusahaan pengguna jasa maklon akan mendapatkan beberapa keuntungan, antara lain perusahaan tidak perlu membangun pabrik baru dan membeli peralatan baru sehubungan dengan pengerjaan produk serta biaya upah tenaga kerja yang lebih murah.

Sektor industri Indonesia yang menghasilkan produk berorientasi ekspor banyak yang bersifat industri maklon. Hal ini dapat terlihat pada industri-industri yang menjadi produk ekspor andalan Indonesia. Misalnya industri pakaian jadi, dimana sebagian besar dari industri fesyen masih bersifat maklon sehingga belum benar-benar menyentuh kreatifitas individu Indonesia (Studi Industri Kreatif Indonesia, 2008, h. 16). Contoh lain adalah industri sepatu olah raga untuk ekspor. Industri sepatu yang merupakan PMA dan PMDN menggunakan lisensi merek dari perusahaan asing atau disubkontrak langsung oleh pemegang merek (Pangestu, Adje dan Mulyadi, 1996, h. 159).

Peranan kegiatan usaha jasa maklon terhadap sektor industri Indonesia juga dapat dilihat dari besaran *output* atau nilai keluaran yang dihasilkan dari proses produksi yang berupa jasa industri yang diterima dari pihak lain. Jasa industri yang diterima dari pihak lain adalah kegiatan industri yang melayani keperluan pihak lain. Pada kegiatan ini bahan baku disediakan oleh pihak lain sedangkan pihak pengolah hanya melakukan pengolahannya dengan mendapat imbalan

sejumlah uang atau barang sebagai balas jasa (upah maklon) (<http://www.bps.go.id/>, 2011). Hal ini dapat dilihat pada tabel berikut yang menunjukkan komposisi nilai *output* pada industri besar dan sedang Indonesia. Tabel tersebut menunjukkan bahwa jasa industri yang diberikan pada pihak lain menempati urutan kedua jenis *output* yang dihasilkan industri besar dan sedang di Indonesia. Hal ini mencerminkan adanya industri yang bersifat maklon.

Tabel 1.2
Komposisi Nilai Output Industri Besar dan Sedang
(dalam persen)

Jenis Output	2004	2005	2006	2007	2008
1 Barang yang dihasilkan	92.86	92.32	92.15	91.80	92.92
2 Tenaga listrik yang dijual	0.02	0.02	0.01	0.01	0.00
3 Jasa industri yang diberikan pada pihak lain	5.03	5.40	4.05	5.15	5.14
4 Selisih nilai stocks barang setengah jadi	0.98	1.21	1.32	1.95	0.95
5 Penerimaan lain dari jasa non industri	1.12	1.05	2.47	1.09	0.99
J u m l a h	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Sumber : Biro Pusat Statistik

Dinamika yang terjadi pada sektor riil, pasar modal dan sektor ekonomi lainnya baik di dalam negeri maupun di luar negeri, tentu saja membuat pemerintah harus selalu melakukan usaha untuk mengimbangi perubahan yang terjadi di berbagai sektor ekonomi tersebut. Pemerintah berfungsi untuk mengatasi masalah-masalah yang timbul sebagai akibat dari fluktuasi perekonomian dan menjaga/menjamin tersedianya lapangan kerja (memperkecil tingkat pengangguran) serta penjaga stabilitas harga (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 3). Salah satu cara yang dapat ditempuh oleh pemerintah adalah dengan menggunakan instrumen kebijakan di bidang perpajakan. Selain sebagai sumber penerimaan negara, pajak juga memiliki fungsi *regulerend*, dimana pajak dipergunakan oleh pemerintah sebagai alat atau instrumen kebijakan untuk mencapai tujuan-tujuan atau menciptakan kondisi dan keadaan tertentu yang diinginkan oleh pemerintah (Nurmantu, 2005, h. 36). Dalam hal inilah pemerintah dapat menggunakan pajak sebagai alat kebijakan dalam merespons dinamika tersebut serta mencapai tujuan-tujuan tertentu, misalnya meningkatkan investasi, memacu ekspor, serta menjaga stabilitas harga barang dan lain-lain. Hal tersebut

tentu saja dilaksanakan dengan tidak mengesampingkan kepentingan penerimaan negara.

Pertimbangan bahwa peranan penerimaan perpajakan dewasa ini begitu penting dalam menopang keberlangsungan penerimaan negara mendorong pemerintah untuk melakukan langkah-langkah pembaharuan serta penyempurnaan kebijakan dan administrasi perpajakan. Secara umum, kebijakan perpajakan diarahkan untuk terus meningkatkan penerimaan tanpa membebani perkembangan usaha. Sebagaimana yang tertera dalam Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2010, dalam hal ini tiga strategi yang diterapkan pemerintah adalah dengan melakukan reformasi di bidang administrasi, reformasi di bidang peraturan dan perundang-undangan, serta reformasi di bidang pengawasan dan penggalian potensi (h. III-1).

Dalam rangka mempertegas komitmen pemerintah, dalam hal ini Kementerian Keuangan untuk mendukung perkembangan di berbagai sektor ekonomi, maka Menteri Keuangan telah mengeluarkan enam kebijakan baru dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan (PMK) pada 28 Februari 2011. Adapun paket kebijakan Februari 2011 tersebut terdiri dari (<http://www.depkeu.go.id/Ind/>, 2011):

- (1) Rumah sederhana yang dibebaskan dari pengenaan PPN;
- (2) PPN atas jasa maklon;
- (3) Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah (PPN DTP) Minyak Goreng;
- (4) Penyederhanaan proses pemberian pembebasan Bea Masuk dan Cukai;
- (5) Tata laksana kemudahan impor tujuan ekspor dan pengawasannya; dan
- (6) Implementasi pemberian kemudahan dalam pembayaran Pagu Raskin kepada Bulog untuk mendukung subsidi beras bagi rakyat miskin.

Salah satu dari enam kebijakan baru tersebut adalah memberikan perlakuan yang setara (*equal treatment*) atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) kegiatan usaha jasa maklon (*toll manufacturing/contract manufacturing*) dengan kegiatan usaha manufaktur pada umumnya (*full manufacturing*), sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 tentang perubahan atas PMK No. 70/PMK.03/2010 tentang batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak (JKP)

yang atas eksportnya dikenai PPN. PMK baru tersebut diterbitkan dengan tujuan menyempurnakan ketentuan perpajakan terdahulu sehingga diharapkan dapat lebih memberikan kepastian perlakuan PPN yang terkait dengan pemasukan dan pengeluaran barang dalam rangka ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0%. Ada tiga hal penegasan yang tercantum dalam PMK ini, yakni memperjelas definisi maklon, perlakuan atas Pajak Masukan yang terkait dengan barang hasil maklon yang diekspor, serta perlakuan ekspor.

Pada PMK No. 70/PMK.03/2010 sebelumnya diatur bahwa atas kegiatan ekspor barang yang dihasilkan dari kegiatan ekspor jasa maklon tidak dapat dilaporkan sebagai ekspor BKP dalam SPT Masa PPN sehingga yang wajib dilaporkan oleh PKP dalam SPT Masa PPN hanyalah penyerahan jasa maklon saja. Penyerahan barang hasil jasa maklon tidak perlu dilaporkan dalam SPT PPN karena dianggap sedari awal hingga proses pengerjaan barang berakhir, hak kepemilikan barang tersebut tidak pernah dimiliki oleh PKP yang bersangkutan melainkan milik pihak pengguna jasa maklon sehingga dianggap bukan merupakan suatu penyerahan BKP. Atas dasar tersebut pula, maka atas impor bahan baku barang maklon oleh PKP penyedia jasa maklon tidak dapat dikreditkan pajak masukannya karena impor tersebut dianggap tidak berkaitan dengan kegiatan usaha yakni penyerahan jasa maklon, bukan penyerahan barang.

Menurut PMK No.30/PMK.03/2011 yang mulai berlaku sejak 8 Februari 2011, ekspor Barang Kena Pajak (BKP) hasil kegiatan usaha maklon wajib dilaporkan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang bersangkutan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN-nya. Hal ini berakibat seluruh pajak masukan baik yang terkait dengan jasa maupun barang maklon menjadi dapat dikreditkan. Pengusaha penyedia jasa maklon diperkenankan untuk mengkreditkan pajak masukan baik yang terkait dengan jasa maklon maupun barang maklon yang diekspor, termasuk atas impor bahan baku barang maklon. Pada PMK No. 70/PMK.03/2010 sebelumnya, pajak masukan atas impor bahan baku tidak jelas perlakuannya karena ekspor BKP hasil kegiatan usaha jasa maklon tidak dilaporkan pada SPT pengusaha penyedia jasa maklon.

Penerapan kebijakan pemerintah yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 ini, dimaksudkan untuk menjaga daya saing kegiatan usaha

ekspor jasa maklon Indonesia sehingga diharapkan dapat menjadi lebih kompetitif dibandingkan para pelaku kegiatan usaha sejenis di negara-negara lain. Diharapkan dengan adanya perubahan peraturan ini, pengusaha penyedia jasa maklon akan mendapatkan keringanan dalam hal perpajakan sehingga mampu untuk lebih bersaing dengan perusahaan penyedia jasa maklon di negara pesaing. Hal ini disebabkan oleh kebijakan mengenai perubahan perlakuan atas Pajak Masukan yang terkait dengan barang hasil maklon yang diekspor.

Penyetaraan perlakuan PPN atas kegiatan usaha jasa maklon dengan kegiatan usaha manufaktur dapat menimbulkan perdebatan dari konsep PPN itu sendiri, khususnya yang terkait dengan PPN atas impor BKP sehubungan dengan pengerjaan jasa maklon tersebut. PPN pada dasarnya dikenakan atas *taxable supplies*, dimana istilah yang digunakan di Indonesia adalah penyerahan BKP yang terutang PPN. 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* (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 233). Mengingat hak kepemilikan atas barang maklon tidak berpindah dari perusahaan pengguna jasa maklon kepada perusahaan penyedia jasa maklon, maka pembayaran PPN atas impor bahan baku barang maklon yang kepemilikannya berada di perusahaan pengguna jasa maklon tentunya dapat diperdebatkan khususnya jika ditinjau dengan konsep *supply of goods* dan *supply of services*.

Kewajiban pembayaran PPN atas kegiatan impor bahan baku yang harus dipenuhi terlebih dahulu ini juga dikhawatirkan dapat mengganggu *cashflow* pengusaha penyedia jasa maklon. Hal ini dapat disebabkan oleh prosedur pengabulan permohonan restitusi oleh Direktorat Jenderal Pajak yang cenderung berbelit-belit sehingga dapat mengakibatkan kerugian bagi wajib pajak. Perlakuan PPN atas impor dan ekspor barang sehubungan dengan jasa maklon tersebut juga dapat diperbandingkan dengan kebijakan yang dilakukan di negara lain. Hal ini dapat dilakukan untuk mempertimbangkan opsi pemberian fasilitas PPN tidak dipungut mengingat impor bahan baku/barang setengah jadi tersebut hanya bersifat sementara dan pasti akan diekspor lagi sebagai bentuk pengembalian barang milik pemesan di luar negeri tersebut.

1.2 Pokok Permasalahan

Penerbitan PMK No. 30/PMK.03/2011 tentang perubahan PMK No. 70/PMK.03/2010 tentang batasan kegiatan dan jenis JKP yang atas eksportnya dikenai PPN adalah untuk memberikan perlakuan yang setara antara kegiatan jasa usaha maklon dengan kegiatan usaha manufaktur. Kebijakan ini ditujukan untuk memberikan kepastian hukum atas ekspor barang hasil maklon dan dimaksudkan untuk menjaga daya saing kegiatan usaha ekspor jasa maklon Indonesia.

Kebijakan ini tentunya diharapkan akan memberikan kepastian hukum pengenaan PPN atas kegiatan ekspor dan impor yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon. Di lain pihak, kebijakan ini dapat menimbulkan perdebatan jika ditinjau dari konsep dan teori PPN. Penyerahan barang maklon sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon yang dilakukan oleh pengguna jasa maklon kepada pemberi jasa maklon dan sebaliknya tentunya tidak dapat dipersamakan dengan kegiatan penyerahan barang yang terjadi pada kegiatan usaha manufaktur. Penyerahan barang maklon sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon tersebut tidak disertai dengan penyerahan hak kepemilikan yang menjadi sebuah dasar terjadinya penyerahan barang. Hal ini sebagaimana telah didefinisikan oleh Melville bahwa, *“supply of good is demanded 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 barang tersebut sepenuhnya berpindah dari satu pihak ke pihak lainnya.

Berdasarkan uraian latar belakang permasalahan di atas, peneliti tertarik untuk mencoba memahami lebih dalam mengenai kebijakan yang diambil pemerintah untuk melakukan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Adanya perbedaan yang terjadi antara konsep dan teori dengan permasalahan di lapangan ini menarik minat penulis untuk menyusun skripsi dengan pokok permasalahan yang dapat dituangkan dalam pertanyaan-pertanyaan penelitian sebagai berikut:

- 1) Apa latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur?

- 2) Bagaimana kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon jika ditinjau dari konsep *taxable supplies*?
- 3) Bagaimana kebijakan perlakuan PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon menurut kelaziman internasional?

1.3 Tujuan Penulisan

Penelitian ini dimaksudkan agar dapat mencapai tujuan sebagai berikut, yaitu:

- 1) Untuk menggambarkan latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.
- 2) Untuk menganalisis kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon jika ditinjau dari konsep *taxable supplies*.
- 3) Untuk menggambarkan perbandingan kebijakan perlakuan PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon menurut kelaziman internasional.

1.4 Signifikansi Penelitian

1.4.1 Secara Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat dalam pengembangan ilmu pengetahuan di bidang perpajakan terutama tentang PPN atas kegiatan usaha jasa maklon. Hasil penelitian ini dapat berguna sebagai sumber informasi untuk menambah pengetahuan serta wawasan bagi penulis khususnya, serta bagi akademisi serta masyarakat secara umum. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan informasi dan data tambahan serta 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 sehubungan dengan dikeluarkannya kebijakan penyetaraan perlakuan pajak pertambahan nilai atas ekspor barang kena pajak yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan serta pertimbangan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka proses evaluasi kebijakan tersebut. Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi pihak pengusaha penyedia jasa maklon dalam rangka mempersiapkan tindakan-tindakan guna mengantisipasi dan mematuhi aspek serta kewajiban perpajakan yang timbul sehubungan dengan berlakunya kebijakan baru ini.

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, tujuan penulisan, 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, kerangka teori yang menjabarkan teori-teori yang menjadi landasan berpikir dan analisa penulis dalam membahas pokok permasalahan yang ada, serta operasionalisasi konsep.

BAB 3 METODE PENELITIAN

Pada bab ini penulis menjabarkan metode yang digunakan untuk melakukan penelitian, diantaranya pendekatan penelitian, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, teknik analisis data, narasumber/informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, batasan penelitian, serta keterbatasan penelitian.

BAB 4 KETENTUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR BKP YANG DIHASILKAN OLEH KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN GAMBARAN TRANSAKSI JASA MAKLON LINTAS NEGARA DI INDONESIA

Pada bab ini penulis menjabarkan mengenai ketentuan umum mengenai peraturan perundangan PPN di Indonesia, ketentuan perlakuan PPN yang terkait dengan ekspor BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa maklon ke luar negeri sebagaimana yang diatur dalam peraturan perundangan yang berlaku serta gambaran transaksi jasa maklon lintas negara.

BAB 5 ANALISIS KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN PPN ATAS EKSPOR BKP YANG DIHASILKAN KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN KEGIATAN USAHA MANUFAKTUR

Pada bab ini penulis akan membahas secara lebih mendalam mengenai kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.

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

2.2 Tinjauan Pustaka

Dalam melakukan penelitian mengenai **“Kebijakan Penyetaraan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak yang Dihasilkan oleh Kegiatan Usaha Jasa Maklon dan Kegiatan Usaha Manufaktur”**, penulis merasa perlu untuk melakukan tinjauan pustaka terhadap beberapa penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Pada tinjauan pustaka ini, penulis mengambil contoh beberapa penelitian terdahulu yang memiliki objek penelitian yang sama, yakni jasa maklon. Hal ini tentunya dimaksudkan untuk memudahkan penulis dalam rangka pelaksanaan penelitian kali ini.

Salah satu penelitian yang dijadikan tinjauan pustaka tersebut adalah skripsi berjudul **“Beberapa Bentuk *Tax Planning* atas Transaksi *Contract Manufacturing* (Jasa Maklon) dalam Kawasan Berikat”** yang ditulis oleh Shinta Marvianti (FISIP UI) pada tahun 2004. Skripsi ini membahas tentang perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon dalam kawasan berikat berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Penelitian ini terfokus pada arti pentingnya *tax planning* bagi pengusaha jasa maklon dalam kawasan berikat, alternatif *tax planning* yang dapat dilakukan beserta masing-masing kelebihan dan kelemahannya, serta yang terakhir pengaruh *tax planning* tersebut bagi beban pajak yang harus ditanggung oleh perusahaan jasa maklon dalam kawasan berikat tersebut. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif yang dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Teknik pengumpulan yang dilakukan dalam penelitian ini terdiri dari dua macam. Data yang utama dalam penelitian ini diperoleh melalui studi lapangan berupa wawancara mendalam dengan pihak-pihak yang terkait sedangkan data sekunder diperoleh melalui studi dokumentasi. Berdasarkan analisisnya, diketahui bahwa fasilitas perpajakan yang diberikan oleh pemerintah berkaitan dengan transaksi *contract manufacturing* untuk Kawasan Berikat masih sering disalahartikan oleh wajib pajak. Selain itu, alternatif perencanaan pajak yang dapat dilakukan untuk transaksi jasa maklon dalam

Kawasan Berikat antara lain: diperlakukan sesuai dengan transaksi yang sebenarnya; menghindari terpenuhinya persyaratan transaksi maklon; dan memperlakukan transaksi jasa maklon sebagai transaksi jual beli biasa. Adapun alternatif kedua dan ketiga tersebut hanya dapat diterapkan untuk perusahaan yang tidak murni memberikan jasa maklon dalam kegiatan usahanya.

Penelitian lainnya yang memiliki objek penelitian yang serupa adalah skripsi yang berjudul **“Analisis Perencanaan Pajak atas Transaksi Jasa Maklon pada Perusahaan Manufaktur Sepatu (Studi Kasus PT X)”** yang ditulis oleh Yudhi Himawan (FISIP UI) pada tahun 2006. Penelitian ini membahas perencanaan pajak yang dilakukan di suatu perusahaan manufaktur sepatu. Penelitian ini merupakan penelitian yang melengkapi penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Shinta Marvianti di atas. Ruang lingkup penelitian ini lebih sempit dan terfokus kepada studi kasus analisis perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon yang dilakukan pada perusahaan manufaktur sepatu PT X yang bukan dalam kawasan berikat. Penelitian ini lebih terfokus pada gambaran penerapan peraturan perpajakan atas transaksi jasa maklon di perusahaan manufaktur PT X, alternatif bentuk-bentuk perencanaan pajak serta menganalisa efisiensi beban pajak dengan membandingkan alternatif-alternatif model perencanaan pajak yang ada tersebut. Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif analisis yang dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif. Peneliti menggunakan dua macam teknik pengumpulan data yakni studi lapangan melalui wawancara dengan beberapa informan serta studi literatur. Dari penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa penerapan peraturan perpajakan atas transaksi jasa maklon pada PT X secara umum telah dijalankan berdasarkan peraturan perpajakan yang berlaku. Perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon yang dilakukan oleh PT X adalah dengan melakukan pemisahan nilai material dan nilai jasa dalam kontrak serta optimalisasi PPN masukan yang dapat dikreditkan secara cermat. Perencanaan pajak yang dilakukan oleh PT X sudah merupakan perencanaan yang optimal dalam mencapai efisiensi beban pajak. Adapun alternatif bentuk perencanaan pajak lain atas transaksi jasa maklon yang dapat dilakukan adalah dengan cara menyediakan bahan baku dari pihak ketiga ataupun dengan menyediakan sendiri

bahan baku serta memperlakukan transaksi jasa maklon sebagai transaksi jual beli biasa.

Walaupun memiliki kesamaan dalam objek yang diteliti, penelitian yang dilakukan oleh penulis kali ini berbeda dengan penelitian terdahulu tersebut. Penulis akan lebih memfokuskan pembahasan pada kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Penulis tidak akan melakukan pembahasan lebih mendalam terhadap pelaksanaan perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon seperti penelitian pertama dan kedua dalam tinjauan pustaka diatas. Peneliti juga tidak akan menempatkan fokus penelitian ini pada pengujian kewajaran *transfer pricing* atas transaksi jasa maklon seperti yang dilakukan dalam penelitian terakhir dalam tinjauan pustaka diatas. Dalam penelitian kali ini, penulis akan memfokuskan penelitan untuk menguraikan latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Peneliti juga akan mencoba menganalisis serta menguraikan kebijakan tersebut jika ditinjau dari konsep *taxable supplies* serta membandingkan kebijakan tersebut dengan kelaziman yang terjadi di dunia internasional.

Adapun tinjauan pustaka yang dijadikan sebagai bahan rujukan oleh penulis dalam melaksanakan penelitian ini dapat digambarkan dalam matriks penelitian di bawah ini:

Tabel 2.1
Matriks Penelitian

Penelitian	Shinta Marvianti (2004)	Yudhi Himawan (2006)	Wisnu Anggoro W (2011)
Bentuk Penelitian	Skripsi	Skripsi	Skripsi
Judul Penelitian	Beberapa Bentuk <i>Tax Planning</i> atas Transaksi <i>Contract Manufacturing</i> (Jasa Maklon) dalam Kawasan Berikat	Analisis Perencanaan Pajak atas Transaksi Jasa Maklon pada Perusahaan Manufaktur Sepatu (Studi Kasus PT X)	Kebijakan Penyetaraan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon dan Kegiatan Usaha Manufaktur
Tujuan Penelitian	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menguraikan alasan pengusaha yang melakukan <i>contract manufacturing</i> (jasa maklon) dalam Kawasan Berikat untuk melakukan <i>tax planning</i>. 2. Menguraikan bentuk-bentuk <i>tax planning</i> yang dapat dilakukan pengusaha jasa maklon dalam Kawasan Berikat beserta kelebihan dan kekurangan dari masing-masing <i>tax planning</i> tersebut. 3. Menguraikan dan menganalisis pengaruh bentuk-bentuk perencanaan pajak (<i>tax planning</i>) atas transaksi jasa maklon (<i>contract manufacturing</i>) dalam Kawasan Berikat terhadap beban 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengetahui bagaimana penerapan peraturan perpajakan atas transaksi jasa maklon pada perusahaan manufaktur sepatu PT X. 2. Mengetahui apakah terdapat alternatif bentuk perencanaan pajak selain perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon yang dilakukan PT X. 3. Mengetahui apakah perencanaan pajak atas transaksi jasa maklon yang dilakukan PT X merupakan perencanaan pajak yang paling optimal dalam upaya mencapai efisiensi beban pajak. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menguraikan latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. 2. Menguraikan perbandingan kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sesuai dengan konsep <i>taxable supplies</i>. 3. Menguraikan perbandingan kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon menurut kelaziman internasional.

	pajak yang harus ditanggung perusahaan.		
Pendekatan Penelitian	Kualitatif	Kualitatif	Kuantitatif
Teknik Pengumpulan Data	Studi lapangan dan studi dokumentasi	Studi lapangan dan studi literatur	Studi kepustakaan dan studi lapangan

Sumber: Olahan Penulis



2.2 Kerangka Teori

Untuk lebih fokus terhadap pokok permasalahan yang akan diteliti, maka penulis menyusun suatu kerangka teori dengan menghubungkan permasalahan-permasalahan yang ada dengan konsep serta teori yang terkait. Kerangka teori ini dimaksudkan untuk menjadi suatu landasan berpikir bagi penulis dalam menganalisis kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Konsep dan teori berikut diharapkan dapat menjadi landasan bagi penulis untuk mengambil sebuah kesimpulan yang menjawab pokok-pokok permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini. Kerangka teori ini akan dijelaskan dalam beberapa sub bab di bawah ini:

2.2.1 Kebijakan Fiskal dan Kebijakan Pajak

Pajak ditinjau dari fungsinya merupakan sumber anggaran pendapatan negara yang terpenting atau merupakan salah satu alat untuk mencapai suatu tujuan tertentu di luar bidang keuangan yang lazimnya disebut kebijaksanaan fiskal. Kata fiskal dalam hal ini digunakan dalam arti kata yang luas, yaitu segala sesuatu yang bertalian dengan keuangan negara dan bukan yang semata-mata berhubungan dengan pajak (Soemitro, 1988, h. 245).

Mansury menyatakan bahwa kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti sempit. Kebijakan fiskal dalam arti luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara. Sedangkan kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa-apa yang dijadikan *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang dijadikan sebagai objek pajak, apa-apa saja yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak terhutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terhutang (Mansury, 1999, h. 1). Kebijakan perpajakan sendiri menurut Marsuni dapat dirumuskan sebagai (Marsuni, 2006, h. 37-38):

- 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.

Menurut Gerardo P. Sicat sebagaimana yang telah diterjemahkan oleh Nirwono, kebijakan fiskal (*fiscal policy*) berkaitan dengan pemanfaatan gabungan pengeluaran pemerintah, perpajakan dan utang pemerintah untuk mencapai sasaran yang dikehendaki. Kebijakan fiskal yang aktif dirancang untuk membantu meredakan guncangan liar siklus dunia usaha (*business cycles*) agar perekonomian menjadi lebih stabil. Kebijakan fiskal juga harus dirancang guna memantapkan pertumbuhan pendapatan dari waktu ke waktu, memperluas kesempatan kerja, serta meningkatkan keadilan pembagian pendapatan dan kekayaan (Sicat dan Arndt, 1991, h. 313).

Sebagaimana telah disebutkan di atas bahwa kebijakan pajak merupakan bagian dari kebijakan fiskal. Mansury juga mengemukakan bahwa kebijakan pajak ditujukan untuk peningkatan kesejahteraan dan kemakmuran, distribusi penghasilan yang lebih adil, dan stabilitas (Mansury, 1999, h. 5). Kebijakan perpajakan terkait dengan sistem perpajakan sebagai elemen dalam kebijakan perpajakan.

Sistem perpajakan merupakan salah satu instrumen penting yang dapat dipakai dalam mencapai sasaran kebijakan pembangunan. Suatu sistem perpajakan yang tepat untuk suatu negara bukanlah masalah sesuai atau tidaknya sistem yang bersangkutan dengan kriteria-kriteria tersebut, melainkan sistem tersebut harus mengakomodasi faktor-faktor khusus, antara lain kondisi ekonomi, politik dan administratif pada waktu ini, tujuan kebijakan publik pada waktu ini, serta tersedianya instrumen-instrumen kebijakan di samping pajak dan instrumen-instrumen lainnya (moneter dan pembangunan).

Masih menurut Mansury bahwa kebijakan pajak positif merupakan alternatif yang nyata-nyata dipilih dari berbagai pilihan lain, agar dapat dicapai sasaran yang hendak dituju sistem perpajakan. Adapun sistem perpajakan itu sendiri terdiri dari tiga unsur pokok, yakni (Mansury, 1996, h. 18):

1) Kebijakan Perpajakan (*tax policy*)

Menurut Michael P. Devereux, isu-isu penting dalam kebijakan pajak adalah sebagai berikut (Devereux, 1996, h. 9-21):

- *What should the tax base be: income, expenditure, or a hybrid?*
- *What should the tax rate schedule be?*
- *How should international income flows be taxed?*
- *How should environmental taxes be designed?*

2) Undang-Undang Perpajakan (*tax laws*)

Undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya. Konsistensi dan kejelasan antara undang-undang perpajakan dengan peraturan di bawahnya haruslah dijaga dengan baik agar tidak menimbulkan ambiguitas yang pada akhirnya akan membingungkan wajib pajak. Ketidakjelasan peraturan akan menjadi salah satu faktor yang menyebabkan rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 97).

3) Administrasi Perpajakan (*tax administration*)

Administrasi pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolak ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi perpajakan memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat *laws enforcement*, tetapi lebih penting dari itu, yakni sebagai *service point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 98).

2.2.2 Definisi Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) pada dasarnya merupakan pajak penjualan yang dipungut atas dasar nilai tambah yang timbul pada semua jalur produksi dan distribusi (Terra, 1988, h. 214). Sebelum membahas definisi *Value Added Tax* atau Pajak Pertambahan Nilai, ada baiknya terlebih dahulu penulis membahas definisi tentang nilai tambah itu sendiri. Pengertian nilai tambah telah banyak dikemukakan oleh berbagai ahli perpajakan, salah satunya Alain A. Tait yang mengemukakan pengertian *Value Added* 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 brought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final good and service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the subtractive side (outputs minus inputs)” (Tait, 1988, h. 4).

Sedangkan Henry Aaron mendefinisikan *Added Value* sebagai berikut:

“...Added value is the difference between the value of firm’s sales and the value of the purchased material inputs in uses in producing goods sold. Value added is also equal to the sum of wages and salaries, interest payment, and profit before tax earned by a firm” (Aaron, 1982, h. 14).

Pengertian lain mengenai nilai tambah dikemukakan oleh John F. Due dan Ann F. Friedlaender dalam sebagaimana yang telah diterjemahkan oleh Ellen Gunawan dan Rudi Sitompul sebagai berikut:

“Nilai tambah yang dihasilkan oleh suatu perusahaan bisnis adalah perbedaan antara penerimaan dari penjualan hasil produksi perusahaan dan jumlah total yang dibayar oleh perusahaan untuk barang-barang dan jasa-jasa yang dibeli selama masa itu dari perusahaan-perusahaan bisnis; nilai tambah adalah jumlah pembayaran faktor yang dibuat oleh perusahaan (termasuk keuntungan pemilik)” (Due dan Friedlaender, 1984, h. 398-399).

Berangkat dari berbagai pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa nilai tambah merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang dikeluarkan serta keuntungan yang diharapkan oleh produsen. Nilai tambah inilah yang kemudian akan dikenakan pajak.

Berangkat dari definisi tentang nilai tambah, Smith dan kawan-kawan kemudian memberikan definisi tersendiri atas *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 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 the period” (Smith, Webber dan Cerf, 1973, h. 3)

Definisi terkini dikemukakan oleh Liam Ebrill dan kawan-kawan yang mendefinisikan VAT atau PPN sebagai berikut:

“A broad based Tax levied on commodity sales up and including, at least, the manufacturing stage, with systematic offsetting of tax charged on commodities purchased as inputs-except perhaps on capital good-against that due on outputs” (Ebrill, Keen, Bodin dan Summers, 2001, h. 2)

Ebrill dan kawan-kawan kemudian memberikan penjelasan lebih lanjut bahwa walaupun dinamai *Value Added Tax*, namun VAT secara umum tidak selalu dimaksudkan sebagai pajak yang dikenakan atas *value added*, tetapi lebih dimaksudkan sebagai pajak atas konsumsi. Intinya adalah mengenakan pada semua tahap produksi, tetapi juga dengan mekanisme yang membolehkan pengusaha untuk mengurangi pajak yang telah mereka bayar atas perolehan barang dan jasa terhadap pajak yang mereka kenakan atas penyerahan barang dan jasa yang mereka lakukan (Ebrill, Keen, Bodin dan Summers, 2001, h. 1).

2.2.3 Legal Character Pajak Pertambahan Nilai

Value Added Tax sendiri terpilih sebagai pengganti pajak penjualan karena memiliki berbagai karakteristik (*legal character*). *Legal character* dapat didefinisikan sebagai ciri-ciri atau *nature* dari suatu jenis pajak. Pemahaman tentang *feature* atau *nature* dari suatu jenis pajak akan menentukan atau memberikan konsekuensi bagaimana sebaiknya pajak tersebut harus dipungut (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 204). Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Ben Terra yakni:

“Basically it means that the intrinsic nature of a tax should be the guiding principle in determining its consequences and not just the label, or the name of a tax” (Terra, 1988, h. 7).

Karakteristik PPN telah banyak disebutkan dalam berbagai literatur yang salah satunya adalah sebagai berikut:

“...is a multistage, comprehensive, tax credit type of destination based, net consumption VAT. It is multistage and comprehensive, because the VAT covers all stages of production and distribution and, in principle, includes all goods and services in its bases. It is a tax credit type of VAT, because it eliminates cumulative effects by granting registered firms a credit or deduction for the tax paid in respect of purchases from registered suppliers against their own tax payable on sales. It is destination-based, because goods and services are taxed in the country of origin or production. Finally, the VAT is a net consumption tax, because it purposes to confine the tax to goods and services in consumer hands” (OECD, 1998, h. 11).

Menurut OECD, PPN diterapkan secara bertahap, komprehensif, menggunakan sistem kredit pajak dengan asas tujuan barang dan pajak konsumsi neto. Karakter-karakter inilah yang membedakan sistem PPN dengan sistem pajak lainnya seperti pajak penjualan (*sales tax*).

Adapun Ben Terra sendiri mendeskripsikan *legal character* dari *Value Added Tax* secara umum sebagai *general indirect tax on consumption* atau pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (Terra, 1988, h. 5). Karakteristik menurut Ben Terra tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1) *General*

PPN adalah pajak konsumsi yang bersifat umum (*general*), artinya PPN dikenakan atas seluruh konsumsi barang atau jasa kena pajak. Menurut Terra, yang dimaksud dengan *general* dalam karakteristik VAT adalah sebagai berikut:

“A sales tax is general tax on consumption, general as distinct from specific. Excises are examples of specific taxes. A sales tax is intended to tax all private expenditure. One result of this view is that a sales tax should not discriminate between goods and services, as they both represent consumption. The tax is due as the consumer has made the expenditure the tax is levied from the person with whom the money has been spent. Basically the tax is not concerned with the “adventures” of the product” (Terra, 1988, h. 8-9).

Dalam konsumsi yang bersifat umum, tidak ada perbedaan antara konsumsi atas barang maupun jasa, karena keduanya merupakan pengeluaran. Kata umum (*general*) inilah yang membedakan PPN dengan

jenis pajak lainnya, yaitu *excise* (di Indonesia sering kali disebut cukai). *Sales tax* bersifat *general*, sedangkan *excise* bersifat *specific*. Artinya, Pajak Penjualan dikenakan terhadap semua barang, sedangkan *excise* hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu saja (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 204).

Pajak Penjualan ditujukan pada semua *private expenditure*. Sebagai konsekuensinya, tidak boleh ada diskriminasi atau perbedaan antara barang dan jasa karena keduanya merupakan pengeluaran. Dengan kata lain, yang harus menjadi objek pajak penjualan adalah barang dan jasa (dan bukan hanya barang saja atau jasa saja) karena pengeluaran itu bisa dalam bentuk barang maupun jasa (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 205).

2) *Indirect*

John Stuart Mill, sebagaimana yang dikutip oleh Santoso Brotodihardjo, mendeskripsikan pajak tidak langsung sebagai berikut:

“...Indirect taxes are those, which are demanded from one person, in expectation and intention that he should in deminity himself at the expenses of anothe.” (Brotodihardjo, 1993, h. 97)

Pajak tidak langsung dikenakan kepada seorang konsumen atas apa yang dikonsumsi. Dikenakan atas pengeluaran dari penghasilan konsumen yang ditujukan untuk konsumsi pada waktu penghasilan tersebut dibelanjakan atau dikonsumsi.

Di samping itu, Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave mengemukakan definisi dari pajak tidak langsung sebagai berikut:

“...Indirect taxes are taxes which are imposed at some point in the system but are meant to be shifted to whomever is supposed to be final beared of the burden.” (Musgrave dan Musgrave, 1993, h. 224)

Pengertian tersebut mengandung arti bahwa pajak tidak langsung merupakan pajak yang dikenakan terhadap orang yang harus menanggungnya tetapi dapat diharapkan pihak ketiga untuk membayarkannya ke kas negara.

Value Added Tax atau Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak tidak langsung sehingga beban pajaknya dapat dialihkan (*tax shifting*). *Tax shifting* adalah proses pelimpahan beban pajak dari satu orang kepada

orang lain atau dari pihak yang satu ke satu ke pihak yang lain. *Tax shifting* ini dapat berupa *forward shifting* dan *backward shifting*. *Forward shifting* terjadi bila pengusaha melimpahkan beban pajak ke depan, yaitu kepada konsumen/pembeli barang kena pajak atau orang yang memanfaatkan jasa kena pajak. Sedangkan *backward shifting* terjadi karena berbagai sebab seperti harga pasar yang bersaing atau tuntutan *pressure group*. Dalam hal ini, pengusaha tidak dapat melimpahkan beban pajak ke depan, sehingga terpaksa melimpahkan ke belakang dengan cara menekan harga produksi atau memperkecil laba (Nurmantu, 2005, h. 58-59).

3) *On Consumption*

Sjibern Cnossen dalam tulisannya yang berjudul “*VAT Treatment of Immovable Property*“, berpendapat bahwa, “*VAT is a tax on consumption expenditure as they are incurred*” (Thuronyi, 1996, h. 234). Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan/habis sekaligus ataupun digunakan/habis secara bertahap/berangsur-angsur. Semua barang seharusnya menjadi objek pajak pertambahan nilai, tanpa membedakan apakah barang tersebut merupakan barang bergerak maupun barang yang tidak bergerak. Selain itu, karena pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi, pengertian konsumsi juga meliputi barang tidak berwujud (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 207).

2.2.4 Sistem Pemungutan dalam Pajak Pertambahan Nilai

Ben Terra membagi dua jenis sistem pemungutan Pajak Penjualan, yakni *single stage levies* dan *multiple stage levies* (Terra, 1988, h. 21). *Single stage levies* mengandung arti bahwa pemungutan pajak penjualan hanya dilakukan pada salah satu mata rantai jalur produksi atau jalur distribusi. Adapun *multiple stage levies* adalah karakteristik Pajak Penjualan yang dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi (Sukardji, 2005, h. 21). *Multi stage levies* sendiri terbagi menjadi dua, yaitu (Sukardji, 2005, h. 25):

1) *Cummulative Multiple Stage Levies*

2) *Noncumulative Multiple Stage Levies*

Sistem pemungutan yang dipakai dalam PPN adalah *non cumulative systems*. Pajak dipungut beberapa kali pada semua mata rantai jalur produksi dan distribusi namaun hanya apada pertambahan nilainya saja. Nilai tambah ini timbul karena dipakainya faktor produksi di setiap jalur peredaran suatu barang termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba, bunga, sewa dan upah kerja. Pertambahan nilai ini biasanya tercermin dari selisih antara harga penjualan dengan pembelian. Karena dasar pengenaan pajak ini adalah nilai tambah, maka disebut dengan Pajak Pertambahan Nialai (*Value Added Tax*) (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 212).

2.2.5 Metode Penghitungan PPN

Alan A. Tait menjabarkan metode dalam menghitung PPN sebagaimana yang disebutkan di bawah ini:

“If we wish to levy a tax rate (t) on this value added, there are four basic forms that can produce an identical result:

- (1) t (wages + profits): the additive-direct or accounts method.*
- (2) t (wages) + t (profits): the additive-indirect, so called because value added itself is not calculated but only the tax liability on the components of value added.*
- (3) t (output-input): the subtractive-direct (also an accounts) method, sometimes called the business transfer tax; and*
- (4) t (output) – t (input): the subtractive-direct (the invoice or credit method and the original EC model” (Tait, 1988, h. 4)*

Metode pertama dan kedua merupakan metode yang dilihat dari *wages* dan *profits* dimana metode ini merupakan *addition method*. Sedangkan metode ketiga dan keempat menghitung melalui *output* dan *input*-nya, yang disebut *substraction method*. Namun, metode yang paling populer adalah metode keempat (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 222).

Di bawah ini akan dijelaskan metode *substraction*, mengingat keunggulan dan aplikasinya yang sudah secara luas diterapkan di banyak negara, yakni (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 222-223):

- 1) *The Subtractive-Direct Method*

Metode ini dikenal juga dengan nama *account method* atau *business transfer tax*. Pajak dihitung dengan cara mengurangi harga penjualan dengan harga pembelian dan langsung dikalikan tarif.

2) *The Subtractive-Indirect (The Invoice or Credit)*

Pajak dihitung dengan cara mengurangi selisih pajak yang dipungut pada waktu penjualan (*output tax*) dengan jumlah pajak yang telah dibayar pada waktu pembelian (*input tax*). Jadi dalam metode ini, yang dikurangkan adalah pajaknya. Oleh karena itu, metode ini dikenal juga dengan metode kredit. Untuk mengetahui berapa pajak yang telah dibayar atau dipungut harus ada dokumen yang dapat membuktikannya. Tait mengatakan, "*the invoice method creates a good audit trail.*" Oleh karena itu, dalam mengawasi penerapan metode kredit pajak, *invoice* atau faktur pajak mempunyai peranan yang sangat vital dan karena itu pula metode *indirect* ini seringkali disebut dengan metode Faktur Pajak (*invoice method*).

2.2.6 Yurisdiksi Pemajakan dalam PPN

Menurut David Williams dalam tulisannya "*Value-Added Tax*", terdapat dua prinsip yang berlawanan atas lingkup territorial VAT, yaitu (Thuronyi, 1996, h. 171):

1) *Origin Principle* (prinsip asal)

Berdasarkan prinsip ini, yurisdiksi perpajakan suatu negara adalah negara tempat transaksi tersebut berasal atau dibuat.

2) *Destination Principle* (prinsip tujuan)

Berdasarkan prinsip ini, yurisdiksi pemajakan suatu negara adalah negara dimana transaksi tersebut dituju untuk dikonsumsi. Senada dengan hal ini, menurut Ben Terra, berdasarkan *destination principle*, negara yang berhak mengenakan pajak adalah negara dimana barang tersebut dikonsumsi. Apabila barang diekspor maka akan dikenakan pajak sedangkan apabila barang diimpor maka tidak akan dikenakan pajak (Terra, 1988, h. 13).

Berdasarkan *European Commission* dan OECD, *destination principle* dinyatakan sebagai berikut:

“The VAT should permit the unequivocal application of the destination principle. In other words, commodities should be taxed in the country where they are consumed, not the country where they are produced. This means that the tax on imported goods should be the same as the tax on domestically produced goods, and exports should leave the country completely free of tax” (European Commission dan OECD, 1998, h. 13).

Alan A. Tait menyatakan bahwa seluruh sistem PPN saat ini didasarkan pada *destination principle* dimana pada garis perbatasan fiskal harus benar-benar diyakinkan bahwa atas ekspor PPN-nya dikembalikan secara penuh atas yang telah dibayarkan di dalam negeri sehingga tidak mengandung nilai PPN yang dibayar di dalam negeri, dan PPN dikenakan atas impor dengan tarif yang sesuai (Tait, 1988, h. 223).

2.2.7 Taxable Supplies

Penyerahan sebagai objek yang dikenakan PPN (*Taxable Supplies*) merupakan suatu teori (konsep) yang dikembangkan dari teori (konsep) *Sales Tax* sehingga penerapan VAT pun pada umumnya menggunakan *multistage*. Sebagai konsekuensinya maka harus dirumuskan pengertian *taxable supplies* atau *transaction* atau *transfer*. Di Indonesia, istilah yang digunakan adalah penyerahan BKP yang terutang PPN (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 232-233). *Taxable Supplies* atau penyerahan kena pajak adalah penyerahan atau transaksi pada mana VAT dikenakan. Ketika *taxable supplies* (penyerahan kena pajak) terjadi, orang yang melakukan penyerahan tersebut jika merupakan *taxable person* harus mengenakan, memungut pajak dan membayarkannya ke kas negara. Secara umum PPN dikenakan terhadap semua konsumsi barang maupun jasa tanpa diperhatikan fungsi penggunaan barang dan tanpa diperhatikan pula apakah barang yang dikonsumsi tersebut akan langsung habis ataupun habis secara bertahap.

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

Menurut David Williams sebagaimana yang dikutip dalam Victor Thuronyi, pengertian *supply of goods* adalah:

“Supply of goods is transfer of the right to dispose of tangible movable property or immovable property other land. The consequence of this form of definition, coupled with a broad definition of services, is that

the transfer of intangible property will be considered a service” (Thuronyi, 1996, h. 185).

Dari pengertian di atas, dapat diartikan bahwa *supply of goods* adalah transfer atas hak untuk mengalihkan/menjual barang berwujud, baik itu merupakan barang bergerak maupun barang tidak bergerak selain tanah. Sedangkan Melville mendefinisikannya sebagai berikut ini, “*supply of goods is demanded to occur when the ownership of goods passes from one person to another*” (Melville, 2001, h. 469). *Supply of goods* ditentukan terjadinya saat hak kepemilikan atas suatu barang berpindah dari satu pihak ke pihak lainnya.

Berkembangnya banyak transaksi di lapangan mengharuskan definisi mengenai penyerahan membutuhkan perluasan. Menurut Alan A. Tait, beberapa hal dimana sebuah penyerahan dikategorikan ke dalam penyerahan barang, yaitu (Tait, 1988, h. 387):

- Kepemilikan eksklusif yang diberikan kepada orang lain
- Perpindahan yang berlangsung dibawah perjanjian seperti sewa atau sewa-beli
- Barang yang diproduksi dari material orang lain
- Bunga atas penggunaan tanah untuk periode yang lama
- Barang yang diambil dari perusahaan untuk penggunaan pribadi
- Aset bisnis yang dialihkan

Karena pengertian barang dapat dibedakan menjadi barang bergerak dan barang tidak bergerak, maka pengertian barang untuk konsumsi dapat diperluas menjadi konsumsi barang bergerak dan konsumsi barang tidak bergerak. Sedangkan pengertian penyerahan atas barang sebagai objek PPN menurut sifatnya dapat dibedakan menjadi barang berwujud dan barang tidak berwujud.

2) Penyerahan Jasa sebagai Objek yang Dikenakan PPN (*Supply of Services*)

Objek yang dikenakan PPN tidak hanya barang saja, tetapi juga mencakup penyerahan 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 akan jasa.

Menurut David Williams sebagaimana yang dikutip dalam Victor Thuronyi, yang dimaksud dengan penyerahan jasa adalah:

“A ‘supply of services’ is often defined as any supply within the scope of VAT that is not a supply of goods or a supply of a 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).

Menurut definisi di atas, *supply of services* merupakan segala penyerahan yang termasuk dalam ruang lingkup PPN yang bukan merupakan penyerahan barang maupun penyerahan tanah. Dari definisi tersebut, hampir mustahil terdapat suatu penyerahan yang bukan merupakan salah satu dari *supply of goods* maupun *supply of services*, terkecuali penyerahan tanah maupun uang. Adapun hal-hal yang termasuk jasa sebagaimana dijelaskan oleh Alain A. Tait antara lain dapat berbentuk sebagai berikut (Tait, 1988, h. 388):

- Setiap penyerahan yang dianggap bukan barang
- Peminjaman barang
- Penyewaan barang
- Persetujuan untuk tidak melakukan sesuatu
- Pemberian hak

Konsep konsumsi atas jasa sebenarnya sama dengan konsep konsumsi atas barang, dimana didalam VAT konsumsi atas jasa biasanya

didefinisikan sebagai konsumsi lainnya sehingga atas konsumsi terhadap jasa tersebut dapat digolongkan menjadi objek PPN.

2.2.8 Konsep Jasa Maklon

Jasa maklon sendiri dalam pelaksanaannya di lapangan dikenal dengan berbagai macam istilah, antara lain *toll processing*, *contract manufacturing*, *outsourcing*, *sub-contracting*, *goods for processing* dan lain-lain. Ritter, Mitchell, Sarno dan Bopp dalam tulisannya “*Toll Processing: Is It Right For You?*” secara sederhana menggambarkan definisi jasa maklon sebagai berikut di bawah ini:

“Toll processing can be defined as performing a service on a customer's product for a fee. In other words, say Customer X would like to blend Product A with Product B at a 5persen level by weight. X does not have the proper equipment to perform this function. X then sends A and B in separate containers to a toll processor. The materials are blended producing Product C, placed in a new container and sent back to X, who pays a service fee to the toll processor, usually in terms of dollars per pound of material processed” (Adhesives & Sealants Industry, 2001).

Definisi lainnya mengenai jasa maklon antara lain telah dikemukakan oleh Coombs dan kawan-kawan, yakni sebagai berikut:

“...Toll processing is a recent trend in manufacturing industries, particularly multinational groups. Previously, a company might have manufactured products or components, or carried out a production or refining process, using materials that it has purchased from another company within the group. Under a toll processing arrangement, the same operation or processing is undertaken but the materials being worked upon do not change ownership; the processing company undertakes work on materials provided by the customer company, and returns the processed materials to the customer. Thus, instead of the previous situation where the materials are purchased from and the processed output sold back to the customer, under toll processing company simply charges the customer a ‘tolling fee’ for the service provided” (Coombs, Hobbs dan Jenkins, 2005, h. 105)

Sedangkan Osman Aboul-Nasr dalam tulisannya “*Evaluating Toll Manufacturers*” memiliki definisi tersendiri terhadap pengertian jasa maklon, yakni:

“Toll manufacturing, or tolling, is an arrangement through which one company (the toll manufacturer, or toller) uses its own specialized equipment to make a product for another firm. Also known as contract

manufacturing, it has traditionally been used for prototypes, marketing studies, and small-scale specialty products, and is a means to expedite manufacturing and marketing” (Chemical Engineering Progress, 2008).

Berangkat dari berbagai definisi yang telah disebutkan di atas, dapat disimpulkan bahwa jasa maklon adalah jasa yang dilakukan dalam rangka proses penyelesaian suatu barang. Proses pengerjaannya tersebut dilakukan oleh pemberi jasa. Pengguna jasa menetapkan spesifikasi, menyediakan bahan baku, barang setengah jadi dan atau barang penolong. Kepemilikan atas barang jadi yang dihasilkan melalui proses maklon tersebut berada pada pengguna jasa. Pihak pemberi jasa akan mendapatkan imbalan berupa *fee* atas jasa yang diberikannya tersebut. Jasa maklon merupakan salah satu pendekatan yang ditujukan untuk meningkatkan efisiensi perusahaan, khususnya pada sektor industri, misalnya industri kimia, farmasi, migas, baja, dan lain-lain.

Terdapat banyak keuntungan yang dapat diperoleh oleh suatu perusahaan dalam memproduksi suatu produk jika mereka memilih untuk memanfaatkan jasa penyedia jasa maklon. Jika pekerjaan yang disubkontrakan tersebut merupakan suatu pekerjaan baru yang belum pernah dikerjakan oleh perusahaan maka lebih baik bila dilimpahkan ke pihak yang lebih berpengalaman dalam bidangnya. Selain itu, jika sumberdaya yang dimiliki oleh perusahaan untuk mengerjakan pekerjaan tersebut tidak memadai, maka perusahaan dapat memperoleh efisiensi dengan memanfaatkan jasa maklon.

Keuntungan-keuntungan yang dapat diperoleh jika memanfaatkan jasa maklon seperti yang disebutkan oleh Ritter dan kawan-kawan, antara lain (Adhesives & Sealants Industry, 2001):

- 1) *No capital investment or depreciation.*
- 2) *No extended lead times for equipment delivery and installations.*
- 3) *No detailed engineering requirements.*
- 4) *No floor space required.*
- 5) *No maintenance required.*
- 6) *No spare parts required.*
- 7) *No additional personnel required.*
- 8) *No new permits required for dust-house discharge.*

- 9) *Predictable costs.*
- 10) *Quick turnaround times.*
- 11) *Working with a team of professionals who will strive to earn and keep your business.*

Jasa maklon memberikan keuntungan bagi penggunanya untuk bebas menentukan formulasi serta kondisi produk yang diinginkan tanpa harus menginvestasikan modal yang besar untuk mengembangkan sendiri fasilitas yang telah dimilikinya. Hal ini sangat bermanfaat terutama dalam periode pengembangan produk dimana kondisi pasar sangat tidak menentu sehingga dapat mengurangi resiko yang diemban produsen. Selain itu, perusahaan penyedia jasa maklon yang telah berpengalaman dalam memproses berbagai macam bahan baku dalam beragam kondisi tentunya memiliki banyak pengalaman. Informasi tersebut dapat dimanfaatkan oleh pengguna jasa maklon untuk menentukan metode terbaik dalam memproduksi produk yang mereka inginkan.

2.3 Operasionalisasi Konsep

Operasionalisasi konsep merupakan jembatan deduksi terpenting yang menghubungkan antara rangkaian penjelasan teoritis dengan instrumennya. Dalam menggunakan operasionalisasi konsep digunakan teori *supplies of goods and services* yang diutarakan oleh David Williams sebagaimana yang dikutip dalam Thuronyi, yang membedakannya menjadi *supplies of goods* dan *supplies of services*. Masing-masing dimensi tersebut diturunkan menjadi beberapa indikator untuk melihat *feasibility* dari masing-masing dimensi. Operasionalisasi konsep ini digunakan untuk membantu pelaksanaan penelitian di lapangan. Adapun operasionalisasi konsep tersebut dapat dijelaskan dalam tabel dibawah ini:

Tabel 2.2
Operasionalisasi Konsep

Konsep	Variabel	Dimensi	Indikator
Taxable Supplies	<i>Supplies of Goods and Services</i>	1. <i>Supplies of Goods</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Supply of goods</i> adalah perpindahan hak untuk menjual barang berwujud bergerak atau barang tidak bergerak kecuali tanah. 2. <i>Supply of goods</i> adalah perpindahan hak atau kepemilikan dengan masih mencerminkan nilai sisa setelah memperhitungkan nilai dari jasa yang telah diserahkan. 3. <i>Supply of goods</i> juga termasuk penyerahan energy dan berbagai macam penyerahan lainnya yang serupa dengan barang, sebagai contoh penyerahan listrik, pemanas, pendingin, atau <i>air conditioning</i>.
		2. <i>Supplies of Services</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Supply of services</i> adalah setiap penyerahan yang berada dalam ruang lingkup PPN yang bukan merupakan penyerahan barang atau penyerahan tanah. 2. <i>Supply of services</i> meliputi hak penggunaan segala bentuk barang dan perpindahan hak untuk menjual barang tidak berwujud. 3. <i>Supply of services</i> juga meliputi <i>negative events</i>, seperti menarik diri dari suatu peristiwa atau menjalankan suatu perjanjian atau kesepakatan untuk tidak melakukan sesuatu.

Sumber: David Williams dalam Victor Thuronyi: *Tax Law Design and Drafting* (Volume I), 1996, telah diolah kembali oleh penulis

2.4 Kerangka Pemikiran

Berangkat dari konsep dan teori yang telah disebutkan di atas, penulis akan berupaya untuk membahas pokok permasalahan penelitian mengenai kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Peneliti akan berusaha untuk mengelaborasi pertanyaan-pertanyaan penelitian dengan konsep dan teori yang ada sebagaimana yang telah disebutkan diatas. Adapun pokok permasalahan penelitian ini tersebut dapat dituangkan melalui gambar berikut di bawah ini:



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran Penelitian

Sumber: Olahan Penulis

BAB 3

METODE PENELITIAN

Metode penelitian menjadi suatu bagian penting dalam proses penelitian karena berbicara mengenai cara peneliti untuk menjawab pertanyaan penelitian. Metode penelitian dapat diartikan sebagai sebuah penjelasan secara teknis mengenai metode-metode yang digunakan dalam suatu penelitian.

Metode penelitian akan membahas mengenai keseluruhan cara suatu penelitian dilakukan yang mencakup prosedur dan teknik-teknik penelitian yang meliputi pendekatan penelitian, jenis penelitian, serta teknik pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian tersebut. Bab ini sendiri terdiri dari pendekatan penelitian, jenis/tipe penelitian, teknik pengumpulan data, teknik analisis data, narasumber/informan, proses penelitian, *site* penelitian, batasan penelitian dan keterbatasan penelitian.

3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kuantitatif dikarenakan dalam melakukan penelitian, penulis berangkat dari teori-teori yang mendukung. John W. Creswell sendiri mendefinisikan pendekatan kuantitatif sebagai berikut:

“An inquiry a social human problem, based on testing theory composed of variables, measures with numbers, and analyzed with statistical procedures in order to determine whether the predictive generalization of theory hold true” (Creswell, 1994, h. 1).

Penelitian kuantitatif digunakan untuk menunjukkan hubungan antar variabel, menguji relevansi suatu teori dan mendapatkan generalisasi yang memiliki kemampuan prediktif. Pendekatan kuantitatif menggunakan cara berpikir deduktif dimana pola pemikiran yang dikembangkan dalam penelitian ini didasarkan pada pola yang umum atau universal untuk kemudian mengarah pada pola yang lebih sempit atau spesifik. Teori ditempatkan sebagai titik tolak utama untuk menjawab permasalahan yang diangkat. Proses penelitian dilakukan secara bertahap mengikuti garis lurus atau linear. Dalam penelitian ini, penulis menggunakan

instrumen wawancara secara mendalam untuk menjelaskan mengenai kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.

3.2 Jenis / Tipe Penelitian

3.2.1 Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian, penelitian ini merupakan penelitian deskriptif. William Lawrence Neuman mendefinisikan penelitian deskriptif sebagai berikut:

“...descriptive research presents a picture of the specific details of situation, social setting, or relationship. The outcome of a descriptive study is a detailed picture of the subject” (Neuman, 2000, h. 30).

Penelitian deskriptif juga dapat didefinisikan sebagai prosedur pemecahan masalah yang diteliti dengan menggambarkan atau melukiskan keadaan subjek atau objek penelitian pada saat sekarang ini berdasarkan fakta-fakta yang tampak atau sebagaimana adanya (Soejono dan Abdurrahman, 1999, h. 22).

Penelitian deskriptif ini diharapkan dapat memberikan uraian serta gambaran yang sistematis, akurat dan sejelas mungkin mengenai fakta-fakta yang terjadi serta hubungannya dengan fenomena kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Selanjutnya untuk mendapatkan manfaat yang lebih luas, dalam penelitian deskriptif ini dilakukan juga interpretasi-interpretasi dengan cara menganalisis kemungkinan-kemungkinan yang ada atau muncul dalam sebuah penelitian.

3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian

Berdasarkan manfaat penelitian, jenis penelitian ini adalah penelitian murni, seperti yang dijelaskan oleh Creswell mengenai karakteristik penelitian murni, yakni (Creswell, 1994, h. 21):

- 1) *Research problems and subject are selected with a great deal of freedom.*
- 2) *Research is judged by absolute norm of scientific rigor, and the highest standards of scholarship are sought.*

3) *The driving goal is to contribute to basic, theoretical knowledge.*

Penelitian murni lebih banyak digunakan di lingkungan akademik dan biasanya dilakukan dalam kerangka pengembangan ilmu pengetahuan. Penelitian ini diadakan dalam kerangka akademis dan lebih ditujukan bagi pemenuhan kebutuhan intelektual penulis.

3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini merupakan penelitian *cross-sectional*. Pada penelitian *cross-sectional*, peneliti melakukan penelitiannya dalam satu waktu saja, sebagaimana yang telah didefinisikan oleh Neuman dalam bukunya, “...in *cross-sectional research*, researcher observe at one time” (Neuman, 2000, h. 31). Penelitian ini dilakukan dalam satu waktu saja walaupun dalam pelaksanaannya, proses wawancara dan pencarian data serta informasi memerlukan waktu hingga beberapa bulan.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data bertujuan untuk memperoleh dan mengumpulkan data atau informasi yang dapat menjelaskan permasalahan suatu penelitian secara objektif. Teknik pengumpulan data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut sebagai berikut:

a. Studi kepustakaan (*Library Research*)

Dalam bukunya, Creswell menjelaskan mengenai tiga macam penggunaan literatur dalam penelitian kualitatif, yakni (Creswell, 1994, h. 56):

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

Studi ini dilakukan dengan mengumpulkan dan mempelajari data dan informasi dari buku, skripsi, tesis, artikel dan jurnal dari internet, peraturan

perpajakan serta dari berbagai sumber literatur lainnya. Literatur dalam penelitian ini ditujukan agar konsep yang relevan terhadap topik penelitian dapat dipahami sebagai pengantar sekaligus menjadi salah satu alat bantu bagi penulis dalam melakukan analisis.

b. Studi lapangan (*Field Research*)

Studi ini dilakukan dengan mengumpulkan data dan informasi melalui wawancara mendalam (*in-depth interview*) dengan menggunakan pedoman wawancara. 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). Data berupa informasi tertulis atau yang diucapkan akan menjadi data terpenting dan utama dalam penelitian kualitatif. Hal ini senada dengan pernyataan Neuman sebagai berikut:

“Data for qualitative researchers sometimes is in the form of number; more often it includes written or spoken words, action, sound, symbols, physical objects, or visual images (e.g. maps, photographs, videos, etc)” (Neuman, 2000, h. 158).

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan pertanyaan terbuka dan melakukan *one by one interview*. Peneliti tidak membatasi pilihan jawaban informan sehingga informan dalam penelitian ini dapat menjawab secara bebas dan lengkap sesuai pendapatnya. Pihak-pihak narasumber dipilih berdasarkan keperluan penelitian dalam menjawab pertanyaan penelitian. Pihak-pihak tersebut adalah pihak akademisi, pengusaha penyedia jasa maklon pihak konsultan pajak serta dari pihak otoritas pajak, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak.

3.4 Teknik Analisis Data

Berdasarkan teknik analisis data, penelitian ini tergolong penelitian kualitatif. Hal ini karena penelitian ini menekankan pada makna dan deskripsi,

sehingga proporsi analisis terhadap data banyak menggunakan kata-kata. Selain itu, data angka juga digunakan dalam analisis ini tetapi hanya sebagai *supporting data* untuk melengkapi analisis kualitatif. Dengan demikian, penggunaan kedua jenis data ini diharapkan dapat saling melengkapi seperti yang dikemukakan oleh James M. Dabbs sebagaimana yang dikutip oleh Sanapiah Faisal sebagai berikut:

“Quality is the essential character or nature of something; Quantity is amount. Quality is what, quantity is the how much. Qualitative refers to the meaning while quantitative assumes the meaning and refers to measure of it” (Faisal, 1992, h. 270)

3.5 Narasumber / Informan

Pemilihan informan (*key informant*) pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang akan diteliti. Informan diharapkan dapat memberi informasi yang berguna untuk kepentingan penelitian melalui wawancara untuk memperoleh data yang dibutuhkan peneliti. Dalam penelitian kualitatif, pemilihan informan yang tepat merupakan salah satu faktor yang menjadi penentu dalam proses pengumpulan dan pengolahan data. Dalam melakukan wawancara, peneliti menetapkan kriteria tertentu untuk memilih informan yang mengacu pada 4 kriteria ideal yang ditetapkan Neuman dalam bukunya, yaitu (Neuman, 2000, h. 394-395):

- 1) *The informant is totally familiar with the culture*
- 2) *The individual is currently involved in the field*
- 3) *The person can spend time with the researcher*
- 4) *Non-analytic individuals.*

Dalam penelitian ini, informan yang digunakan oleh peneliti sebagai berikut:

- 1) Akademisi di Bidang Perpajakan

Peneliti mengadakan wawancara dengan Dr. Saroyo Atmosudarmo, Tunas Hariyulianto, SE, M.Si dan Dikdik Suwardi, S.Sos, M.E selaku perwakilan dari kalangan akademisi sekaligus praktisi di bidang perpajakan, khususnya PPN. Dari wawancara ini, diharapkan penulis dapat mengetahui konsep PPN secara teoritis serta aplikasinya di lapangan terkait dengan kebijakan

penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.

2) Pihak Otoritas Perpajakan

Wawancara dilakukan dengan pihak otoritas perpajakan yakni perwakilan dari pihak Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan perwakilan dari pihak Badan Kebijakan Fiskal (BKF). Wawancara mendalam dilakukan dengan DJP yaitu dengan Bapak Budi Kurniawan selaku Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan PTLL (Pajak Tidak Langsung Lainnya). Wawancara juga dilakukan dengan pihak BKF yang diwakili oleh Bapak Purwitohadi selaku Kepala Subbidang PPN dan PPnBM. Wawancara dilakukan untuk mengetahui latar belakang munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur serta penerapan kebijakan tersebut di lapangan.

3) Konsultan Pajak

Wawancara dengan konsultan pajak dilakukan dengan Drs. Iman Santoso, M.Si mewakili KKP Ernst & Young. Wawancara dengan pihak konsultan pajak ini dimaksudkan untuk mengetahui implikasi penerapan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur khususnya bagi wajib pajak.

3.6 Proses Penelitian

Proses penelitian menurut Neuman terdiri dari tujuh tahapan, yakni menentukan topik (*select topic*), menentukan fokus permasalahan (*focus question*), menentukan bagaimana penelitian dilakukan (*design study*), mengumpulkan data di lapangan (*collect data*), menganalisis data (*analyze data*), menginterpretasikan data (*interpret data*), serta menuliskannya ke dalam laporan (*inform others*) (Neuman, 2000, h. 9-10). Setelah menenukan topik yakni kebijakan PPN atas kegiatan usaha jasa maklon, pada tahapan selanjutnya, yakni menentukan fokus masalah. Peneliti mencari dan mengumpulkan berbagai informasi dari berbagai sumber yang berhubungan dengan masalah yang akan diteliti yakni kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur.

Pada tahapan berikutnya penulis menentukan bagaimana penelitian ini dilakukan dengan memilih metode dan pendekatan penelitian yang sesuai dengan permasalahan penelitian sehingga hasil dan analisa yang dilakukan dapat lebih maksimal. Peneliti kemudian membuat rencana penelitian (*research design*) dengan menggunakan pendekatan penelitian kuantitatif dan metode penelitian kualitatif. Selanjutnya, peneliti berusaha mencari dan mengumpulkan data-data di *site* penelitian untuk kemudian mengidentifikasi data-data yang ada, baik data primer maupun data sekunder dengan melalui studi kepustakaan maupun wawancara mendalam. Data-data tersebut akan dianalisis menggunakan konsep serta teori yang terdapat di kerangka teori guna menjawab permasalahan yang ada secara komprehensif. Setelah itu peneliti akan melakukan proses interpretasi data-data tersebut. Pada tahapan yang paling akhir, hasil dari proses interpretasi tersebut akan diuraikan oleh penulis dalam bentuk sebuah laporan tertulis.

3.7 Penentuan *Site* Penelitian

Sebenarnya tidak ada satu *site* khusus dimana peneliti melakukan penelitian dikarenakan dalam pelaksanaan penelitian ini, proses pengambilan data tidak dilakukan hanya di satu tempat. Penelitian ini dilakukan di Direktorat Jenderal Perpajakan serta perusahaan penyedia jasa maklon, serta pada pihak-pihak yang terkait secara langsung sehubungan dengan penerapan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Pemilihan *site* ini disebabkan banyaknya data serta informasi yang dapat diperoleh yang berkaitan dengan penelitian ini.

3.8 Batasan Penelitian

Peneliti hanya memfokuskan penelitian kepada kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur. Peneliti hanya menggambarkan faktor-faktor yang melatarbelakangi munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur ini. Selain itu peneliti hanya menganalisis perbandingan kebijakan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha

manufaktur sesuai dengan konsep *taxable supplies*. Disamping itu, peneliti juga hanya membahas bagaimana perlakuan PPN atas kegiatan usaha jasa maklon menurut kelaziman internasional dengan tidak membandingkannya dengan seluruh negara di dunia, melainkan hanya secara umum dengan beberapa negara saja. Selain itu, hal lain perlu diperhatikan adalah bahwa yang dimaksud pengusaha penyedia jasa maklon dalam penelitian ini adalah pengusaha penyedia jasa maklon yang berada bukan dalam kawasan berikat.

3.9 Keterbatasan Penelitian

Penulis menyadari bahwa penulis memiliki berbagai keterbatasan dalam melakukan penelitian ini. Salah satu hambatan yang menjadi keterbatasan dalam penelitian ini adalah keterbatasan waktu bagi para pihak narasumber mengingat masing-masing pihak memiliki aktivitas yang sangat padat. Selain itu, terdapat beberapa pihak yang tidak bersedia untuk menjadi narasumber dikarenakan kesibukan mereka sehingga akses data yang diperoleh menjadi sangat terbatas. Di samping itu, ditemui juga prosedur dan birokrasi yang panjang dan memakan waktu yang cukup lama untuk dapat melakukan wawancara dengan pihak terkait.

BAB 4
KETENTUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR BKP
YANG DIHASILKAN OLEH KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN
GAMBARAN TRANSAKSI JASA MAKLON LINTAS NEGARA DI
INDONESIA

4.1 Ketentuan Umum Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Indonesia merupakan pengganti terhadap pemajakan atas konsumsi sebelumnya, yakni Pajak Penjualan 1951 (PPn 1951). PPN di Indonesia mulai diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang ini telah beberapa kali diubah dan yang terakhir melalui Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang mulai berlaku pada 1 April 2010.

4.1.1 Objek Pajak Pertambahan Nilai

PPN adalah pajak objektif, sehingga titik tangkap yang utamanya adalah ada atau tidaknya objek. Pajak objektif dimulai dengan objeknya seperti keadaan, peristiwa, perbuatan, dan lain-lain, baru kemudian dicari orangnya yang harus membayar pajaknya, yaitu subjeknya (Rosdiana, Irianto dan Putranti, 2011, h. 81-82). Berdasarkan Pasal 4 UU PPN, PPN dikenakan atas:

- Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha

Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) sendiri memiliki arti yang luas dan terdiri dari berbagai macam bentuk penyerahan. Penyerahan BKP ini diatur tersendiri dalam pasal 1A ayat (1) UU PPN, yang menyebutkan bahwa yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah:

- a. penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian;

- b. pengalihan BKP karena suatu perjanjian sewa beli dan/atau perjanjian sewa guna usaha (*leasing*);
- c. penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang;
- d. pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas BKP;
- e. BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan;
- f. penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang;
- g. penyerahan BKP secara konsinyasi; dan
- h. penyerahan BKP oleh PKP dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah, yang penyerahannya dianggap langsung dari PKP kepada pihak yang membutuhkan BKP.

Pasal 1A ayat (2) UU PPN juga mengatur bahwa yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah:

- a. penyerahan BKP kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang;
- b. penyerahan BKP untuk jaminan utang-piutang;
- c. penyerahan BKP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf f dalam hal PKP melakukan pemusatan tempat pajak terutang;
- d. pengalihan BKP dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah PKP; dan
- e. BKP berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, dan yang PM atas perolehannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan huruf c.

Pasal 4A ayat (2) UU PPN sendiri juga mengatur *negative list* yang memuat jenis barang yang tidak dikenai PPN adalah barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut:

- a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
- b. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
- c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering; dan
- d. uang, emas batangan, dan surat berharga.

Jadi, barang yang diserahkan dalam transaksi maklon bukanlah termasuk ke dalam jenis barang yang tidak dikenai PPN. Namun, dari penjelasan sebelumnya juga dapat disimpulkan bahwa penyerahan BKP yang terjadi dalam transaksi jasa maklon bukan merupakan penyerahan BKP yang dimaksud dalam Pasal 1A UU PPN.

- Impor Barang Kena Pajak:

PPN juga dipungut pada saat impor BKP. Pemungutan dilakukan melalui Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Siapapun yang memasukkan BKP ke dalam Daerah Pabean, tanpa memperhatikan apakah dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya atau tidak, tetap dikenai pajak. Hal ini menyebabkan kegiatan impor bahan baku/barang setengah jadi yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon merupakan objek pengenaan PPN.

- Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha:

Pengertian jasa berdasarkan Pasal 1 angka 5 UU PPN 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. Pasal 4A ayat (3) memuat *negative list* yang mengatur jenis jasa yang tidak dikenai PPN 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

Dapat dilihat bahwa kegiatan usaha maklon termasuk ke dalam pengertian jasa dan tidak termasuk ke dalam jenis jasa yang tidak dikenai PPN sehingga atas penyerahannya terutang PPN.

- Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean
- Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean

- Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh PKP

Ekspor BKP Berwujud adalah setiap kegiatan mengeluarkan BKP Berwujud dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean. Oleh karena itu kegiatan pengembalian barang jadi yang telah selesai dimaklun ke pihak pemesan di luar negeri termasuk kedalam pengertian ini.

- Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh PKP

- Ekspor Jasa Kena Pajak oleh PKP

Ekspor JKP adalah setiap kegiatan penyerahan JKP ke luar Daerah Pabean. Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis JKP yang atas eksportnya dikenai PPN dengan Peraturan Menteri Keuangan. Ekspor jasa maklon termasuk kedalam JKP yang atas eksportnya dikenai PPN sebagaimana dimaksud dalam PMK No. 70/PMK.03/2011 j.o PMK No. 30/PMK.03/2011.

- Kegiatan Membangun Sendiri Tidak Dalam Lingkungan Pekerjaan

Pasal 16C UU PPN juga mengatur bahwa PPN dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukantidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

- Penyerahan Persediaan dan/atau Aktiva yang Dilakukan oleh PKP yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjualbelikan, Yang Masih Tersisa Pada Saat Pembubaran Perusahaan

Pasal 16 D UU PPN juga mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh PKP, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan. Namun demikian penyerahan ini bukan termasuk objek PPN apabila Pajak Masukan atas perolehannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan c UU PPN (Rosdiana, Irianto & Putranti, 2011, h. 147).

4.1.2 Subjek Pajak Pertambahan Nilai

Setelah mengetahui Objek PPN, maka akan dijelaskan siapa yang menjadi penanggung jawab pajaknya. Subyek PPN menurut UU PPN dapat dikelompokkan menjadi 2, yakni:

- Pengusaha Kena Pajak

UU PPN Pasal 1 angka 15 mendefinisikan Pengusaha Kena Pajak (PKP) sebagai pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan JKP yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN. PKP tidak termasuk Pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil tersebut memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP.

Ketentuan yang mengatur bahwa subyek PPN haruslah PKP terdapat dalam pasal 4 huruf a, huruf c, dan huruf f, serta pasal 16D UU PPN, Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000. dari pasal-pasal tersebut dapat diketahui bahwa:

- Melakukan penyerahan BKP atau JKP yang dapat dikenakan PPN adalah PKP dan Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP.
- Mengekspor BKP yang dapat dikenakan PPN adalah PKP.
- Menyerahkan aktiva yang tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan adalah PKP.
- Bentuk kerjasama operasi yang apabila menyerahkan BKP dan atau JKP dapat dikenakan PPN adalah PKP.

- Bukan Pengusaha Kena Pajak

Subyek PPN tidak harus PKP, tetapi bukan PKP pun dapat menjadi subjek PPN sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Huruf b dan huruf e serta pasal 16C UU PPN. Berdasarkan pasal tersebut, dapat diketahui bahwa yang dapat dikenakan PPN adalah:

- Siapapun yang mengimpor BKP
- Siapapun yang membangun sendiri tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan.

- c. Siapapun yang memanfaatkan BKP tidak berwujud dan atau JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Dalam hal transaksi jasa maklon lintas negara, yang menjadi penanggungjawabnya adalah pengusaha penyedia jasa maklon selaku PKP yang melakukan ekspor JKP berupa jasa maklon serta BKP sekaligus sebagai orang/badan yang melakukan kegiatan impor BKP.

4.1.3 Tarif dan Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai

Pasal 7 ayat (1) UU PPN mengatur bahwa tarif PPN adalah 10%. Pada ayat (2), disebutkan pula bahwa tarif PPN sebesar 0% diterapkan atas ekspor BKP Berwujud, ekspor BKP Tidak Berwujud; dan ekspor JKP. Pasal 8A UU PPN mengatur bahwa PPN yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.

DPP atas penyerahan jasa maklon adalah Penggantian sedangkan tarif PPN-nya adalah sebesar 10% untuk penyerahan jasa maklon di dalam Daerah Pabean dan 0% atas ekspor jasa maklon keluar Daerah Pabean.

4.1.4 Saat Terutangnya Pajak Pertambahan Nilai

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

- a. penyerahan BKP;
- b. impor BKP;
- c. penyerahan BKP;
- d. pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean;
- f. ekspor BKP Berwujud;
- g. ekspor BKP Tidak Berwujud; atau
- h. ekspor JKP.

Dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP atau sebelum penyerahan JKP atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan BKP Tidak Berwujud atau JKP dari luar Daerah Pabean, saat

terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran (pasal 11 ayat (2) UU PPN). 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 (pasal 11 ayat (4) UU PPN). Saat terutangnya PPN atas ekspor jasa maklon adalah pada saat Ekspor JKP, yakni pada saat penggantian atas jasa yang diekspor tersebut dicatat atau diakui sebagai penghasilan.

4.1.5 Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai

Pasal 1 angka 24 UU PPN mendefinisikan Pajak Masukan (PM) sebagai PPN yang seharusnya sudah dibayar oleh PKP karena perolehan BKP dan/atau perolehan JKP dan/atau pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean dan/atau impor BKP. Sedangkan pada angka 25 juga didefinisikan Pajak Keluaran (PK) adalah PPN terutang yang wajib dipungut oleh PKP yang melakukan penyerahan BKP, penyerahan JKP, ekspor BKP Berwujud, ekspor BKP Tidak Berwujud, dan/atau ekspor JKP.

Secara garis besar, prinsip dasar pengkreditan PM yang diatur dalam UU PPN dapat dirinci sebagai berikut:

- a. PM dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan PK untuk Masa Pajak yang sama. (Pasal 9 ayat (2) UU PPN)
- b. Dalam hal belum ada PK dalam suatu Masa Pajak, maka PM tetap dapat dikreditkan. (Pasal 9 ayat (2a) UU PPN)
- c. Apabila dalam suatu Masa Pajak, jumlah PK lebih besar daripada jumlah PM, maka selisihnya merupakan PPN yang wajib dibayar oleh PKP. (Pasal 9 ayat (3) UU PPN)
- d. Apabila dalam suatu Masa Pajak, jumlah PM lebih besar daripada jumlah PK, maka selisihnya merupakan kelebihan PM yang dapat diminta kembali atau dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya. (Pasal 9 ayat (4) UU PPN)

- e. PM yang dapat dikreditkan adalah PM untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha melakukan penyerahan kena pajak. (Pasal 9 ayat (5) jo. ayat (8) huruf b UU PPN)
- f. Meskipun berhubungan langsung dengan kegiatan usaha menghasilkan penyerahan kena pajak, dalam hal-hal tertentu tidak tertutup kemungkinan PM tersebut tidak dapat dikreditkan. (Pasal 9 ayat (8) dan Pasal 16B ayat (3) UU PPN)

Penghitungan mekanisme pengkreditan PPN secara biasa terletak pada pengkreditan PM terhadap PK. Nilai PK maupun PM adalah sebagaimana yang tercantum dalam faktur pajak. Dengan demikian, hakekat dari penghitungan pajak terutang dengan mekanisme biasa adalah penandingan antara jumlah nominal faktur PK dengan jumlah nominal PM (PK-PM). Penghitungan pajak terutang harus dilakukan secara bulanan dengan memperhatikan ketentuan yang berlaku (Faisal, 2009, h. 173).

Dalam pengkreditan PM di mekanisme ini, PKP harus memperhatikan bahwa PM harus memenuhi kriteria untuk dapat dikreditkan. Kriteria umum bahwa suatu PM dapat dikreditkan, adalah apabila memenuhi beberapa persyaratan sebagai berikut:

- a. Memenuhi persyaratan formal, yaitu:
 - 1) Tercantum Faktur Pajak Standar atau dalam dokumen yang diperlakukan sebagai Faktur Pajak Standar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan;
 - 2) Belum dilakukan pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2) dan ayat (9) UU PPN jo. Pasal 12 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 jo. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002.
- b. Memenuhi persyaratan materiil, yaitu berhubungan langsung dengan kegiatan usaha melakukan penyerahan kena pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (5) jo. ayat (8) huruf b UU PPN.

Pada transaksi jasa maklon lintas negara (*cross border*), terdapat permasalahan mengenai pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan PPN impor yang dibayarkan saat mengimpor bahan baku sebagaimana yang terjadi

pada PMK No. 70/PMK.03/2011. Hal ini erat kaitannya dengan definisi penyerahan BKP yang diatur dalam Pasal 1A UU PPN. Permasalahan ini akan dibahas secara lebih jelas oleh penulis pada bab selanjutnya.

4.2 Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor BKP yang Dihasilkan oleh Kegiatan Usaha Jasa Maklon di Indonesia

Jasa produksi atau yang lebih dikenal dengan sebutan jasa maklon, polanya dirumuskan dalam Pasal 1 angka 5 UU PPN yang mengatur mengenai definisi dari jasa, yakni jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Penggolongan kegiatan usaha maklon dalam suatu bentuk penyerahan jasa sebenarnya baru terjadi pada UU PPN 1994 dengan dirubahnya definisi jasa dalam UU PPN tersebut. Untuk lebih jelasnya, historis perubahan pengertian jasa dalam UU PPN dapat dilihat pada tabel 4.1 yang disajikan oleh penulis dibawah ini.

Tabel 4.1

Persandingan Pengertian Jasa menurut UU PPN yang Berlaku

UU No. 8 Tahun 1983	UU No. 11 Tahun 1994	UU No. 18 Tahun 2000	UU No. 42 Tahun 2009
Pasal 1 huruf e	Pasal 1 huruf e	Pasal 1 Angka 5	Pasal 1 Angka 5
Jasa adalah semua kegiatan usaha dan pemberian pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, atau hak tersedia untuk dipakai.	Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan	Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan	Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan

	dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.	dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.	dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.
--	--	--	--

Sumber: Haula Rosdiana, Edi Slamet Irianto dan Titi Muswati Putranti: Teori Pajak Pertambahan Nilai, 2011

Dari tabel diatas dapat dilihat bahwa pada UU No. 8 tahun 1983, kegiatan maklon belum didefinisikan sebagai suatu kegiatan jasa. Pengklasifikasian pengalihan hasil industri dalam keadaan bergerak atau yang biasa disebut sebagai maklon kedalam suatu bentuk jasa baru terlihat pada UU No. 11 Tahun 1994. Namun, hal yang patut dicermati adalah pada UU No. 11 Tahun 1994 hingga berlakunya UU No. 18 Tahun 2000, ekspor jasa belum termasuk sebagai objek pengenaan PPN sebagaimana yang diatur pada Pasal 4 ayat (1) UU PPN sehingga menyebabkan ketidak jelasan perlakuan PPN atas transaksi maklon internasional. Ekspor jasa sendiri baru dianggap sebagai suatu objek PPN dan diatur secara jelas pada Pasal 4 ayat (1) huruf f. Selanjutnya, di bawah ini penulis akan mencoba menjelaskan historis perlakuan PPN atas ekspor jasa maklon dan BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa maklon yang berlaku di Indonesia.

4.2.1 Periode UU PPN 1983-1994

Pada masa awal berlakunya PPN, maklon bukan dikategorikan sebagai jasa melainkan sebagai suatu kegiatan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak. Hal ini dapat dilihat pada pasal 1 huruf d angka 1) butir c) yang mengatur mengenai pengertian penyerahan BKP. Dalam ketentuan tersebut disebutkan bahwa pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP. Selanjutnya dalam memori penjelasannya, disebutkan bahwa yang dimaksud dengan pengalihan barang dalam keadaan bergerak yaitu perpindahan barang karena suatu pesanan atau permintaan untuk menghasilkan barang dengan bahan dan atas petunjuk dari si pemesan.

Dengan kata lain, kegiatan usaha maklon bukan dikategorikan sebagai suatu bentuk penyerahan jasa melainkan sebagai suatu bentuk penyerahan barang. Kegiatan usaha maklon dikategorikan sebagai kegiatan pabrikasi

dalam rangka menghasilkan suatu barang dalam hal ini disamakan dengan *full manufacturing*. Hal ini juga diamini oleh Saroyo Atmosudarmo berikut.

“Sebenarnya jasa maklon permulaannya itu dalam habitat ketentuan perpajakan yang hanya industri, ada pertanyaan apakah pengalihan hasil industri dalam keadaan bergerak yang sekarang diberi nama maklon, kena PPN atau tidak kena PPN? Itu dalam habitat yang dimana PPN hanya sampai level industri atau pabrikasi. Jadi terminologi maklon itu dulu lahir dalam situasi dimana ruang lingkup PPN hanya pabrikasi. Perdagangan belum, jasa tidak, hanya pabrikasi dan jasa di luar ruang lingkup. Kemudian di dalam praktek bisnis, ada orang yang mempabrikasi tetapi atas suruhan orang lain dengan bahan orang lain. Ada pertanyaan perpajakan, ini kena PPN atau tidak kena PPN. Jawaban atas pertanyaan sistem itu adalah disetarakan dengan pabrikasi. Karena dulu yang kena PPN itu hanya pabrikasi. Jadi jawaban dari fiskus Belanda, kena PPN atas nama pabrikasi dan disetarakan dengan pabrikasi. Kalau tidak ada penyetaraan itu, orang akan bilang ini bebas.” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 November 2011)

Dengan perlakuan maklon sebagai suatu kegiatan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak dan juga termasuk ke dalam pengertian penyerahan BKP, maka tidak akan timbul pertanyaan mengenai perlakuan PPN-nya. Tarif atas ekspor barang adalah sebesar 0% sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (2) UU PPN 1983. Permasalahan juga tidak timbul pada pengkreditan pajak masukan mengingat perlakuan kegiatan usaha maklon sebagai kegiatan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak atau dengan kata lain disetarakan dengan *full manufacturing*.

4.2.2 Periode UU PPN 1994-2000

Pada periode ini, kegiatan usaha maklon telah digolongkan ke dalam suatu bentuk penyerahan jasa sebagaimana dapat dilihat pada ketentuan mengenai pengertian jasa yang diatur dalam Pasal 1 UU PPN. Kegiatan usaha jasa maklon bukan lagi dianggap sebagai suatu penyerahan BKP, melainkan sebagai suatu penyerahan JKP. Dengan demikian, maka dalam transaksi maklon tidak terjadi suatu penyerahan BKP sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1A UU PPN.

Hal yang perlu dicermati adalah sebagaimana yang telah penulis sebutkan sebelumnya, ekspor jasa belum dikenal dalam UU PPN 1994 ini. Karena ekspor jasa belum termasuk kedalam objek pengenaan PPN sebagaimana

diatur dalam Pasal 4 UU PPN 1994 sehingga tidak terutang PPN, maka akan terdapat persoalan mengenai pengkreditan pajak masukan atas PPN impor yang dibayarkan untuk memenuhi kewajiban kepabeanan pada saat mengimpor bahan baku untuk dimaklon. Hal ini akan dijelaskan lebih lanjut oleh penulis pada bab selanjutnya.

Pada periode ini, muncul perlakuan PPN yang berbeda atas transaksi maklon internasional melalui surat penegasan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yakni S-325/PJ.312/2000 tertanggal 8 Januari 2000 mengenai permohonan penegasan dan petunjuk mengenai perlakuan perpajakan atas *contract manufacturing agreement* atas nama PT. XYZ Indonesia. Pada nomor 2 huruf b angka 1) diatur bahwa pemesan jasa di luar negeri dianggap mempunyai BUT sehingga impor bahan dianggap dilakukan oleh BUT tersebut dan ekspor barang jadinya juga dianggap dilakukan oleh BUT. Jasa maklon tersebut dianggap diserahkan kepada BUT (bukan langsung kepada pihak pemesan di luar negeri) sehingga penyerahan jasa dianggap terjadi di dalam daerah pabean. PPN 0% dikenakan atas ekspor barang jadi hasil jasa maklon dan atas impor bahan maklon PPN-nya bisa dikreditkan tanpa ada permasalahan sama sekali. Lebih lengkapnya dalam angka 3 huruf e, dijelaskan bahwa dengan ditetapkannya BUT, maka terjadi penyerahan dengan perlakuan PPN dan PPnBM sebagai berikut :

- Atas impor oleh dan/atau penyerahan barang dan/atau bahan kepada BUT tersebut terutang PPN dengan tarif 10% dan PPn BM sesuai ketentuan yang berlaku.
- Atas penyerahan barang dan/atau bahan dari BUT ke PT XYZ dalam rangka subkontrak terutang PPN dengan tarif 10% dan PPn BM sesuai ketentuan yang berlaku.
- Atas penyerahan kembali BKP hasil pekerjaan subkontrak oleh PT XYZ ke BUT tersebut terutang PPN dengan tarif 10% dan PPn BM sesuai ketentuan yang berlaku.
- Atas penyerahan Jasa Maklon merupakan Penyerahan JKP dari PT XYZ kepada BUT terutang PPN 10% dari imbalan maklon.

- Ekspor BKP oleh BUT kepada pemesan di luar negeri dikenakan PPN dengan tarif 0%.

4.2.3 Periode UU PPN 2000-2009

Masih sama seperti pada periode sebelumnya, ekspor jasa belum merupakan objek pengenaan PPN. Dalam periode ini, perlakuan PPN atas transaksi maklon internasional dapat dilihat pada surat penegasan Direktur Jenderal Pajak No. S-801/PJ.53/2005 perlakuan PPN atas transaksi jasa maklon tertanggal 31 Agustus 2005. Pada angka 5 dijelaskan bahwa:

- Jasa maklon atau *contract manufacturing* adalah jasa pembuatan atau perakitan barang dengan bahan-bahan, spesifikasi, petunjuk teknis dan penentuan imbalan jasa dari pihak pemesan. Ekspor yang dilakukan oleh PT ABC ke pemesan di luar negeri adalah dalam rangka pengiriman produksi pesanan pemesan. Dengan demikian usaha PT. ABC adalah usaha jasa maklon.
- Atas penyerahan jasa maklon kepada pemesan di luar negeri tersebut PT. ABC berkewajiban untuk memungut PPN yang terutang sebesar 10% dari Nilai Penggantian.

Dalam surat penegasan ini tidak ditegaskan bahwa pengalihan BKP yang melekat dengan jasa maklon yang dilakukan oleh pemesan di luar negeri termasuk ke dalam penyerahan BKP dalam Pasal 1A UU PPN. Hal ini tentunya menyisakan pertanyaan mengenai pengkreditan pajak masukan atas barang yang melekat pada jasa maklon tersebut.

4.2.4 Periode UU PPN 2009

Salah satu pokok perubahan yang terkandung dalam UU Nomor 42 Tahun 2009 adalah penambahan objek PPN baru, yakni ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak. Sejak berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009 yakni pada tanggal 1 April 2010, kegiatan ini merupakan kegiatan yang dikenai PPN berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf h. Adapun ekspor JKP ke luar negeri juga menikmati tarif PPN sebesar 0%, sebagaimana juga yang berlaku terhadap ekspor BKP. Untuk melaksanakan ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU PPN

tersebut, telah ditetapkan PMK No. 70/PMK.03/2010 tertanggal 31 Maret 2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang Atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Dalam PMK tersebut disebutkan bahwa ekspor JKP yang dikenai PPN meliputi:

- a. Jasa Maklon,
- b. Jasa lainnya yang terdiri atas:
 - 1) jasa yang melekat pada atau jasa untuk barang bergerak yang dimanfaatkan di luar Daerah Pabean yaitu jasa perbaikan dan perawatan, atau
 - 2) jasa yang melekat pada atau jasa untuk barang tidak bergerak yang terletak di luar Daerah Pabean, yaitu jasa konstruksi, meliputi layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi.

- **Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010**

Pada Pasal 1 angka 3 PMK No. 70/PMK.03/2010, jasa maklon didefinisikan sebagai jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Pada Pasal 3 huruf a PMK No. 70/PMK.03/2010 diatur bahwa ekspor jasa maklon yang dikenai PPN dengan tarif ekspor sebesar 0% harus memenuhi batasan sebagai berikut:

- 1) pemesan atau penerima Jasa Kena Pajak berada di Iuar Daerah Pabean dan merupakan Wajib Pajak Luar Negeri serta tidak mempunyai Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan perubahannya;
- 2) spesifikasi dan bahan disediakan oleh pemesan atau penerima Jasa Kena Pajak;
- 3) bahan adalah bahan baku, barang setengah jadi, dan/atau bahan penolong/pembantu yang akan diproses menjadi Barang Kena Pajak yang dihasilkan;

- 4) kepemilikan atas barang jadi berada pada pemesan atau penerima Jasa Kena Pajak; dan
- 5) pengusaha Jasa Maklon mengirim barang hasil pekerjaannya berdasarkan permintaan pemesan atau penerima Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean.

Pasal 7 PMK No. 70/PMK.03/2010 juga mengatur bahwa PKP yang melakukan Ekspor JKP wajib membuat Pemberitahuan Ekspor Jasa Kena Pajak pada saat Ekspor JKP. Pemberitahuan Ekspor Jasa Kena Pajak yang dilampiri dengan *invoice* sebagai satu kesatuan yang tidak terpisahkan adalah dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak.

Pasal 8 ayat (1) PMK No. 30/PMK.03/2011 juga mengatur bahwa atas kegiatan ekspor barang yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon oleh PKP eksportir jasa maklon tidak dilaporkan sebagai ekspor BKP dalam SPT Masa PPN. Kegiatan pengiriman kembali *output* barang sehubungan dengan penyerahan jasa maklon ini tidak perlu dilaporkan sebagai ekspor BKP dalam SPT Masa PT X, karena tidak termasuk dalam pengertian ekspor BKP. Sedangkan di ayat (2) diatur bahwa Pajak Pertambahan Nilai atas perolehan BKP, perolehan JKP, pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean, pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean, dan/atau impor BKP yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan ekspor Jasa Maklon, merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN.

- **Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011**

PMK No. 30 Tahun 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 (PPN) merupakan salah satu bagian dari delapan paket kebijakan perpajakan Februari 2011 yang dikeluarkan oleh Kementerian Keuangan pada 28 Februari 2011. Maksud dari PMK baru ini adalah untuk memberikan perlakuan yang

setara (*equal treatment*) antara kegiatan usaha jasa maklon (*toll manufacturing/contract manufacturing*) dengan kegiatan usaha manufaktur pada umumnya (*full manufacturing*). Yang dimaksud dengan usaha manufaktur pada umumnya (*full manufacturing*) adalah kegiatan industri atau kegiatan usaha produksi barang dan atau jasa yang dilakukan oleh atau untuk kepentingan sendiri dan bukan berdasarkan pesanan dari pihak lain (<http://www.depkeu.go.id/Ind/>, 2011).

Penerbitan PMK No. 30/PMK.03/2011 disertai dengan pertimbangan bahwa untuk lebih memberikan kepastian perlakuan PPN yang terkait dengan pemasukan dan pengeluaran barang dalam rangka ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0%, perlu disempurnakan ketentuan perlakuan PPN untuk Jasa Maklon termasuk ketentuan pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan ekspor barang hasil maklon sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010.

Terdapat tiga poin penegasan yang tercantum dalam PMK ini, yaitu :

a) Memperjelas definisi Jasa Maklon

Pasal 1 angka 3 PMK No. 30/PMK.03/2011 merubah definisi jasa maklon yang tertera dalam PMK No. 70/PMK.03/2010. Pada PMK yang baru ini jasa maklon didefinisikan sebagai 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.

b) Pelaporan Ekspor

Pelaporan ekspor BKP yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon, yang dalam ketentuan sebelumnya tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN, menjadi wajib dilaporkan dalam SPT Masa PPN pengusaha penyedia jasa maklon. Oleh karena itu, PKP yang bersangkutan wajib melaporkan ekspor barang hasil kegiatan usaha

maklon dalam SPT Masa PPN-nya. Hal ini sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 8 ayat (1) PMK No. 30/PMK.03/2011, yang merubah ketentuan sebelumnya sehingga berbunyi sebagai berikut:

“Atas kegiatan ekspor Barang Kena Pajak yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon oleh Pengusaha Kena Pajak eksportir Jasa Maklon dilaporkan sebagai ekspor Barang Kena Pajak dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.”

- c) Perlakuan atas Pajak Masukan yang terkait dengan Barang Hasil Maklon yang diekspor

Dipertegas bahwa pajak masukan, baik yang terkait dengan jasa maklon yang diekspor maupun dengan barang hasil maklon yang diekspor menjadi dapat dikreditkan. Hal ini sebagaimana yang tertuang dalam Pasal 8 ayat (2) PMK No. 30/PMK.03/2011 yang merubah ketentuan sebelumnya, sehingga berbunyi:

“Pajak Pertambahan Nilai atas:

- a. perolehan Barang Kena Pajak;
- b. perolehan Jasa Kena Pajak;
- c. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean;
- d. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean; dan/atau
- e. impor Barang Kena Pajak,

merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Dalam PMK Nomor 70/PMK.03/2010 yang wajib dilaporkan dalam SPT Masa PPN hanya penyerahan jasanya saja, sehingga atas penyerahan barang tidak perlu dilaporkan karena bukan milik PKP yang bersangkutan. Sedangkan dalam PMK ini diatur setiap penyerahan jasa maupun barang wajib dilaporkan dalam SPT Masa PPN PKP yang bersangkutan, sehingga seluruh PM yang terkait dengan jasa maupun barang menjadi dapat dikreditkan. Adapun pokok-pokok perubahan tersebut dapat dilihat lebih jelas pada tabel 4.2 yang disajikan dibawah ini .

Tabel 4.2
Pokok Perubahan PMK No. 70/PMK.03/2010 dengan PMK
No. 30/PMK.03/2011

PMK No. 70/PMK.03/2010	PMK No. 30/PMK.03/2011
Pasal 1	Pasal 1
<p>3. Jasa Maklon adalah jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.</p>	<p>3. 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.</p>
Pasal 8	Pasal 8
<p>(1) Atas kegiatan ekspor barang yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon oleh Pengusaha Kena Pajak eksportir Jasa Maklon tidak dilaporkan sebagai ekspor Barang Kena Pajak dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.</p> <p>(2) Pajak Pertambahan Nilai atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. perolehan Barang Kena Pajak; b. perolehan Jasa Kena Pajak; c. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean; d. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean, dan/atau e. impor Barang Kena Pajak, yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan ekspor Jasa Maklon, merupakan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. 	<p>(1) Atas kegiatan ekspor Barang Kena Pajak yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon oleh Pengusaha Kena Pajak eksportir Jasa Maklon dilaporkan sebagai ekspor Barang Kena Pajak dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.</p> <p>(2) Pajak Pertambahan Nilai atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. perolehan Barang Kena Pajak; b. perolehan Jasa Kena Pajak; c. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean; d. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean; dan/atau e. impor Barang Kena Pajak, merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sumber: Olahan Penulis

4.3 Gambaran Transaksi Ekspor Jasa Maklon

Sebagai gambaran untuk lebih mudah mengenal seperti apa sebenarnya jasa maklon itu, kita dapat mengambil contoh sederhana penyerahan jasa maklon yang terjadi dalam kehidupan sehari-hari yakni manakala orang pribadi membuat pakaian melalui jasa penjahit. Misalnya, orang pribadi pergi ke seorang penjahit memesan satu setelan jas. Untuk keperluan itu, orang pribadi tersebut menyerahkan tekstil sebagai bahan baku. Model jas dipilih dari contoh model yang disediakan oleh penjahit. Sesuai dengan jangka waktu yang sudah disepakati, orang pribadi tersebut datang kembali ke penjahit untuk mengambil setelan jas yang telah dipesannya. Setelah pesanan tersebut diterima orang pribadi membayarkan ongkos kepada penjahit tersebut. Dalam kasus ini, penjahit menyerahkan jasa, dan kegiatan inilah yang tanpa disadari banyak orang merupakan penyerahan jasa maklon (Sukardji, 2010, h. 105).

Kondisinya akan berbeda jika ketika memesan setelan jas tersebut, orang pribadi tersebut tidak menyerahkan bahan baku berupa kain melainkan hanya memilih corak, warna dan jenis tekstil yang sudah disediakan oleh penjahit sehingga dalam proses pembuatan setelan jas tersebut yang digunakan adalah bahan tekstil dari sang penjahit. Ketika orang pribadi tersebut datang kembali ke penjahit untuk mengambil setelan jas pesannya dan dia membayar sejumlah uang, pembayarannya ini meliputi bahan dan ongkos, sehingga dalam kasus ini penjahit menyerahkan BKP kepada orang pribadi tersebut (Sukardji, 2010, h. 105). Hal tersebut sama saja dengan transaksi pembelian barang dengan cara *job order* (Indonesian Tax Review, 2005, h. 30).

Jasa maklon atau biasa juga disebut dengan *contract manufacturing* atau *toll manufacturing* setidaknya melibatkan dua pihak, yaitu pengguna jasa maklon dan pemberi jasa maklon. Pengguna jasa maklon adalah pihak yang menyediakan bahan baku, barang setengah jadi, dan/atau bahan penolong/pembantu yang akan diproses sebagian atau seluruhnya, memberikan spesifikasi produk yang akan dibuat, serta mempunyai hak milik atas barang jadi. Sedangkan pihak pemberi jasa adalah pihak yang mempunyai sarana yang dapat berupa mesin atau pabrik yang dapat digunakan untuk menghasilkan produk sesuai dengan spesifikasi yang diinginkan oleh pengguna jasa maklon (Indonesian Tax Review, 2005, h. 30).

Jasa maklon bisa diartikan sebagai bentuk hubungan kerja sama antara dua belah pihak dalam memproduksi suatu barang. Kekuatan dari transaksi jasa maklon ada di kontrak tersebut yang merupakan manifestasi kesepakatan antara pihak-pihak yang terlibat. Kontrak perjanjian tersebut antara lain dapat berisi tentang jenis pekerjaan yang dilaksanakan, jangka waktu pekerjaan, nilai kontrak yang disetujui dan kemungkinan-kemungkinan terjadinya perubahan pekerjaan. Berikut ini penulis akan mencoba untuk menggambarkan secara singkat seperti apakah transaksi maklon.

4.3.1 Transaksi Jasa Maklon Domestik

Penyerahan jasa maklon dalam transaksi jasa maklon dalam daerah pabean tidak berkaitan dengan penyerahan BKP. Dalam contoh di atas ketika orang pribadi (pemesan) menyerahkan bahan tekstil sebagai bahan baku, tidak pernah terjadi penyerahan hak atas tekstil bahkan juga tidak ada penguasaan tekstil dari pemesan kepada penjahit. Tekstil tersebut, sedari awal masih berbentuk bahan baku hingga telah berubah bentuk dan wujud menjadi barang jadi pada akhir proses pengerjaan, masih tetap menjadi milik pemesan. Untuk lebih mempermudah pemahaman mengenai seperti apa bentuk penyerahan jasa maklon, penulis mencoba menggambarkan skema transaksi penyerahan jasa maklon yang terjadi di dalam negeri (di dalam Daerah Pabean) yang dapat dilihat pada gambar 4.1 di bawah ini:



Gambar 4.1 Skema Transaksi Penyerahan Jasa Maklon di Dalam Daerah Pabean

Sumber: Olahan Penulis

Pada gambar 4.1 diatas, PT. X yang berada di dalam Daerah Pabean memesan dibuatkan barang kepada PT. Y. Dalam rangka pemesanan tersebut, PT. X menyerahkan sejumlah bahan baku atau dapat pula berupa barang setengah jadi. Penyerahan ini bukan merupakan penyerahan BKP berdasarkan Pasal 1A UU PPN. Pada bagian penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN disebutkan bahwa:

“Yang dimaksud dengan “perjanjian” meliputi jual beli, tukar-menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak atas barang.”

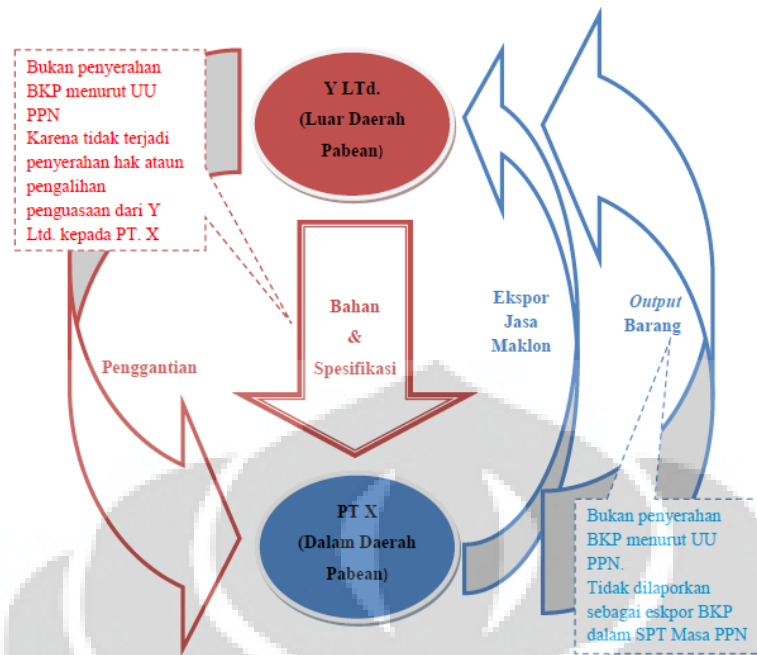
Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, memang terdapat perjanjian dalam transaksi jasa maklon namun tetap saja tidak ada penyerahan hak atas barang dalam transaksi jasa maklon tersebut. Dalam perbuatan hukum tidak ada penyerahan BKP, yang ada adalah penyerahan jasa maklon.

Sesuai dengan jangka waktu yang telah disepakati, PT. Y menyerahkan kembali barang yang telah berbentuk barang jadi kepada PT. X selaku pemesan. Penyerahan barang jadi tersebut juga bukan merupakan penyerahan BKP yang dimaksud dalam Pasal 1A UU PPN melainkan merupakan suatu penyerahan jasa. Karena merupakan suatu penyerahan JKP, maka PT. Y

membuat Faktur Pajak untuk diserahkan kepada PT. X dengan sebagai Dasar Pengenaan Pajak (DPP)-nya adalah Penggantian yang terdiri atas ongkos pengerjaan barang dan biaya pembelian bahan pembantu. Berdasarkan Faktur Pajak yang diterima tersebut, PT. X kemudian membayar Penggantian beserta PPN yang terutang kepada PT. Y.

4.3.2 Transaksi Jasa Maklon *Cross Border*

Pada subbab ini penulis akan lebih memfokuskan pengaplikasian transaksi jasa maklon berdasarkan PMK No. 70/PMK.03/2011 sebelumnya. Hal ini dilakukan untuk lebih menangkap permasalahan yang terjadi pada PMK ini. Salah satu yang menjadi penegasan pada PMK No. 70/PMK.03/2010 adalah bahwa kepemilikan atas barang jadi berada pada pemesan atau penerima JKP. Sebagai konsekuensi dari penegasan ini, maka kepemilikan bahan yang diserahkan oleh pemesan juga tetap berada pada pemesan dan tidak beralih kepada pengusaha penerima pesanan. Penegasan ini merupakan refleksi bahwa dalam penyerahan jasa maklon tidak ada penyerahan BKP (Sukardji, 2010, h. 109) Untuk lebih memudahkan dalam memahami penerapan peraturan ini, maka penulis mencoba menuangkannya dalam skema pada gambar 4.2 berikut di bawah ini:



Gambar 4.2 Skema Transaksi Ekspor Jasa Maklon

Sumber: Olahan Penulis

Ketika bahan yakni dapat berupa bahan baku, barang setengah jadi, dan/atau bahan penolong/pembantu masuk ke dalam Daerah Pabean dalam kaitannya dengan pengerjaan jasa maklon, maka kegiatan tersebut tidak diperlakukan sebagai impor BKP karena bukan suatu bentuk penyerahan BKP menurut UU PPN karena tidak terjadi penyerahan hak atau pengalihan penguasaan dari Y. Ltd yang berkedudukan di luar negeri kepada PT. X. Kesulitan yang terjadi yang dihadapi oleh PT X adalah berdasarkan peraturan perundang-undangan kepabeanan, kegiatan memasukkan bahan-bahan tersebut untuk pembuatan barang sehubungan dengan ekspor jasa maklon adalah merupakan kegiatan impor BKP. Hal ini menimbulkan konsekuensi bahwa PT. X wajib membayar PPN yang terutang atas impor bahan-bahan tersebut. Apabila hal ini tidak dilakukan maka bahan-bahan tersebut tentunya belum dapat dikeluarkan dari gudang pelabuhan. Kegiatan memasukkan bahan-bahan dari luar Daerah Pabean ini tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN sebagai impor BKP, karena sekali lagi, dalam rangka penyerahan jasa maklon kegiatan ini tidak terutang PPN berdasarkan UU PPN. Adapun PPN yang telah disetorkan ini dapat diajukan permintaan pengembalian karena

telah membayar PPN yang seharusnya tidak terutang sepanjang PPN-nya belum dikreditkan. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 143 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2002 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, yakni:

- (3) “Dalam hal terjadi kesalahan pemungutan yang mengakibatkan Pajak yang dipungut lebih besar dari yang seharusnya atau tidak seharusnya dipungut dan Pajak yang salah dipungut tersebut telah disetorkan dan dilaporkan, maka Pengusaha Kena Pajak yang memungut Pajak tersebut tidak dapat meminta kembali Pajak yang salah dipungut tersebut.
- (4) Pajak yang salah dipungut sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dapat diminta kembali oleh pihak yang terpungut, sepanjang belum dikreditkan atau belum dibebankan sebagai biaya.
- (5) Pihak yang terpungut sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) adalah importir, pembeli barang, penerima jasa, atau pihak yang memanfaatkan barang tidak berwujud atau jasa dari luar Daerah Pabean.”

Permasalahan pengkreditan yang terjadi pada PMK No. 70/PMK.03/2011 inilah yang coba diselesaikan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui perubahan pasal yang terkandung dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 yang baru. Permasalahan ini akan dibahas secara lebih jelas pada bab selanjutnya.

BAB 5

**ANALISIS KEBIJAKAN PENYETARAAN PERLAKUAN PAJAK
PERTAMBAHAN NILAI ATAS EKSPOR BARANG KENA PAJAK YANG
DIHASILKAN KEGIATAN USAHA JASA MAKLON DAN KEGIATAN
USAHA MANUFAKTUR**

**5.1 Latar Belakang Kebijakan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas
Ekspor Barang Kena Pajak yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa
Maklon dan Kegiatan Usaha Manufaktur**

Pokok-pokok perubahan PMK No. 70/PMK.03/2011 sebagaimana telah disebutkan pada bab sebelumnya terdapat pada perubahan definisi jasa maklon, kewajiban pelaporan ekspor BKP sehubungan dengan ekspor jasa maklon serta perlakuan Pajak Masukan yang terkait dengan barang yang diekspor tersebut. Hal ini senada dengan pernyataan yang diungkapkan oleh perwakilan dari Direktorat Peraturan Perpajakan I Direktorat Jenderal Pajak yang membidangi PPN sebagai berikut:

“Sebetulnya perubahan yang utama kan di Pasal 8, terkait dengan isu pengkreditan. Dan yang kedua di ayat 1-nya adalah pelaporan. Di PMK 70 kan diaturnya bahwa ekspor barangnya tidak boleh dilaporkan dan pengkreditannya yang terkait dengan itu tidak bisa (dikreditkan). Di PMK 30 kita ubah bahwa ekspor barangnya juga di lapor dan PM-nya dapat dikreditkan.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 13 Oktober 2011)

Selain itu, hal serupa juga dicantumkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE - 49/PJ/2011 tentang Penyampaian Peraturan Menteri Keuangan No. 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan No. 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai tertanggal 3 Agustus 2011. Dalam butir ke-2 SE tersebut, dijelaskan bahwa perubahan yang dilakukan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 yang mulai berlaku pada tanggal 28 Februari 2011 adalah:

- a. Definisi Jasa Maklon diubah menjadi "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.”

- b. Pelaporan ekspor Barang Kena Pajak yang dihasilkan dari kegiatan ekspor Jasa Maklon, yang dalam ketentuan sebelumnya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, menjadi dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.
- c. Dengan demikian, Pajak Masukan yang terkait dengan Barang Kena Pajak hasil kegiatan Jasa Maklon yang diekspor tersebut menjadi dapat dikreditkan.

Hal utama yang tentunya perlu dicermati adalah mengenai persoalan pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan ekspor BKP. Pada PMK No. 70/PMK.03/2011, DJP tidak secara tegas dan eksplisit menyebutkan bahwa Pajak Masukan yang terkait dengan ekspor BKP yang melekat pada penyerahan jasa maklon ke luar Daerah Pabean dapat dikreditkan. Sebagaimana yang telah penulis tuliskan dalam bab sebelumnya, hal ini disebabkan kegiatan impor bahan baku, barang setengah jadi, dan/atau bahan penolong/pembantu masuk ke dalam Daerah Pabean dalam kaitannya dengan penyerahan jasa maklon tidak diperlakukan sebagai kegiatan impor BKP sesuai dengan UU PPN karena dianggap bukan merupakan penyerahan BKP.

Hal yang sama juga berlaku saat bahan tersebut telah diolah dan dikirim (ekspor) kembali kepada pihak pemesan di luar negeri. Kegiatan ekspor kembali ini juga bukan merupakan penyerahan BKP menurut UU PPN dan tidak diperlakukan sebagai ekspor BKP. Hal ini berujung dengan tidak adanya kewajiban pelaporan ekspor BKP yang telah berubah bentuk menjadi barang jadi atau barang setengah jadi kembali kepada pihak pemesan di luar negeri dalam SPT Masa PPN oleh pengusaha jasa maklon. Direktorat Jenderal Pajak berargumen bahwa tidak dilaporkannya kegiatan ekspor BKP tersebut dalam SPT Masa PPN pengusaha jasa maklon dikarenakan tidak adanya pengalihan hak atau penguasaan bahan-bahan tersebut dari pihak pemesan di luar negeri kepada perusahaan penyedia jasa maklon didalam negeri. Dengan mendasarkan

pemahaman tentang definisi penyerahan BKP sebagaimana yang tertera pada Pasal 1A ayat (1) UU PPN, dalam PMK No. 70/PMK.03/2011 ini, kegiatan impor tersebut tidak dianggap sebagai suatu bentuk penyerahan BKP. PMK No. 70/PMK.03/2011 mencoba mencoba konsisten dan memperlakukan kegiatan impor tersebut mirip dengan penyerahan bahan baku yang dilakukan oleh pemesan kepada pengusaha penyedia jasa maklon dalam transaksi jasa maklon yang terjadi di dalam Daerah Pabean seperti yang digambarkan dalam gambar 4.1 sebelumnya.

“...terutama untuk lokal tidak. Jadi pada waktu, misalnya material atau barang dikirim dari si pemesan kepada si pengusaha jasa maklon, belum merupakan penyerahan.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 13 Oktober 2011)

Di lain sisi, seperti yang telah penulis sebutkan pada bab sebelumnya, pengusaha jasa maklon berkewajiban membayarkan PPN atas impor bahan baku, barang setengah jadi, dan/atau bahan penolong/pembantu yang terkait dengan pengerjaan jasa maklon tersebut berdasarkan peraturan perundangan kepabeanan meskipun kegiatan impor tersebut bukan termasuk ke dalam pengertian penyerahan BKP dalam UU PPN. Bagaimana kedudukan PPN yang telah disetorkan oleh pengusaha jasa maklon atas permintaan Pejabat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai sebagai pelaksana peraturan perundangan kepabeanan? PPN yang telah disetorkan ini dapat diajukan permintaan pengembalian karena telah membayar PPN yang seharusnya tidak terutang sepanjang belum dikreditkan, sebagaimana yang diatur dalam PP No. 143 Tahun 2000. Namun hal yang ditakutkan adalah belum terjaminnya kepastian hukum mengenai pengkreditan pajak masukan atas impor BKP bahan yang akan dimaklon dalam PMK No. 70/PMK.03/2010. Ketidakpatian hukum ini tentunya berpotensi menyebabkan perlakuan yang tidak sama antara wajib pajak yang satu dengan wajib pajak lainnya.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka pengusaha penyedia jasa maklon tidak dapat mengkreditkan PPN Masukan yang terkait dengan kegiatan impor BKP berupa bahan-bahan tersebut dengan mekanisme pengkreditan biasa dikarenakan nantinya kegiatan ekspor BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa maklon tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN sang pengusaha jasa maklon. Hal ini kurang tepat karena pelaporan dalam SPT tersebut hanyalah masalah yang lebih

bersifat administratif sedangkan terdapat hal substantif lain yang harus lebih diperhatikan.

“Kalau menurut saya sih tidak. Jadi sebenarnya kalau dilihat itu kan, kalau dirunut-runut ujung masalahnya itu kan bisa mengkreditkan PM-nya atau tidak. Menurut saya itu terlalu sederhana kalau tidak bisa mengkreditkan gara-gara penyerahan ekspor BKP-nya itu tidak dilaporkan di dalam SPT. Saya melihatnya bukan itu, ya. Karena saya lebih mengarah di SPT itu hanya masalah administratif. Jadi kalau saya sih melihatnya hanya masalah itu saja, bukan masalah pilihan di penghitungan kembalinya itu, tapi masalah *equal treatment*-nya saja yang jadi masalah.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Pertama-tama kita harus lebih mengenali karakteristik dari jasa maklon ini. Karakteristik jasa maklon sendiri tergolong pada jenis jasa yang melekat pada barang bergerak sebagaimana yang dijelaskan oleh Bapak Tunas Hariyulianto berikut ini:

“Di jasa itu, ada tiga jenis. Ada jasa yang tidak melekat pada barang, ada yang melekat pada barang bergerak, ada jasa yang melekat pada barang tidak bergerak. Nah si jasa maklon ini termasuk pada jenis jasa yang melekat pada barang yang bergerak.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Karena merupakan jasa yang melekat pada barang bergerak, jasa maklon memiliki ciri khas yang membedakannya dengan jenis jasa lainnya, yakni terdapatnya dua macam penyerahan yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon kepada pihak pemesan dalam suatu transaksi jasa maklon. Pengusaha penyedia jasa maklon menyerahkan kembali barang yang telah dikerjakan serta di sisi lain juga melakukan penyerahan jasa berupa jasa maklon kepada pihak pemesan.

Hal substantif yang perlu diperhatikan adalah kita tidak bisa memisahkan penyerahan jasa dan penyerahan barang yang terjadi secara bersamaan dalam suatu transaksi jasa maklon karena kedua penyerahan tersebut merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan. Jika pada awalnya tidak ada penyerahan BKP berupa bahan oleh pemesan kepada pengusaha jasa maklon, maka tidak akan mungkin bisa terjadi penyerahan jasa maklon karena pengerjaan jasa maklon sendiri dilakukan pada bahan milik pihak pemesan tersebut. Pengerjaan yang dilakukan terhadap BKP tersebut menyebabkan bahan tersebut berubah bentuk/wujud dan memiliki nilai tambah yang lebih tinggi jika dibandingkan

dengan saat BKP tersebut masih berbentuk bahan baku yang diserahkan oleh pemesan. Oleh karena itu jasa maklon sendiri juga banyak dikenal dengan istilah jasa perubah bentuk/wujud. Sebaliknya, jika tidak dilakukan penyerahan jasa oleh pengusaha jasa maklon maka BKP milik pemesan tersebut juga tidak akan berubah dan memiliki nilai tambah.

Berdasarkan hal itu, maka seharusnya pengkreditan atas Pajak Masukan yang berkaitan dengan impor BKP yang pada akhirnya akan berujung pada kegiatan ekspor BKP hasil kegiatan usaha jasa maklon memang diperbolehkan dilakukan dengan mekanisme biasa karena penyerahan barang dan jasa ini memang merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dan menjadi *nature* transaksi jasa maklon.

“...harus melihat juga, apa atau melihat itu terpisah atau satu kesatuan. Artinya begini, ciri khas jasa maklon itu bahwa ada barang yang melekat pada jasa. Jadi ini, dua transaksi ini sesuatu yang tidak bisa dipisahkan. Jadi kalau saya sih melihat, barang yang mengikuti jasa.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Alasan bahwa kegiatan ekspor BKP hasil kegiatan usaha jasa maklon tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN pengusaha jasa penyedia maklon dikarenakan barang tersebut bukan milik sang pengusaha juga menjadi kurang tepat. Seperti telah disebutkan di atas, adanya dua macam penyerahan memang sudah menjadi *nature* dari transaksi jasa maklon sehingga hendaknya permasalahan tidak dilaporkannya kegiatan impor dan ekspor BKP sehubungan dengan penyerahan jasa maklon bukan menjadi alasan hendaknya pajak masukan yang berkaitan dengan kegiatan impor dan ekspor BKP tersebut tidak dapat dikreditkan dengan mekanisme pengkreditan biasa. Pengkreditan PPN dengan mekanisme biasa (PK-PM) memang hendaknya diperbolehkan karena kegiatan impor dan ekspor BKP tersebut memang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha jasa maklon.

“Nah yang perlu dilihat adalah kita mau berbicara masalah substansif atau masalah administratif. Kalau berbicara masalah substansif memang barang itu bukan miliknya si pengusaha jasa maklon. Tapi kalau dibicarakan administratif, itu memang kalau saya sih melihat itu bukan masalah barang itu punya, nanti kita berbicara itu terutang PPN atau tidak ya, tetapi kita berbicara tentang dia melakukan dua transaksi, satu dia melakukan penjualan jasa maklon, yang satu dia juga mengeluarkan barang ke luar Daerah Pabean. Maka kalau pemahaman saya si seharusnya dua-duanya dilaporkan. Jadi PMK 70 itu sih sebenarnya kalau menurut saya juga kurang tepat kalau cuma

alasanya tidak boleh dilaporkan karena barangnya bukan miliknya dia.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Jika memang kegiatan impor dan ekspor BKP dilaporkan dalam SPT Masa PPN, akan timbul pertanyaan baru, apakah secara tidak langsung malah mengakui adanya perpindahan hak penguasaan BKP tersebut dalam transaksi maklon. Padahal secara tegas, dalam transaksi maklon tidak terjadi pengalihan hak penguasaan atas BKP baik dari pemesan kepada pengusaha penyedia jasa maklon dan sebaliknya. Seperti yang dijelaskan diatas, masalah pelaporan dalam SPT hanyalah bersifat administratif. Hal yang lebih penting adalah bagaimana perlakuan PPN didasarkan pada kenyataan bahwa dalam transaksi jasa maklon memang terdapat dua penyerahan, yakni penyerahan jasa dan penyerahan barang. PMK No. 30/PMK.03/2011 ini mencoba memperbaiki permasalahan pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan kegiatan usaha jasa maklon yang dirasakan kurang tepat pada PMK No. 70/PMK.03/2010 sebelumnya. PMK No. 30/PMK.03/2011 membenahi persoalan pengkreditan tersebut dan menyelaraskannya dengan persoalan administratif berupa pelaporan di SPT Masa PPN pengusaha penyedia jasa maklon. Hal yang senada dijelaskan oleh Tunas Hariyulianto yang membandingkannya dengan perlakuan PPN atas barang konsinyasi, sebagaimana yang tertera di bawah ini.

“Justru yang sekarang lebih tepat. Jadi penyerahan PPN itu, tidak melihat kepemilikan barang. Konsep PPN itu, penyerahan terutang tanpa melihat kepemilikan barang. Contohnya seperti konsinyasi. Sempel dong? Terutang PPN tidak konsinyasi? Contohnya pabrik baju menyerahkan ke Matahari, itu sebenarnya kan konsinyasi. Matahari tidak mau bayar sebelum barangnya laku. Kalau sudah laku baru bayar PPN. Konsinyasi kan nitip nih, kalau titipan berarti kepemilikan belum berpindah, itu sudah terutang PPN. Dan meskipun kepemilikan belum berubah dalam kasus konsinyasi, itu sudah dilaporkan oleh Matahari sebagai pajak masukan. Hal yang sama seharusnya juga berlaku bagi jasa maklon. Bukan kepemilikan itu berpindah, tapi PT A itu kan menerima barang, itu sudah terjadi praktek penyerahan. Kalau terjadi praktek penyerahan, harus dilaporkan dalam SPT-nya PT. A. Kalau ada pajak masukan, ya itu pajak masukannya dia. Jadi justru malah *equal* ini, kalau sesuai konsep, penyerahan PPN itu terutang tanpa melihat kepemilikan barang, contoh mudahnya seperti konsinyasi.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Kembali lagi ke awal, perubahan dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 ini memang ditujukan untuk memberikan perlakuan yang *equal* antara kegiatan usaha jasa maklon (*contract manufacturing/toll manufacturing*) dengan kegiatan usaha yang bersifat *full manufacturing*. PMK No. 70/PMK.03/2010 yang berlaku sebelumnya dianggap memberikan sedikit kesulitan bagi si pengusaha penyedia jasa maklon dalam hal pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan impor dan ekspor BKP yang terkait dengan jasa maklon tersebut. Dengan berlakunya PMK No. 30/PMK.03/2011 ini, perlakuan pajak masukan yang terkait dengan impor dan ekspor BKP yang dilakukan oleh pengusaha jasa maklon di dalam negeri tersebut diperlakukan sama dengan perlakuan pajak masukan yang terjadi pada kegiatan impor dan ekspor BKP yang dilakukan oleh pengusaha *full manufacturing*.

“Sebenarnya jadi begini, mungkin karena kondisi riil industri kita itu memang komposisinya agak lebih, bukan lebih dominan ya, sebenarnya yang berusaha maklon itu lebih agak banyak ya dibanding manufaktur itu. Memang dari aturan yang PMK 70 itu kita memang memberikan sedikit kesulitan bagi si pengusaha jasa maklon itu dalam *mentreatment* terutama masalah pajak masukan ya. Nah, jadi kalau kembali lagi ke tadi memang sebenarnya perlakuan PPN yang jasa maklon di PMK 30 itu memang sedikit banyak untuk menyamakan perlakuan dengan ekspor BKP yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan *manufacturing*.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Seperti yang penulis kutip dari Dikdik Suwardi di atas, *equal treatment* ini memang dibutuhkan mengingat penyediaan kegiatan usaha jasa maklon kepada pihak pemesan di luar negeri masih merupakan salah satu alternatif yang banyak ditempuh oleh pengusaha Indonesia untuk mengembangkan usahanya. Hal senada juga diungkapkan oleh perwakilan dari Direktorat Peraturan Perpajakan I Direktorat Jenderal Pajak yang membidangi PPN berikut ini.

“Hal ini sebetulnya antara lain untuk meng-*equal*-kan antara jasa maklon dengan untuk yang *full manufacturing*. Karena keadaannya pengusaha yang bergelut di bisnis maklon atau di *full manufacturing* itu kadang-kadang bukan karena pilihannya sendiri tapi karena *demand*-nya saja gitu. Sebetulnya dia mungkin dari awal inginnya *full manufacture* cuma tidak ada *demand*-nya, daripada dia *idle* kan yah cari lah yang mau.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 13 Oktober 2011)

Dengan ditetapkannya PMK No. 30/PMK.03/2011 ini, kepastian hukum mengenai pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan kegiatan impor dan

ekspor BKP yang berhubungan dengan jasa maklon juga lebih terjamin. Di samping itu, menurut Budi Kurniawan pelaksanaan *equal treatment* ini juga memudahkan pengusaha untuk beralih dari *toll manufacturing* ke *full manufacturing* atau sebaliknya tanpa perlu khawatir mengenai permasalahan yang terjadi pada pengkreditan PPN sebelumnya.

“Ya mungkin entah tidak disebutkan atau apa, isu dilapangan saya kuatirkan juga tidak sama penerapannya. Tapi dengan PMK 70 mungkin kita berusaha untuk menyamakan itu bahwa kalau di PMK 70 tidak bisa dikreditkan, tapi kita kemudian evaluasi, ini kayanya jadi tidak bisa *compete* antara si jasa maklon dengan manufaktur murni. Jadi paling tidak sebelumnya kan diatas kertas belum ada yang mengatur. Ya kalau dia *switching* antara *full manufacturing* dengan maklon dia bisa lebih fleksibel, karena sama-sama tidak ada beban tambahan.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 8 Oktober 2011)

Isu lainnya yang terkait dengan *equal treatment* ini adalah persoalan asas netralitas dalam penerapan pajak, khususnya PPN. Dalam PMK sebelumnya, tidak terdapat perlakuan yang setara antara PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP sehubungan dengan jasa maklon dan PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP dalam kegiatan *full manufacturing*. Tidak adanya *equal treatment* ini berpotensi menimbulkan beban tambahan bagi pengusaha penyedia jasa maklon yang disebabkan oleh permasalahan pengkreditan pajak masukan. Beban tambahan tersebut secara tidak langsung akan mempengaruhi harga jual penyerahan jasa maklon.

Dalam kasus ini, pihak pemesan di luar negeri nantinya akan memiliki pilihan dalam memperoleh barang yang diinginkan, apakah akan memanfaatkan jasa maklon yang disediakan oleh pengusaha ataupun membeli dari perusahaan *full manufacturing*. Jika dari sisi harga ternyata membeli barang dari perusahaan *full manufacturing* dikarenakan harga jasa maklon lebih mahal karena dipengaruhi beban tambahan tersebut, maka penerapan perlakuan PPN ini tentunya kurang sesuai dengan asas netralitas yang penulis sebutkan diatas. Asas netralitas mengatakan bahwa pajak itu harus bebas dari distorsi. 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). Hal ini senada dengan yang diutarakan oleh Tunas Hariyulianto.

“Oh gitu, jadi bagusnya bagaimana. PPN sendiri kan ada azas netralitas (*neutrality*) bahwa PPN itu tidak boleh berpengaruh terhadap konsumsi barang. Sehingga dengan *equal treatment* ini, orang tidak akan bisa memilih-milih mana yang menguntungkan dan mana yang tidak menguntungkan. Apakah dengan manufaktur atau dengan jasa maklon. Karena kalau dengan mekanisme yang lama, itu orang pasti akan memilih manufaktur. Aturan yang lama, di jasa maklon kan tidak bisa dikreditkan karena tidak dilaporkan dalam SPT. Otomatis menambah biaya kan, biayanya siapa? Yah si jasa maklon itu.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Dengan perlakuan PPN yang setara seperti saat ini, diharapkan akan dapat meminimalisir pengaruh terhadap pilihan konsumen. Seperti diungkapkan oleh Budi Kurniawan, pengusaha dapat secara fleksibel berpindah dari *toll/contract manufacturing* ke *full manufacturing* atau sebaliknya sesuai pesanan yang ada tanpa harus mengkhawatirkan adanya beban tambahan yang mungkin timbul. Adanya fleksibilitas tersebut secara tidak langsung juga menjaga perkembangan industri di Indonesia yang kebanyakan masih bersifat maklon karena modal yang dibutuhkan relatif lebih kecil jika dibandingkan dengan membangun industri *full manufacturing* yang lebih mandiri. Hal ini sebagaimana yang diutarakan oleh Tunas Hariyulianto berikut ini.

“Nah ini menimbulkan perlakuan pajak yang menyebabkan situasi atau keadaan tidak kondusif bagi berkembangnya usaha jasa maklon karena orang cenderung untuk manufaktur. Padahal untuk manufaktur perlu modal besar kan? Untuk bahan baku, bahan pembantu, harus punya pabrik besar, penyimpanan gudang dan segala macam. Kalau jasa maklon kan tidak perlu. Bahan baku disediakan dari sana. Jadi ini sama juga mematikan usaha kecil.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Dari penjelasan di atas, dapat dipahami bahwa penyetaraan perlakuan PPN atas kegiatan impor dan ekspor BKP yang berhubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon dengan kegiatan impor dan ekspor BKP yang dilakukan oleh kegiatan usaha manufaktur melalui PMK No. 30/PMK.03/2011 ini memang ditujukan untuk mendukung pertumbuhan dan juga secara tidak langsung akan menjaga daya saing ekspor jasa maklon Indonesia di dunia internasional. Sebenarnya masih terdapat hal lain yang patut diperhatikan dan didalami lebih lanjut dalam rangka fasilitas PPN untuk mendukung perkembangan kegiatan usaha ekspor jasa maklon.

Terdapat pendapat bahwa pengenaan PPN terhadap kegiatan impor yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon dirasakan akan mengganggu *cashflow* pengusaha. Hal ini dikarenakan sebenarnya pengusaha terlebih dahulu telah membayarkan PPN atas impor, namun pada akhirnya sebenarnya PPN tersebut akan direstitusikan kembali dikarenakan tarif PPN atas ekspor adalah sebesar 0%. Selain itu, yang dijadikan perbandingan adalah adanya fasilitas bagi kegiatan usaha manufaktur yang berada di dalam Kawasan Berikat. Kegiatan impor BKP yang dilakukan oleh kegiatan usaha jasa manufaktur dalam Kawasan Berikat tersebut mendapatkan fasilitas PPN terutang tidak dipungut. Hal ini dilakukan dengan alasan bahwa BKP yang diimpor tersebut nantinya akan hampir dipastikan akan kembali diekspor seluruhnya ke luar negeri karena Kawasan Berikat memang ditujukan bagi kegiatan usaha dengan orientasi ekspor.

Jika dibandingkan dengan hal tersebut, kegiatan ekspor jasa maklon juga layak dipertimbangkan agar dapat menikmati fasilitas tersebut mengingat BKP berupa bahan baku yang diimpor sebelumnya juga sudah pasti seluruhnya akan diekspor kembali ke luar negeri. BKP yang sudah menjadi barang jadi dan memiliki nilai tambah tersebut merupakan hak milik pemesan dan menjadi kewajiban pengusaha penyedia jasa maklon untuk mengembalikan barang tersebut setelah proses pengerjaan jasa maklon selesai dilakukan sesuai jangka waktu yang disepakati.

“Atas manufaktur juga kan PPN impornya dikenakan, atas si jasa maklon juga dikenakan. Nah, cuma yang perlu dipastikan, pernah mengenal kawasan berikat tidak? Kawasan berikat itu kalau memang mengimpor barang bebas dari PPN. Kenapa dibebaskan? Karena di kawasan berikat itu hampir 100% barangnya itu akan diekspor. Artinya kalau sudah pasti barang itu akan diekspor, harusnya ketika impor barang tidak kena PPN. Nah, kenapa manufaktur kena? Manufaktur yang disini maksudnya manufaktur yang di luar kawasan berikat. Kalau untuk di dalam kawasan berikat, itu tidak terutang PPN, bebas. Karena di luar kawasan berikat, itu harus bayar PPN impor. Kenapa yang diluar kena PPN impor? Karena yang di luar itu belum tentu barangnya diekspor, ada juga yang diserahkan ke dalam negeri kan. Tapi untuk yang di dalam kawasan berikat itu pasti, oleh karena itu dibebaskan PPN impornya.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Pendapat yang senada mengenai fasilitas PPN sebagaimana disebutkan diatas juga disampaikan oleh Dikdik Suwardi di bawah ini.

“Kan sebenarnya masalahnya pertama di *equal treatment*. Oke sudah *equal treatment*. Nah yang kedua itu, perusahaan *manufacturing*, punya salah satu fasilitas. Fasilitasnya itu yang di kawasan berikat. Yang *step* pertama di *equal*

treatment-nya oke. Nah yang kedua, kalau mau lebih mantap lagi yasudah, pemikiran tadi dengan pertimbangan masalah *cashflow* terus kita punya komparatif *manufacturing* di kawasan berikat, yah itu bisa dipakai diterapkan di situ. Bukan dibebaskan kali ya, dikenakan tetapi tidak dipungut. Karena yang dikawasan berikat itu tidak dipungut.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Fasilitas PPN terutang tidak dipungut ini salah satunya dapat menyebabkan *cashflow* pengusaha penyedia jasa maklon sama sekali tidak terganggu selama proses pengerjaan dan penyerahan ekspor jasa maklon. Pengusaha dapat menggunakan dana yang tadinya dialokasikan untuk membayar PPN impor tersebut demi keperluan konsumsi lainnya. Jika *cashflow* perusahaan tidak terganggu, maka akan menimbulkan pengaruh yang lebih baik bagi kesehatan keuangan pengusaha dan di sisi lain juga akan memperlancar kegiatan usaha jasa maklon. Jika hal-hal tersebut terjadi, perkembangan omset kegiatan usaha jasa maklon juga dapat digenjot yang akhirnya akan berdampak pada *multiplier effect* ke segala bidang. Pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak mungkin akan kehilangan pendapatan yang bersumber dari PPN impor tadi secara sementara dalam jangka pendek. Namun dalam jangka panjang, penerimaan dari sektor pajak lainnya juga akan meningkat seiring dengan pertumbuhan omset tersebut.

Fasilitas ini juga nantinya akan meringankan biaya administrasi yang harus dikeluarkan oleh petugas otoritas pajak dan wajib pajak sendiri sehubungan dengan kewajiban administrasi yang harus dipenuhi oleh pengusaha sebelumnya. Proses administrasi yang terjadi menurut Tunas Hariyulianto agak sedikit berbelit-belit karena pada akhirnya PPN yang telah dibayarkan sebelumnya akan direstitusi juga di kemudian hari. Proses administrasi ini dianggap memakan waktu dan biaya yang lebih. Adapun pendapat yang diutarakan oleh Tunas Hariyulianto secara lengkap dapat dilihat di bawah ini.

“Tujuannya apa? Pertama, untuk tidak mengganggu *cashflow* perusahaan. Kalau tidak mengganggu *cashflow* perusahaan kan berarti sudah membantu keuangan perusahaan. Kalau keuangan perusahaan bagus, ini berarti kan usaha perusahaan, jalannya kegiatan perusahaan akan lancar kan. Taruhlah, terus berkembang nih si perusahaan. Kalau sudah berkembang, omset akan terus naik. Kalau terus naik, berarti devisa negara kita naik, gaji karyawan naik, PPh 21 naik, pajak daerah juga naik, dan seterusnya begitu. Yang kedua, ini berarti sekaligus memudahkan administrasi. Kalau terus dikenakan PPN dan toh nanti

pasti direstitusi, susah kan diadministrasi, tambah rumet kan. Baik bagi wajib pajak dan bagi otoritas pegawai pajak. Pegawai pajak harus mengecek, meneliti, menerima SPT, memeriksa, prosesnya tidak mudah. Terus nanti perlu ada SDM. SDM khusus pemeriksaan harus ditambah kan. Jadi harusnya, kalau sudah pasti diekspor tidak perlu dikenakan PPN. Nah, harusnya hal yang sama juga diberlakukan untuk jasa maklon. Kalau memang sudah pasti barang itu akan diekspor kembali, toh ini maklon, mengerjakan barang punya orang. Ini juga harusnya PPN impornya dibebaskan.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Fasilitas ini memiliki dampak yang cukup baik, namun masih tetap terdapat kekhawatiran mengenai bagaimana seharusnya mekanisme yang dapat diterapkan untuk menjalankannya. Mekanisme ini harus dipikirkan dan dirumuskan dengan cermat karena nantinya berhubungan dengan sistem pengawasan yang diperlukan agar negara tidak mengalami kebocoran negara.

“Kalau impornya dibebaskan hanya menggeser pengawasan ke Bea Cukai aja. Dan atas impor barangnya juga harus dipastikan apakah impor barang tersebut untuk maklon atau tidak. Mekanismenya harus dipikirkan itu. Apa harus ada *master list* atau tidak karena bea cukai kan tidak tahu. Ada barang masuk, memang ada *form* khusus untuk maklon atau bukan? Tidak ada kan? Artinya, kalau mau dibuat mekanisme pembebasan ini tidak semudah yang kita bayangkan. Prosedur pengawasannya juga harus dipikirkan. Artinya, apa perlu Surat Keterangan Bebas, apa perlu ada *master list*, itu harus dipikirkan. Kalau seperti ini sih sepertinya SKB ya. Jadi sebelum dia mengimpor barang, kita harus minta SKB.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Salah satu yang menjadi ganjalan adalah sulitnya mengawasi peredaran barang yang berada di luar kawasan berikat. Pengawasan di kawasan berikat sangatlah ketat sehingga pemberian fasilitas tidak berpengaruh buruk terhadap kelangsungan kas negara. Pengawasan yang dilakukan di luar kawasan berikat yang belum memiliki sistem yang kuat dikhawatirkan malah akan menambah kecenderungan bocornya kas negara. Hal ini sebagaimana yang diutarakan oleh Dikdik Suwardi berikut.

“Untuk diberlakukan pembebasan PPN atas ekspor itu agak sulit. Di satu sisi, kalau kita mau *equal treatment* dengan *manufacturing*, komparatifnya dengan kawasan berikat, oke. Tapi cuma masalah pengawasan yang susah. Masalahnya kawasan berikat itu *strict*, diawasi banget. Kalau jasa itu bagaimana mengawasinya coba. Susah kan? Terus kalau dia masuk di kawasan khusus, itu *costly* banget. Itu kalau dia tidak dibatasi di suatu area, itu sebenarnya kan mobilitasnya juga bagus. Ya itu kalau menurut saya sih, opsi itu yang paling bisa diterima.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Hal yang sama mengenai sulitnya mekanisme dan sistem pengawasan yang tepat juga diutarakan oleh Saroyo Atmosudarmo. Hendaknya pengusaha menggunakan skema yang telah ada dan disediakan sebelumnya. Jika dipaksakan untuk dilakukan, ditakutkan malah akan terjadi penyelewengan dan pelanggaran hukum dengan cara memanfaatkan celah pengawasan yang ada. Kesulitan dalam menentukan dan belum tersedianya sistem pengawasan yang tepat menjadi halangan yang berarti sehingga penerapan fasilitas pembebasan PPN untuk impor BKP sehubungan dengan pengerjaan jasa maklon menjadi sulit untuk diterapkan secara nyata di lapangan.

“Kalau mau dibebaskan ada skemanya. Yaitu skema mau Batam atau PPN tidak dipungut dalam Kawasan Berikat kalau mau dibebaskan. Tapi kalau skema pembebasan berdasar *flow of goods*, konsepnya secara teori untuk *physical* atau *flow of goods* harus dilokalisasi di suatu daerah yang *contained*. Jadi tidak bisa di daerah bebas. Jadi impor tidak dikenakan deh, jadi tidak ada restitusi gitu kan? Supaya tidak ada rugi biaya menyimpan, *cost of money* tadi lah. Itu harus ada skemanya, dia harus di suatu daerah yang diisolasi” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 November 2011).

5.2 Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon Ditinjau Dari Konsep *Taxable Supplies*

Sebelum menganalisis perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa maklon, ada baiknya kita terlebih dahulu melihat bagaimana perlakuan BKP tersebut dalam transaksi penyerahan jasa maklon di dalam Daerah Pabean menurut *supply of goods* dan *supply of services*. Apakah memang atas masing-masing penyerahan yang dilakukan dalam transaksi jasa maklon tersebut, baik itu penyerahan JKP dan juga penyerahan BKP masing-masing berhak dikenakan pajak jika ditinjau dari kedua konsep tersebut.

Seperti yang diutarakan oleh Williams, “*supply of goods is transfer of the right to dispose of tangible movable property or immovable property other land.*” Dilihat dari pengertian diatas, *supply of goods* disertai dengan adanya perpindahan hak atas barang tersebut. Lebih lanjut, Williams juga menjelaskan bahwa bahwa “*supply of goods*” tidak hanya dibentuk semata-mata dari “*transfer of possession*” yang merupakan perpindahan penggunaan barang dan bukan barang itu sendiri. Perpindahan penggunaan barang sendiri merupakan “*supply of*

services". Jika "*transfer of possession*" atau suatu "*supply of services*" diikuti oleh pengalihan hak kepemilikan, maka "*supply of goods*" adalah perpindahan hak-hak tersebut dan masih mencerminkan nilai sisa setelah memperhitungkan nilai dari jasa yang telah diserahkan. (Thuronyi, 1998, h. 185-186).

Di lain pihak, "*supply of services*" diartikan sebagai setiap penyerahan yang termasuk dalam ruang lingkup PPN yang bukan merupakan "*supply of goods*" atau "*supply of land*". Hal ini termasuk penggunaan semua bentuk barang serta perpindahan hak atas benda tidak berwujud (Thuronyi, 1998, h. 188-189).

Berangkat dari definisi yang diberikan oleh Williams tersebut, dapat disimpulkan bahwa transaksi jasa maklon merupakan suatu penyerahan jasa. Hal ini disebabkan dalam peristiwa penyerahan barang antara pihak pemesan kepada pengusaha penyedia jasa maklon dan sebaliknya, tidak terjadi suatu perpindahan hak/kepemilikan (*transfer of right/transfer of ownership*) atas barang tersebut. Selama proses pengerjaan jasa maklon, kepemilikan atas barang yang dimaklon tersebut tetap berada di pihak pemesan, sedari awal ketika barang tersebut masih berbentuk bahan baku hingga barang tersebut telah berubah bentuk menjadi barang jadi. Pihak pemesan hanya menyediakan barang-barang tersebut untuk digunakan oleh pengusaha penyedia jasa maklon untuk dikerjakan atau diolah lebih lanjut sehingga barang tersebut akan berubah bentuk/wujud dan memiliki nilai tambah berupa barang jadi yang sesuai dengan spesifikasi yang diinginkan oleh pihak pemesan. Pihak pengusaha penyedia jasa maklon juga hanya menyediakan fasilitas berupa fasilitas pabrik yang dimilikinya untuk digunakan dalam rangka pengerjaan maklon tersebut untuk menghasilkan barang sesuai pesanan pihak pemesan. Kegiatan penyediaan fasilitas untuk digunakan tersebut serta tidak adanya perpindahan hak kepemilikan barang dalam transaksi maklon inilah yang menjadi dasar bahwa transaksi maklon merupakan suatu penyerahan jasa jika ditinjau dari konsep diatas.

Atas dasar itulah mengapa pengalihan barang antara pemesan dan pengusaha penyedia jasa maklon dalam transaksi maklon tidak diperlakukan sebagai suatu penyerahan BKP seperti yang penulis jelaskan dalam bab sebelumnya. Penyerahan barang sehubungan dengan jasa maklon tersebut dipandang sebagai suatu rangkaian proses pengerjaan jasa maklon. Hal inilah yang berlaku atas

transaksi maklon domestik dan coba diterapkan secara konsisten oleh Direktorat Jenderal Pajak pada kasus transaksi maklon lintas negara seperti yang tertuang dalam PMK No. 70/PMK.03/2010.

Satu hal lagi yang membedakan antara kegiatan usaha jasa maklon dengan kegiatan usaha manufaktur adalah pendapatan yang diterima. Dalam kegiatan usaha jasa maklon, pendapatan yang diterima oleh pengusaha penyedia jasa maklon adalah upah pabrikasi (*tolling fee*) yang dibayarkan oleh pemesan kepada pengusaha tersebut sebagai penggantian atas jasa maklon yang telah diserahkan oleh pengusaha jasa maklon. Sedangkan dalam kegiatan usaha manufaktur pendapatan yang diterima berasal dari keuntungan yang diperoleh penjualan atas barang yang diproduksi. *Fee* atas jasa maklon inilah yang menjadi objek pengenaan PPN dalam transaksi maklon, bukan atas barangnya. Hal ini serupa dengan pernyataan yang diutarakan oleh Saroyo Atmosudarmo berikut.

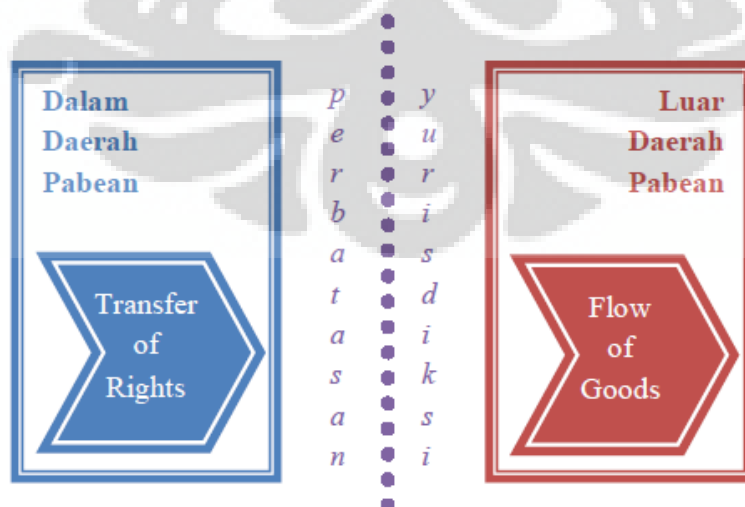
“Tetapi memang perbedaan antara jasa dengan pabrikasi, Kalau jasa itu yah hanya atas *fee*-nya saja kalau atas pabrikasi itu *the whole*. Nah sekarang pertanyaan mengenai maklon itu bergeser menjadi atas maklon yang dahulu itu disetarakan dengan pabrikasi dikenakan *full* itu sekarang bagaimana? Dijawab oleh sistem PPN kita, kena tapi atas jasanya saja.” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 November 2011)

Namun yang perlu diperhatikan adalah bahwa konsep *supplies of goods* dan *supplies of services* yang melibatkan adanya penyerahan hak, hanya relevan jika diterapkan dalam transaksi maklon dalam daerah Pabean. Konsep ini agak sulit untuk diterapkan dalam transaksi ekspor jasa maklon. Hal ini dikarenakan saat suatu transaksi melibatkan peristiwa barang tersebut melintasi perbatasan Daerah Pabean atau dengan kata lain keluar dari Daerah Pabean, pendekatan arus barang yang melintas batas yurisdiksi (*cross border transaction*) menjadi *overrule* dan lebih kuat penggunaannya dibandingkan dengan pendekatan arus hak (*transfer of rights*). Hal ini senada dengan yang diutarakan oleh Saroyo Atmosudarmo berikut.

“Domestik, pengenaan PPN itu penyerahan berdasar hukum. Jadi penyerahan yang kena PPN itu menurut hukum pajak, penyerahan perdata berdasar apa, berdasar hukum. Jadi kan yang disebut penyerahan itu elemennya kan, ada hak, ada *flow of goods*-nya, ada *documents*-nya yah *documents*-nya itu tapi representasi dari hak yah, ada *flow of moneys*. Nah dalam sistem pengenaan pajak di negara manapun, pajak dikenakan atas peristiwa hukum begitu. Jadi pajak itu ketentuan hukumnya menumpang pada ketentuan hukum perdata

dagang. Manakala hukum dagang mengatakan bahwa suatu kejadian adalah jual beli, maka pajak mengatakan itu penyerahan kena PPN. Makanya disebut penyerahan berdasar perjanjian. Nah didalam konsep penyerahan berdasar perjanjian itu *flow of goods* tidak penting. Yang penting perjanjiannya. Misalnya saya dengan Wisnu jual beli untuk barang yang berada di Jogja, Barangnya tetap di Jogja tidak kemana-mana tetap di gudang Jogja , tapi haknya berpindah karena kita jual beli disini, itu kena PPN, *flow of goods*-nya tidak penting.” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 Februari 2011)

Dalam transaksi yang terjadi di dalam Daerah Pabean, pendekatan arus barang (*flow of goods*) bukan menjadi pendekatan utama yang digunakan untuk menentukan terjadinya penyerahan suatu barang. Hal utama yang menjadi acuan adalah adanya peristiwa yang mengakibatkan hak atas barang tersebut berpindah dari satu pihak ke pihak lainnya. Peristiwa penyerahan hak atas barang tadi dapat dibuktikan dengan dokumentasi serta *flow of money*. Untuk menentukan apakah peristiwa tersebut merupakan suatu penyerahan barang, UU PPN cukup melihat perpindahan arus hak tersebut tanpa harus memperdulikan adanya arus barang yang terjadi. Mengingat UU PPN berlaku dan memiliki kekuatan di dalam Daerah Pabean Republik Indonesia, maka setiap peristiwa yang termasuk sebagai penyerahan barang yang terjadi di dalam daerah pabean tidak akan lepas dari jangkauan UU PPN sehingga *flow of goods* dalam transaksi domestik dapat dikesampingkan.



Gambar 5.1 Overrule dalam Cross Border Transaction

Sumber: Olahan Penulis

Jika yang terjadi adalah peristiwa *cross border transaction*, maka akan berlaku hal yang berbeda. Saat barang tersebut meninggalkan Daerah Pabean, UU PPN yang hanya berlaku secara domestik tersebut tidak dapat menjangkau peristiwa penyerahan barang berdasarkan arus hak. Jika pendekatan arus hak tetap dipaksakan, maka saat barang tersebut keluar perbatasan akan sulit ditentukan ketentuan perdata negara mana yang akan digunakan terhadap peristiwa penyerahan hak atas barang tersebut. Penyerahan barang yang diatur UU PPN sendiri mengacu pada ketentuan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Pendekatan arus hak akan sulit digunakan mengingat ketentuan mengenai penyerahan hak atas barang tentu berbeda di masing-masing negara. Hal ini tentunya menimbulkan kesulitan, sehingga untuk melihat apakah terdapat peristiwa penyerahan barang digunakanlah pendekatan arus barang.

“Nah ketika *cross border*, ketentuan domestik berdasar perjanjian lumpuh. Karena perjanjian hukum, perjanjian apa itu? Perjanjian hukum perdata dagang kan. Kemudian perjanjian hukum perdata dagangnya siapa? Negara *origin* apa negara destinasi? Tidak bisa menjawab di Undang-undang PPN. Pajak tidak punya kompetensi menjawab. Kalau domestik memang hukum perdata Indonesia, tetapi begitu *cross border*, hukum perdata Indonesia atau Korea ketika barang masuk. Yurisdiksi pajak stop di perbatasan, oleh karena itu pengenaan pajak berdasar *flow of goods*. Siapa yang memasukkan dia dianggap pemilik, siapa mengeluarkan dia dianggap eksportir. Karena kalau kita bilang ini belum pemilik, menurut hukumnya siapa? Tidak bisa dijawab. Jadi, karena itu ketika melintas batas Daerah Pabean, hukum pengenaan pajak bergeser dari penyerahan berdasar hukum menjadi penyerahan berdasar *flow of goods*, peristiwa berdasar *flow of goods*. Sekarang kita masukkan elemen faktur, Importir yang memasukkan barangnya dari Korea itu dipandang oleh fiskus Indonesia sebagai apa? Sebagai pemilik barang itu.“ (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 Februari 2011)

Pendapat yang sama juga diutarakan oleh Dikdik Suwardi. Agak sulit untuk menerapkan konsep perpindahan kepemilikan (*transfer of ownership*) dalam *cross border transaction*. Saat barang melintasi perbatasan, maka yang dianggap sebagai pemilik barang adalah pihak yang memasukkan atau mengeluarkan BKP tersebut. Hal ini juga sesuai dengan definisi impor dan ekspor BKP yang diatur dalam UU PPN, yakni kegiatan mengeluarkan/memasukkan BKP keluar/kedalam Daerah Pabean. *Transfer of ownership* yang erat kaitannya dengan definisi penyerahan barang dalam UU PPN masih relevan saat diterapkan pada

penyerahan dalam transaksi domestik. Namun konsep *transfer of ownership* tersebut akan sulit diterapkan pada *cross border transaction* dengan alasan yang sama seperti diatas.

“Ini yang harus dibedakan antara transaksi domestik dengan transaksi *cross border*. Kita harus konsisten dulu dengan pengertian ekspor di undang-undang. Ekspor BKP itu kan kegiatan mengeluarkan BKP dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean. Cuma kegiatan mengeluarkan lho, apakah itu mengandung pengertian disitu ada maksud perpindahan kepemilikan, nah itu yang jadi tanda tanya waktu itu kan. Pengertiannya ada banyak nih. Apakah itu sekedar mengeluarkan, atau mengeluarkan yang di dalamnya ada perpindahan penguasaan barang. Nah itu yang harus diperdalam yah. Tetapi dengan melihat ke administrasi fakturnya itu berupa PEB itu kan intinya dia yang mengeluarkan barang dia yang punya barang. Maka menurut saya, agak sulit menerapkan konsep itu pada ekspor BKP.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Dikarenakan adanya *overrule* tersebut, maka konsep *supply of goods* dan *supply of services* sulit untuk diterapkan dalam transaksi maklon yang bersifat *cross border*. Tidak adanya peristiwa pengalihan hak atas BKP sehubungan dengan jasa maklon tersebut sulit untuk dijadikan alasan bahwa atas penyerahan BKP tersebut tidak berhak untuk dikenakan PPN. Hal yang perlu diperhatikan lagi adalah perubahan terjadinya perubahan wujud/bentuk terhadap BKP tersebut. BKP yang sebelumnya diimpor tersebut telah berubah wujud dan bentuk jika dibandingkan dengan BKP yang diekpor kemudian oleh pengusaha jasa maklon. BKP tersebut telah berubah dari bahan baku menjadi barang jadi atau dari barang setengah jadi menjadi barang jadi. Hal ini menjadi kesulitan bagi aparat perpajakan dan kepabeanan jika penyerahan BKP tersebut tidak dianggap sebagai objek PPN dalam hal pengawasan dan dapat memicu adanya penyelundupan dan pelanggaran lainnya dengan cara memanfaatkan celah tersebut. Hal ini sebagaimana diutarakan oleh Dikdik Suwardi berikut.

“Sebenarnya kalau kita melihat itu *service* kan? Cuma masalahnya itu nanti barang yang dia berikan pertama kali, dan kita menganggapnya itu impor itu wujudnya berbeda dengan barang yang akan si pengusaha jasa maklon berikan kemudian. Nah itu yang perlu dilihat juga. Barangnya, yang pertama itu karakternya berubah, itu yang harus diperhatikan. Berubah kan? Dari bahan baku menjadi barang jadi atau dari barang setengah jadi menjadi barang jadi begitu ya. Itu yang perlu dilihat. Kalau melihat masalah kepemilikan, memang secara substansif kepemilikan itu masih ada di pihak yang memberikan order. Cuma masalahnya, kalau kita cuma berbicara masalah kepemilikan di transaksi *cross border*, itu satu lagi, kembalikan ke definisi ekspor gitu kan.

Itu terjadi *gapnya* disana. Apakah relevan kita *menjudge* bahwa itu terutang PPN untuk transaksi *cross border* pada prinsip kepemilikan.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Berdasarkan penjelasan diatas, dengan pendekatan arus barang (*cross border transaction*) tersebut maka pengenaan PPN Impor atas kedua penyerahan, baik BKP yang akan dimaklon memang telah tepat. Dari konsep tersebut, dapat dipahami bahwa untuk transaksi maklon lintas negara, masing-masing penyerahan baik berupa JKP dan BKP memang berhak untuk dikenai PPN. Hal ini tentunya juga memberikan justifikasi yang tepat sehingga pengkreditan pajak masukan atas kegiatan impor tersebut dapat dikreditkan dengan mekanisme biasa seperti yang berlaku pada PMK No. 30/PMK.03/2011. PMK N0. 70/PMK.03/2010 sebelumnya yang mencoba konsisten dengan argumen bahwa tidak terjadi *transfer of rights* atas BKP dalam penyerahan jasa maklon malah menjadi kurang tepat dan malah menimbulkan permasalahan pengkreditan pajak masukan yang pada akhirnya akan merugikan wajib pajak sendiri. Transaksi penyerahan jasa maklon yang terjadi dalam Daerah Pabean memang berberda perlakuannya dengan transaksi penyerahan jasa maklon antar negara (*cross border*). Dengan pendekatan arus barang ini, pengkreditan PPN impor tersebut tidak lagi menjadi masalah dikarenakan PPN impor yang dibayar oleh pengusaha jasa maklon tersebut dianggap untuk menghasilkan barang bukan untuk menghasilkan jasa.

Permasalahan pengkreditan pajak masukan PPN impor atas BKP sehubungan dengan jasa maklon sebagaimana sebelumnya terjadi pada PMK No. 70/PMK.03/2010 dapat dihindari jika atas transaksi maklon ini dipandang lebih jauh menggunakan konsep *taxable supplies*. Menurut William sebagaimana dikutip dalam buku “Teori Pajak Pertambahan Nilai”, suatu penyerahan dianggap terutang PPN apabila (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011, h. 136):

- 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; dan

- d) penyerahan tersebut dilakukan dalam ruang lingkup bisnis (dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya) dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non bisnis lainnya.

Ketentuan-ketentuan diatas ini mengatur mengenai syarat-syarat suatu penyerahan dapat terutang PPN atau tidak serta bersifat kumulatif. Jika peristiwa penyerahan tersebut memenuhi seluruh unsur yang disyaratkan diatas, maka peristiwa tersebut terutang PPN (*taatbestand*). Jika salah satu syarat saja tidak terpenuhi, maka peristiwa penyerahan tersebut menjadi tidak terutang PPN. Syarat-syarat ini juga dianut oleh UU PPN yang dicerminkan dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (1) yang memuat syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam penyerahan barang dan jasa yang terutang pajak. Syarat tambahan berupa penyerahan harus dilakukan di dalam Daerah Pabean merupakan cerminan bahwa PPN adalah pajak atas konsumsi di dalam negeri.

Sebagaimana yang telah dijelaskan diatas, karena pendekatan arus barang *overrule* terhadap arus hak, maka penyerahan BKP maklon yang tanpa disertai *transfer of right* pada transaksi maklon *cross border* dianggap memenuhi syarat penyerahan barang, selain tentunya juga terdapat penyerahan jasa maklon ke luar negeri. Jasa maklon bukan termasuk jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN, begitu pula dengan BKP sehubungan dengan jasa maklon yang tidak tergolong ke dalam kelompok barang yang dikenakan PPN. Pengusaha penyedia jasa maklon yang melakukan penyerahan JKP dan BKP tersebut juga merupakan pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP. Hal ini mengingat hanya pengusaha yang berstatus PKP yang dapat melakukan kegiatan ekspor BKP/JKP ke luar daerah pabean. Yang terakhir, PKP melakukan penyerahan ini bukan berdasarkan *hobby* (non bisnis) mengingat kegiatan penyerahan JKP dan BKP tersebut bersifat bisnis atau usaha. Karena seluruh unsurnya terpenuhi, maka transaksi penyerahan tersebut, baik itu penyerahan JKP maupun BKP memenuhi syarat *taxable supplies* dan terutang PPN.

Karena merupakan penyerahan yang terutang PPN, transaksi jasa maklon tersebut mempunyai konsekuensi pengkreditan pajak masukan dan pajak keluaran sebagai sistem yang dianut PPN karena sasaran PPN pada dasarnya adalah nilai tambah (*value added*). Permasalahan pengkreditan pajak masukan seperti yang

terjadi pada PMK No. 30/PMK.03/2010 sebelumnya tidak perlu terjadi jika hal pembuat kebijakan memperhatikan konsep *disallowed input tax*. Para ahli perpajakan menyarankan setidaknya ada tiga hal yang perlu dipertimbangkan untuk tidak diperkenankan sebagai pajak masukan yang dapat dikreditkan (*disallowed input tax*), yaitu (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h. 249):

1. Pajak masukan atas pembelian/perolehan BKP/JKP sebelum pengusaha dikukuhkan menjadi PKP.
2. Pajak masukan atas pembelian/perolehan BKP/JKP yang tidak mempunyai hubungan dengan kegiatan usaha.
3. Pajak masukan atas pembelian *luxurious goods*.

Perumus kebijakan hendaknya menghindari untuk lebih mementingkan formalitas ketimbang esensi/hakikat dari PM (*form over substance*) untuk menghindari terjadinya distorsi. *Cascading effect* yang justru sebenarnya menjadi tujuan utama dari konsep VAT dapat terjadi jika penentuan *disallowed input tax* lebih dominan dengan aspek/syarat formalitas ketimbang melihat esensinya. Yang lebih penting duntuk dilihat adalah apakah benar bahwa pajak masukan tersebut sudah dibayarkan dan pajak masukan tersebut bukan termasuk dalam tiga hal yang disarankan oleh para ahli untuk tidak dapat dikreditkan (Rosdiana dan Tarigan, 2005, h.249).

Sebagaimana yang penulis jelaskan sebelumnya, kegiatan impor BKP yang dilakukan oleh pengusaha jasa maklon memang berhubungan langsung dengan kegiatan usahanya. *Input* berupa BKP yang diimpor tersebut memang dibutuhkan untuk menghasilkan *output* penyerahan jasa maklon yang berupa BKP barang jadi yang telah mengalami pertambahan nilai sebagai hasil dari pengerjaan jasa maklon tersebut. Jika perihal ekspor BKP hasil kegiatan usaha maklon tidak dilaporkan dalam SPT PPN dijadikan alasan tidak bisa dikreditkannya pajak masukan atas impor seperti apa yang tertuang dalam PMK No. 70/PMK.03/2011, maka hal ini tidak sesuai dengan konsep *substance over form*. Permasalahan administrasi seperti itu hendaknya tidak boleh mengganggu hakikat pajak masukan itu sendiri. Berdasarkan hal tersebut, maka seharusnya tidak ada lagi pertanyaan mengenai apakah pengkreditan pajak masukan atas impor BKP diperbolehkan untuk dilakukan atau tidak.

Hal yang paling ditakutkan dari perlakuan sebelumnya mengenai pengkreditan pajak masukan atas impor BKP maklon yang tertera pada PMK No. 70/PMK.03/2010 adalah kemungkinan terjadinya pelaksanaan di lapangan yang tidak seragam. PMK tersebut belum memberikan kepastian hukum yang jelas mengenai status pengkreditan pajak masukan tersebut. Hal terburuk yang dapat terjadi di lapangan adalah jika terjadi petugas pajak yang benar-benar menganggap bahwa PPN Impor tersebut tidak dapat dikreditkan dengan berpegang pada ketentuan PMK No. 70/PMK.03/2010 tersebut. PPN yang tidak dapat dikreditkan tersebut tentunya menjadi tambahan biaya. Hal ini akan berakibat pada terjadinya masalah bisnis yang cukup besar mengingat besarnya nilai impor bahan yang akan dimaklon biasanya jauh lebih besar dibandingkan dengan nilai jasa maklonnya. Jika PPN impor tidak bisa dikreditkan, maka PPN tersebut harus dibiayakan. Biaya tersebut tentu harus ditagihkan dan dibebankan kepada penerima jasa maklon sehingga nilai jasa yang diserahkan menjadi jauh lebih mahal. Jika hal ini yang terjadi maka bisnis jasa maklon kepada pihak di luar negeri menjadi tidak layak dan kehilangan daya saing. Hal inilah yang coba diperbaiki dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 dengan memberikan kepastian hukum mengenai status pengkreditan pajak masukan atas PPN impor BKP maklon.

Kepastian hukum ini memberikan perlakuan PPN yang sesuai jika ditinjau dari konsep *cross border adjustment*. Metode pengkreditan kredit pajak yang dianut oleh Indonesia pada hakikatnya adalah pajak masukan hanya dapat dikreditkan jika ada pajak keluaran (Rosdiana, Irianto & Putranti, 2011, h. 96). Masalah akan terjadi jika ketentuan pengkreditan masih belum jelas kepastian hukumnya seperti sebelumnya terjadi pada PMK No. 70/PMK.03/2010 sehingga dapat menyebabkan perlakuan yang berbeda-beda di lapangan dan berpotensi menyebabkan pajak masukan PPN impor barang yang akan dimaklon tidak dapat dikreditkan mengingat tidak ada pajak keluaran atas ekspor barang yang telah dimaklon. Dengan adanya *equal treatment* antara ekspor BKP yang dihasilkan oleh kegiatan usaha jasa meklon dengan kegiatan usaha manufaktur mengakibatkan pemahaman bahwa kegiatan impor BKP bahan yang akan dimaklon ditujukan untuk menghasilkan barang dan bukan untuk menghasilkan

jasa. Penerapan *equal treatment* ini tentunya sesuai dengan tujuan *cross border adjustment* yakni menghilangkan *cascading effect* guna mencapai netralitas serta mendukung daya saing eksportir. Untuk mendapat gambaran yang lebih jelas mengenai *cross border adjustment* ini, penulis menyertakan tabel 5.1 yang menunjukkan ilustrasi perbandingan yang terjadi dalam transaksi ekspor jasa maklon jika terdapat permasalahan dalam pengkreditan pajak masukan atas PPN impor BKP yang akan dimaklon. Jika pajak masukan atas impor tersebut tidak dapat dikreditkan maka PPN masukan yang telah dibayarkan akan dibiayakan dan menambah harga jual jasa. Sedangkan pada contoh yang lain, PPN masukan tersebut dapat dikreditkan sehingga PPN impor tersebut tidak perlu untuk dibiayakan kembali. Hal ini mengakibatkan tidak adanya *cascading effect* dalam pemungutan PPN.

Tabel 5.1
Ilustrasi Perbandingan Transaksi Jasa Maklon berdasarkan
Pengkreditan Pajak Masukan atas Impor BKP yang akan Dimaklon

	Pajak Masukan tidak dapat Dikreditkan	Pajak Masukan dapat Dikreditkan
Negara Pengekspor Jasa		
Nilai Impor Barang untuk Maklon	20,000,000,000	20,000,000,000
PPN Impor Barang Maklon (10 %)	2,000,000,000	2,000,000,000
Biaya Maklon	1,500,000,000	1,500,000,000
PPN Masukan Lainnya	100,000,000	100,000,000
Laba Maklon	1,500,000,000	1,500,000,000
Harga Jual Jasa	5,100,000,000	3,000,000,000
PPN Keluaran (0%)	-	-
Harga Jual (termasuk PPN)	5,100,000,000	3,000,000,000
Negara Pengimpor Jasa		
Nilai Impor Jasa	5,100,000,000	3,000,000,000
VAT/GST atas Impor Jasa (10%)	510,000,000	300,000,000
Nilai Impor setelah VAT/GST	5,610,000,000	3,300,000,000
Tax on Tax (Cascading Effect)	200,000,000	-

Sumber: Olahan Penulis

Penafisan secara historis terhadap kasus jasa maklon keluar negeri sebenarnya juga dapat memperkuat pandangan bahwa bagaimana seharusnya perlakuan PPN impor atas BKP berupa bahan yang akan dimaklon. Pada masa awal berlakunya PPN, maklon bukan dikategorikan sebagai jasa melainkan

sebagai kegiatan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak. Dengan kata lain, maklon dikategorikan sebagai kegiatan pabrikasi dalam rangka menghasilkan suatu barang dalam hal ini disamakan dengan *full manufacturing*.

Dahulu saat masih didefinisikan sebagai kegiatan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak, tidak ada pertanyaan mengenai bagaimana perlakuan PPN-nya. Hal ini dikarenakan saat harus melakukan impor BKP untuk pengerjaan maklon, wajib pajak dipandang melakukan impor dalam rangka proses pabrikasi (*full manufacturing*). Tidak muncul permasalahan mengenai kepemilikan barang mengingat otoritas pajak memandang wajib pajak memproses barang-barang miliknya sendiri sehingga pengkreditan pajak juga dilakukan dengan mekanisme biasa (PK-PM). Pajak masukan berupa PPN atas impor bahan baku juga dapat dikreditkan tanpa menimbulkan pertanyaan karena PPN tersebut dibayarkan untuk kegiatan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha yakni pabrikasi untuk menghasilkan suatu barang bukan menghasilkan jasa. Hal ini sebagaimana diutarakan oleh Saroyo Atmosudarmo berikut.

“Jasa mengolah-mengolah itu, dulu itu sebetulnya tidak ada istilah jasa maklon. Ketika si importir Indonesia itu memasukkan barang dari Korea itu, misal katakanlah itu tekstil, importir itu sedang memroses barangnya sendiri menurut Undang-undang PPN. Dia menggunting-gunting, menjahit, kasih benang apa segala macam itu, menjadi pakaian jadi. Dia sedang mengolah barangnya sendiri. Di dalam proses dia mengolah barangnya sendiri tidak ada pertanyaan kena PPN atau tidak kena PPN.” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 November 2011)

5.3 Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Ekspor Barang Kena Pajak Yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon Ditinjau dari Kelaziman Internasional

Pada subbab ini, penulis akan mencoba memaparkan secara singkat ketentuan perlakuan PPN yang berlaku di beberapa negara mengenai impor BKP sehubungan dengan jasa maklon. Penulis hanya dapat memaparkan ketentuan perlakuan PPN atas BKP sehubungan dengan jasa maklon yang berlaku di negara China dan Ukraina mengingat kesulitan yang dialami oleh penulis dalam memperoleh data.

Pertama, penulis akan memaparkan secara singkat perlakuan PPN atas BKP sehubungan dengan jasa maklon yang berlaku di negara China. Selama bertahun-

tahun perusahaan multinasional telah memanfaatkan *toll manufacturing* secara luas di China (Ernst & Young, 2011).

Di China, terdapat beberapa ketentuan mengenai VAT dan bea masuk bagi kegiatan usaha *contract manufacturing* yakni sebagai berikut (Baker & McKenzie, 2010, h. 4):

- Bahan baku dapat diimpor dengan mendapatkan fasilitas bebas bea masuk dengan syarat barang jadinya diekspor ke luar negeri;
- Peralatan yang diserahkan oleh pemesan di luar negeri dan diimpor oleh *contract manufacturer* dibebaskan dari bea masuk jika peralatan tersebut digunakan dalam rangka kegiatan usaha *contract manufacturing* untuk kepentingan pemesan; dan
- Upah pabrikan (*processing fees*) yang diterima oleh *contract manufacturer* yang terlibat dalam *toll manufacturing* saat ini dibebaskan dari VAT.

Terdapat dua jenis perjanjian *contract manufacturing* yang lazim terjadi di China, yaitu *turnkey manufacturing* dan *toll manufacturing*. *Toll manufacturing* dan *turnkey manufacturing* merupakan ikatan perjanjian pabrikan dimana pemesan di luar negeri menggunakan pabrik di China untuk memproduksi barang untuk kepentingan pemesan. Sebagaimana telah disebutkan diatas, di bawah perjanjian seperti itu, bahan baku yang diimpor dibebaskan dari bea masuk dan PPN impor dengan kondisi bahwa barang jadi tersebut diekspor ke luar negeri. Perbedaan mendasar antara *toll manufacturing* dan *turnkey manufacturing* adalah bahwa *toll manufacturing* adalah lebih merupakan suatu perjanjian penyerahan barang sedangkan *turnkey manufacturing* lebih merupakan suatu perjanjian jual-beli. Pada *toll manufacturing*, pemesan tetap memiliki hak atas *raw materials*, *works in progress* dan *finished goods* selama keseluruhan proses dan membayarkan upah pabrikan kepada pabrik di China. Pada *turnkey manufacturing*, pabrik di China akan mendapatkan hak atas *raw materials*, *works in progress* dan *finished goods* dan menjualnya kepada pihak pemesan. Baik dalam *turnkey manufacturing* dan *toll manufacturing*, pihak pemesan di luar negeri bukan merupakan subjek EIT (*Earned Income Tax*) selama mereka tidak memiliki BUT di China (Baker & McKenzie, 2010, h. 5-6).

Karena yang dibahas dalam penelitian ini adalah jasa maklon tanpa perpindahan hak barang, maka penulis akan memfokuskan diri pada lingkup bisnis *toll manufacturing*. Hal ini dilakukan mengingat *turnkey manufacturing* melibatkan adanya perpindahan hak atas barang yang diproduksi.

Bahan baku yang berasal dari luar negeri di bawah perjanjian *toll manufacturing* diimpor dengan mendapatkan fasilitas pembebasan bea masuk dan PPN impor dengan syarat bahwa barang jadi diekspor ke luar negeri. Pabrik China biasanya tidak membeli bahan baku dalam suatu perjanjian *toll manufacturing*. Walaupun begitu, dalam suatu keadaan tertentu, pabrik China tersebut dapat diberi kewenangan oleh otoritas lokal untuk membeli sebagian kecil bahan baku dari pemasok di dalam negeri. Bahan baku yang bersumber dari dalam negeri tersebut dikenakan VAT (Baker & McKenzie, 2010, h. 6).

Jika barang jadi diekspor dan dijual ke luar negeri, maka tidak ada biaya PPN ekspor karena hal tersebut dianggap merupakan suatu pengembalian barang yang diserahkan dan bukan suatu kegiatan ekspor yang ditujukan untuk kegiatan penjualan. Oleh karena itu, dalam suatu perjanjian akan terdapat biaya yang tidak dapat dikembalikan yang berasal dari VAT yang dibayarkan untuk bahan yang bersumber dari dalam negeri (Baker & McKenzie, 2010, h. 6).

Jika barang jadi tersebut akan dijual oleh pemesan di luar negeri kepada konsumen China di dalam negeri, barang-barang tersebut harus diekspor dahulu dan baru diimpor kembali ke China. Barang jadi tersebut akan dikenakan PPN impor dan bea masuk dalam proses impor kembali ke China. Pemesan di luar negeri tidak dapat meminta restitusi VAT ekspor dari VAT input yang terutang di China saat melakukan ekspor barang jadi tersebut mengingat hal ini dianggap sebagai pengembalian barang yang diserahkan dan bukan suatu ekspor yang ditujukan untuk kegiatan penjualan. Dengan kata lain, VAT yang terutang yang berhubungan dengan bahan material yang diperoleh di dalam negeri China tidak dapat dimintakan pengembalian. PPN impor yang dipungut atas impor kembali barang jadi tersebut dapat dikreditkan. Namun, akan terdapat bea masuk yang tidak dapat dikreditkan atas kegiatan impor kembali barang jadi tersebut ke China. Sebab itu, akan ada biaya yang tidak dapat dimintakan pengembalian yang berasal dari VAT yang dibayar untuk bahan baku yang bersumber dari dalam negeri

China dan bea masuk yang dibayar atas impor kembali barang jadi (Baker & McKenzie, 2010, h. 7).

Contoh ketentuan lain mengenai perlakuan PPN atas BKP sehubungan dengan jasa maklon muncul dari Ukraina. Sama seperti yang terjadi di China, Ukraina juga menerapkan fasilitas pembebasan PPN impor atas bahan baku yang akan dimaklon. Namun berbeda dengan yang dilakukan di China, fasilitas ini hanya diterapkan jika transaksi *toll manufacturing* ini dapat melaksanakan syarat-syarat tertentu yang harus dipenuhi. Berikut penulis akan memaparkan secara singkat ketentuan perlakuan PPN atas impor barang sehubungan dengan pengerjaan *toll manufacturing*.

Bahan mentah yang diimpor ke dalam Ukraina untuk diolah dibawah suatu perjanjian *toll manufacturing* menikmati fasilitas pengecualian dari kewajiban membayar pajak impor dan bea cukai (termasuk *import VAT*), asalkan produk berupa barang jadi tersebut diekspor kembali ke luar Ukraina dalam waktu 90 hari. Agar dapat memenuhi hal tersebut, proses pengolahan barang tersebut harus memenuhi kriteria berikut (PwC Ukraine, 2011, h. 19):

- Bahan baku dan barang jadi merupakan hak milik konsumen di luar negeri.
- Kode bea cukai harus diubah sebagai konsekuensi adanya proses pengolahan.
- Biaya yang dikeluarkan untuk bahan baku paling tersebut tidak harus sebesar 20% dari nilai barang jadi.
- Bahan baku yang diimpor tersebut harus merupakan komponen utama dalam setiap tahap produksi.

Transaksi *toll manufacturing* lintas negara (*cross border*) seperti ini tidak diperbolehkan dilakukan untuk produk-produk pertanian. Barang jadi (*finished goods*), kecuali produk-produk pertanian, dapat dijual di Ukraina setelah pengerjaan jasa maklon melalui BUT yang didirikan oleh perusahaan diluar negeri tersebut (pemilik barang) di Ukraina setelah bea impor dibayarkan. Walaupun begitu, prosedur penjualan tidak diatur dengan jelas dan hal ini menyebabkan suatu permasalahan dalam pelaksanaannya di lapangan (PwC Ukraine, 2011, h. 19).

Kedua contoh perlakuan PPN atas impor BKP sehubungan dengan pengerjaan jasa maklon yang berlaku di China dan Ukraina tersebut memiliki kesamaan berupa fasilitas pembebasan PPN impor. Hal ini tentunya ditujukan agar kegiatan impor ini tidak perlu mengganggu *cashflow* perusahaan penyedia jasa maklon mengingat PPN yang telah dibayarkan tersebut akan direstitusikan mengingat tarif ekspor adalah sebesar 0% dikarenakan barang tersebut sudah pasti diekspor kembali ke luar negeri sebagaimana yang telah penulis sebutkan sebelumnya. Hal ini senada dengan yang diutarakan oleh Dikdik Suwardi berikut.

“Itu yang masalah *cashflow* itu sebenarnya karena barang itu sudah pasti untuk dijual kembali. Artinya bukan untuk di local yah, tapi untuk dijual kembali ke luar Daerah Pabean. Maka sebenarnya uang PPN masukan yang diibayar itu cuma numpang lewat. Keuntungannya cuma di masalah *cashflow* sih sebenarnya.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Sebagaimana yang telah penulis sebutkan sebelumnya, pemberian fasilitas PPN ini akan berakibat pada tidak terganggunya *cashflow* wajib pajak yang pada akhirnya akan berakibat pada kelancaran keberlangsungan keuangan wajib pajak. Jika kondisi keuangan wajib pajak lebih sehat, maka wajib pajak dapat melakukan konsumsi lebih di sektor lain yang tentunya mengakibatkan efek domino dalam perkenomian,. Dengan berkembangnya perekonomian, maka pemerintah tidak akan kehilangan pendapatan pajak yang sebelumnya hilang dikarenakan pemberian fasilitas tersebut mengingat pendapatan pajak dari sektor lainnya (misalnya PPh Badan, PPh pasal 21, PPh Pasal 23, Pajak Daerah, dan lain-lain) juga dapat meningkat dikarenakan adanya perkembangan ekonomi tersebut.

Hal ini senada dengan yang pendapat diutarakan oleh Tunas Hariyulianto. Menurutnya, pemberian fasilitas PPN semacam ini merupakan suatu bentuk pelaksanaan fungsi *regulerend* pada pajak.

“Ini kalau dilihat dari prinsip pajaknya lebih dilihat dari fungsi pajak kan nada dua, *regulerend* dan *budgetair*. *Regulerend* ini kan mengatur, mengatur disini berarti mendorong pertumbuhan ekonomi melalui pajak. Yah itu tadi, mau dikenakan atau tidak itu dilihat mana yang berefek pada pertumbuhan ekonomi. Kalau dikenakan ternyata pertumbuhan ekonominya lambat. Kalau tidak malah tinggi. Kalau tinggi, mungkin PPN pada saat impornya tidak kena, tapi pada saat selanjutnya karena pertumbuhan tinggi kan. Belum dari PPh badan, PPh 21. Lebih ke arah *regulerend* lah.” (Wawancara dengan Tunas Hariyulianto, 8 November 2011)

Seperti yang penulis sebutkan sebelumnya, adanya pemberian fasilitas ini juga dapat mengakibatkan pengurangan biaya administrasi yang diakibatkan kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi sebelumnya oleh wajib pajak. Di samping itu, diberlakukannya pemberian fasilitas kepabeanan berupa pembebasan bea masuk dan PPN impor tidak dipungut seperti yang dilakukan di China dan Ukraina juga akan menjadikan pemahaman bahwa tidak adanya perpindahan kepemilikan (*transfer of rights*) BKP sehubungan dengan jasa maklon antara pihak pemesan dan pengusaha jasa maklon menjadi konsisten. Hal ini menyebabkan tidak akan ada lagi permasalahan menyangkut penerapan konsep *supplies of services* pada transaksi jasa maklon baik yang berupa transaksi domestik (dalam daerah pabean) maupun *cross border transaction* (lintas negara). Pemberian fasilitas ini akan mempertegas perlakuan kegiatan usaha jasa maklon sebagai suatu bentuk penyerahan jasa dan sama sekali tidak terdapat penyerahan barang dalam transaksi maklon.

Jika dilihat lebih baik, kegiatan impor yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon sebenarnya hanya bersifat sementara mengingat BKP yang telah diimpor tersebut akan diekspor kembali kepada pihak pemesan yang berada di luar negeri setelah jangka waktu penyelesaian pengerjaan jasa maklon telah dipenuhi. Ketentuan mengenai pemberian fasilitas pembebasan bea masuk dan PPN impor tidak dipungut atas kegiatan impor sementara sebenarnya telah diatur dalam PMK No. 616/PMK.03/2004 tentang Perubahan atas KMK No. 231/KMK.03/2001 tentang Perlakuan PPN dan PPnBM atas Impor BKP yang Dibebaskan dari Pungutan Bea Masuk serta pada PMK No. 142/PMK.04/2011 tentang Impor Sementara.

Hal yang menjadi permasalahan adalah kegiatan impor sementara dalam transaksi jasa maklon lintas negara tidak dapat memenuhi persyaratan yang disyaratkan dalam Pasal 2 PMK No. 142/PMK.04/2011 tersebut. Hal ini dikarenakan BKP sehubungan dengan jasa maklon pasti mengalami perubahan bentuk dalam jangka waktu impor sementara. Perubahan bentuk secara hakiki ini juga bukan diakibatkan aus karena penggunaan. Hal ini senada dengan yang diutarakan oleh Dikdik Suwardi. Ia mencontohkan pemberian fasilitas atas impor sementara untuk keperluan pameran. BKP untuk keperluan pameran tersebut tidak

mungkin berubah bentuknya sehingga hal ini memudahkan dalam pengawasannya. Kesulitan dalam hal pengawasan inilah yang menjadi alasan mengapa penerapan fasilitas pembebasan Bea Masuk dan PPN impor tidak dipungut sulit dilakukan untuk BKP yang berkaitan dengan pengerjaan jasa maklon mengingat bentuk BKP tersebut telah berubah pada saat ekspor kembali ke luar negeri dilakukan.

“Kayanya sih ke masalah pengawasan ya. Karena begini, itu seperti yang saya bilang tadi barang yang dimasukkan sama yang dieskpor itu beda. Beda dengan kalau kita berbicara ketentuan kepabeanan, itu kan ada yang impor sementara, karena nanti akan dieskpor kan, itu karena barangnya sama. Buat pameran, di sana dimasukkan mobil buat *display*, nah dibalikin lagi juga mobil, kan tidak mungkin berubah. Tapi kalau maklon itu susah kalau pengawasannya. Apa bisa menjamin itu nggak bocor? Itu ke masalah pengawasan sih. Daripada susah-susah mengawasi, lebih baik dikenakan saja dulu.” (Wawancara dengan Dikdik Suwardi, 17 November 2011)

Alasan pengawasan ini juga diutarakan oleh Saroyo Atmosudarmo. Wilayah geografis Indonesia yang sangat luas dan berbentuk kepulauan serta sebagian besar wilayahnya berbentuk lautan menyebabkan sulitnya pengawasan dilakukan secara efektif. Alternatif pemberian fasilitas ini merupakan pilihan yang bagus dan dapat memberikan dampak yang baik bagi kelangsungan kegiatan usaha jasa maklon. Namun dikarenakan sulitnya pelaksanaan pengawasan dan belum terdapatnya sistem pengawasan yang mumpuni, pemberian fasilitas ini sangat sulit dilakukan di luar kawasan berikat. Jika dipaksakan, malah ditakutkan akan terjadi tindak penyelewengan dan pelanggaran hukum dengan cara memanfaatkan celah pengawasan tersebut. Oleh karena itu, pelaksanaan fasilitas ini secara nyata di lapangan masih jauh dari kenyataan dan wajib pajak hanya dapat menggunakan fasilitas-fasilitas yang telah disediakan, misalnya kawasan berikat.

“Itu satu alternatif. Tapi sebenarnya tidak perlu dijawab terlebih-lebih di Indonesia. Pengawasan perbatasan bukan hal ringan. Kalau di negara yang daratan semua, mungkin perbatasannya mudah dikendalikan, negaranya kecil, perbatasannya sempit. Kontrol keliling ke seluruh perbatasan *tercover*. Bagaimana mau mengontrol perbatasan Indonesia, yang juga ada Zona Ekonomi, 200 mil dari tepi laut, dan seterusnya itu. Jadi kalau di wilayah bebas, diterapkan skema seperti itu, tidak mungkin. Dia memang harus diisolir di suatu daerah tertentu baru efektif. Kalau tidak, jebol.” (Wawancara dengan Saroyo Atmosudarmo, 14 November 2011)

Hal senada juga diutarakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Memang terdapat dua pendekatan terhadap perlakuan PPN atas impor BKP jasa maklon ini. Yang pertama adalah pendekatan seperti yang dilakukan oleh China dan Ukraina di atas melalui pemberian pembebasan bea masuk dan PPN tidak terutang atas impor BKP sehubungan dengan jasa maklon tersebut. Yang kedua adalah seperti yang dilakukan Indonesia saat ini melalui PMK No. 30/PMK.03/2011, yakni PPN impor tetap dikenakan tapi kemudian dapat dikreditkan. Dikarenakan masalah pengawasan sebagaimana yang telah disebutkan diatas, Direktorat Jenderal Pajak lebih memilih pendekatan yang kedua mengingat metode inilah yang paling sesuai dengan kondisi riil di Indonesia.

“*Background* dari kita mengubah itu, kita bandingkan dengan negara lain di kawasan yang sama termasuk Australia. Kita bandingkan, ternyata mereka pendekatannya berbeda-beda. Pendekatan yang pertama adalah bebas di awal, jadi tidak ada lagi PPN. Ada lagi pendekatan kedua, dia kena dulu tapi nanti dapat dikreditkan. Dan kita lebih memilih yang kedua, dikarenakan fungsi pengawasan.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 13 Oktober 2011)

Masalah terganggunya *cashflow* wajib pajak dikarenakan adanya kewajiban membayarkan PPN impor terlebih dahulu tersebut juga tidak perlu terlalu dikhawatirkan, sebagaimana yang diutarakan oleh perwakilan dari Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini dikarenakan terdapatnya mekanisme *reimburse* atas PPN yang dibayarkan terlebih dahulu oleh Wajib Pajak tersebut sehingga potensi gangguan terhadap *cashflow* tersebut dapat diminimalisir. Selain itu, pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak juga telah membuat stimulus fiskal bagi eksportir, antara lain melalui kebijakan pembayaran pendahuluan serta kemudahan dalam prosedur restitusi, khususnya bagi eksportir yang termasuk PKP beresiko rendah (Rosdiana, Irianto & Putranti, 2011, h. 97).

“Itu secara bisnis pun, secara B2B (*Business to Business*) antara pemesan dan si maklon ini, mereka biasanya ada mekanisme *reimburse* juga. Jadi misalnya mereka si pengusaha maklon ini harus membayar PPN impornya dulu kan, mungkin mereka bisa klaim juga ke *principal*-nya. Malah mungkin jang-jangan sebetulnya lebih lama *reimburse* secara bisnis. *Reimburse* secara bisnis mungkin nanti saja setelah barang dikirim lagi. Tapi mungkin secara PPN, secara masa saja sudah bisa dilaporkan. Bulan ini kita bayar, bulan depan sudah bisa kita klaim lebih bayarnya.” (Wawancara dengan Budi Kurniawan, 13 Oktober 2011)

Hal yang sama diutarakan oleh Iman Santoso bahwa fasilitas PPN yang telah disediakan oleh pemerintah dirasakan telah cukup membantu bagi Wajib Pajak.

“Ya kalau di kita kebijakannya adalah yang pertama biasanya *toll manufacturing* itu berada di kawasan berikat. Kita sebenarnya sudah punya fasilitas juga tinggal masalahnya mau dimanfaatkan apa tidak sama investornya. Perusahaan *toll manufacturing* bisa berlokasi di kawasan berikat, sehingga waktu dia melakukan importasi untuk tujuan ekspor PPN-nya bisa mendapatkan pembebasan, kedua bisa juga kalau dia tidak berada di lokasi kawasan berikat, dia mengajukan restitusi yang dipercepat, jadi otomatis ada di *refund position*. Jadi fasilitasnya ada dua, kebijakan pajaknya kalau menurut saya sudah lumayan.”

Oleh karena itu, pemberian fasilitas PPN secara khusus bagi pengusaha yang melakukan kegiatan ekspor jasa maklon seperti yang dilaksanakan di negara lain dipandang belum terlalu diperlukan untuk diwujudkan secara nyata di Indonesia.

BAB 6

SIMPULAN DAN SARAN

6.1 Simpulan

Berdasarkan analisis yang dilakukan peneliti mengenai kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur pada bab 5, penulis mendapat simpulan sebagai berikut:

- 1) Kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur dilakukan untuk memberikan kepastian hukum dalam pengkreditan pajak masukan atas kegiatan impor yang dilakukan oleh pengusaha penyedia jasa maklon. Perubahan yang terkandung dalam PMK No. 30/PMK.03/2011 memberikan kepastian perlakuan PPN yang terkait dengan pemasukan dan pengeluaran barang dalam rangka kegiatan ekspor jasa maklon ke luar Daerah Pabean. Kebijakan ini bertujuan untuk menjaga daya saing kegiatan usaha ekspor jasa maklon Indonesia sehingga diharapkan dapat menjadi lebih kompetitif dibandingkan para pelaku kegiatan usaha sejenis di negara-negara lain dikarenakan adanya kepastian dalam pengkreditan pajak masukan atas impor bahan baku tersebut.
- 2) Jika ditinjau dari konsep *supplies of goods* dan *supplies of services*, transaksi maklon termasuk ke dalam definisi penyerahan jasa dikarenakan tidak terjadinya *transfer of rights* dalam pengalihan barang dalam transaksi maklon. Pihak pengusaha penyedia jasa maklon hanya menyediakan fasilitas yang dimanfaatkan oleh pihak pemesan sehingga transaksi ini termasuk ke dalam definisi penyerahan jasa/*services*. Namun, konsep ini lebih tepat digunakan untuk transaksi maklon domestik. Saat terjadi transaksi lintas negara, pendekatan arus barang yang melintas batas yurisdiksi (*cross border transaction*) menjadi *overrule* dan lebih kuat penggunaannya dibandingkan dengan pendekatan arus hak (*transfer of rights*). Oleh karena itu atas kedua macam penyerahan, yakni barang dan

jasa dalam transaksi ekspor jasa maklon merupakan penyerahan yang masing-masing terutang PPN. Di samping itu, permasalahan pengkreditan pajak masukan yang terjadi pada PMK No. 70/PMK.03 sebelumnya, dapat dihindari jika pembuat kebijakan memperhatikan konsep dan teori *disallowed input tax* sehingga hakikat/esensi yang ada menjadi lebih penting dibandingkan persoalan formalitas/administrasi (*substance over form*). Kepastian perlakuan pengkreditan pajak masukan ini juga menghindari potensi munculnya beban tambahan bagi wajib pajak sehingga sesuai dengan konsep netralitas serta *cross border adjustment* dalam PPN.

- 3) Terdapat perbedaan dalam kebijakan perlakuan PPN atas impor dan ekspor BKP sehubungan dengan jasa maklon yang diterapkan di negara lain. China dan Ukraina menerapkan pembebasan bea impor dan PPN impor terutang tidak dipungut. Fasilitas ini dapat meminimalisir kerugian dalam sisi *cashflow* wajib pajak, namun akan sulit untuk diterapkan secara nyata di Indonesia mengingat kesulitan dalam hal pengawasan. Wajib pajak dapat memanfaatkan fasilitas yang telah ada seperti kawasan berikat serta stimulus fiskal bagi eksportir lainnya.

6.2 Saran

Setelah mengambil kesimpulan atas analisis yang telah dilakukan, maka terdapat beberapa saran yang ingin penulis sampaikan terkait dengan hasil penelitian ini. Saran-saran tersebut adalah:

- 1) Kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur cukup baik karena memberikan kepastian perlakuan pajak masukan sehingga dapat mengurangi potensi timbulnya beban tambahan bagi wajib pajak dalam transaksi ekspor jasa maklon. Konsistensi perlakuan ini hendaknya perlu dijaga untuk menghindari sering munculnya berbagai perlakuan yang berbeda-beda seperti yang terjadi di masa lalu..
- 2) Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Kebijakan Fiskal sebagai perumus kebijakan hendaknya lebih mengutamakan persoalan substansi daripada

persoalan formalitas dalam proses perumusan kebijakan. Hal ini untuk mencegah potensi timbulnya permasalahan, seperti yang terjadi pada PMK No. 30/PMK.03/2010 sebelumnya.

- 3) Implementasi stimulus fiskal bagi eksportir jasa maklon hendaknya dilaksanakan seoptimal mungkin agar daya saing pengusaha penyedia jasa maklon dalam negeri tetap terjaga dalam dunia bisnis internasional. Hal ini mengingat belum adanya kebijakan fasilitas PPN secara khusus bagi pengusaha penyedia jasa maklon seperti yang diberlakukan di negara lain.



DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Aaron, Henry. (1982). *VAT: Experiences of Some Countries*. Deventer: Kluwer, Law and Taxation Publisher.
- Brotodihardjo, Santoso. (1993). *Pengantar Ilmu Hukum* (3rd ed.). Jakarta: PT. Eresco.
- Bungin, Burhan. (2007). *Penelitian Kualitatif: Komunikasi, Ekonomi, Kebijakan Publik, dan Ilmu Sosial Lainnya (Cetakan ke-1)*. Jakarta: Fajar Interpratama Offset
- Coombs, Hugh, David Hobbs & Ellis Jenkins. (2005). *Management Accounting: Principles and Applications*. London: SAGE Publications, Ltd.
- Cresswell, John W. (1994). *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*. London: Sage Publication Inc.
- Devereux, Michael P. (Ed.). (1996). *The Economics of Tax Policy*. New York: Oxford University Press.
- Due, John F. & Ann F. Friedlaender. (1984). *Keuangan Negara Perekonomian Sektor Publik* (Ellen Gunawan dan Rudi Sitompul, Penerjemah). Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin & Victoria Summers. (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- Faisal, Gatot S. M. (2009). *How to be a Smarter Taxpayer?*. Jakarta: Grasindo.
- Faisal, Sanapiah. (1992). *Format-Format Penelitian Sosial: Dasar-Dasar dan Aplikasi*. Jakarta: CV. Rajawali.
- Mansury, R. (1999). *Kebijakan Fiskal*. Jakarta: YP 4.
- (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: IND-HILL Co.
- Marsuni, Lauddin. (2006). *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Melville, Alan. (2001). *Taxation Finance 2002*. England: Financial Prentice Hall.
- Neuman, William Lawrence. (2000). *Social Research Methods, Qualitative and Quantitative Approaches* (4th ed.). USA: Allyn & Bacon.
- Nurmantu, Safri. (2005). *Pengantar Perpajakan* (3rd ed.). Jakarta: Granit, 2005.

- Pangestu, Mari, Raymond Adje & Julius Mulyadi. (1996). *Transformasi Industri Indonesia dalam Era Perdagangan Bebas*. Jakarta: Centre for Strategic and International Studies.
- Rosdiana, Haula & Rasin Tarigan. (2005). *Perpajakan Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Rosdiana, Haula, Edi Slamet Irianto & Titi Muswati Putranti. (2011). *Teori Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Sicat, Gerardo P. & H. W. Arndt, (1991). *Ilmu Ekonomi untuk Konteks Indonesia* (Nirwono, Penerjemah). Jakarta: LP3S.
- Smith, Dan Throop, James B. Webber & Carol M. Cerf. (1973). *What you should know about the VAT*. Illinois: Down Jones-Irwin Inc.
- Soejono & H. Abdurrahman. (1999). *Metode Penelitian: Suatu Pemikiran dan Penerapan*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Soemitro, Roechmat. (1988). *Pajak dan Pembangunan*. Bandung: PT. Eresco.
- Sukardji, Untung. (2006). *Pajak Pertambahan Nilai* (Edisi Revisi). Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- , (2010). *Pajak Pertambahan Nilai: Pemahaman Melalui Studi Kasus*. Jakarta: PT Multi Utama Consultindo.
- Tait, Alan A. (1998). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington D.C: 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 Design and Drafting* (Volume I). New York: International Monetary Fund.

Skripsi:

- Marvianti, Shinta. (2004). *Beberapa Bentuk Tax Planning atas Transaksi Contract Manufacturing (Jasa Maklon) dalam Kawasan Berikat*. Depok: Universitas Indonesia.
- Himawan, Yudhi. (2006). *Analisis Perencanaan Pajak atas Transaksi Jasa Maklon pada Perusahaan Manufaktur Sepatu (Studi Kasus PT X)*. Depok: Universitas Indonesia.

Tesis:

- Pratiknyo, Bambang. (2007). *Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Jasa ke Luar Daerah Pabean*. Depok: Universitas Indonesia.

Peraturan Perundang-undangan:

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

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

Publikasi Lembaga

Badan Pusat Statistik. (2010). *Data Strategis BPS*. Jakarta: CV. Nasional Indah

Baker & McKenzie. (2010). *China Legal Development Bulletin July-September 2010*. <http://www.sccc.ch/>

European Commission & OECD. (1998). *Value Added Taxes in Central and Eastern European Countries*. Paris: OECD Publications.

Ernst&Young. (2011). *Indirect Tax Briefing, Issue 3, August 2011*. <http://tmagazine.ey.com>

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2011). *Keterangan Pers: Paket Kebijakan Februari 2011*. <http://www.depkeu.go.id/Ind/>

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

PricewaterhouseCoopers Ukraine. (2011). *Doing Business and Investing in Ukraine*. <http://www.pwc.com/en>

Studi Industri Kreatif Indonesia. (2008). *Pengembangan Ekonomi Kreatif Indonesia 2025: Rencana Pengembangan Ekonomi Kreatif Indonesia 2009-2015*. Jakarta: Departemen Perdagangan Indonesia.

Jurnal Online:

Aboul-Nasr, Osman. (2008). "Evaluating Toll Manufacturers" dalam *Chemical Engineering Progress*. <http://www.allbusiness.com>

Ritter, Rick, Bill Mitchell, Dennis Sarno & Dan Bopp. (2001). "Toll Processing: Is it Right for You?" dalam *Adhesives & Sealants Industry*, Volume 8, June/July 2001.

Sumber Lain:

"Jurnal Akuntansi bagi Pemberi Jasa Maklon" dalam *Indonesian Tax Review*, Vol. 4/Ed. 6. (2005). Jakarta: Lembaga Sarana Informasi Usaha.

Republik Indonesia, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2010*.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Wisnu Anggoro Wicaksono
Tempat, Tanggal Lahir : Jakarta, 17 April 1988
Alamat : Jl. Swadaya I No. 27 RT 006/RW 011
Pejaten Timur, Pasar Minggu,
Jakarta Selatan - 12510
Nomor telepon/Rumah : 0856 8536 424 / (021) 7884 5422
Email : wanggorow@gmail.com
wanggorow@ymail.co.id
Nama Orang Tua :
Ayah : Bambang Gatot S.
Ibu : Munjayana

Riwayat Pendidikan Formal

Ilmu Administrasi Fiskal, FISIP Universitas Indonesia	2007-2011
PKBM N 8 Jakarta Selatan	2003-2006
SMP N 41 Jakarta	2000-2003
SD Pertiwi Bangdes Jakarta	1994-2000

PEDOMAN WAWANCARA

Akademisi Perpajakan

1. Bagaimana penafsiran Bapak mengenai kebijakan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011?
2. Apakah kewajiban pelaporan ekspor BKP (barang jadi) dan pengkreditan PM atas impor BKP (bahan baku) sehubungan dengan pengerjaan jasa maklon dapat dikatakan mencerminkan adanya perpindahan kepemilikan barang dalam transaksi ekspor jasa maklon keluar negeri?
3. Menurut Bapak, mengapa sebelum terbitnya PMK ini, pengusaha jasa maklon tidak diwajibkan untuk melaporkan ekspor BKP yang dihasilkan dari kegiatan usahanya? Selain itu mengapa atas bahan baku impornya dipungut PPN tetapi kemudian dikreditkan sesuai dengan Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 bukan dengan mekanisme pengkreditan biasa?
4. Menurut Bapak, apakah pengenaan impor atas BKP dalam transaksi jasa maklon *cross-border* tidak dirasakan memberatkan bagi pengusaha jasa maklon karena mengganggu *cashflow* pengusaha? Selain itu apakah juga malah akan menambah biaya administrasi perpajakan dan bea cukai mengingat nantinya atas PPN tersebut juga akan direstitusi kembali saat ekspor dilakukan?
5. Menurut Bapak, bagaimana transaksi jasa maklon tersebut jika ditinjau dari konsep *supply of goods* dan *supply of services*? Apakah atas masing-masing barang dan jasa yang dihasilkan dari kegiatan usaha jasa maklon tersebut memang patut dikenakan PPN jika ditinjau dari konsep tersebut?
6. Sebenarnya bagaimana perlakuan PPN atas barang baku impor dan ekspor barang jadi yang berasal dari kegiatan usaha jasa maklon jika dilihat dari kelaziman internasional?

Lampiran 1 (lanjutan)

7. Mengapa Indonesia tidak melakukan pembebasan PPN dan bea masuk atas impor BKP sehubungan dengan jasa maklon seperti yang dilakukan di China, Ukraina, dll? Mengapa Indonesia juga tidak memperlakukan impor BKP tersebut sebagai impor sementara?
8. Apa keuntungan dan kerugian jika impor BKP sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon dibebaskan? Apa juga keuntungan dan kerugian jika impor BKP tersebut tetap dikenakan seperti yang berlaku saat ini?
9. Menurut Bapak, apakah kebijakan ini sudah ideal? Apa harapan Bapak ke depannya sehubungan dengan pelaksanaan kebijakan ini?

Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Kebijakan Fiskal

1. Faktor-faktor apa yang melatarbelakangi munculnya kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas Ekspor BKP yang Dihasilkan Kegiatan Usaha Jasa Maklon dan Kegiatan Usaha Manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No.30/PMK.03/2011?
2. Jangka waktu terbitnya PMK No.70/PMK.03/2010 yang kemudian diubah dengan PMK No.30/PMK.03/2011 dapat dikatakan cukup berdekatan. Adakah hal-hal luar biasa yang menuntut perubahan PMK ini dilakukan dalam jangka waktu yang cukup singkat?
3. Apakah tindakan ini dirasakan malah akan mengurangi daya saing serta menghambat pertumbuhan industri jasa maklon mengingat pengusaha jasa malon harus membayarkan PPN atas impor bahan baku yang disediakan oleh pemilik barang (pengguna jasa maklon)?
4. Apakah kebijakan ini akan berpengaruh buruk pada penanaman modal asing di Indonesia? Hal ini mengingat sudah banyak investor luar negeri (misalnya industri sepatu olaharga) yang telah mengalihkan usahanya dari Indonesia.
5. Apakah kebijakan ini ditujukan untuk merangsang transformasi sektor maklon ke *full manufacturing* mengingat daya kreativitas industri Indonesia belum tersentuh secara optimal dengan adanya industri jasa maklon?

6. Apakah kebijakan ini bertentangan dengan konsep PPN, yakni *supply of goods* dimana penyerahan suatu barang akan dikenai PPN jika terjadi perpindahan kepemilikan barang dari satu pihak ke pihak lain? Hal ini mengingat dalam transaksi jasa maklon tidak terjadi perpindahan kepemilikan barang dari berbentuk bahan baku hingga barang jadi. Dalam transaksi jasa maklon yang beralih adalah penggunaan barang untuk diolah lebih lanjut oleh pengusaha jasa maklon, maka konsep yang berlaku adalah *supply of services*. Oleh karena itu berdasarkan konsep ini, PPN lebih tepat dikenakan terhadap penyerahan jasa saja.
7. Apakah pihak pengusaha jasa maklon juga diikutsertakan dalam proses perumusan kebijakan ini?
8. Apakah dalam merumuskan kebijakan ini DJP juga melakukan studi banding kebijakan perlakuan PPN atas jasa maklon yang serupa yang berlaku di negara-negara lainnya?
9. Apakah kebijakan ini sudah dirasakan paling ideal oleh DJP?

Konsultan Pajak

1. Bagaimana penafsiran Bapak mengenai kebijakan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011? Apakah ada keberatan dari wajib pajak?
2. Bagaimana perlakuan PPN atas impor dan ekspor barang maklon sebelum terbitnya PMK No. 30/PMK.03/2011?
3. Menurut Bapak, mengapa sebelum terbitnya PMK ini, pengusaha jasa maklon tidak diwajibkan untuk melaporkan ekspor BKP yang dihasilkan dari kegiatan usahanya? Selain itu mengapa atas bahan baku impornya dipungut PPN tetapi kemudian dikreditkan sesuai dengan Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 bukan dengan mekanisme pengkreditan biasa?
4. Menurut Bapak, apakah pengenaan impor atas BKP dalam transaksi jasa maklon *cross-border* tidak dirasakan memberatkan bagi pengusaha jasa maklon karena mengganggu *cashflow* pengusaha?

Lampiran 1 (lanjutan)

5. Menurut Bapak, bagaimana transaksi jasa maklon tersebut jika ditinjau dari konsep *supply of goods* dan *supply of services*? Apakah atas masing-masing barang dan jasa yang dihasilkan dari kegiatan usaha jasa maklon tersebut memang patut dikenakan PPN jika ditinjau dari konsep tersebut?
6. Sebenarnya bagaimana perlakuan PPN atas barang baku impor dan ekspor BKP yang berasal dari kegiatan usaha jasa maklon jika dilihat dari kelaziman internasional?
7. Mengapa Indonesia tidak melakukan pembebasan PPN dan bea masuk atas impor BKP sehubungan dengan jasa maklon seperti yang dilakukan di China, Ukraina, dll? Mengapa Indonesia juga tidak memperlakukan impor BKP tersebut sebagai impor sementara?
8. Apa keuntungan dan kerugian jika impor BKP sehubungan dengan kegiatan usaha jasa maklon dibebaskan? Apa juga keuntungan dan kerugian jika impor BKP tersebut tetap dikenakan seperti yang berlaku saat ini?
9. Menurut Bapak, apakah kebijakan ini sudah ideal? Apa harapan Bapak ke depannya sehubungan dengan pelaksanaan kebijakan ini?

HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)

Narasumber : Tunas Hariyulianto, SE, M.Si
Dosen Administrasi Fiskal FISIP UI

Hari/Tanggal : 8 November 2011

Waktu : 13.47 – 14.28 WIB

Tempat : Kanwil DJP Jakarta Pusat
Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak
Jl. Gatot Subroto 40-42, Jakarta Selatan

1. Bagaimana penafsiran Bapak mengenai kebijakan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011?

Dari pertanyaan ini agak membingungkan nih.

Soalnya saya ambil dari Siaran Pers-nya Kemenkeu yang menyatakan *equal treatment* itu Pak.

Ohada dua gitu kan Jadi misalnya ada X. Ltd. di luar negeri. Ada PT. A, ada PT. B di dalam negeri. PT A adalah perusahaan jasa maklon dan PT B adalah perusahaan manufaktur. Kemudian X Ltd. mengirimkan BKP ke PT A, ini kan kena PPN impor. Nah ini dilaporkan dalam SPT kan. Kemudian dikirim balik lagi ya. Ini terutang ekspor yang jasanya 0%, barangnya juga 0%. Ini dikreditkan oleh siapa? Oleh si PT A sebagai pajak masukan. pajak masukan di SPT sebagai kredit pajak. Akibatnya apa? Restitusi. Restitusi berarti balik kan? Ini transaksi maklon, kemudian kalau manufaktur gimana? Impor barang atau tidak? Impor juga, ini kena PPN impor kan. Impor ini nanti sebagai pajak masukan. Pajak masukan dikredit, kredit pajak masukan dalam SPT. Sama kan berarti? Restitusi, masuk ke rekening perusahaan. Ini barangnya di ekspor, ekspor 0%. Kalau menurut kamu bedanya dimana?

Sebelumnya Pak, di PMK No. 70 di jasa maklon ekspor barang itu tidak dilaporkan dalam SPM-nya. Makanya Siaran Pers Kemenkeu ini

Lampiran 2 (lanjutan)

menyatakan memberikan perlakuan yang sama antara jasa maklon dan manufaktur. PM yang tidak berhubungan dengan ekspor jasa maklon tidak dapat dikreditkan. Jadi atas ekspor BKP tidak bisa dikreditkan. Sehingga perusahaan menggunakan PP No. 143 Tahun 2000, Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5). Jadi mekanismenya beda. Menurut tanggapan Bapak, bagaimana, apakah seharusnya memakai peraturan yang lama atau yang sekarang ini?

Oh gitu, jadi bagusnya bagaimana. PPN sendiri kan ada azas netralitas (*neutrality*) bahwa PPN itu tidak boleh berpengaruh terhadap konsumsi barang. Sehingga dengan *equal treatment* ini, orang tidak akan bisa memilih-milih mana yang menguntungkan dan mana yang tidak menguntungkan. Apakah dengan manufaktur atau dengan jasa maklon. Karena kalau dengan mekanisme yang lama, itu orang pasti akan memilih manufaktur.

Kenapa Pak?

Karena PPN-nya bisa dikreditkan. Aturan yang lama, di jasa maklon kan tidak bisa dikreditkan karena tidak dilaporkan dalam SPT. Otomatis menambah biaya kan, biayanya siapa? Yah si jasa maklon itu.

Walaupun nantinya bisa dikreditkan dengan menggunakan PP No. 143 itu Pak?

Iya tapi kan mekanismenya beda. Pembicaraanya kan ketentuan si jasa maklon. Nantinya si X Ltd. ini, dia punya pilihan. Dia mau mengirim barang bahan baku ke Indonesia, dia kemudian membayar jasa maklon. Atau dia membentuk perusahaan di Indonesia, atau minta kepada perusahaan lain lah di Indonesia untuk buat barang. Karena ternyata condongnya lebih menguntungkan si manufaktur, maka jasa maklonnya akan tutup, mati. Nah ini menimbulkan perlakuan pajak yang menyebabkan situasi atau keadaan tidak kondusif bagi berkembangnya usaha jasa maklon karena orang cenderung untuk manufaktur. Padahal untuk manufaktur perlu modal besar kan? Untuk bahan baku, bahan pembantu, harus punya pabrik besar, pentimpanan gudang dan segala macam. Kalau jasa maklon kan tidak perlu. Bahan baku disediakan dari sana. Jadi ini sama juga mematikan usaha kecil.

2. Menurut Bapak, mengapa dahulu, pengusaha jasa maklon tidak diwajibkan untuk melaporkan ekspor BKP dalam SPM-nya?

Pertimbangannya karena barangnya bukan milik PT. A. Karena bukan milik PT. A, berarti tidak boleh dong diakui dalam pelaporan SPT PT. A.

Jadi Pak karena dilaporkan dalam SPM, apakah menyalahi tidak adanya perpindahan kepemilikan barang dalam transaksi ekspor jasa maklon keluar negeri?

Justru yang sekarang lebih tepat. Jadi penyerahan PPN itu, tidak melihat kepemilikan barang. Konsep PPN itu, penyerahan terutang tanpa melihat kepemilikan barang. Contohnya seperti konsinyasi. Sempel dong? Terutang PPN tidak konsinyasi? Contohnya pabrik baju menyerahkan ke Matahari, itu sebenarnya kan konsinyasi. Matahari tidak mau bayar sebelum barangnya laku. Kalau udah laku baru bayar PPN. Konsinyasi kan nitip nih, kalau titipan berarti kepemilikan belum berpindah, itu sudah terutang PPN. Dan meskipun kepemilikan belum berubah dalam kasus konsinyasi, itu sudah dilaporkan oleh Matahari sebagai pajak masukan. Hal yang sama seharusnya juga berlaku bagi jasa maklon. Bukan kepemilikan itu berpindah, tapi PT A itu kan menerima barang, itu sudah terjadi praktek penyerahan. Kalau terjadi praktek penyerahan, harus dilaporkan dalam SPT-nya PT. A. Kalau ada pajak masukan, ya itu pajak masukannya dia. Jadi justru malah *equal* ini, kalau sesuai konsep, penyerahan PPN itu terutang tanpa melihat kepemilikan barang, contoh mudahnya seperti konsinyasi.

3. Menurut Bapak, apakah pengenaan impor atas BKP dalam transaksi jasa maklon *cross-border* memberatkan bagi pengusaha jasa maklon karena mengganggu *cashflow* pengusaha dan akan menambah biaya administrasi perpajakan dan bea cukai sendiri?

Kalau itu sih iya. Itu permasalahan tersendiri lah, PPN atas impor. Atas manufaktur juga kan PPN impornya dikenakan, atas si jasa maklon juga dikenakan. Nah, cuma yang perlu dipastikan, pernah mengenal kawasan berikat tidak? Kawasan berikat itu kalau memang menimpor barang bebas dari PPN. Kenapa dibebaskan? Karena di kawasan berikat itu hampir 100%

Lampiran 2 (lanjutan)

barangnya itu akan diekspor. Artinya kalau sudah pasti barang itu akan diekspor, harusnya ketika impor barang tidak kena PPN. Nah, kenapa manufaktur kena? Manufaktur yang disini maksudnya manufaktur yang di luar kawasan berikat. Kalau untuk di dalam kawasan berikat, itu tidak terutang PPN, bebas. Karena di luar kawasan berikat, itu harus bayar PPN impor. Kenapa yang diluar kena PPN impor? Karena yang di luar itu belum tentu barangnya diekspor, ada juga yang diserahkan ke dalam negeri kan. Tapi untuk yang di dalam kawasan berikat itu pasti, oleh karena itu dibebaskan PPN impornya. Tujuannya apa? Pertama, untuk tidak mengganggu *cashflow* perusahaan. Kalau tidak mengganggu *cashflow* perusahaan kan berarti sudah membantu keuangan perusahaan. Kalau keuangan perusahaan bagus, ini berarti kan usaha perusahaan, jalannya kegiatan perusahaan akan lancar kan. Taruhlah, terus berkembang nih si perusahaan. Kalau sudah berkembang, omset akan terus naik. Kalau terus naik, berarti devisa negara kita naik, gaji karyawan naik, PPh 21 naik, pajak daerah juga naik, dan seterusnya begitu. Yang kedua, ini berarti sekaligus memudahkan administrasi. Kalau terus dikenakan PPN dan toh nanti pasti direstitusi, susah kan diadministrasi, tambah rumit kan. Baik bagi wajib pajak dan bagi otoritas pegawai pajak. Pegawai pajak harus mengecek, meneliti, menerima SPT, memeriksa, prosesnya tidak mudah. Terus nanti perlu ada SDM. SDM khusus pemeriksaan harus ditambah kan. Jadi harusnya, kalau sudah pasti diekspor tidak perlu dikenakan PPN. Nah, harusnya hal yang sama juga diberlakukan untuk jasa maklon. Kalau memang sudah pasti barang itu akan diekspor kembali, toh ini maklon, mengerjakan barang punya orang. Ini juga harusnya PPN impornya dibebaskan.

Berarti secara langsung mendorong perusahaan jasa maklon yang orientasinya ekspor di luar kawasan berikat pindah ke kawasan berikat?

Bisa jadi seperti itu, lebih jelasnya tanya ke Direktorat Peraturan PPN. Apa mungkin ini sengaja dibuat seperti itu untuk mendorong ke kawasan berikat. Kalaupun ke kawasan berikat itu kan berarti permasalahan sendiri. Dia harus punya tempat sendiri di kawasan berikat. Apakah masih ada tempat di kawasan berikat? Kawasan berikat sekarang sudah penuh. Jadi karena sudah

penyedia tidak mungkin masuk. Kawasan berikat itu kan di suatu tempat seperti Pulo Gadung, Cibitung. Kalau di tempat lain kan berarti tidak bisa jadi kawasan berikat. Kalau memang diarahkan ke situ kayanya prakteknya akan sulit. Lebih baik kalau sistem jasa maklon kalau sudah pasti akan ekspor dibebaskan PPN-nya.

4. Menurut Bapak, bagaimana transaksi jasa maklon tersebut jika ditinjau dari konsep *supply of goods* dan *supply of services*? Menurut tanggapan Bapak, apakah jasa maklon itu termasuk *supply of goods*, *supply of services* atau kedua-duanya?

Dia *supply of services*. Di jasa itu, ada tiga jenis. Ada jasa yang tidak melekat pada barang, ada yang melekat pada barang bergerak, ada jasa yang melekat pada barang tidak bergerak. Nah si jasa maklon ini termasuk pada jenis jasa yang melekat pada barang yang bergerak. Jadi dia ya *supply of services* bukan *supply of goods* karena barang-barangnya bukan milik dia. Dia hanya dititipkan bahan baku, dia hanya dapat *fee* dari ongkos mengerjakan. Jadi tidak menjual barang dan menyerahkan barang. Jadi bukan *supply of goods*.

Jadi menurut Bapak barang yang berhubungan dengan jasa maklon ini memang tidak berhak dikenakan pajak?

Itu dua hal yang berbeda. Dia pengusaha kena pajak yang melakukan dua penyerahan. sampai suatu saat itu dia mengimpor barang, mengirimkan barangnya dia keluar, dan satu lagi menyerahkan jasa pengerjaan. Jadi barangnya iya, jasa juga iya. Kemudian kembali ke konsep PPN. PPN itu tidak melihat perubahan kepemilikan sepanjang ada transaksi penyerahan. Kan judulnya *supply of goods* bukan *supply of right of goods*. Jadi *supply of goods* itu penyerahan barang jadi kepemilikan tidak dilihat. Makanya kalau dia mengimpor barang harus membayar PPN. Kalau dia mengekspor barang, dia juga harus membayar PPN, tapi 0%. Lalu untuk jasanya gimana? Nah itu beda lagi. Jadi dia melakukan dua macam penyerahan, barang dan jasa. Hanya atas impornya ini harusnya, kalau memang niatnya disamakan disetarakan dengan kegiatan manufaktur yang ada di kawasan berikat. Kalau di kawasan

Lampiran 2 (lanjutan)

berikat kan bebas PPN, kenapa begitu? Karena barangnya diekspor. Nah si jasa maklon ini juga diekspor, sehingga harusnya dibebaskan juga.

5. Kenapa untuk jasa maklon ini tidak menggunakan mekanisme impor sementara?

Ya itu kenapa tidak digunakan PMK 231 itu karena sudah terbatas apa saja yang ditentukan termasuk kategori impor sementara. Jasa maklon tidak termasuk kedalam itu. Kalau mau, harusnya dibuat PMK baru khusus jasa maklon. Artinya dua pilihan lah. Apakah ini dibebaskan PPN-nya atau masuk sebagai impor sementara. Kalau impor sementara berarti harus dibuat PMK baru selain PMK 231, mekanismenya yang kita pakai.

6. Di China dan Ukraina dilakukan pembebasan impor BKP pada jasa maklon. Kira-kira apa keuntungannya?

Keuntungan dan kerugian kau dibebaskan? Seperti tadi yang saya jelaskan, *cashflow*. *Multiplier effect*-nya banyak ya kan? Tidak perlu saya ulangi ya? Itu naik omset, kemudian nanti larinya ujung-ujungnya devisa, nambah lapangan pekerjaan, PPh 21 naik.

Kalau kerugiannya Pak?

Kerugian? Kerugiannya ya dari *tax flow* bagi negara aja.

Apakah mungkin karena sistem pengawasan belum kuat jadi tidak berani membebaskan PPN?

Pengawasan belum kuat. Kalau pengawasan belum kuat jadi tidak berani membebaskan kayanya tidak tepat, Mas. Tidak pas. Karena kalau toh tidak dibebaskan kan dia fisik. Ini kan perlu pengawasan juga. Kalau impornya dibebaskan hanya menggeser pengawasan ke Bea Cukai aja. Dan atas impor barangnya juga harus dipastikan apakah impor barang tersebut untuk maklon atau tidak. Mekanismenya harus dipikirkan itu. Apa harus ada *master list* atau tidak karena bea cukai kan tidak tahu. Ada barang masuk, memang ada *form* khusus untuk maklon atau bukan? Tidak ada kan? Artinya, kalau mau dibuat mekanisme pembebasan ini tidak semudah yang kita bayangkan. Prosedur pengawasannya juga harus dipikirkan. Artinya, apa perlu Surat Keterangan

Bebas, apa perlu ada *master list*, itu harus dipikirkan. Kalau seperti ini sih sepertinya SKB ya. Jadi sebelum dia mengimpor barang, kita harus minta SKB.

7. Seperti yang bapak bilang di jasa maklon itu ada dua penyerahan. Kalau menurut saya agak ganjil Pak, karena nilai tambah yang terdapat pada barang jadi merupakan jasa yang diberikan oleh pengusaha jasa maklon. Jadi apakah tepat barang tersebut tetap dikenakan PPN?

Oh gitu, nilai tambah itu gini Mas. Nilai tambah itu bukan faktor utama suatu barang untuk dikenakan PPN. Bukan dilihat dari nilai tambahnya. Kan namanya pajak pertambahan nilai. Pajak pertambahan nilai bukan dilihat dari barang itu ada nilai tambahnya. Kalau pola pikir seperti itu, perdagangan berarti nggak ada yang kena PPN dong? Matahari beli baju, ada yang berubah nggak bajunya? Kancing pun nggak dirubah, benangnya diambil sedikitpun tidak. Kena PPN kan tapi. Konsepnya bukan seperti itu. PPN itu targetnya apa sih? Objeknya adalah tadi *supply of goods, supplies of services*. Penyerahan, transaksi penyerahan yang menjadi dasar terutang PPN, bukan nilai tambahnya. Kemudian nilai tambah itu apa? Yang disetorkan ke negara itu adalah nilai tambahnya. Kalau di pajak daerah 10% dari omset, setor. Mau ada nilai tambah mau tidak, setor 10%. Tapi kalau PPN, disetorkan ke negara kalau ada nilai tambah. Nilai tambah itu kan *output* dikurangi *input*, pajak keluaran dikurangi pajak masukan. Kalau kurang yah disetorkan ke negara. Yang kurang ini kan nilai tambah. Kalau ternyata tidak ada yang kurangnya, tidak ada yang disetor ke negara. Maka negara tidak memungut PPN. Jadi jangan dibingungkan dengan nilai tambah, kalau seperti itu perdagangan tidak ada yang kena PPN semua.

8. Kalau dilihat dari kelaziman internasional apakah lebih banyak perlakuan pembebasan impor barang pada jasa maklon?

Itu kan sekarang menurut internasional sudah ada aturannya. AFTA, *Asean Free Trade Area*. Sehingga negara-negara didorong untuk melakukan perdagangan tanpa batas. Ini kan fungsi pajaknya lebih dimainkan. Jadi

Lampiran 2 (lanjutan)

kecondongan perdagangan internasional itu menyebabkan impor, jadi pengenaan pajak. Ini kalau dilihat dari prinsip pajaknya lebih dilihat dari fungsi pajak kan nada dua, *regulerend* dan *budgetair*. *Regulerend* ini kan mengatur, mengatur disini berarti mendorong pertumbuhan ekonomi melalui pajak. Yah itu tadi, mau dikenakan atau tidak itu dilihat mana yang berefek pada pertumbuhan ekonomi. Kalau dikenakan ternyata pertumbuhan ekonominya lambat. Kalau tidak malah tinggi. Kalau tinggi, mungkin PPN pada saat impornya tidak kena, tapi pada saat selanjutnya karena pertumbuhan tinggi kan. Belum dari PPh badan, PPh 21. Lebih ke arah *regulerend* lah.

9. Jadi, menurut Bapak PMK No. 30 ini sudah ideal?

Secara umum sudah cukup.

Harapan bapak ke depannya mengenai jasa maklon ini?

Yah itu tadi dibebaskan supaya 100% *equal*. Tapi kalau mau dibebaskan pastikan juga mekanismenya, tidak bisa bebas begitu saja bisa bocor nanti uang negara.

HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)
Narasumber : Dr. Saroyo Atmosudarmo
Ketua Pengadilan Pajak
Hari/Tanggal : 14 November 2011
Waktu : 12.59 – 13.23 WIB
Tempat : Ruang Kantor Ketua Pengadilan Pajak
Gd. Sutikno Slamet, Lt. 5
Jl. Dr. Wahidin No. 1, Jakarta Pusat

- 1. Bagaimana penafsiran Bapak mengenai kebijakan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011? Dahulu ekspor barang yang terkait dengan ekspor jasa maklon tidak perlu dilaporkan dalam SPM. Karena tidak dilaporkan dalam SPM, PM yang terkait dengan ekspor barang dikreditkan menggunakan PP No. 143 tahun 2000. Bagaimana tanggapan Bapak?**

Jasa maklon itu satu hal. Ekspor impor barang itu hal lain lagi. Kebetulan barang yang diimpor itu dimaklon kemudian diekspor. Tetapi ketentuan hukum pajak mengenai *cross-border* itu, pokoknya begitu ada barang masuk maka yang dianggap pemiliknya adalah yang memasukkan. Kita lupakan dulu ada wilayah-wilayah yang *ditreat* secara spesial, seperti PPN yang terutang tidak dipungut itu kita abaikan dulu. Jadi, maklon secara umum, Misalnya, barang dari Korea masuk ke Indonesia, dimaklon dan diekspor . Dahulu dikatakan proses maklon itu adalah tidak disebut sebagai jasa. Jasa yang *zero rated*. Tidak disebut sebagai jasa yang *zero rated*. Sekarang dengan Undang-undang yang baru disebut sebagai jasa yang *zero rated*. Tetapi proses impor barang masuk harus bayar PPN, ekspor dinolpersenkan, maka PPN yang dibayar pada waktu impor kemudian dikembalikan, itu kan memang dari dulu sampai sekarang tetap saja sama.

Lampiran 3 (lanjutan)

Tapi sekarang kan pake mekanisme biasa Pak, dahulu harus dikreditkan dengan menggunakan PP No. 143 Tahun 2000.

Dulu ada pertanyaan sebetulnya dia kena PPN atau tidak kena PPN maklon itu. Karena ketika barang dimasukkan ke dalam Daerah Pabean, maka ketentuan hukum perdata mengenai siapakah pemilik barang itu oleh Undang-undang PPN dijawab, siapa yang memasukkan dia yang bertanggung jawab. Dia yang memiliki. Walaupun dia bilang, "Ini barang miliknya Korea, Pak." Begitu kan? Tetapi hukum pajak mengatakan impor kena Pajak Pertambahan Nilai ya kan? Kemudian ketika diekspor nol persen. Kemudian PPN impor tadi dikembalikan. PPN impornya dikembalikan jadi nol. Nah jasa maklonnya, jasa mengolah-mengolah itu, dulu itu sebetulnya tidak ada jasa maklon. Ketika si importir Indonesia itu memasukkan barang dari Korea itu, misal katakanlah itu tekstil, importir itu sedang memproses barangnya sendiri menurut Undang-undang PPN. Dia menggunting-gunting, menjahit, kasih benang apa segala macam itu, menjadi pakaian jadi. Dia sedang mengolah barangnya sendiri. Di dalam proses dia mengolah barangnya sendiri tidak ada pertanyaan kena PPN atau tidak kena PPN. Jadi sebenarnya dari dulu pun, jasa maklon itu dahulu tidak kena PPN atau di luar ruang lingkup pengenaan PPN. Sekarang dinyatakan jasa maklon itu di dalam ruang lingkup, atau kena 10%. Kan gitu sama aja sebenarnya, yang dulu sama yang sekarang sebenarnya sama.

- 2. Menurut Bapak, bagaimana transaksi jasa maklon tersebut jika ditinjau dari konsep *supply of goods* dan *supply of services*? Apakah atas masing-masing barang dan jasa yang dihasilkan dari kegiatan usaha jasa maklon tersebut memang patut dikenakan PPN jika ditinjau dari konsep tersebut jika ditilik dari ruang lingkup domestik dan *cross border*?**

Domestik, sebenarnya jasa maklon permulaannya itu dalam habitat ketentuan perpajakan yang hanya industri, ada pertanyaan apakah pengalihan hasil industri dalam keadaan bergerak yang sekarang diberi nama maklon, kena PPN atau tidak kena PPN? Itu dalam habitat yang dimana PPN hanya sampai level industri atau pabrikasi. Jadi terminologi maklon itu dulu lahir dalam situasi dimana ruang lingkup PPN hanya pabrikasi. Coba camkan dulu.

Perdagangan belum, jasa tidak, hanya pabrikasi. Jasa di luar ruang lingkup. Nah kemudian ada di dalam praktek bisnis, ada orang yang memabrikasi tetapi atas suruhan orang lain dengan bahan orang lain. Ada pertanyaan perpajakan, ini kena PPN atau tidak kena PPN. Jawaban atas pertanyaan sistem itu adalah disetarakan dengan pabrikasi. Karena dulu yang kena PPN itu hanya pabrikasi. Jadi jawaban dari fiskus Belanda, kena PPN atas nama pabrikasi. Disetarakan dengan pabrikasi. Kalau tidak ada penyetaraan itu, orang akan bilang ini bebas. Itu historis terminologi maklon. Historisnya seperti itu. Yang sering dilupakan orang, bahwa maklon itu, pertanyaan bahwa maklon atau pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak itu muncul pada situasi dimana ruang lingkup pengenaan PPN hanya atas pabrikasi. Itu yang dilupakan orang. Manakala ruang lingkup pengenaan PPN itu sudah meluas ke segala bidang, pertanyaan itu menyusut urgensinya. Maklon menjadi jasa. Maklon menjadi tidak usah dipertanyakan tidak usah ada penyetaraan karena semua aktivitas ekonomi termasuk jasa adalah *taxable*, maklon masuk kategori jasa. Tetapi memang perbedaan antara jasa dengan pabrikasi, Kalau jasa itu yah hanya atas *fee*-nya saja kalau atas pabrikasi itu *the whole*. Nah sekarang pertanyaan mengenai maklon itu bergeser menjadi atas maklon yang dahulu itu disetarakan dengan pabrikasi dikenakan *full* itu sekarang bagaimana? Dijawab oleh sistem PPN kita, kena tapi atas jasanya saja.

Jadi barangnya itu seharusnya memang seharusnya tidak dikenakan PPN. Tetapi karena *cross border*, saat impor dia harus membayar PPN itu bagaimana Pak?

Nah, karena ketika *cross border*. Kita lupakan dulu sistem PPN tanpa maklon. Domestik, pengenaan PPN itu penyerahan berdasar hukum. Jadi penyerahan yang kena PPN itu menurut hukum pajak, penyerahan perdata berdasar apa, berdasar hukum. Jadi kan yang disebut penyerahan itu elemennya kan, ada hak, ada *flow of goods*-nya, ada *documents*-nya yah *documents*-nya itu tapi representasi dari hak yah, ada *flow of moneys*. Nah dalam sistem pengenaan pajak di negara manapun, pajak dikenakan atas peristiwa hukum begitu. Jadi pajak itu ketentuan hukumnya menumpang pada ketentuan hukum perdata

Lampiran 3 (lanjutan)

dagang. Manakala hukum dagang mengatakan bahwa suatu kejadian adalah jual beli, maka pajak mengatakan itu penyerahan kena PPN. Makanya disebut penyerahan berdasar perjanjian. Nah didalam konsep penyerahan berdasar perjanjian itu *flow of goods* tidak penting. Yang penting perjanjiannya. Misalnya saya dengan Wisnu jual beli untuk barang yang berada di Jogja, Barangnya tetap di Jogja tidak kemana-mana tetap di gudang Jogja , tapi haknya berpindah karena kita jual beli disini, itu kena PPN, *flow of goods*-nya tidak penting. Itu domestik. Nah ketika *cross border*, ketentuan domestik berdasar perjanjian lumpuh. Karena perjanjian hukum, perjanjian apa itu? Perjanjian hukum perdata dagang kan. Kemudian perjanjian hukum perdata dagangnya siapa? Negara *origin* apa negara destinasi? Tidak bisa menjawab di Undang-undang PPN. Pajak tidak punya kompetensi menjawab. Kalau domestik memang hukum perdata Indonesia, tetapi begitu *cross border*, hukum perdata Indonesia atau Korea ketika barang masuk. Yurisdiksi pajak stop di perbatasan, oleh karena itu pengenaan pajak berdasar *flow of goods*. Siapa yang memasukkan dia dianggap pemilik, siapa mengeluarkan dia dianggap eksportir. Karena kalau kita bilang ini belum pemilik, menurut hukumnya siapa? Tidak bisa dijawab. Jadi, karena itu ketika melintas batas Daerah Pabean, hukum pengenaan pajak bergeser dari penyerahan berdasar hukum menjadi penyerahan berdasar *flow of goods*, peristiwa berdasar *flow of goods*. Sekarang kita masukkan elemen faktur, Importir yang memasukkan barangnya dari Korea itu dipandang oleh fiskus Indonesia sebagai apa? Sebagai pemilik barang itu. Kemudian dia klaim mengerjakan maklon., menggunting-gunting itu, itu sama dengan fiskus Indonesia memandang dia sedang mengerjakan barangnya sendiri. Setelah itu dieskpor *zero rated*, Karena memang itu kena nol persen. Tapi saat dia menggunting-gunting itu, tidak ada isu kena PPN karena di luar ruang lingkup.

- 3. Menurut Bapak, apakah pengenaan impor atas BKP dalam transaksi jasa maklon *cross-border* tidak dirasakan memberatkan bagi pengusaha jasa maklon karena mengganggu *cashflow* pengusaha? Selain itu apakah juga malah akan menambah biaya administrasi perpajakan dan bea**

cukai mengingat nantinya atas PPN tersebut juga akan direstitusi kembali saat ekspor dilakukan?

Kalau mau dibebaskan ada skemanya. Yaitu skema mau Batam atau PPN tidak dipungut dalam Kawasan Berikat kalau mau dibebaskan. Tapi kalau skema pembebasan berdasar *flow of goods*, konsepnya secara teori untuk *physical* atau *flow of goods* harus dilokalisir di suatu daerah yang *ter-contained*. Jadi tidak bisa di daerah bebas. Jadi impor tidak dikenakan deh, jadi tidak ada restitusi gitu kan? Supaya tidak ada rugi biaya menyimpan, *cost of money* tadi lah. Itu harus ada skemanya, dia harus di suatu daerah yang diisolasi.

Kalau misalnya menggunakan SKB memungkinkan nggak Pak?

Itu kalau sudah *flow of goods* di daerah bebas memang berbahaya. Makanya konsepnya selalu kala sudah berdasar *flow of goods* selalu di-*contained*. Pokoknya ditahan di suatu wilayah. Sudah ada KB, Batam, Tapi kalau untuk daerah bebas tidaklah. Makanya kalau tadi tidak di daerah KB, di maklon, dia tetap harus bayar PPN impornya nanti dia dikembalikan karena *zero rated*. Jadi di Undang-undang sudah ditegaskan nol persen, padahal tidak perlu ditegaskan pun dia sedang menggunting-gunting barangnya sendiri. Jadi maklon tidak terlalu menjadi isu di ekspor jasa. Tapi kalau tidak ada penegasan di Undang-undang baru juga akan terjadi kesulitan orang membaca, jadi tidak apa-apa. Bagi saya lebih merupakan penegasan bahwa itu *zero rated*. Karena nanti mungkin kalau tidak ditegaskan *zero rated*, kemudian mau dikatakan tidak kena, masih ada pertanyaan berikutnya yang tidak relevan, tidak masuk akal, “Karena tidak dikenakan Pajak Keluaran, maka Pajak Masukannya relevan dengan maklon *scope* kecil itu, ada pertanyaan menjadi bisa dikreditkan atau tidak bisa dikreditkan.” Padahal maklon besarnya sendiri sudah bukan peristiwa hukum kena pajak karena dia menggunting barangnya sendiri. Jadi dengan ditegaskan nol persen itu selesai semua. Ada baiknya juga.

Lampiran 3 (lanjutan)

4. Mengapa Indonesia tidak melakukan pembebasan PPN dan bea masuk atas impor BKP sehubungan dengan jasa maklon seperti yang dilakukan di China, Ukraina, dll?

Itu satu alternatif. Tapi sebenarnya tidak perlu dijawab terlebih-lebih di Indonesia. Pengawasan perbatasan bukan hal ringan. Kalau di negara yang daratan semua, mungkin perbatasannya mudah dikendalikan, negaranya kecil, perbatasannya sempit. Kontrol keliling ke seluruh perbatasan *tercover*. Bagaimana mau mengontrol perbatasan Indonesia, yang juga ada Zona Ekonomi, 200 mil dari tepi laut, dan seterusnya itu. Jadi kalau di wilayah bebas, diterapkan skema seperti itu, tidak mungkin. Dia memang harus diisolir di suatu daerah tertentu baru efektif. Kalau tidak, jebol.

5. Menurut Bapak, apakah kebijakan ini sudah ideal?

Untuk impor tidak perlu dibebaskan, karena perbatasannya rawan, susah dikontrol, maka tetap saja pakai metode *di-containment* tadi kalau mau bebas. Dan metode *containment* itu ada banyak, ada Batam, KB, dan macam-macam. Jadi pakai itu. Nah kalau maklon mau bermain di luar itu, ya bayar dulu nanti dikembalikan. Karena peraturannya sendiri sudah *committed* nol persen.

HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)
Narasumber : Dikdik Suwardi S.Sos, M.E.
Dosen Administrasi Fiskal FISIP UI
Hari/Tanggal : 17 November 2011
Waktu : 12.59 – 13.23 WIB
Tempat : KPP Madya Jakarta Selatan
Gd. KPP Madya Jakarta, Lt.12
JL. M.I. Ridwan Rais No. 5A-7, Jakarta Pusat

1. Bagaimana penafsiran Mas mengenai kebijakan kebijakan penyetaraan perlakuan PPN atas ekspor BKP yang dihasilkan kegiatan usaha jasa maklon dan kegiatan usaha manufaktur sebagaimana yang tertuang dalam PMK No. 30/PMK.03/2011?

Sebenarnya jadi begini, mungkin karena kondisi riil industri kita itu memang komposisinya agak lebih, bukan lebih dominan ya, sebenarnya yang berusaha maklon itu lebih agak banyak ya dibanding manufaktur itu. Memang dari aturan yang PMK 70 itu kita memang memberikan sedikit kesulitan bagi si pengusaha jasa maklon itu dalam *mentreatment* terutama masalah pajak masukan ya. Nah, jadi kalau kembali lagi ke tadi memang sebenarnya perlakuan PPN yang jasa maklon di PMK 30 itu memang sedikit banyak untuk menyamakan perlakuan dengan ekspor BKP yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan *manufacturing*.

2. Sekarang kan ada kewajiban melaporkan ekspor BKP dalam SPT bagi pengusaha jasa maklon. Dahulu tidak perlu dilaporkan karena DJP berargumen barang tersebut bukan milik pengusaha jasa maklon. Apakah itu tepat?

Nah yang perlu dilihat adalah kita mau berbicara masalah substansif atau masalah administratif. Kalau berbicara masalah substansif memang barang itu bukan miliknya si pengusaha jasa maklon. Tapi kalau dibicarakan

Lampiran 4 (lanjutan)

administratif, itu memang kalau saya sih melihat itu bukan masalah barang itu punya, nanti kita berbicara itu terutang PPN atau tidak ya, tetapi kita berbicara tentang dia melakukan dua transaksi, satu dia melakukan penjualan jasa maklon, yang satu dia juga mengeluarkan barang ke luar Daerah Pabean. Maka kalau pemahaman saya sih seharusnya dua-duanya dilaporkan. Jadi PMK 70 itu sih sebenarnya kalau menurut saya juga kurang tepat kalau Cuma alasannya tidak boleh dilaporkan karena barangnya bukan miliknya dia, begitu. Kalau PPN, coba kalau saya jual barang, tapi barang itu bukan punya saya, dilihat tidak? Tidak dilihat kan, yang penting saya buat faktur mau itu barang siapa tidak dilihat.

3. Mengapa pengkreditan PPN dilakukan dengan menggunakan Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5) PP Nomor 143 Tahun 2000 bukan dengan mekanisme pengkreditan biasa? Apakah akan mempengaruhi *neutrality* PPN-nya?

Kalau menurut saya sih tidak. Jadi sebenarnya kalau dilihat itu kan, kalau dirunut-runut ujung masalahnya itu kan bisa mengkreditkan PM-nya atau tidak. Menurut saya itu terlalu sederhana kalau tidak bisa mengkreditkan gara-gara penyerahan ekspor BKP-nya itu tidak dilaporkan di dalam SPT. Saya melihatnya bukan itu, ya. Karena saya lebih mengarah di SPT itu hanya masalah administratif. Jadi kalau saya sih melihatnya hanya masalah itu saja, bukan masalah pilihan di penghitungan kembalinya itu, tapi masalah *equal treatment*-nya saja yang jadi masalah.

4. Menurut Mas, apakah pengenaan impor atas BKP dalam transaksi jasa maklon *cross-border* tidak dirasakan memberatkan bagi pengusaha jasa maklon karena mengganggu *cashflow* pengusaha? Selain itu apakah juga malah akan menambah biaya administrasi perpajakan dan bea cukai mengingat nantinya atas PPN tersebut juga akan direstitusi kembali saat ekspor dilakukan?

Bisa itu juga salah satu pilihan. Kan sebenarnya masalahnya pertama di *equal treatment*. Oke sudah *equal treatment*. Nah yang kedua itu, perusahaan *manufacturing*, punya salah satu fasilitas. Fasilitasnya itu yang di kawasan

berikat. Yang *step* pertama di *equal treatment*-nya oke. Nah yang kedua, kalau mau lebih mantap lagi yasudah, pemikiran tadi dengan pertimbangan masalah *cashflow* terus kita punya komparatif *manufacturing* di kawasan berikat, yah itu bisa dipakai diterapkan di situ. Bukan dibebaskan kali ya, dikenakan tetapi tidak dipungut. Karena yang dikawasan berikat itu tidak dipungut.

5. Menurut Mas, bagaimana transaksi jasa maklon tersebut jika ditinjau dari konsep *supply of goods* dan *supply of services*? Apakah atas masing-masing barang dan jasa yang dihasilkan dari kegiatan usaha jasa maklon tersebut memang patut dikenakan PPN jika ditinjau dari konsep tersebut jika ditilik dari ruang lingkup domestik dan *cross border*?

Lebih baik, karena kita mengatur juga ekspor BKP, dan itu memang harus ada dua-duanya dipajaki. Tetapi *treatment*-nya tetap ke nol persen yah.

Apa tidak bertentangan dengan definisinya, Mas?

Ini yang harus dibedakan antara transaksi domestik dengan transaksi *cross border*. Kita harus konsisten dulu dengan pengertian ekspor di undang-undang. Ekspor BKP itu kan kegiatan mengeluarkan BKP dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean. Cuma kegiatan mengeluarkan lho, apakah itu mengandung pengertian disitu ada maksud perpindahan kepemilikan, nah itu yang jadi tanda tanya waktu itu kan. Pengertiannya ada banyak nih. Apakah itu sekedar mengeluarkan, atau mengeluarkan yang di dalamnya ada perpindahan penguasaan barang. Nah itu yang harus diperdalam yah. Tetapi dengan melihat ke administrasi fakturnya itu berupa PEB itu kan intinya dia yang mengeluarkan barang dia yang punya barang. Maka menurut saya, agak sulit menerapkan konsep itu pada ekspor BKP.

Tapi memang kalau domestik itu barangnya tidak berhak dipajaki?

Kalau domestik sih, maka harus dipajaki ya. Kan kalau domestik, kalau kita masalah berbicara definisi penyerahan, itu masalahnya transfer kepemilikan, *supply* itu lebih kelihatan di konsep penyerahan. Tetapi waktu kita berbicara ekspor itu, dia tidak pernah bilang kata penyerahan, tetapi cuma bilang kegiatan mengeluarkan barang. Itu mungkin harus jadi catatan. Dan kalau saya sih melihat, karena selama ini kita punya *treatment* ekspor BKP itu, nah

Lampiran 4 (lanjutan)

Wisnu harus melihat juga, apa atau melihat itu terpisah atau satu kesatuan. Artinya begini, ciri khas jasa maklon itu bahwa ada barang yang melekat pada jasa. Jadi ini, dua transaksi ini sesuatu yang tidak bisa terpisahkan. Jadi kalau saya sih melihat, barang yang mengikuti jasa. Artinya, kalau jasanya *ditreatment* sebagai ekspor nol persen, maka barangnya pun *ditreatment* nol persen.

Jadi dua-duanya memang harus dipajaki?

Kalau domestik iya.

Tapi Mas *supply of goods* itu kan kepemilikan barang. Tapi karena barangnya hanya digunakan, bukankah itu lebih ke *supply of services*, Mas?

Transfer of ownership, ya. Sebenarnya kalau kita melihat itu *service* kan? Cuma masalahnya itu nanti barang yang dia berikan pertama kali, dan kita menganggapnya itu impor itu wujudnya berbeda dengan barang yang akan si pengusaha jasa maklon berikan kemudian. Nah itu yang perlu dilihat juga. Barangnya, yang pertama itu karakternya berubah, itu yang harus diperhatikan. Berubah kan? Dari bahan baku menjadi barang jadi atau dari barang setengah jadi menjadi barang jadi begitu ya. Itu yang perlu dilihat Kalau melihat masalah kepemilikan, memang secara substansif kepemilikan itu masih ada di pihak yang memberikan order. Cuma masalahnya, kalau kita cuma berbicara masalah kepemilikan di transaksi *cross border*, itu satu lagi, kembalikan ke definisi ekspor gitu kan. Itu terjadi *gapnya* disana. Apakah relevan kita *menjudge* bahwa itu terutang PPN untuk transaksi *cross border* pada prinsip kepemilikan.

6. Di China dan Ukraina dilakukan pembebasan PPN dan bea masuk atas impor BKP sehubungan dengan jasa maklon. Kira-kira apa keuntungannya?

Itu yang masalah *cashflow* itu sebenarnya karena barang itu sudah pasti untuk dijual kembali. Artinya bukan untuk di lokal yah, tapi untuk dijual kembali ke luar Daerah Pabean. Maka sebenarnya uang PPN masukan yang diibayar itu

cuma numpang lewat. Keuntungannya cuma di masalah *cashflow* sih sebenarnya.

Kalau sampai sekarang Indonesia tidak berani melakukan hal itu, kira-kira kenapa alasannya, Mas?

Kayanya sih ke masalah pengawasan ya. Karena begini, itu seperti yang saya bilang tadi barang yang dimasukkan sama yang dieskpor itu beda. Beda dengan kalau kita berbicara ketentuan kepabeanan, itu kan ada yang impor sementara, karena nanti akan dieskpor kan, itu karena barangnya sama. Buat pameran, di sana dimasukkan mobil buat *display*, nah dibalikin lagi juga mobil, kan nggak mungkin berubah. Tapi kalau maklon itu susah kalau pengawasannya. Apa bisa menjamin itu nggak bocor? Itu ke masalah pengawasan sih. Daripada susah-susah mengawasi, lebih baik dikenakan saja dulu.

7. Jadi secara umum menurut Mas Dikdik, kebijakan ini sudah ideal?

Iya sudah ideal. Untuk diberlakukan pembebasan PPN atas ekspor itu agak sulit. Di satu sisi, kalau kita mau *equal treatment* dengan *manufacturing*, komparatifnya dengan kawasan berikat, oke. Tapi cuma masalah pengawasan yang susah. Masalahnya kawasan berikat itu *strict*, diawasi banget. Kalau jasa itu bagaimana mengawasinya coba. Susah kan? Terus kalau dia masuk di kawasan khusus, itu *costly* banget. Itu kalau dia tidak dibatasi di suatu area, itu sebenarnya kan mobilitasnya juga bagus. Ya itu kalau menurut saya sih, opsi itu yang paling bisa diterima.

HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)
Narasumber : Bapak Budi Kurniawan
Staf Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa dan Pajak
Tidak Langsung Lainnya, Direktorat Jenderal Pajak
Hari/Tanggal : 13 Oktober 2011
Waktu : 14.05 – 14.27 WIB
Tempat : Direktorat Peraturan Perpajakan I
Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak
Jl. Gatot Subroto 40-42, Jakarta Selatan

1. Apa latar belakang munculnya PMK 30 Tahun 2011?

Sebetulnya perubahan yang utama kan di Pasal 8, terkait dengan isu pengkreditan. Dan yang kedua di ayat 1-nya adalah pelaporan. Di PMK 70 kan diatur bahwa ekspor barangnya tidak boleh dilaporkan dan pengkreditannya yang terkait dengan itu tidak bisa. Di PMK 30 kita ubah bahwa ekspor barangnya juga di lapor dan PM-nya dapat dikreditkan. Hal ini sebetulnya antara lain untuk meng-*equal*-kan antara jasa maklon dengan untuk yang *full manufacturing*. Karena keadaannya pengusaha yang bergelut di bisnis maklon atau di *full manufacturing* itu kadang-kadang bukan karena pilihannya sendiri tapi karena *demand*-nya aja gitu. Sebetulnya dia mungkin dari awal inginnya *full manufacture* cuman tidak ada *demand*-nya, daripada dia *idle* kan yah cari lah yang mau.

Kan itu ada kata-kata “bisa dikreditkan sesuai dengan kegiatan usahanya”. Nah kalau yang Bapak maksud tadi yang dia *full manufacturing* tapi mengerjakan *toll manufacturing* itu bisa juga Pak?

Ya bisa juga. Saya ambil contoh yang mudah tapi memberikan pemahaman yang ini bahwa suatu bisnis jasa yang *output*-nya jasa tidak harus inputnya jasa semua. Tidak ada bisnis yang seperti itu. Bahkan untuk beli ATK pun itu barang. Jadi misalnya ada bisnis jasa pengeboran lepas pantai. Dia kan butuh *rig*, alat-alat pengeboran gitu kan BKP semua. Bahkan PKP yang bergerak di

Lampiran 5 (lanjutan)

bisnis jasa pengeboran atau yang mengeborkan untuk kepentingan orang lain, dia perlu input berupa membeli itu tadi.

Jadi maksudnya *equal* apakah transaksi jasa maklon ini lebih ke transaksi jual beli biasa?

Tidak terutama untuk lokal tidak. Jadi pada waktu, misalnya material atau barang dikirim dari si pemesan kepada si pengusaha jasa maklon, belum merupakan penyerahan. Tapi untuk yang lintas negara kebetulan isu utamanya bukan berangkat dari PPN. Tapi secara tidak langsung dari kepabeanan. Karena barang melintas keluar atau melintas masuk itu ada kewajiban perpajakan atau kepabeanan yang mesti dipenuhi. Tidak peduli itu barang pinjam atau barang hasil kriminal seperti penyelundupan, begitu ketemu dipelabuhan ya musti dipenuhi kewajiban-kewajibannya. Ya lebih ke kontrol barang keluar ataupun masuk Indonesia.

2. Jadi bagaimana perlakuan PPN atas impor BKP dan ekspor JKP sebelum PMK 70?

Kalau ekspor dan impor BKP-nya terutama untuk PPN-nya itu sebetulnya impor juga tetap ada kewajiban untuk PPN impor dengan atau tanpa PMK 70. *Treatmentnya* normal aja, dia barang masuk ke Indonesia tetap ada PPN impor yang musti dibayar.

Tapi sebelum ini sistem pengkreditannya masih belum jelas?

Ya mungkin entah tidak disebutkan atau apa, isu dilapangan saya kuatirkan juga tidak sama penerapannya. Tapi dengan PMK 70 mungkin kita berusaha untuk menyamakan itu bahwa kalau di PMK 70 tidak bisa dikreditkan, tapi kita kemudian evaluasi, ini kayanya jadi tidak bisa *compete* antara si jasa maklon dengan manufaktur murni. Jadi paling tidak sebelumnya kan diatas kertas belum ada yang mengatur.

Jadi kebijakan ini lebih menguntungkan si pengusaha maklon ya Pak?

Ya kalau dia *switching* antara *full manufacturing* dengan maklon dia bisa lebih fleksibel, karena sama-sama tidak ada beban tambahan.

- 3. Pak saya pernah dengar dulu kalau maklon itu antara barang dengan jasa dipisahkan, kemudian pada tahun 1994 menjadi jasa saja. Bagaimana pendapat Bapak?**

Ya mulai tahun 1994, mulai ada frase di Pasal 1 angka 5, yang berbunyi “termasuk memproduksi barang sesuai dengan pesanan orang lain”. Ya mungkin perkembangannya yang dulu tidak terlalu banyak. Dan mungkin jadi tidak terlalu ter-*expose*, bahwa ini sesungguhnya berbeda dengan manufaktur murni dan tidak adanya perpindahan kepemilikan barang. Kalaupun ada material yang ditambahkan, ya itu material yang nanti ada perhitungan lainnya. Tapi saya tidak terlalu mengikuti.

- 4. Di lapangan banyak investor asing yang mencabut investasinya di Indonesia, misalnya industri sepatu olahraga. Mungkin apakah dengan PMK ini maksudnya salah satunya untuk menarik kembali investor-investor tersebut?**

PMK 30 ya maksudnya? Ya terus terang, sebenarnya bahwa perubahan PMK 70 yang Pasal 8 itu dari jadi yang tidak bisa dikreditkan menjadi bisa dikreditkan itu, malah tidak kami dengar keluhannya di lapangan. Tidak ada *sounding* atau keluhan di lapangan akan hal itu.

Jadi waktu merumuskan ini tidak melibatkan asosiasi-asosiasi pengusaha Pak?

Umumnya kita libatkan, tapi mungkin itu kurang menjadi fokus, karena secara bisnis pun walaupun PPN, PPN impor ini kan otomatis harus dibayar. Itu secara bisnis pun, secara B2B (*Business to Business*) antara pemesan dan si maklon ini, mereka biasanya ada mekanisme *reimburse* juga. Jadi misalnya mereka si pengusaha maklon ini harus membayar PPN impornya dulu kan, mungkin mereka bisa klaim juga ke *principal*-nya.

Jadi secara umum tidak merugikan ya Pak, walaupun mungkin agak lama karena ada proses pemeriksaan?

Malah mungkin jangan-jangan sebetulnya lebih lama *reimburse* secara bisnis. Reimburse secara bisnis mungkin nanti aja setelah barang dikirim lagi. Tapi

Lampiran 5 (lanjutan)

mungkin secara PPN, secara masa saja sudah bisa dilaporkan. Bulan ini kita bayar, bulan depan sudah bisa kita klaim lebih bayarnya.

- 5. Pak saya masih agak bingung, bahan bakunya itu kan diimpor lagi sebagai barang jadi, PM-PK nya itu kan sudah masuk tuh Pak, itu cara menghitungnya bagaimana? Karena angka nilai bahan baku berbeda dengan barang eksportnya, sedangkan nilai tambah itu adalah nilai jasa maklonnya.**

Itu sebetulnya kontrolnya kan ke bea cukai. Bea cukai ada instrumen untuk memisahkan antara barang ex-bahan baku dengan barang yang keluar. Pada waktu barang keluar, ex-bahan baku ini pasti terlacak juga dengan dokumen-dokumen yang sama.

DPP-nya tidak akan berubah Pak nilainya?

Nanti yang berubah unsur tambahannya, jadi nanti di bea cukai mengajukan si pengusaha jasa maklon melaporkan dua dokumen, eks-bahan baku dan barang tambahan. Jadi ini nanti pelaporannya berbeda, yang eks-bahan baku ini tadi misalnya 3 ton, keluar juga mesti 3 ton *reportnya*, dan kalau ada tambahan misalnya 100 kwintal itu merupakan dokumen lain untuk kontrolnya itu.

- 6. Menurut teori PPN barang berhak dikenakan pajak jika terjadi perpindahan kepemilikan, sedangkan jasa maklon tidak ada *transfer of rights* jadi bagaimana justifikasinya?**

Maklon internasional ya? Kalau lintas negara ya itu tadi isunya bukan ada transfer kepemilikan atau tidak. Isunya adalah dia melintasi Daerah Pabean, itu saja melintasi negara kita, *border* masuk ataupun *border* keluar. Kalau keluar sudah dianggap ekspor, kalau masuk dia pinjam atau apa bahkan *reject*. Misal kita ekspor lalu *direject*, balik kenegara kita itu merupakan *treatment* impor. Ya ini merupakan kontrol barang. Jadi menguntungkan perusahaannya ya kalau bisa dikreditkan.

7. Kalau menurut Bapak, PMK ini apakah sudah ideal?

Sama seperti tadi mungkin kita selalu mencoba untuk ideal. Otomatis kita berada di belakang bisnis, karena kita bukan pelaku bisnis, kita tidak tahu inovasi-inovasi di dunia bisnis itu seperti apa. Kita berusaha untuk mengikuti, jadi mungkin satu-dua langkah di belakang bisnis itu.

8. Kalau di negara lain bagaimana perlakuannya PPN atas jasa maklon ini?

Background dari kita mengubah itu, kita bandingkan dengan negara lain di kawasan yang sama termasuk Australia. Kita bandingkan, ternyata mereka pendekatannya berbeda-beda. Pendekatan yang pertama adalah bebas di awal, jadi tidak ada lagi PPN. Ada lagi pendekatan kedua, dia kena dulu tapi nanti dapat dikreditkan. Dan kita lebih memilih yang kedua, dikarenakan fungsi pengawasan.

9. Harapan Bapak apa tentang PPN atas jasa maklon ini?

Ya mungkin jadi bisa lebih bersaing kedepannya karena kita sudah akomodasi itu sebagai ekspor, sudah dapat tarif 0%. Mudah-mudahan di pasar internasional bisa bersaing.

HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)
Narasumber : Bapak Purwitohadi
Kepala Subbidang PPN dan PPnBM, Badan Kebijakan Fiskal
Hari/Tanggal : 21 Oktober 2011
Waktu : 13.59 – 14.20 WIB
Tempat : Gedung Badan Kebijakan Fiskal, Lt. 6
Jl. Dr. Wahidin No. 1, Jakarta Pusat

1. Sebenarnya apa maksud dari PMK 30 Tahun 2011?

Sudah ke DJP belum?

Sudah Pak.

Ini PMK.03 ya? PMK.03 ini sebenarnya di DJP sih, Mas. Jadi kode PMK itu, kalau .03 itu pajak, .04 bea cukai, .011 baru BKF. Jadi informasi lengkap seharusnya lebih di DJP kemarin. Tapi sebenarnya ini, kalau menurut saya kenapa itu dilaporkan di SPT-nya yang memberikan jasa maklon ini karena terkait dengan secara administrasi ekspornya itu lho Mas. Secara dokumen itu kan sebenarnya si pengusaha jasa maklonnya, jadi kalau itu nanti tidak dilaporkan disitu pajak masukannya jadi kelihatannya tidakimbang. Di kalau menurut saya itu sekedar supaya sinkron. Kalau ekspor tidak dilaporkan dalam SPT-nya jasa maklon, nanti seolah-olah, ini kok tidak ada nilai tambahnya. Ekspornya kecil, misalkan 10, pajak masukannya bisa 30 katakanlah seperti itu. Jadi sekedar yah tadi itu biar logis lah SPT-nya.

2. Bagaimana jika dikaitkan dengan konsep perpindahan kepemilikan pada *supplies of goods*?

Karena memang itu yah mas, kenapa ekspor tidak bisa diperlakukan seperti itu. Karena kalau lokal kan nanda 10%-nya. Kalau maklon ini kan yang ekspor 0%. Jadi tidak bisa diperlakukan seperti itu.

Lampiran 6 (lanjutan)

3. Kalau sebelum PMK 30 ini bagaimana sih pak perlakuan PPN-nya, khususnya yang terkait dengan restitusi pajak masukan?

Sebenarnya kalau memang itu bisa dibuktikan, artinya jika orang mengklaim restitusi secara formal dan material bisa dibuktikan, secara material itu benar dan secara formal ada dokumen PIB dan sebagainya. Nah mungkin DJP melihat selama ini, di PMK 70 itu ada ketimpangan. Dia jual jasa omzetnya cuma kecil, ekstrimnya perusahaan ini cuma maklon untuk ke luar negeri, sementara PM-nya itu sangat besar dia impor dan sebagainya itu. Sehingga yasudah biar kelihatan di SPT-nya itu ada nilai tambahnya. Memang waktu ini, tidak begitu intens membahasnya dengan kami. Pada waktu yang PMK 70-nya memang intens dengan kita tidak seperti yang 30 ini.

4. Mengapa hanya terdapat 3 jenis ekspor jasa yang diatur dalam PMK 70?

Kalau yang saya dengar dari DJP, ini lebih mudah diawasi karena melekat dengan barang. Karena tipikal jasa itu kan susah diraba dan dilihat dan ketiga jenis jasa ini lebih mudah diawasi. Tidak tertutup kemungkinan, jasa lainnya akan masuk jika dipandang pengawasannya mungkin untuk dilakukan.

Apakah karena Indonesia mempunyai spesialisasi di ketiga jasa ini?

Sepertinya belum juga. Sebenarnya idealnya itu, kita kan punya Kementerian Perindustrian. Mereka kan punya *roadmap*, dia mau membangun industri apa. Sehingga seharusnya apa yang menjadi prioritas Kementerian Perindustrian dapat terkomunikasikan dengan Kementerian Keuangan sehingga kita dapat memformulasikan fasilitas PPN-nya.

5. PMK 30 ini kan bertujuan untuk menjaga daya saing jasa maklon, maksudnya itu seperti apa sih Pak?

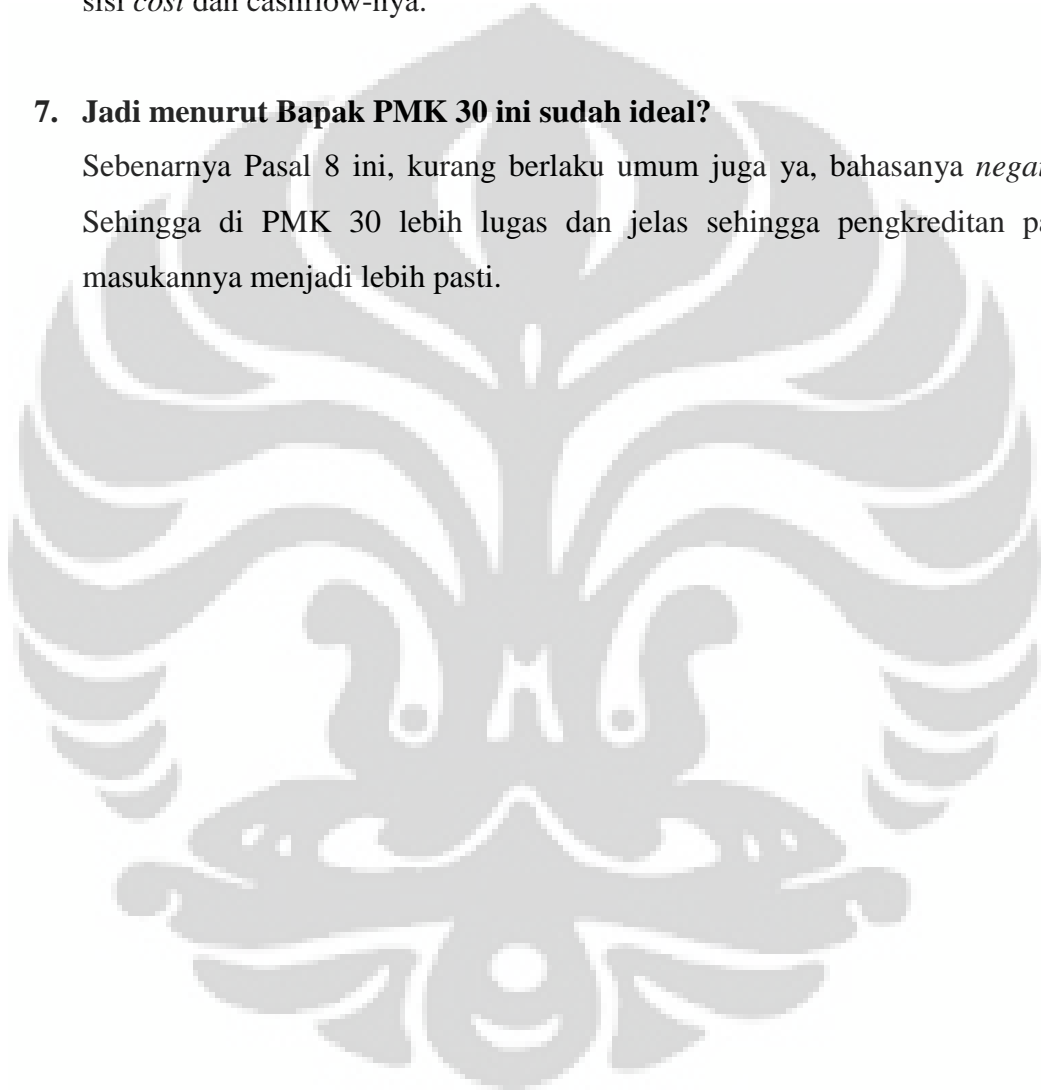
Daya saing itu begini. Kalau jasa itu tidak dikenakan 0% atau tidak terutang PPN, maka PPN masukannya tidak dapat dikreditkan sehingga nanti *cost*-nya naik dan membebani pengusaha, teorinya kan seperti itu.

6. Di negara lain, untuk impor barang maklon ada yang dibebaskan terlebih dahulu PPN-nya, bagaimana tanggapan Bapak?

Kita tidak seperti itu ya. Sementara ini kan kalau terkait itu kita sebenarnya ada mekanisme impor sementara. Nah di sana ada diatur mengenai transaksi dan impor yang dibebaskan bea masuk dan PPN-nya dalam PMK 231 itu. Untuk barang-barang tertentu yang bea masuknya dibebaskan, PPN-nya tidak dipungut seperti itu. Tapi untuk kegiatan maklon ini tidak dimasukkan ke dalam itu. Memang kalo kena dulu itu lebih *simple* ya, namun ada kerugian di sisi *cost* dan *cashflow*-nya.

7. Jadi menurut Bapak PMK 30 ini sudah ideal?

Sebenarnya Pasal 8 ini, kurang berlaku umum juga ya, bahasanya *negative*. Sehingga di PMK 30 lebih lugas dan jelas sehingga pengkreditan pajak masukannya menjadi lebih pasti.



HASIL WAWANCARA

Pewawancara : Wisnu Anggoro Wicaksono (0706287795)
Narasumber : Drs. Iman Santoso M.Si.
Tax Partner Ernst & Young Indonesia
Hari/Tanggal : 13 Desember 2011
Waktu : 154.05 – 15.27 WIB
Tempat : *By Phone*

1. Bagaimana perlakuan PPN atas barang yang melekat sama maklon, impor ekspornya sebelum ekspor jasa itu tergolong sebagai ekspor jasa yang dikenakan PPN 0%?

Seingat saya, kalau berbicara tentang jasa maklon itu, yang kamu tanya ini kan yang *cross border* maklon, kalau yang domestik tergantung perjanjian, jasa maklon itu dianggap *service/* jasa kena pajak, yang itu normal lah ya. Yang kedua *cross border* maklon, kenapa jadi perhatian, karena begitu barang masuk dari luar ke Indonesia itu kan harus jelas importir atau eksportirnya itu siapa. Dalam konteks ini, meskipun misalnya *ownership* nya itu masih pada pihak luar negeri, tapi kan begitu barang itu masuk ke Indonesia harus ada *importer of record*-nya. Yang impor siapa, begitu kan. Makanya dalam konteks *cross border* maklon itu tidak bisa menggunakan *term service*, kondisinya begitu, makanya harus dibuat semacam jual-beli. Buat si importir, bahan baku yang didapatkan dari *principle*-nya/pemberi *order* yang di luar itu akan di *recognize* sebagai pembelian. Kemudian diproses *toll manufacturing*, begitu udah jadi dijual balik lagi kesana. Jadi memang transaksinya dalam *cross border* maklon itu, tidak bisa menggunakan *term service* tapi lebih ke jual-beli. *Cross border* itu maksudnya *toll manufacturing*nya ada di Indonesia, tapi si pemberi *order*nya ada di luar. Pemberi *order* sekaligus *customer*-nya, akhirnya setelah barangnya jadi dijual kesana. Setahu saya begitu ya.

2. Selama ini bagaimana perlakuan pengkreditan pajak masukan, kalau misalnya di PMK yang lama dia menganggap hanya ada jasa saja, sedangkan barangnya tidak dianggap, jadi otomatis pajak masukan yang waktu barang bakunya di impor tidak bisa dikreditkan. Di surat penegasan dirjen yang terdahul itu saya juga menangkapnya belum jelas, itu bagaimana pak?

Itu makanya yang menurut saya, di ekspor maklon itu tadi dianggap sebagai jual-beli biasa. Jadi pembelian bahan bakunya masuk sebagai komponen HPP-nya si perusahaan *toll manufacturing*. Sehingga nanti dia akan mendapat *input VAT* dalam bentuk PPN impor, nanti kan barang itu

Lampiran 7 (lanjutan)

untuk di ekspor jadi harus dibalik gitu. Bisa di restitusi juga, karena yang import itu akan dikreditkan sama dia sebagai PPN masukan.

Barangnya kan udah oke pak, tapi kalau jasanya bagaimana?

Jasanya itu sudah masuk ke dalam, jadi misalnya begini misalnya *service*, komponennya itu sudah di *bundle* di dalam harga jual.

- 3. Selama ini apakah ada wajib pajak yang melakukan keberatan atau merasa keberatan karena PPN itu agak mengganggu *cash flow* mereka, soalnya si barang itu kan sudah pasti akan diekspor?**

Kan bisa di restitusi.

Soalnya kalau dibandingkan negara lain misalnya Cina itu barang masuknya dibebaskan dari pengenaan pajak, jadi biaya bea masuknya tidak dikenakan dan PPN impornya juga tidak dipungut. Otomatis meringankan karena barang maklonnya akan diekspor lagi. Kalau dikenakan, ibaratnya PPN yang disetor itu cuma numpang lewat begitu pak?

Ya kalau di kita kebijakannya adalah yang pertama biasanya *toll manufacturing* itu berada di kawasan berikat. Kita sebenarnya sudah punya fasilitas juga tinggal masalahnya mau dimanfaatkan apa tidak sama investornya. Perusahaan *toll manufacturing* bisa berlokasi di kawasan berikat, sehingga waktu dia melakukan importasi untuk tujuan ekspor PPNnya bisa mendapatkan pembebasan, kedua bisa juga kalau dia tidak berada di lokasi kawasan berikat, dia mengajukan restitusi yang dipercepat, jadi otomatis ada di *refund position*. Jadi fasilitasnya ada dua, kebijakan pajaknya kalau menurut saya sudah lumayan.

Kalau yang dibebaskan itu bukannya akan lebih menguntungkan lagi?

Kadang-kadang kan seperti ini, memang kalau misalnya sudah dari awal memang diatur banyak perusahaan maklon yang sudah berlokasi di kawasan berikat. Sehingga bisa *saving* di *cash flow* nya kan. Karena waktu impor barangnya tidak perlu bayar PPN-nya. Kalau ada *company toll manufacture* yang sudah terlanjur mendirikan pabrik dia bisa mengajukan diri sebagai PDKB (pengusaha di dalam daerah kawasan berikat). Atau bisa juga ambil opsi untuk meminta restitusi yang dipercepat, kan umumnya pengajuan restitusi diajukan satu tahun sekali, tapi untuk industri-industri tertentu itu bisa masing-masing. Syaratnya adalah kalau mereka sudah mengajukan ekspor. Kalau sudah ekspor ya sudah.

- 4. Tetapi kalau di Cina itu kan jadinya lebih konsisten pak karena jasa maklon itu merupakan jasa, bukan barang, itu bagaimana pak?**

Ya kalau di kita juga ada jasa maklon, jasa maklonnya kalau jasa maklonnya untuk tujuan ada ekspor jasa, itu termasuk yang di pengenaan 0% itu kan.

5. Kalau kelaziman internasional itu kan sebenarnya atas impor barang jasa maklon itu dikenakan atau tidak Pak?

Itu kan tergantung policy di masing-masing negara. Pada umumnya semuanya kan menganut *destination principle*, asal ada barang masuk ke negara bersangkutan itu pasti dikenakan pajak atau PPN atau kaitannya langsung dengan ini GST/VAT. Cuma mekanisme pengembaliannya itu yang perlu diperjelas begitu. Begitu barangnya dibawa balik, dikonsumsi di negara kita sendiri, mereka ada konsekuensi *refund* lah.

6. Satu lagi Pak terakhir, apakah ada kesulitan di lapangan bagi wajib pajak dalam permintaan pengembalian PPN impor yang telah disetorkan menggunakan Pasal 7 ayat (3), (4) dan (5) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000?

Terus terang saya untuk yang itu belum pernah menangani. Jadi saya tidak bisa *comment* penerapannya di lapangan.