



UNIVERSITAS INDONESIA

**EVALUASI KEBIJAKAN PENGKREDITAN PAJAK
MASUKAN PADA PERUSAHAAN KELAPA SAWIT
TERPADU DITINJAU DARI ASAS *EASE OF
ADMINISTRATION AND COMPLIANCE***

SKRIPSI

**NUR ILMI SARI
0806396380**

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



UNIVERSITAS INDONESIA

**EVALUASI KEBIJAKAN PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN PADA
PERUSAHAAN KELAPA SAWIT TERPADU DITINJAU DARI ASAS
*EASE OF ADMINISTRATION AND COMPLIANCE***

**SKRIPSI
DIAJUKAN SEBAGAI SALAH SATU SYARAT UNTUK MEMPEROLEH
GELAR
SARJANA ILMU ADMINISTRASI**

**NUR ILMISARI
0806396380**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JUNI 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 : Nur Ilmisari

NPM : 0806396380

Tanda Tangan :



Tanggal : 22 Juni 2012

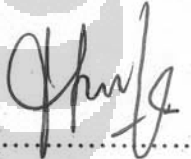
HALAMAN PENGESAHAN


Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : Nur Ilmisari
NPM : 0806396380
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan
Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau
Dari *Asas Ease Of Administration And
Compliance*


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 : Wisamodro Jati, S.Sos., M. Intl Tax (.....) 

Sekretaris Sidang : Neni Sulistiawati, S.Sos. MA (.....) 

Penguji Ahli : Prof. Dr. Gunadi, M. Sc, Ak. (.....) 

Pembimbing : Dikdik Suwardi., S.Sos., M.E (.....) 

Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 2 Juli 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT, karena dengan berkat dan rahmat-Nya yang melimpah, penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka untuk memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Penulis merasakan bahwa banyak bantuan dan bimbingan yang telah diberikan oleh berbagai pihak, mulai dari awal kegiatan perkuliahan hingga kegiatan penyusunan skripsi ini. Dengan itu sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan skripsi tanpa adanya bantuan dan bimbingan yang diberikan kepada penulis. Akhirnya pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono., M.Sc selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik;
2. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksum., M.Si selaku Ketua Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI;
3. Umanto Eko Prasetyo, S.Sos., M.Si selaku Sekretaris Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI;
4. Dra. Inayati., M.Si selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrai Fiskal Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI;
5. Drs. Iman Santoso., M.Si selaku pembimbing akademis penulis karena telah memberikan saran-saran selama penulis menjalani masa kuliah di FISIP UI;
6. Dikdik Suwardi., S.Sos., M.E selaku dosen pembimbing skripsi, atas bimbingan, masukan, saran beserta waktu serta semangat yang diberikan kepada penulis selama masa penulisan skripsi dan bimbingan.
7. Prof. Gunadi., M.Sc., Ak. selaku narasumber dalam pembuatan skripsi ini, atas waktu dan bantuannya dalam mendapatkan informasi yang dibutuhkan sebagai sumber penulisan skripsi ini.
8. Bapak Untung Sukardji, selaku narasumber atas waktu dan bantuannya dalam mendapatkan informasi yang berguna dalam penulisan skripsi ini.

9. Bapak Yonathan Stefano dari Direktorat Jenderal Pajak yang telah menjadi narasumber dalam penulisan skripsi ini atas waktu dan kesediaannya untuk membantu mendapatkan informasi yang menjadi sumber informasi penulisan skripsi ini.
10. Bapak Fadhil Anwar, *Executive Director* Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (GAPKI) sebagai narasumber yang telah memberikan waktu dan kesediaannya untuk membantu penulis mendapatkan informasi untuk penulisan skripsi ini.
11. Bapak Kresno, *Head Tax Department* PT. XYZ sebagai narasumber yang telah memberikan waktu beserta bantuannya memberikan informasi yang penting untuk kegiatan penulisan skripsi ini.
12. Bapak dan Ibu yang tidak bosan-bosannya mendoakan penulis demi kelancaran kegiatan penulisan skripsi ini serta motivasi dan inspirasi yang diberikan kepada penulis.
13. Danang Pudjo Setiawan adik penulis yang membantu memberikan semangat dan mendukung penulis untuk mengerjakan penulisan skripsi ini.
14. Fabian Azami, yang sudah menjadi teman setia penulis untuk berbagi dan yang selalu mendukung dan memberikan semangat serta selalu mendoakan kelancaran penulis dalam penulisan skripsi ini.
15. Teman-teman terdekat penulis yang selalu saling mendukung dan tempat untuk berbagi cerita serta membantu satu sama lain dalam hal penulisan skripsi ini, yaitu: Yosseane Widia Kristi, Ratna Hapsari, Indri Putri Victris, Linda Asri Nurlita, Amelia Retno Wulandari, dan Nita Prishela Cristanty.
16. Seluruh pihak yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.

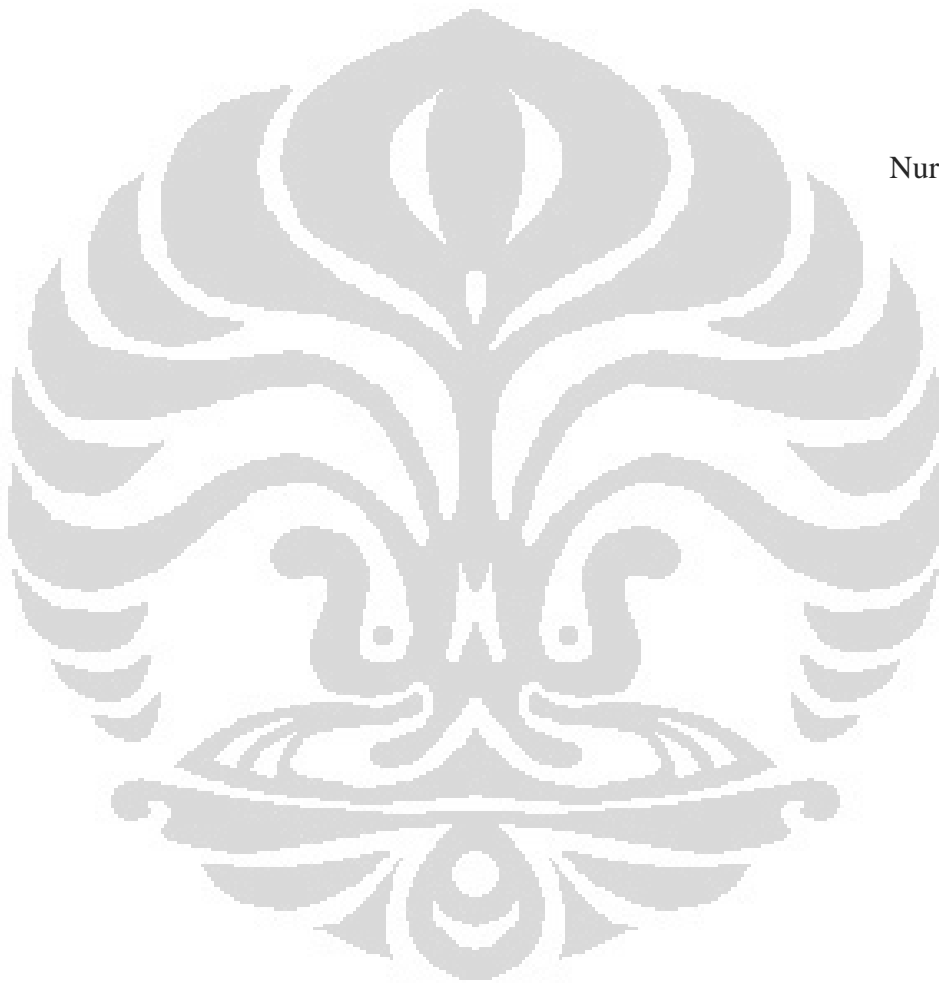
Tentu saja penulis merasa skripsi ini masih banyak kekurangan. Kekurangan ini karena penulis mengalami beberapa keterbatasan dalam mendapatkan informasi untuk kegiatan penulisan skripsi ini. Oleh karena itu, penulis memohon maaf atas kesalahan yang ada pada skripsi ini dan mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang membaca dan memberikan kritik dan saran yang bersifat membangun agar mendapat hasil yang lebih baik lagi pada kesempatan yang mendatang. Akhir kata, penulis berdoa agar Allah SWT dapat

membalas semua kebaikan pihak-pihak yang telah membantu penulis untuk menyelesaikan skripsi ini. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi pembaca, Amiin.

Depok, 22 Juni 2012

Penulis

Nur Ilmisari



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

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

Nama : Nur Ilmisari
NPM : 0806396380
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:

Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau Dari Asas Ease of Administration and Compliance

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 : 24 Juni 2011

Yang menyatakan



(Nur Ilmisari)

ABSTRAK

Nama : Nur Ilmisari
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : **Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan
Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau dari
Asas *Ease of Administration***

Skripsi ini membahas tentang pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Penelitian ini bertujuan menggambarkan latar belakang dikeluarkannya kebijakan, menganalisis evaluasi kebijakan ketentuan pengkreditan pajak masukan bagi pengusaha kelapa sawit tersebut ditinjau dari segi asas pemungutan pajak yaitu *ease of administration*, serta perumusan alternatif kebijakan pengkreditan pajak masukan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu. Latar belakang dikeluarkannya kebijakan tersebut adalah untuk memberikan perlakuan yang sama (*equal treatment*) pada petani agar dapat meningkatkan daya saing dalam dunia usaha kelapa sawit. Jika dilihat dari konsep *exemption goods*, menghasilkan sendiri input berupa barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak kemudian diolah sendiri akan menimbulkan sebagian Pajak Masukan yang telah dibayarkan menjadi tidak dapat dikreditkan. Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif dan teknik analisis data kualitatif dengan hasil penelitian kemudahan administrasi perpajakan belum terpenuhi.

Kata Kunci: Pajak Pertambahan Nilai, Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu, Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan, Asas *ease of administration*, *Deemed*.

ABSTRACT

Name : Nur Ilmisari
Study Program : Under Graduate Program of Fiscal Administration
Title : Policy Evaluation of Input Tax Credit On Integrated Oil Palm Company Viewed From Ease of Adminidtration Principle

This undergraduate thesis discusses about input tax credit on integrated oil palm company. This research aims to describe the background of the policy, analyze the evaluation of the policy from the concept of the ease of administration principle, and to describe the formulation of alternative policy of input tax credit on integrated oil palm company. The background of the policy is the government's desire to treat farmers with equal treatment to oil palm companies, in order to escalate their competitiveness of the palm oil market. The concept of exemption goods describes that if a company produce their own input, which their input is partly exempted from VAT so they cannot reclaim some parts of their input tax for credits. Researcher used qualitative approach and qualitative data analysis technique. The result is the principle of ease of administration on the implementation of tax policy has not been reached.

Keywords: Value Added Tax, Guideliness for Calculating Input Tax, Integrated Oil Palm Companies, Ease of Administration Principle, Deemed Tax

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI.....	vii
ABSTRAK	viii
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
LEMBAR PERSEMBAHAN	xv
 BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Perumusan Masalah	6
1.3. Tujuan Penelitian	6
1.4. Signifikansi Penelitian	8
1. Signifikansi Akademis.....	7
2. Signifikansi Praktis	8
1.5. Sistematika Penulisan	8
 BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA	
2.1. Tinjauan Pustaka	10
2.2. Tinjauan Literatur	13
2.2.1. Kebijakan Publik.....	15
2.2.2. Asas-asas Pemungutan Pajak.....	18
2.2.3. Administrasi Pajak	23
2.2.4. Pengertian PPN	24
2.2.5. <i>Legal Character</i> dalam PPN	25
2.2.6. Metode Penghitungan PPN	27
2.2.7. Pengusaha Kena Pajak	28
2.2.8. Kegiatan menghasilkan.....	28
2.2.9. Penyerahan BKP	29
2.2.10. Pajak Masukan	31
2.2.11. Pajak Keluaran	32
2.2.12. <i>Deemed</i> berdasarkan <i>Second Best Theory</i>	32
2.2.13. <i>Exempt Goods</i>	32
2.3. Kerangka Pemikiran.....	33
 BAB 3 METODE PENELITIAN	
3.1. Metode Penelitian	36
3.2. Pendekatan Penelitian	36
3.3. Jenis Penelitian.....	37
3.4. Metode Pengumpulan Data.....	39
3.5. Teknik Analisis Data.....	42

3.6. Narasumber / Informan	43
3.7. Keterbatasan Penelitian	44

BAB 4 GAMBARAN UMUM PAJAK BUMI DAN BANGUNAN

4.1. Gambaran Umum Kegiatan Industri Kelapa Sawit di Indonesia	45
4.1.1. Gambaran Umum Tanaman Kelapa Sawit.....	46
4.1.2. Perkembangan Tanaman Kelapa Sawit Di Indonesia	46
4.1.3. Pengelolaan Pabrik Kelapa Sawit	47
4.1.4. Pengolahan TBS menjadi CPO	48
4.1.5. Laporan Laba Rugi Perusahaan Kebun dan Perusahaan Kelapa Sawit	51
4.2. Gambaran Umum Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Industri Kelapa Sawit di Indonesia.....	52
4.2.1 Cara Memperhitungkan Pajak Masukan	53
4.2.1.1 Definisi Pengusaha Kena Pajak	53
4.2.1.2 Penyerahan Terutang PPN	55
4.2.1.3 Penyerahan Barang Kena Pajak	57
4.2.1.4 Definisi Pajak Keluaran dan Pajak Masukan.....	58
4.2.1.5 Penghitungan Besar PPN Terutang.....	59

BAB 5 PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN PADA PERUSAHAAN KELAPA SAWIT TERPADU

5.1. Latar Belakang Pembuatan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu	61
5.1.1. Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau Dari Konsepsi <i>Exemption</i> <i>Good</i>	71
5.2 Analisis Pengaturan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Sesuai Dengan Asas <i>Ease Of Administration</i>	74
5.2.1. Kepastian (<i>certainty</i>).....	74
5.2.2. Efisiensi (<i>efficiency</i>).....	80
5.2.3 Asas Kesederhanaan (<i>simplicity</i>)	84
5.3 Alternatif Kebijakan PPN Atas Industri Kelapa Sawit Terpadu Berdasarkan Analisis Kebijakan Mekanisme Pengkreditan Pajak Masukan	85

BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

6.1 Simpulan	92
6.2 Saran.....	93

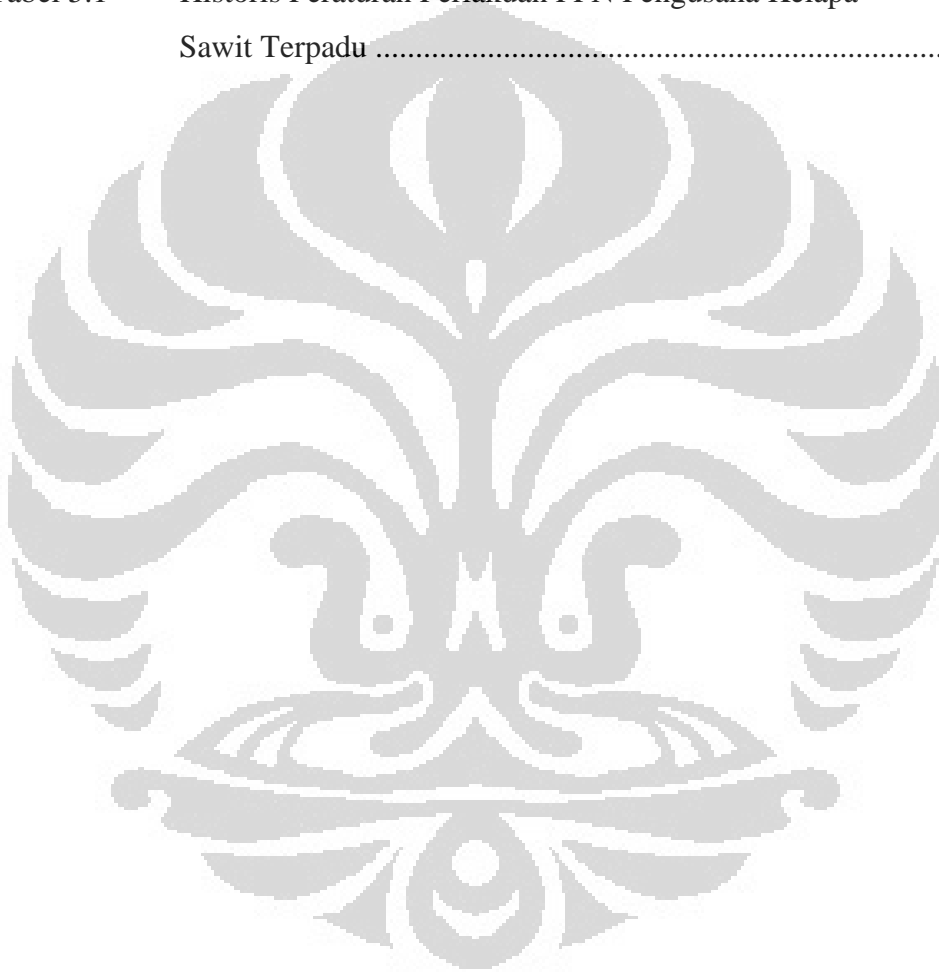
DAFTAR REFERENSI

DAFTAR RIWAYAT

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 2.1 Perbandingan Penelitian mengenai Pengkreditan Pajak Masukan pada Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu.....	13
Tabel 4.1 Definisi Pengusaha Kena Pajak pada UU PPN dan PPnBM.....	54
Tabel 4.2 Penyerahan terutang PPN berdasarkan UU PPN dan PPnBM.....	55
Tabel 4.3 Pengertian Pajak Keluaran menurut UU PPN dan PPnBM.....	58
Tabel 5.1 Historis Peraturan Perlakuan PPN Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu	65



DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 2.1 Proses kebijakan Publik	16
Gambar 2.2 Kerangka Pemikiran Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu	35



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Pedoman Wawancara (Interview Protocol)
(Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan)
- Lampiran 2 Pedoman Wawancara (Interview Protocol)
(Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia)
- Lampiran 3 Pedoman Wawancara (Interview Protocol)
(Wajib Pajak-Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu)
- Lampiran 4 Pedoman Wawancara (Interview Protocol)
(Akademisi)
- Lampiran 5 Pedoman Wawancara (Interview Protocol)
(Akademisi)
- Lampiran 6 Hasil Wawancara Mendalam dengan Yonathan Stefamo
- Lampiran 7 Hasil Wawancara Mendalam dengan Fadhil Hasan
- Lampiran 8 Hasil Wawancara Mendalam dengan Gunadi
- Lampiran 9 Hasil Wawancara Mendalam dengan Untung Sukardji
- Lampiran 10 Hasil Wawancara Mendalam dengan Head Tax
Department PT. XYZ (Wajib Pajak)

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Indonesia merupakan salah satu produsen minyak sawit terbesar di dunia dan industri ini merupakan sektor ekspor pertanian yang paling tinggi nilainya selama dasawarsa terakhir (*World Growth*, 2011:5). Perkebunan kelapa sawit di Indonesia telah mengalami perkembangan yang sangat pesat. Perkembangan ditunjukkan dengan bertambahnya luas areal perkebunan di Indonesia yang pada tahun 1968 seluas 120 ribu ha menjadi 4926 ribu ha pada tahun 2003 dan berkembang menjadi 7,3 juta ha pada tahun 2009. Selain itu, dapat juga dilihat dari penyebarannya itu sendiri, perkebunan kelapa sawit yang mulanya hanya terdapat pada tiga propinsi di Sumatera, tetapi pada tahun 2005 telah tersebar di 17 propinsi di Indonesia yang meliputi wilayah Sumatera, Jawa, Kalimantan, Sulawesi, Maluku dan Papua (Goenadi et.al. 2005:5).

Areal perkebunan kelapa sawit terluas terdapat di Sumatera yaitu mencapai 75,98 persen yang kemudian diikuti oleh Kalimantan yang mencapai 20,53 persen. Perkembangan secara pesat perkebunan kelapa sawit bermula di penghujung tahun 1980an, yaitu ketika perkebunan besar swasta (PBS) mulai memasuki bidang perkebunan dan pengolahan minyak kelapa sawit dalam jumlah besar. Sebelum PBS memasuki perkebunan dan pengolahan, perkebunan kelapa sawit didominasi oleh perkebunan milik negara (PBN). Seiring dengan meningkatnya areal perkebunan kelapa sawit, produksi kelapa sawit juga mengalami peningkatan, yaitu dari 181 ribu ton pada tahun 1968 menjadi 9,8 juta ton pada tahun 2003 (Goenadi et.al. 2005:5).

Perkembangan kelapa sawit di Indonesia juga dapat terlihat dari meningkatnya harga *crude palm oil* (CPO) dan pertumbuhan luas areal perkebunan di Indonesia. Harga CPO di Indonesia terus menguat atau sudah sebesar Rp 9.053 per kilogram (Dwi, 2012:1). Pada periode 1999-2009, pertumbuhan luas areal perkebunan besar negara hanya relatif kecil yaitu meningkat rata-rata 1,73 persen per tahun. Sedangkan pertumbuhan terbesar terjadi pada perkebunan rakyat yang mencapai tingkat pertumbuhan rata-rata 12,01 persen per tahun. Sementara perkebunan besar swasta meningkat rata-rata

sekitar 5,04 persen per tahun (*Data Consult, 2009:2*). Hal tersebut menunjukkan bahwa bisnis kelapa sawit mempunyai potensi besar sebagai sumber penerimaan pajak.

Perusahaan perkebunan kelapa sawit jika dilihat dari kegiatan menghasilkannya biasanya memproduksi dua jenis barang untuk dijual. Barang yang pertama adalah tandan buah segar (TBS). Sedangkan barang yang kedua adalah *crude palm oil* (CPO).

Dilihat dari barang yang dihasilkan, perusahaan kelapa sawit terbagi menjadi dua jenis. Jenis yang pertama merupakan jenis mayoritas perusahaan kelapa sawit yang ada di Indonesia biasanya hanya menghasilkan TBS saja. Perusahaan tersebut hanya menjual TBS murni 100 persen dan barang tersebut tidak diolah lebih lanjut menjadi CPO. Perusahaan yang hanya menjual TBS selanjutnya dapat disebut dengan perusahaan kelapa sawit *non-integrated*.

Selain perusahaan kelapa sawit *non-integrated*, terdapat jenis perusahaan yang menjual TBS sekaligus mengolahnya menjadi CPO kemudian menjualnya. Jenis perusahaan tersebut kemudian disebut dengan perusahaan kelapa sawit terpadu (*integrated corporate*). Jenis perusahaan kelapa sawit terpadu juga ada yang hanya menjual minyak kelapa sawitnya saja. Perusahaan yang hanya menjual minyak kelapa sawit tetap dapat dikatakan sebagai perusahaan terpadu karena pada dasarnya perusahaan tersebut menghasilkan TBS tetapi perusahaan memutuskan untuk tidak menjualnya murni 100 persen sehingga diperlukan proses pengolahan. Setelah TBS tersebut diproses menjadi CPO, perusahaan kelapa sawit terpadu kemudian menjualnya.

Berdasarkan UU no. 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU no. 42 tahun 2009 (yang sekarang disebut dengan UU PPN) mendefinisikan Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak yang dikenakan atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia. Daerah pabean Indonesia yang dimaksud dalam Undang – Undang tersebut yaitu seluruh wilayah Republik Indonesia meliputi daratan, perairan dan ruang udara diatas wilayah Republik Indonesia dan juga tempat-tempat tertentu di zona ekonomi eksklusif (ZEE) beserta landas kontinennya. Pemanfaatan barang tidak berwujud dan/atau jasa yang berasal dari luar daerah

pabean serta kegiatan ekspor dan impor barang ke dalam dan ke luar daerah pabean dikenakan PPN.

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas nilai tambah dari suatu barang kena pajak (BKP) atau jasa kena pajak (JKP) yang diberikan oleh pihak yang berperan sebagai penjual barang atau pemberi jasa. Maka yang menjadi subjek PPN adalah orang pribadi dan badan yang berasal dari dalam maupun luar negeri termasuk juga instansi pemerintah. Sehingga, jika terdapat transaksi baik antar sesama pihak dalam negeri dengan pihak luar negeri, sepanjang dilakukan di dalam daerah pabean Indonesia pada prinsipnya terutang PPN.

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan pada setiap penyerahan BKP dan/atau JKP serta terhadap setiap mata rantai produksi dan distribusi. Nilai barang pada setiap mata rantai produksi dan distribusi akan berubah dan bertambah karena digunakannya berbagai faktor produksi oleh pengusaha sebagai unsur biaya ditambah perhitungan margin laba yang diharapkan. Maka, pertambahan nilai yang terjadi pada setiap mata rantai tersebut merupakan dasar pengenaan pajak dalam sistem PPN (Departemen Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, 1988).

Kewajiban melaksanakan pemungutan PPN dilaksanakan dengan menggunakan sistem faktur. Dalam pelaksanaan pemungutan tersebut, faktur mempunyai fungsi sebagai bukti transaksi penyerahan barang dan/atau penyerahan jasa yang terutang pajak. Mekanisme pemungutan PPN dapat dilakukan dengan menggunakan pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran (PK-PM). Mekanisme pemungutan PPN yang dilakukan dengan pengkreditan pajak masukan dan pajak keluaran mempunyai keunggulan yaitu pengusaha hanya diwajibkan membayar pajak yang terutang dari selisih pajak keluaran dan pajak masukan yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Sejumlah syarat-syarat tertentu harus dipenuhi sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku untuk dapat mengkreditkan pajak masukannya.

Berdasarkan UU PPN tidak semua barang dapat dikenakan pajak, terdapat barang yang dikenakan pajak (*positive list*) dan barang yang tidak dikenakan pajak (*negative list*). Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai mengatur hanya barang-barang yang tidak dikenakan PPN (*negative list*). Pengelompokan jenis barang

yang tidak dikenakan PPN berdasarkan Pasal 4A ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai ditentukan harus berdasarkan kelompok barang seperti salah satunya adalah barang yang merupakan hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya. Barang yang diambil dari sumbernya merupakan karakteristik yang diterapkan kembali oleh pemerintah melalui peraturan lain yaitu Keputusan Menteri Keuangan Nomor 155/KMK/.04/2001 tanggal 2 April 2001 melalui pasal 1 huruf c merumuskan bahwa barang kena pajak tertentu yang bersifat strategis adalah barang hasil pertanian yang dipetik langsung, diambil langsung, atau disadap langsung dari sumbernya. Pada umumnya barang yang tidak kena PPN adalah barang yang diambil langsung dari sumbernya tanpa pengolahan lebih lanjut seperti hasil pertambangan atau hasil pertanian maupun perkebunan.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan tersebut menyebabkan adanya perbedaan perlakuan PPN yang dikenakan pada pengusaha kelapa sawit non terpadu dengan pengusaha kelapa sawit terpadu. Pengusaha kelapa sawit non terpadu yang hanya menjual TBS tidak dikenakan PPN karena berdasarkan pasal 4A ayat (2) UU PPN yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa TBS yang merupakan salah satu barang strategis dan merupakan salah satu barang yang tidak dikenakan pajak karena merupakan hasil langsung dari perkebunan dan belum diolah. Sedangkan pengusaha kelapa sawit terpadu, baik yang hanya menjual CPO saja atau yang menjual CPO juga sekaligus menjual TBS akan dikenakan pajak karena CPO termasuk dalam barang yang dikenakan pajak.

Penjelasan bahwa tandan buah segar merupakan barang yang bebas dari PPN terdapat pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE - 90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 yang berisikan tentang Pengkreditan pajak masukan Pada Perusahaan Terpadu (Integrated) Kelapa Sawit. Kemudian dijelaskan juga pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut bahwa berdasarkan Pasal 16B ayat (3) UU PPN bahwa pajak masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau perolehan JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan. Sehingga, bagi para pengusaha kelapa sawit yang tidak terpadu yang hanya menghasilkan TBS yang merupakan barang yang dibebaskan

dari pengenaan pajak, maka pajak masukan yang telah dibayar oleh pengusaha kelapa sawit untuk menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan.

Tetapi bagi para pengusaha kelapa sawit terpadu (*integrated*), TBS merupakan barang setengah jadi yang berikutnya akan diolah lebih lanjut menjadi CPO dan hasil olahan kelapa sawit lainnya. Pajak masukan yang dimiliki oleh pengusaha kelapa sawit terpadu yang mengolah TBS yang merupakan barang yang dibebaskan dari PPN menjadi CPO yang merupakan BKP juga diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE - 90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 yang berisikan tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (Integrated) Kelapa Sawit, yang didalamnya disebutkan dalam nomor 6 huruf (a) bahwa Pajak Masukan (PM) atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan BKP (CPO/PKO) dapat dikreditkan. Sehingga telah dipertegas bahwa pajak masukan yang dimiliki oleh pengusaha kelapa sawit terpadu (*integrated*) yang melakukan penyerahan berupa CPO dapat dikreditkan. Sementara bagi pengusaha kelapa sawit terpadu yang melakukan penyerahan berupa TBS dan juga CPO, berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dapat mengkreditkan pajak masukan yang dimilikinya tetapi hanya sebanding dengan jumlah peredaran CPO terhadap peredaran seluruhnya perusahaan tersebut.

Penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu yang terjadi di lapangan mengalami kendala. Pengusaha kelapa sawit terpadu dalam sebuah artikel mencontohkan aturan PMK No.78/2010 tentang mekanisme pengkreditan PPN masukan yang justru menurutnya menimbulkan peluang multitafsir bagi fiskus. Fiskus berpendapat bahwa sepanjang sudah menghasilkan TBS, walaupun tidak ada penyerahan keluar organisasi, maka pajak masukannya tidak boleh dikreditkan.

Isi dari artikel tersebut juga menyebutkan bahwa kemudian ketika akhir tahun 2011 DJP menerbitkan SE-90/2011 tentang pengkreditan pajak masukan untuk industri kelapa sawit yang secara formal melarang pengkreditan pajak masukan yang telah dibayar dalam rangka menghasilkan TBS oleh industri kelapa sawit. Hal itu terjadi walaupun perusahaan kelapa sawit terpadu mengolah lebih lanjut TBS menjadi CPO dan hanya melakukan penyerahan CPO ke luar. Lalu,

penerbitan PP 1/2012 pada pasal 5 ayat 4, menurutnya secara kontradiksi membuat definisi sendiri, yakni pemakaian sendiri untuk diproses lebih lanjut untuk tujuan produktif termasuk dalam pengertian penyerahan.

Berangkat dari kendala yang ditemukan para pengusaha kelapa sawit terpadu pada praktek pengkreditan pajak masukan maka akan dirumuskan sebuah alternatif kebijakan. Kebijakan yang akan diajukan sebagai alternatif dari kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu adalah rumusan alternatif kebijakan yang nantinya akan mengatur tentang pedoman penghitungan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Pedoman penghitungan pajak masukan tersebut dihitung dengan metode *deemed* pajak masukan.

1.2 Perumusan Masalah

Metode yang digunakan Indonesia dalam menghitung PPN adalah dengan *credit method*. Bagi para pengusaha dari tingkat produksi hingga distribusi mengenakan PPN atas penjualan kepada konsumennya. Pajak yang dibayar pada saat pengusaha melakukan pembelian BKP atau JKP yang berhubungan dengan kegiatan perusahaannya dapat dikreditkan. Rosdiana, Irianto, Putranti (2011) menyatakan bahwa pajak yang berupa selisih antara pengkreditan pajak masukan yang dibayar pada waktu pembelian dan pajak keluaran yang dipungut pada waktu penyerahan BKP dan/atau JKP pengusaha tersebut yang dibayar ke kas negara.

Tandan buah segar merupakan salah satu barang strategis yang penyerahannya tidak dipungut PPN. Barang strategis yang penyerahannya tidak dipungut PPN maka pajak masukannya tidak dapat dikreditkan. Bagi para pengusaha kelapa sawit terpadu yang melakukan penyerahan berupa TBS dan CPO dapat dikreditkan pajak masukannya karena CPO merupakan barang kena pajak walaupun TBS merupakan barang strategis yang penyerahannya tidak dikenakan pajak.

Penyerahan kedua jenis barang tersebut oleh pengusaha kelapa sawit terpadu mempunyai cara tersendiri untuk mengkreditkan pajak masukannya, yaitu dengan cara menghitung perbandingan peredaran CPO terhadap peredaran seluruhnya perusahaan tersebut. Perusahaan kelapa sawit terpadu yang hanya melakukan

penyerahan CPO dapat mengkreditkan pajak masukannya karena CPO merupakan barang kena pajak.

Penghitungan pajak yang dilakukan dengan cara pengkreditan pajak masukan atas penyerahan BKP diakui oleh pengusaha masih mengalami kendala. Kerugian kemudian timbul akibat kendala-kendala tersebut. Maka kemudian dibutuhkan alternatif kebijakan yang tepat agar tidak muncul kendala yang dapat merugikan pengusaha kelapa sawit terpadu.

Berdasarkan uraian tersebut diatas maka yang menjadi permasalahan dalam penelitian yang akan dilaksanakan adalah:

1. Apakah yang menjadi dasar pemerintah dalam menerbitkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada industri kelapa sawit terpadu?
2. Bagaimana pengaturan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada industri kelapa sawit terpadu ditinjau dari asas *ease of administration and compliance*?
3. Bagaimana alternatif kebijakan PPN atas industri kelapa sawit terpadu berdasarkan analisis kebijakan mekanisme pengkreditan pajak masukan?

I.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian tersebut diatas maka yang menjadi tujuan dalam penelitian yang akan dilaksanakan ini adalah:

1. Untuk menjelaskan dasar yang digunakan oleh pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada industri kelapa sawit terpadu.
2. Untuk menjelaskan bagaimana pengaturan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada industri kelapa sawit terpadu sesuai prinsip *ease of administration and compliance*.
3. Untuk menjelaskan bagaimana alternatif kebijakan PPN atas industri kelapa sawit terpadu berdasarkan analisis kebijakan mekanisme pengkreditan pajak masukan.

I.4 Signifikansi Penelitian

Berdasarkan latar belakang, pokok permasalahan dan tujuan penelitian diatas maka peneliti berharap agar penelitian yang telah dilakukan akan mempunyai manfaat. Berikut dibawah ini adalah manfaat-manfaat yang diharapkan oleh peneliti:

1. Manfaat teoritis

Berdasarkan manfaat teoritisnya, penelitian yang telah dilaksanakan ini diharapkan dapat menjadi bahan acuan peneliti lain dalam menganalisa tentang bagaimana cara pengkreditan pajak masukan bagi pengusaha sawit terpadu yang sesuai dengan kebijakan dari pemerintah.

2. Manfaat Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan saran dan informasi bagi para fiskus agar lebih tepat dalam menjalankan tugasnya menghitung pajak masukan bagi pengusaha sawit terpadu.

I.5 Sistematika Penulisan

Bab I Pendahuluan

Bab ini berisi latar belakang permasalahan, pertanyaan penelitian yang telah dilaksanakan, tujuan penelitian yang telah dilaksanakan, signifikansi penelitian yang telah dilaksanakan, dan sistematika penulisan.

Bab II Kajian Literatur

Bab ini berisi tinjauan pustaka dan tinjauan literatur mengenai kelapa sawit dan pengkreditan pajak masukan pada pengusaha kelapa sawit untuk penelitian yang telah dilaksanakan.

Bab III Metodologi Penelitian

Pada bab ini membahas tentang metodologi penelitian yang telah dilaksanakan oleh peneliti.

Bab IV Gambaran Umum Obyek Penelitian

Di dalam bab ini membahas gambaran umum mengenai perusahaan kelapa sawit terpadu. Transaksi-transaksi yang dilakukan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu dan juga dijelaskan dalam bab ini.

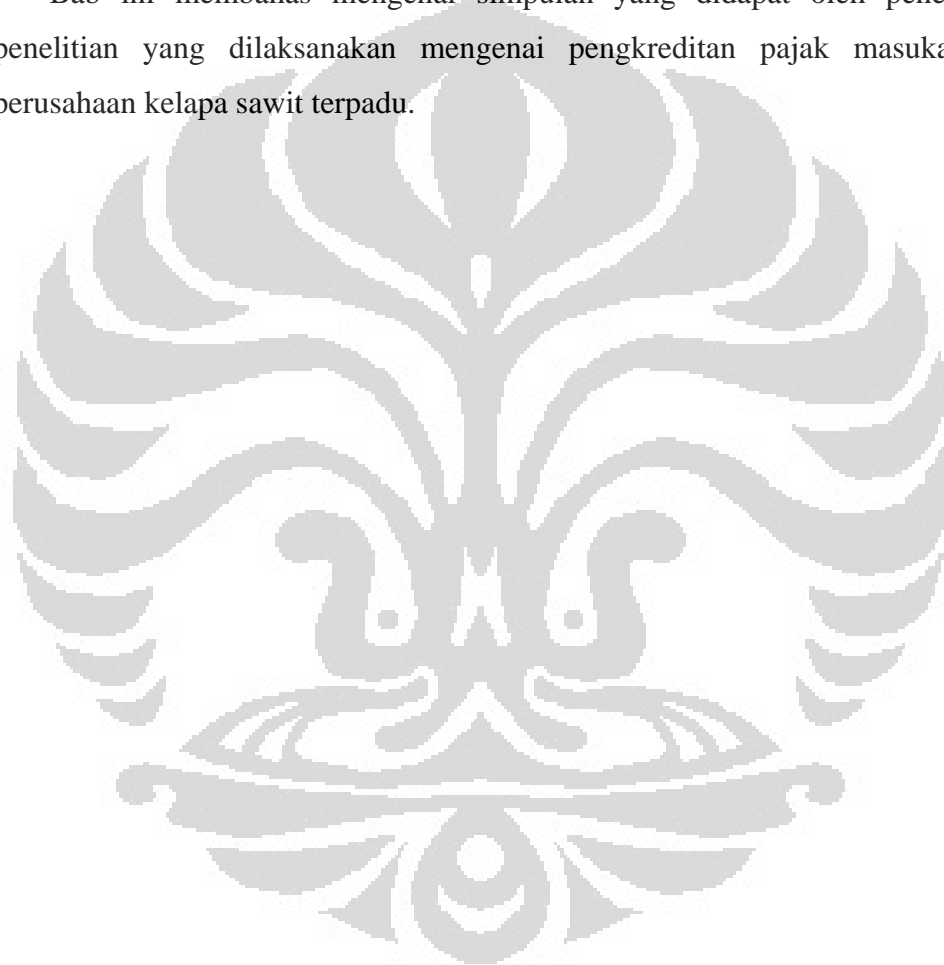
Universitas Indonesia

Bab V Pengkreditan pajak masukan pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu

Bab ini membahas mengenai bagaimana perusahaan kelapa sawit terpadu mengkreditkan pajak masukan. Pembahasan pengkreditan pajak masukan pada kelapa sawit terpadu dilihat dari prinsip *ease of administration and compliance* juga dibahas dalam bab ini.

Bab VI Simpulan

Bab ini membahas mengenai simpulan yang didapat oleh peneliti dari penelitian yang dilaksanakan mengenai pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu.



BAB 2

KAJIAN LITERATUR

2.1 Tinjauan Pustaka

Untuk melaksanakan penelitian mengenai “Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu”, peneliti merasa perlu melakukan peninjauan sebelumnya atas penelitian-penelitian terkait yang telah dilakukan sebelumnya. Peneliti memilih dua hasil penelitian-penelitian yang terkait dengan PPN atas perusahaan kelapa sawit. Tinjauan pustaka yang dipilih ini diharapkan dapat menjadi bahan perbandingan bagi peneliti.

Tinjauan kepustakaan pertama diambil dari tesis yang berjudul “Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi” karya Heru Tri Noviyanto, mahasiswa jurusan Ilmu Administrasi Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (S2) Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Penelitian ini membahas tentang pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan kegiatan pasca produksi dan latar belakang ditambahkannya ayat (2a) pada pasal 9 di dalam perubahan kedua UU PPN dan PPnBM tahun 2000 dan perubahan ayat tersebut pada perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM. Pada penelitian ini peneliti menggunakan pendekatan kualitatif, data diperoleh dari wawancara, kajian bahan tertulis atau studi dokumentasi, dan penelusuran data *online*. Hasil yang diperoleh dari penelitian ini terdiri dari tiga kesimpulan.

Kesimpulan yang pertama adalah berdasarkan keterangan yang diperoleh dari para narasumber, perubahan pasal 9 UU PPN dan PPnBM perubahan kedua pada tahun 2000 dengan menambahkan ayat (2a) tidak melalui tahapan perumusan masalah. Namun diketahui bahwa penambahan ini terjadi mendasarkan pada model elitis dimana inisiatif perubahan berada pada pihak pemerintah yang mengakibatkan akas masalah yang sebenarnya tidak benar-benar teratasi. Kesimpulan yang kedua adalah perubahan ketiga UU PPN dan PPnBM yang membatasi pengkreditan pajak masukan terkait dengan pra produksi hanya

Universitas Indonesia

atas pajak masukan dilakukan melalui tahapan perumusan masalah. Pembatasan ini dilakukan untuk mengembalikan filosofis UU PPN dan PPnBM tahun 1983 yang hilang dengan menambahkannya ayat (2a) di dalam pasal 9 pada perubahan kedua undang-undang tersebut. Namun perubahan ini pun dilakukan dengan menggunakan elitis, karena pihak Pemerintah lah yang berinisiatif mengajukan perubahan dan agenda masalah yang akan dicarikan solusi. Bahkan pembatasan pada ayat (2a) ini berimbas munculnya aturan yang menetapkan jangka waktu pra produksi sebagaimana diatur di dalam ayat (6a) untuk seluruh jenis industri. Aturan ini pada dasarnya merupakan bentuk pengawasan untuk menghindari penyalahgunaan pengkreditan pajak masukan atas kegiatan pra produksi. Namun penyeragaman jangka waktu tahapan pra produksi mengakibatkan PPN yang diterapkan tidak netral terhadap setiap industri yang pada akhirnya mengakibatkan munculnya ketidakadilan. Kesimpulan ketiga yang diperoleh oleh peneliti adalah dengan banyaknya penafsiran yang dikemukakan para nara sumber yang menurut pendapat peneliti mewakili pihak eksekutif, pihak yudikatif dan pihak praktisi, menunjukkan bahwa aturan pengkreditan pajak masukan yang saat ini berlaku belum bisa memberikan kepastian atau kejelasan.

Penelitian kedua yang digunakan sebagai bahan pembandingan oleh peneliti adalah tesis yang berjudul “Pengaruh Fluktuasi Harga CPO Di Pasar Global Terhadap Harga Minyak Goreng Sawit Di Dalam Negeri” yang merupakan karya dari Hasbullah, seorang mahasiswa jurusan magister Perencanaan dan Kebijakan Publik Universitas Indonesia. Penelitian ini membahas pengaruh beberapa faktor yang berkaitan dengan CPO sebagai bahan baku minyak goreng sawit yang mempengaruhi harga minyak goreng sawit, peneliti menggunakan pendekatan kualitatif, dimana data-data diperoleh melalui studi dokumentasi dan wawancara. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa faktor-faktor seperti pajak ekspor CPO, harga CPO di pasar internasional dan volume ekspor CPO serta faktor-faktor yang berhubungan dengan kondisi makro ekonomi seperti, tingkat suku bunga kredit, PDB dan *exchange rate* atau nilai tukar secara serempak mempunyai pengaruh

terhadap fluktuasi harga minyak goreng sawit di dalam negeri dengan tingkat sensitifitas yang berbeda-beda.

Dua buah penelitian yang dipaparkan di atas menjadi referensi bagi peneliti untuk melakukan penelitian mengenai Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu. Dua buah penelitian tersebut mempunyai beberapa persamaan jenis penelitian berdasarkan tujuan yaitu penelitian deskriptif, pendekatan penelitian yang kualitatif, serta dalam teknik pengumpulan data. Perbandingan penelitian yang menjadi tinjauan pustaka penelitian dan penelitian yang telah dilakukan tergambar dalam tabel 2.1 di bawah ini



Tabel 2.1
Perbandingan Penelitian mengenai Pengkreditan Pajak Masukan pada Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu

Pembanding	Penelitian Pertama	Penelitian Kedua	Penelitian Yang Dilakukan
Nama Peneliti	Heru Tri Noviyanto	Hasbullah	Nur Ilmisari
Judul	Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak masukan atas Kegiatan Pasca Produksi	Pengaruh Fluktuasi Harga CPO Di Pasar Global Terhadap Harga Minyak Goreng Sawit Di Dalam Negeri	Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau Dari Asas <i>Ease of Administration and Compliance</i>
Tahun	2011	2009	2012
Tujuan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mendapatkan pemahaman mengenai hal-hal yang melatarbelakangi perubahan kedua pasal terkait pengkreditan pajak masukan dalam undang-undang PPN dan PPnBM 2. Mendapatkan pemahaman mengenai hal-hal yang melatarbelakangi perubahan ketiga pasal terkait pengkreditan pajak masukan dalam undang-undang PPN dan PPnBM 3. Menganalisis langkah-langkah yang dapat diambil pihak Direktorat Jenderal Pajak untuk mengantisipasi potensi sengketa yang akan timbul terkait tidak diaturnya perlakuan pajak masukan pada saat Pengusaha Kena Pajak tidak lagi memiliki pajak keluaran 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Melakukan analisis pengaruh kenaikan harga CPO di pasar global terhadap harga minyak goreng sawit dalam negeri 2. Melakukan analisis terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi kenaikan harga minyak goreng sawit di dalam negeri 3. Menganalisis pengaruh beberapa kondisi makro ekonomi dalam mata rantai industri CPO dari hilir hingga hulu (Suku bunga kredit PDB, nilai tukar mata uang rupiah terhadap US \$). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menjelaskan dasar yang digunakan oleh pemerintah dalam menerbitkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada industri kelapa sawit terpadu 2. Menjelaskan bagaimana analisis kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu ditinjau dari asas <i>ease of administration and compliance</i> 3. Menjelaskan bagaimana alternatif kebijakan PPN atas industri kelapa sawit terpadu berdasarkan analisis kebijakan mekanisme pengkreditan pajak masukan
Pendekatan penelitian	Kualitatif	Kualitatif	Kualitatif
Jenis penelitian	Deskriptif	Deskriptif	Deskriptif
Teknik	Wawancara, kajian bahan tertulis atau studi	Studi kepustakaan dan kegiatan wawancara	Studi kepustakaan, kajian bahan tertulis,

Universitas Indonesia

pengumpulan data	dokumentasi, dan penelusuran data <i>online</i>		penelusuran data <i>online</i> dan wawancara mendalam
Hasil yang diperoleh	<ol style="list-style-type: none"> 1. Secara teori pengkreditan Pajak Masukan atas kegiatan reklamasi dapat dikreditkan. 2. Dalam pelaksanaannya pengkreditan ini terbentur dengan pengaturan saat pengkreditan Pajak Masukan yang dianut di dalam UU PPN dan PPnBM. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Harga minyak goreng sawit di dalam negeri sangat dipengaruhi oleh tingkat konsumsi masyarakat, semakin tinggi konsumsi maka harga minyak goreng sawit juga cenderung untuk naik. Kenaikan harga akibat tekanan permintaan disebut <i>demand pull inflation</i>. 2. Tingkat produksi minyak goreng sawit tidak signifikan pengaruhnya terhadap harga minyak goreng sawit karena tingkat produksi dalam jangka panjang menjadi stok yang siap dipasok ke pasar sehingga pengaruhnya akan terlihat setelah beberapa jangka waktu kemudian. 3. Tingkat suku bunga perbankan dan harga CPO di pasar domestik berpengaruh negatif terhadap tingkat produksi minyak goreng sawit. 4. Pengaruh nilai tukar mata uang rupiah berdampak positif terhadap jumlah ekspor CPO. jumlah CPO yang diekspor akan meningkat pada saat nilai rupiah terdepresiasi terhadap mata uang asing khususnya dollar Amerika (nilai tukar melemah) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dasar diterbitkannya PMK NO. 78 Tahun 2010 adalah pemberian <i>equal treatment</i> untuk petani. 2. Asas <i>ease of administration and compliance</i> belum tercapai pada kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. 3. Alternatif kebijakan yang disarankan adalah berupa <i>deemed</i> pajak masukan.

2.2 Tinjauan Literatur

2.2.1 Kebijakan Publik

Umumnya, kata kebijakan menandakan perilaku dari beberapa peran atau sekumpulan pemeran seperti para pejabat, yaitu agen pemerintahan, badan legislatif, dalam wilayah seperti transportasi umum atau perlindungan konsumen (Anderson 2011:6). Selanjutnya, Anderson mengemukakan kebijakan secara spesifik sebagai berikut:

“...a policy is defined as a relatively stable, purposive course of action or inaction followed by an actor or set of actors in dealing with a problem or matter of concern.”

Seorang pakar ilmu politik Carl Friedrich, sebagaimana dikutip oleh Winarno memandang kebijakan sebagai berikut (Winarno, 2008:17):

”Suatu arah tindakan yang diusulkan oleh seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu yang memberikan hambatan-hambatan dan peluang-peluang terhadap kebijakan yang diusulkan untuk menggunakan dan mengatasi dalam rangka mencapai suatu sasaran atau suatu maksud tertentu”

James E, Anderson yang kemudian dikutip oleh Winarno menjelaskan bahwa kebijakan publik sebagai berikut (Winarno, 2008:17):

“Kebijakan yang ditetapkan oleh badan-badan dan aparat pemerintah.”

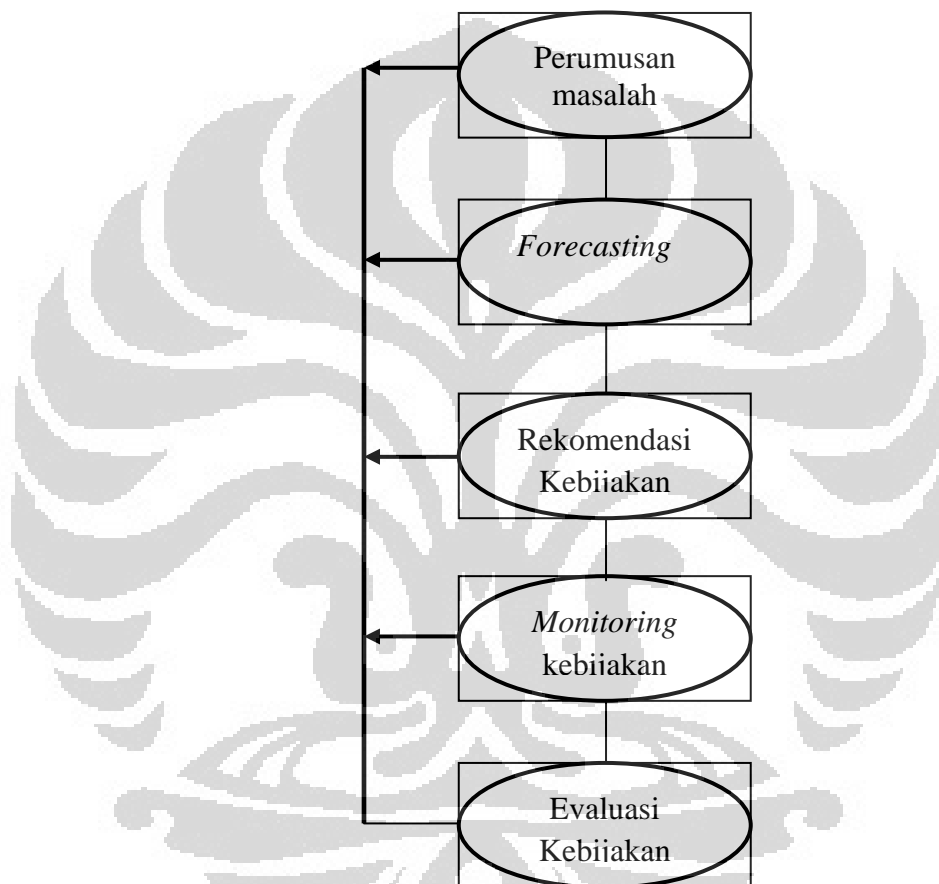
Selanjutnya, Robert Eyestone, sebagaimana dikutip Winarno, menjelaskan definisi mengenai kebijakan publik. Berpendapat secara luas bahwa kebijakan publik dapat didefinisikan sebagai berikut:

“Hubungan suatu unit pemerintah dengan lingkungannya”

AG. Subarsono memberikan definisi dari kebijakan publik. Pendapat Subarsono mengenai kebijaka publik dipahami sebagai pilihan kebijakan yang dibuat oleh pejabat atau badan pemerintah dalam bidang tertentu (Subarsono, 2008:2).

Kebijakan memerlukan proses dalam perumusannya. Adapun proses perumusan kebijakan publik yang dikemukakan oleh William N. Dunn yang kemudian dikutip oleh Subarsono adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1
Proses Kebijakan Publik



1. Perumusan masalah (penyusunan agenda)

Suatu proses agar suatu masalah bisa mendapat perhatian dari pemerintah. Masalah-masalah yang ada berkompetisi untuk dapat masuk ke dalam agenda kebijakan. Pada tahap ini suatu masalah mungkin tidak disentuh sama sekali, atau ada pula masalah karena alasan-alasan tertentu ditunda untuk waktu yang lama.

2. *Forecasting* (formulasi kebijakan)

proses perumusan pilihan-pilihan kebijakan oleh pemerintah. Masalah yang telah masuk ke dalam agenda kebijakan, dibahas oleh para pembuat kebijakan. Masalah-masalah tersebut didefinisikan untuk kemudian dicari pemecahan masalah terbaik. Pemecahan masalah tersebut berasal dari berbagai alternatif atau pilihan kebijakan (*policy alternative/policy options*).

3. Rekomendasi kebijakan (adopsi kebijakan)

Proses ketika pemerintah memilih untuk melakukan suatu tindakan atau tidak melakukan sesuatu tindakan. Pemilihan alternatif kebijakan berdasarkan dukungan dari mayoritas legislatif, konsensus antar direktur lembaga atau keputusan pengadilan.

4. Monitoring kebijakan (implementasi kebijakan)

Proses untuk melaksanakan kebijakan supaya mencapai hasil. Kebijakan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumber daya finansial dan manusia. Beberapa implementasi kebijakan mendapat dukungan para pelaksana, namun beberapa yang lain mungkin mendapat pertentangan diantara pelaksana.

5. Evaluasi kebijakan (penilaian kebijakan)

Proses untuk memonitor dan menilai hasil atau kinerja kebijakan, sejauh mana kebijakan yang dibuat telah mampu memecahkan masalah. Untuk mengetahui kinerjanya maka ditentukanlah ukuran-ukuran atau kriteria yang menjadi dasar untuk menilai apakah kebijakan publik telah diraih.

Evaluasi membuahkan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang ketidaksesuaian antara kinerja kebijakan yang diharapkan dengan yang benar-benar dihasilkan (Dunn, 2003, 28).

2.2.2 Asas-asas Pemungutan Pajak

Terdapat beberapa asas-asas atau prinsip-prinsip yang harus diperhatikan dalam sistem pemungutan pajak. Banyak pendapat ahli yang mengemukakan pendapat tentang asas-asas perpajakan yang harus ditegakkan dalam membangun suatu sistem perpajakan, salah satunya: Haula Rosdiana yang terdiri dari *revenue productivity, equality, and ease of administration* (Rosdiana dan Tarigan 2005, 119).

Fritz Neumark yang merupakan seorang guru besar ilmu keuangan negara di Universitas Goethe, Frankfurt, Jerman (Barat) mengemukakan ada beberapa prinsip-prinsip yang perlu diperhatikan dalam pemungutan pajak, yaitu (Nurmantu, 2005:90-95):

1. *Revenue productivity.*

Prinsip pertama menyangkut dua hal, yakni *the principle of adequacy* dan *the principle of adaptability*. Pengertian dari *principle of adequacy* adalah sistem perpajakan nasional hendaknya bisa menjamin penerimaan negara untuk membiayai seluruh pengeluaran. Lalu, *principle of adaptability* adalah sistem perpajakan seharusnya bersifat cukup fleksibel untuk menghasilkan penerimaan tambahan bagi negara, jika terjadi kebutuhan-kebutuhan mendadak negara seperti terjadinya bencana alam nasional, tanpa menimbulkan kegoncangan dalam bidang ekonomi rakyat.

2. *Social justice.*

Sistem perpajakan yang baik seharusnya memperhatikan keadilan sosial, yaitu suatu sistem perpajakan yang memperhatikan: *the principle of universality, the equality principle, the ability to pay principle dan the principle of redistribution of income.*

3. *Economic goals.*

Pajak digunakan sebagai alat untuk membantu mencapai tujuan-tujuan ekonomi. Kegiatan ekonomi dapat lebih dipacu dengan menggunakan kebijaksanaan fiskal atau untuk memperlunak akibat-akibat yang terjadi pada masa resesi. Beberapa cara yang dapat ditempuh adalah dengan mengubah tarif

pajak maupun dasar pengenaan pajak yang mempunyai dampak pada pelunakan dalam siklus fluktuasi harga, pengangguran, dan produksi.

4. *Ease of administration and compliance.*

Sistem perpajakan yang baik seharusnya mudah dalam administrasinya dan juga mudah untuk mematuhi. Kemudian prinsip ini terbagi melalui empat persyaratan, yaitu *the requirement of clarity*, *the requirement of continuity*, *the requirement of economy*, dan *the requirement of convenience*.

a. *The requirement of clarity.*

Pada ketentuan perpajakan yang khususnya dalam proses pemungutan harus mudah dipahami (*comprehensible*) dan tidak boleh menimbulkan keraguan atau multi tafsir. Ketentuan perpajakan harus menimbulkan kejelasan (*must be unambiguous and certain*) baik untuk wajib pajak maupun untuk fiskus sendiri.

b. *The requirement of continuity.*

Undang-undang perpajakan tidak boleh terlalu sering berubah, dan jika terjadi perubahan, maka perubahan tersebut harus dalam konteks pembaharuan undang-undang perpajakan (*tax reform*).

c. *The requirement of economy.*

Biaya-biaya penghitungan, penagihan, dan pengawasan pajak harus pada tingkat seminimal mungkin. Biaya-biaya yang diminimalisasi bukan hanya biaya-biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah (*administration cost*) tetapi juga biaya-biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya (*compliance cost*).

d. *The requirement of convenience.*

Pembayaran pajak sebisa mungkin tidak memberatkan wajib pajak. Biasanya pemerintah memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan juga memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian SPT.

Dalam kaitannya dengan dengan asas atau persyaratan pemungutan pajak ini Adam Smith dalam bukunya yang terkenal dengan nama *Wealth of Nation* mengemukakan ajaran “The Four Maxims” sebagai berikut (Munawir, 1992:12):

- (1) Asas *equality*, yaitu pembagian tekanan pajak diantara masing-masing subyek pajak hendaknya dilakukan secara seimbang dengan kemampuannya. Kemampuan wajib pajak dapat diukur dengan penghasilan yang dinikmati masing-masing wajib pajak di bawah perlindungan pemerintah. Negara tidak diperbolehkan mengadakan pembedaan atau diskriminasi diantara sesama wajib pajak.
- (2) Asas *certainty*, yaitu bahwa pajak yang dibayar oleh wajib pajak harus pasti/jelas dan tidak mengenal kompromi, dalam arti bahwa dalam pemungutan pajak itu harus ada kepastian hukum mengenai subyeknya, obyeknya dan waktu pembayarannya.
- (3) Asas *convenience of payment*, yaitu bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat yang tepat atau saat yang paling baik bagi wajib pajak yaitu sedekat mungkin dengan saat diterimanya penghasilan.
- (4) Asas *efficiency* yaitu bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat mungkin, dalam arti bahwa biaya pemungutan pajak hendaknya lebih kecil dari hasil penerimaan pajaknya.

Asas kemudahan dalam administrasi (*ease of administration*) adalah salah satu hal yang sangat penting dalam pemungutan pajak. Jika prosedur yang rumit digunakan untuk memungut pajak dapat menimbulkan kesulitan bagi petugas pajak dalam mengawasinya dan dapat menimbulkan keengganan para Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Unsur-unsur yang membentuk asas *ease of administration* adalah *certainty*, *convenience*, *efficiency*, dan *simplicity* (Rosdiana dan Tarigan, 2005:132).

a. Kepastian (*certainty*)

Asas *certainty* mengharuskan adanya kepastian bagi wajib pajak maupun petugas pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban perpajakan serta kepastian

Universitas Indonesia

hukum merupakan hal yang mutlak agar dapat terwujud kepastian dalam rangka pemungutan pajak. Sebagaimana yang dipertegas Thuronyi yang dikutip oleh Devano dan Rahayu, bahwa konstitusi suatu negara selalu mensyaratkan bahwa pengenaan pajak harus berdasarkan undang-undang (Devano dan Rahayu, 2006:63). Dengan kata lain, asas ini menekankan pentingnya kepastian mengenai pemungutan pajak yaitu: kepastian mengenai hukum yang mengaturnya, kepastian mengenai subjek pajak, kepastian mengenai objek pajak dan kepastian mengenai tata cara pemungutannya (Judisseno, 2005:11).

b. Efisiensi (*efficiency*)

Seligman menjelaskan bahwa *efficiency* dimaksudkan agar sistem perpajakan suatu negara mampu untuk mencapai hasil-hasil yang diinginkan (Devano dan Rahayu, 2006:64). Rosdiana dan Tarigan kemudian menjelaskan bahwa asas efisiensi dapat dilihat dari dua sisi, yaitu sisi fiskus dan sisi Wajib Pajak:

“Asas efisiensi dapat dilihat dari dua sisi, yaitu sisi fiskus, pemungutan pajak dapat dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak (antara lain dalam rangka pengawasan kewajiban Wajib Pajak) lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi Wajib Pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin.”

Dilihat dari penjelasan yang dikemukakan diatas dapat diketahui bahwa asas efisiensi bertujuan agar prosedur dan sistem perpajakan harusnya dapat dilaksanakan secara praktis dan mengeluarkan biaya yang sehemat-hematnya. Pengukuran efisiensi yang dilihat dari sisi fiskus yaitu melalui biaya yang dikeluarkan oleh pemerintah untuk menjalankan sistem administrasi perpajakan (*administrative cost*) serta biaya penegakan hukum dan keadilan (*enforcement cost*). Pengukuran efisiensi yang dilihat dari sisi Wajib Pajak yaitu melalui *compliance cost* yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya yang dibesakan menjadi tiga kelompok, yaitu sebagai berikut:

1. *Direct Money Cost*, yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh Wajib Pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan.
2. *Time Cost*, yaitu biaya berupa waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan.
3. *Psychic Cost*, yaitu biaya psikis/psikologis yang antara lain berupa stress dan atau ketidaktenangan, kegamangan, kegelisahan, ketidakpastian-yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan (Rosdiana dan Tarigan, 2005:136-137).

c. Kenyamanan (*convenience*)

Smith mengemukakan kaidah *convenience* yang kemudian dikutip oleh Devano dan Rahayu yaitu dalam pemungutan pajak, pemerintah hendaknya memperhatikan saat-saat yang paling baik bagi si pembayar pajak (Devano dan Rahayu, 2006:43). Supramono dan Damayanti kemudian menyatakan bahwa pajak harus dibayar oleh Wajib Pajak pada saat-saat yang tidak menyulitkan wajib pajak (Supramono dan Damayanti, 2005:5). Dapat dilihat dari penjelasan-penjelasan diatas bahwa asas *convenience* menekankan kepada pentingnya untuk mempertimbangkan saat dan waktu yang tepat bagi Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya.

d. Kesederhanaan (*simplicity*)

Sebaiknya sistem dan prosedur perpajakan sederhana dan tidak berbelit belit sehingga mudah dipahami oleh Wajib Pajak. Smith mempunyai pernyataan yang kemudian dikutip oleh Rosdiana dan Tarigan, yaitu:

“Taxes should be sufficiently simple so that those affected can be understand them”

Dari pernyataan yang dikemukakan oleh Smith diatas dapat diketahui bahwa sistem dan prosedur perpajakan yang sederhana akan memudahkan wajib pajak

memahami dan melaksanakan kewajiban perpajakannya. Sistem dan prosedur pajak yang mudah dipahami dan dilaksanakan dapat meningkatkan kepatuhan Wajib pajak.

2.2.3 Administrasi Pajak

Norman D. Nowak dalam bukunya yang berjudul *Tax Administration in Theory and Practice with special reference to Chile* menjelaskan beberapa poin yang menunjukkan bagaimana administrasi pajak yang baik (1970:5).

Some concomitant points in fiscal policy that are basic to the development of good tax administration are:

1. *Clarity and simplicity of the substantive law, worded in order to facilitate administration and to permit board understanding on the part of the taxpayers. Simplicity makes evasion difficult.*
2. *The broader the base of personal and corporation income taxes the easier to obtain adequate revenues without allowing the rates to reach such high levels that evasion becomes profitable.*
3. *Avoidance of an illogical or irrational tax system, an excessive or poorly distributed tax burden, or waste the revenue collected which gives moral justification to evaders.*
4. *Any tax reform, to be realistic, must take into account the possibility of obtaining complete and trustworthy information about the object or service being taxed.*

Dapat diartikan bahwa menurut Nowak ada beberapa poin yang merupakan dasar untuk membangun administrasi pajak yang baik. Poin yang pertama, kejelasan dan kesederhanaan kata-kata pada hukum substantif dibuat untuk memfasilitasi administrasi perpajakan dan menciptakan pemahaman para pembayar pajak. Kesederhanaan yang dibuat dapat menyulitkan adanya penggelapan di bidang perpajakan.

Poin kedua yang diutarakan oleh Nowak adalah dasar pajak yang lebih luas dari pendapatan perseorangan maupun perusahaan memudahkan untuk mendapatkan pendapatan yang lebih memadai. Tetapi, tarif dijaga agar tidak mencapai tingkat yang tinggi sehingga membuat penghindaran pajak menjadi lebih menguntungkan. Tarif pajak yang tinggi membuat pajak lebih baik dihindari ketimbang dipatuhi untuk mendapat keuntungan yang lebih.

Poin ketiga yang diutarakan oleh Nowak adalah sistem pajak yang tidak logis dan rasional seharusnya dapat dihindari. Beban pajak yang terlalu berlebihan, pendapatan pajak yang terbuang secara sia-sia serta pendistribusian yang kurang merata juga harus dihindari. Hal-hal yang harus dihindari diatas adalah upaya agar tidak ada pemberian pembenaran moral untuk para pengelak pajak.

Poin terakhir yang diutarakan oleh Nowak adalah setiap reformasi pajak yang dilakukan harus realistis. Reformasi pajak juga harus memperhitungkan apakah informasi yang lengkap tentang obyek atau jasa yang dikenakan pajak terdapat didalamnya. Informasi mengenai obyek atau jasa yang dikenakan pajak harus terpercaya.

2.2.4 Pengertian PPN

Beberapa ahli dalam bidang pajak memberikan pengertian tentang Pajak Pertambahan Nilai atau *Value Added Tax (VAT)* sebagai berikut:

Crumbley, Friedman, Anders,

A tax imposed at each step in the production process, levied upon the difference between the purchase cost of the asset to the taxpayer and the price at which it may be sold – the value added to it (Crumbley, Friedman, and Anders, 1994:322).

Bird & Gendron,

A broad-based tax levied at multiple stages of production [and distribution] with – crucially – taxes on inputs credited against taxes on output. That is, while sellers are required to charge the tax on all their sales, they also can claim a credit for taxes that they have been charged on their inputs. The advantage is that revenue is secured by being collected throughout the process of production (unlike retail sales tax) but without distorting production decisions (as a turn over tax does) (Bird & Gendron, 2007:54).

Schenk & Oldman

A type of multistage tax imposed on goods and services that is collected in chunks at each stage of production and distribution of goods or the

Universitas Indonesia

rendition of services in proportion to the value added by each taxpaying firm (Schenk & Oldman, 2007:23).

2.2.5 *Legal Character* dalam PPN

Legal character dari PPN dapat digambarkan sebagai pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum, yang ciri-cirinya dapat dijelaskan berikut ini (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:44):

a. Bersifat Umum (*general*)

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum. Pengertian bersifat umum yaitu bahwa pajak penjualan dikenakan terhadap semua atau sejumlah besar barang (dan termasuk jasa).

b. Tidak Langsung (*indirect*)

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak tidak langsung, ciri-ciri pajak tidak langsung adalah:

1. Tidak memperhatikan keadaan wajib pajak, seperti jumlah penghasilan, namun hanya akan dipungut pajak ketika terdapat suatu peristiwa seperti penyerahan barang.
2. Suatu pajak dimana wajib pajak dapat melimpahkan beban pajaknya baik seluruhnya atau sebagian kepada orang lain atau pihak lain. Beban pajak yang dapat dialihkan tersebut dapat berupa *forward shifting* (pelimpahan beban pajak ke konsumen) atau *backward shifting* (pelimpahan beban pajak kepada faktor-faktor produksi dari produsen).
3. Dalam administrasi pelaksanaannya, jenis pajak tidak langsung antara lain pajak Penjualan, Pajak Peredaran, PPN, dan Cukai.

Terdapat empat alasan yang dikemukakan oleh Alan A. Tait dalam bukunya yang berjudul *Value Added Tax: International Practice and Problems* mengapa metode pajak tidak langsung digunakan dalam PPN. Alasan pertama yang dikemukakannya adalah karena berdasarkan pertimbangan yang paling penting, yaitu penggunaan metode faktur mengaitkan langsung kewajiban untuk

Universitas Indonesia

mengenakan pajak dengan transaksi yang dilakukan. Faktur pajak yang terbit atas setiap transaksi yang dilakukan oleh PKP sah secara legal maupun teknis dibandingkan dengan formulir lain.

Alasan kedua yang dikemukakan oleh Tait adalah metode faktur menciptakan jejak audit yang baik. Berdasarkan metode *base sur base* yang digunakan di negara Perancis, masalah akan muncul jika setiap transaksi tidak diterbitkan faktur pajak. Faktur pajak merupakan bukti bahwa transaksi yang dilakukan telah dikenakan pajak.

Selanjutnya yang menjadi alasan ketiga adalah dalam penggunaan *the additive-direct method* dan *the additive-indirect method* yang berbasis akuntansi. Akuntansi perusahaan biasanya tidak pernah membagi penjualan dengan berbagai tarif pajak penjualan yang berbeda. Maka dari itu, PPN yang dapat dikenakan dengan menggunakan *additive basis* hanya yang mempunyai tarif tunggal saja.

Alasan terakhir yang dikemukakan oleh Tait berhubungan dengan *subtractive method*. Tait mengemukakan bahwa metode tersebut merupakan cara yang paling mudah untuk menghitung PPN. Perhitungan dilakukan dengan mengurangi keluaran dengan masukan lalu dikalikan dengan tarif PPN.

c. Atas Dasar Konsumsi (*on consumption*)

Pajak penjualan dipungut atas sejumlah uang yang melekat pada penjualan barang atau jasa, yang merupakan komponen dari biaya dalam formulasi harga. Pajak akan dipungut segera setelah orang mengeluarkan uangnya dan memungut bagian belanja yang dikeluarkan untuk konsumsi.

2.2.6 Metode penghitungan PPN

Dalam sistem PPN, pajak dipungut secara bertingkat baik pada jalur produksi maupun distribusi. Pemungutan PPN tersebut dilakukan tanpa unsur pemungutan pajak berganda. Hal ini disebabkan adanya mekanisme kredit pajak dan tarif pajak yang sama, yaitu: 10 persen (Gunadi, 1997:95).

Dalam sistem pemungutan Pajak Penjualan terdapat dua metode untuk menghitung pajak, yaitu sebagai berikut:

1. Metode Gross (*Gross Method*)

Pada metode *gross*, pajak dihitung dari seluruh nilai peredaran. Nilai peredaran yang digunakan untuk menghitung pajak tersebut tanpa ada pengurangan atau kompensasi apapun atas pajak yang telah dibayar sebelumnya.

2. Metode Nilai Tambah (*Value Added Method*)

Penghitungan pajak yang dilakukan dengan metode nilai tambah dilakukan dengan cara menghitung nilai tambahnya saja. Besarnya pajak yang terutang dihitung dengan cara:

$$Wages + Profit = Output - Input$$

Dari rumus diatas dapat dilihat bahwa dalam menghitung PPN dapat dilakukan dengan cara penambahan (*wages + profit*) atau dengan cara pengurangan (*output - input*).

Cara menghitung PPN dengan Metode Nilai tambah (*Value Added Method*) dengan asumsi bahwa tarif pajak untuk mengenakan PPN adalah t , maka ada empat cara dalam menghitung PPN dalam dua metode penghitungan nilai tambah, yaitu (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:75):

1. Metode Penambahan (*Additive Method/Addition Method*)

$$a. \text{ Direct Additive (Account Method) } = t (wages + profit) = t (\text{value added})$$

$$b. \text{ Indirect Additive Method } = t (wages) + t (profit)$$

2. Metode Pengurangan (*Substraction Method*)

- a. Metode pengurangan langsung (*Direct Substraction Method*) = t (*output* – *input*).
- b. Metode Pengurangan Tidak Langsung (*Indirect Substraction Method*) = t (*output*) – t (*input*).

Metode penghitungan PPN yang paling banyak digunakan yaitu *The Indirect Substraction Method*. Dengan menggunakan metode tersebut maka pengusaha pada setiap tingkat produksi hingga distribusi mengenakan PPN atas penjualannya (PK) lalu mengkreditkan PPN yang telah dibayar sebelumnya pada saat pembelian (PM). Kemudian, selisih dari PK yang telah dikreditkan dengan PM adalah besarnya pajak terutang yang kemudian harus dibayar ke kas negara.

2.2.7 Pengusaha Kena Pajak

Pajak Pertambahan nilai tidak sembarang dipungut oleh semua pengusaha yang melakukan transaksi jual beli. Pengusaha yang dapat melakukan pemungutan pajak hanya pengusaha yang telah terdaftar sebagai pengusaha kena pajak baik itu secara sukarela maupun karena memang telah memenuhi persyaratan tertentu. Pengusaha Kena Pajak (*taxable person*) adalah orang atau badan yang bertanggung jawab untuk melakukan kewajiban pajak, antara lain memungut, menyetor dan melaporkan pajak terutang (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:206).

2.2.8 Kegiatan Menghasilkan

Menurut Arinta dalam bukunya “Pokok-pokok Perpajakan Nasional” menyebutkan kegiatan menghasilkan barang kena pajak adalah menghasilkan adalah kegiatan mengubah bentuk atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru termasuk membuat, memasak, merakit, mencampur, mengemas, membotolkan, dan menambang atau menyuruh orang atau badan lain melakukan kegiatan itu. Kegiatan yang tidak termasuk kegiatan menghasilkan adalah (Arinta ,1984:98):

1. Menanam atau memetik hasil pertanian atau memelihara hewan; termasuk kegiatan menuai, memungut, memotong, merajang, memerag, dan mengeringkan atau mengawetkan untuk sementara barang-barang hasil pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan dan hasil peternakan, dan perikanan serta hasil laut lainnya.
2. Menangkap atau memelihara ikan
3. Mengeringkan atau menggarami makanan
4. Membungkus atau mengepak yang lazimnya terjadi dalam usaha perdagangan besar atau eceran

2.2.9 Penyerahan Barang Kena Pajak

Dalam bukunya yang berjudul “Teori Pajak Pertambahan Nilai; Kebijakan dan implementasinya di Indonesia”, Rosdiana, Irianto, Putranti menyebutkan bahwa menurut *Schenk & Oldman*, beberapa kriteria di bawah ini dapat dijadikan dasar untuk menguji apakah suatu penyerahan termasuk dalam aktivitas ekonomi pengusaha kena pajak yang bersangkutan (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:88):

1. Dimensi kontinuitas (*continuity*), yaitu penyerahan harus dilakukan secara reguler dan cukup sering sehingga menjadi bagian dari aktivitas usaha yang berkesinambungan. Terkait dengan hal ini, dalam catatannya, *Schenk dan Oldman* mengatakan “*Supplies should be made reularly and fairly frequently as a part of a coontinuing activity. Isolated or single transactions will not usually be liable to VAT.*”
2. Dimensi nilai (*value*), bahwa nilai penyerahan harus dalam jumlah yang signifikan (cukup material dalam istilah akuntansi). Meskipun terjadi berulang-ulang, jika jumlahnya sangat kecil maka tidak dianggap sebagai aktivitas ekonomi. Terkait dengan hal ini, dalam catatannya, *Schenk dan Oldman* mengatakan “*The supplies should be for a significant amount; trivial, even if repeated, transactions would not usually count.*”
3. Dimensi laba/keuntungan sesuai dengan pengertian akuntansi. Meskipun demikian, dimensi ini bukan merupakan suatu hal yang mutlak, karena

Universitas Indonesia

bisa saja suatu perusahaan besar yang menciptakan nilai tambah yang substansial dengan pengeluaran biaya gaji/upah yang tinggi, tidak menghasilkan laba, karena itu, perusahaan tersebut tetap harus memungut PPN. Contoh perusahaan semacam ini adalah perusahaan seperti Badan Usaha Milik Negara. *Schenk dan Oldman* menyebutkan “*Not necessary; after all, large concerns can create substantial value added and pay large sums in wages, yet make no profit (many publicly owned firms do precisely this). Such firms should certainly pay VAT.*”

4. Dimensi pengendalian, yaitu pengendalian secara aktif (*active control*) dilakukan oleh pihak yang melakukan penyerahan (*supplier*). *Supplier* terlibat aktif mengendalikan atau mengawasi aktiva termasuk aktiva yang dijalankan oleh pihak agen. Karena itulah, pemilik toko, tidak termasuk dalam aktivitas ekonomi *supplier*, jika pemilik toko bersifat independen dan tidak dikendalikan oleh pihak *supplier*. *Schenk & Oldman* menyebutkan bahwa:

“*Control should be in the hands of the supplier. He should be actively in the “control or management of the assets concerned” (including operation through an agent). The proprietor should be independent and, hence, should be excluded from coverage.*”

5. Dimensi *intra-versus intertrade*, yaitu penyerahaan harus dilakukan pada pihak lain diluar organisasi, dan bukan hanya merupakan penyerahan penyerahan antar anggota dalam organisasi yang bersangkutan. Terkait dengan hal ini, dalam catatannya, *Schenk & Oldman* mengatakan “*Supplies should be to members outside the organizations and not just between members of the organization.*”
6. Dimensi tampilan usaha (*appearance of business*), yaitu bahwa berbagai kegiatan/aktivitas yang wajar serta dicatat pembukuan menurut standar akuntansi keuangan yang berlaku.

Penyerahan barang dalam tujuan PPN dikemukakan oleh ahli yang berkaitan dengan bidang pajak. Alan A. Tait dalam bukunya yang berjudul *Value*

Added Tax International Practice and Problems menjelaskan apa yang dimaksud dengan penyerahan barang.

“In practice, actual definition of “supply” needs some elaboration. Buying and selling goods clearly involve a transfer for a consideration. However, the development of leasing has meant that almost any good can be hired, so the supply of goods must include the letting of goods on hire, the loan of goods, and lease-sale contracts (where the final transfer of ownership is optional).

Most legislation holds that goods are “supplied” when:

- 1. Exclusive ownership is passed to another person.*
- 2. The transfer takes place over time under an agreement such as a lease or hire purchase.*
- 3. Goods are produced from someone else’s materials.*
- 4. A major interest in land is provided, that is, the use of land for a long period of time.*
- 5. Goods are taken from a company for private use.*
- 6. A business asset is transferred (Alan A. Tait, 1988:386).*

2.2.10 Pajak Masukan

Pajak Pertambahan nilai mempunyai dua macam pajak yang digunakan dalam penghitungan besarnya pajak yang terutang bagi PKP. Kath Nithingale dalam bukunya yang berjudul *Taxation, Theory and Practice* menjelaskan bahwa pajak masukan (*input tax*) adalah:

“Purchases made by a taxable person are called inputs, on which the VAT can be reclaimed, this is known as input tax.”

Pajak masukan dapat dijadikan sebagai pengurang pajak keluaran untuk mengetahui berapa besarnya pajak terutang. Tetapi, tidak semua pajak masukan bisa mengurangi pajak keluaran. Pajak masukan yang dapat dijadikan sebagai pengurang pajak keluaran hanya pajak yang berhubungan dengan kegiatan usaha, kegiatan yang tidak berkaitan dengan kegiatan usaha tidak dapat dijadikan sebagai pengurang pajak keluaran untuk menghitung besarnya pajak terutang.

2.2.11 Pajak Keluaran

Kath Nithingale dalam bukunya yang berjudul *Taxation, Theory and Practice* juga menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan pajak keluaran (*output tax*) adalah:

“The supplies of taxable goods/services made by a taxable person are called outputs, on which VAT must be charged, this is known as output tax. Normally, output tax is calculated by applying the rate of VAT to the tax exclusive selling price.”

Arthur Anderson dalam bukunya yang berjudul *Guide to UK Value Added Tax* mengemukakan bahwa pajak masukan adalah:

“Firstly he has to charge VAT on taxable supplies of goods and services he makes (ie on his turnover) – this is called output tax (1985:8).

2.2.12 Deemed Pajak berdasarkan *Second Best Theory*

Berbicara mengenai *second best theory*, hal tersebut merupakan alternatif kebijakan selain *first best theory* dimana untuk sektor-sektor yang dapat menggunakan *first best theory*, pemerintah memiliki informasi yang lengkap dan kontrol atas sektor ekonomi tersebut (Shome, 1995:62).

“The theory of second best addresses the following question: when the conditions ensuring full efficiency are not attainable in one or more sectors of the economy (that is, when irremediable distortions exist among relative prices), how should the conditions for efficiency be amended in the other sectors of the economy? The constraints in the uncontrolled sectors often arise from institutional, observability and information problems that are usually assumed away in the standard “first best” analysis, where the government possesses complete information and through its policy instrument has control over the allocation of resources in the economy”.

2.2.13 Exempt Goods

Konsepsi *exemption goods* yang dikemukakan oleh beberapa ahli yang salah satunya dikemukakan oleh Tait, yaitu (Tait, 1988:50):

“However, a fundamental characteristic of exemptions in the VAT system is that they generally do not provide complete relief from the tax. All exemption does is relieve the exempt trader’s value added from VAT, but all his purchases, including capital goods, are taxed.

Pengusaha yang melakukan penyerahan yang seluruhnya dibebaskan dari pengenaan pajak maka tidak perlu mendaftarkan diri menjadi pengusaha kena pajak, seperti yang dijelaskan oleh Tait sebagai berikut (Tait, 1988:50):

“Exempt traders need not register with the tax authorities nor keep records for VAT (but of course, similar records should be kept for income tax). So, clearly, exemption helps simplify the administration of VAT, but introduces inequities”

Pengusaha yang menggunakan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak sebagai input kegiatan produksinya maka mempunyai dampak tersendiri, yaitu ada sebagian pajak masukannya atas perolehan barang yang dibebaskan pajak. Hal ini telah dibahas oleh Tait dalam bukunya (Tait 1988:50):

“If exempts traders sell goods that are not necessarily final sales, but instead are used as inputs in the further production of other good or services, then the VAT borne on the exempt trader’s inputs is built into his price and forms part of the cost of any trader buying the good for further production.”

Pengusaha yang memproduksi barang kena pajak dengan menggunakan barang yang dibebaskan dari pengenaan PPN maka hanya dapat mengkreditkan pajak masukannya secara parsial. Sebab dari hal ini adalah karena pajak masukan yang telah dibayar atas perolehan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak ini tidak dapat dikalim untuk dikreditkan, seperti yang dijelaskan oleh Tait (Tait 1988:50):

“Even if the good produced with the exempt inputs is fully part of of the VAT system, the manufacturer cannot claim a credit for the VAT on his input because it was tax exempt and, of course, no VAT element would be shown in purchase invoice”

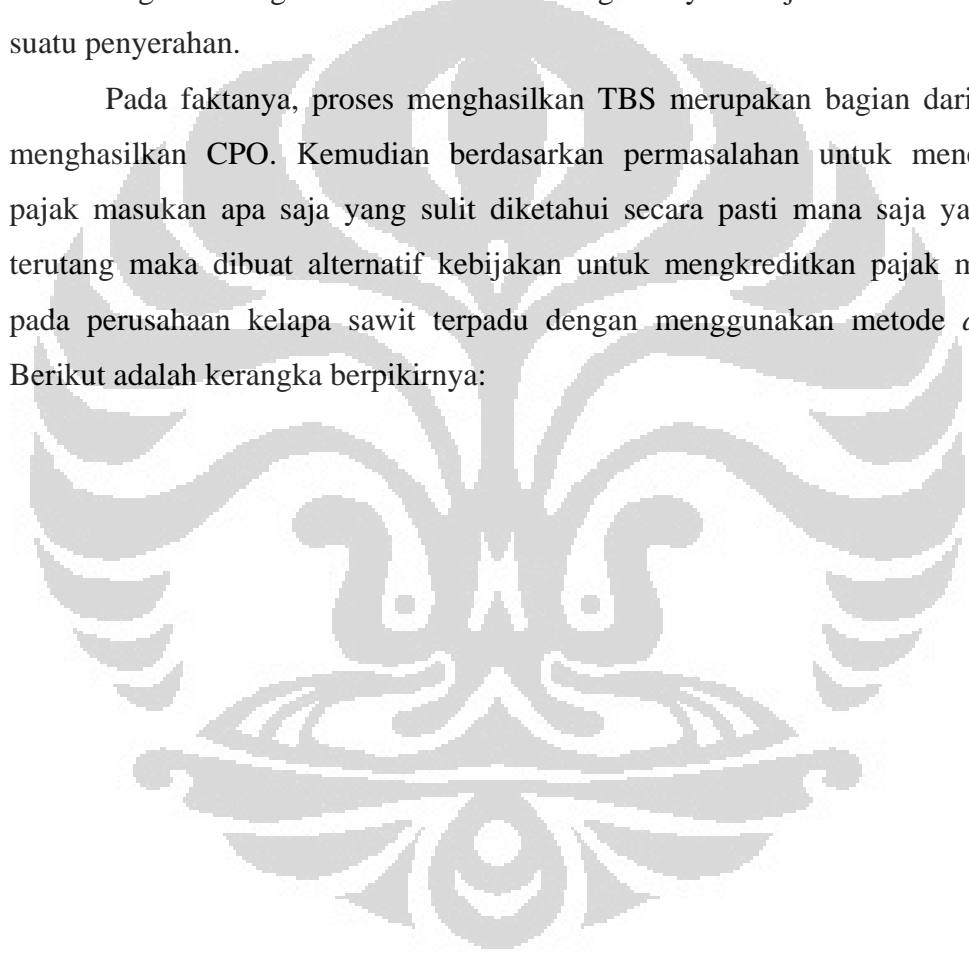
2.3. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan penjelasan yang ada di latar belakang maka berikut adalah penjelasan secara garis besar permasalahan yang ada pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Perusahaan kelapa sawit terpadu adalah perusahaan yang mempunyai kegiatan berupa menghasilkan TBS yang kemudian diproses lebih

lanjut menjadi CPO. *Final product* yang dijual oleh perusahaan kelapa sawit terpadu adalah CPO.

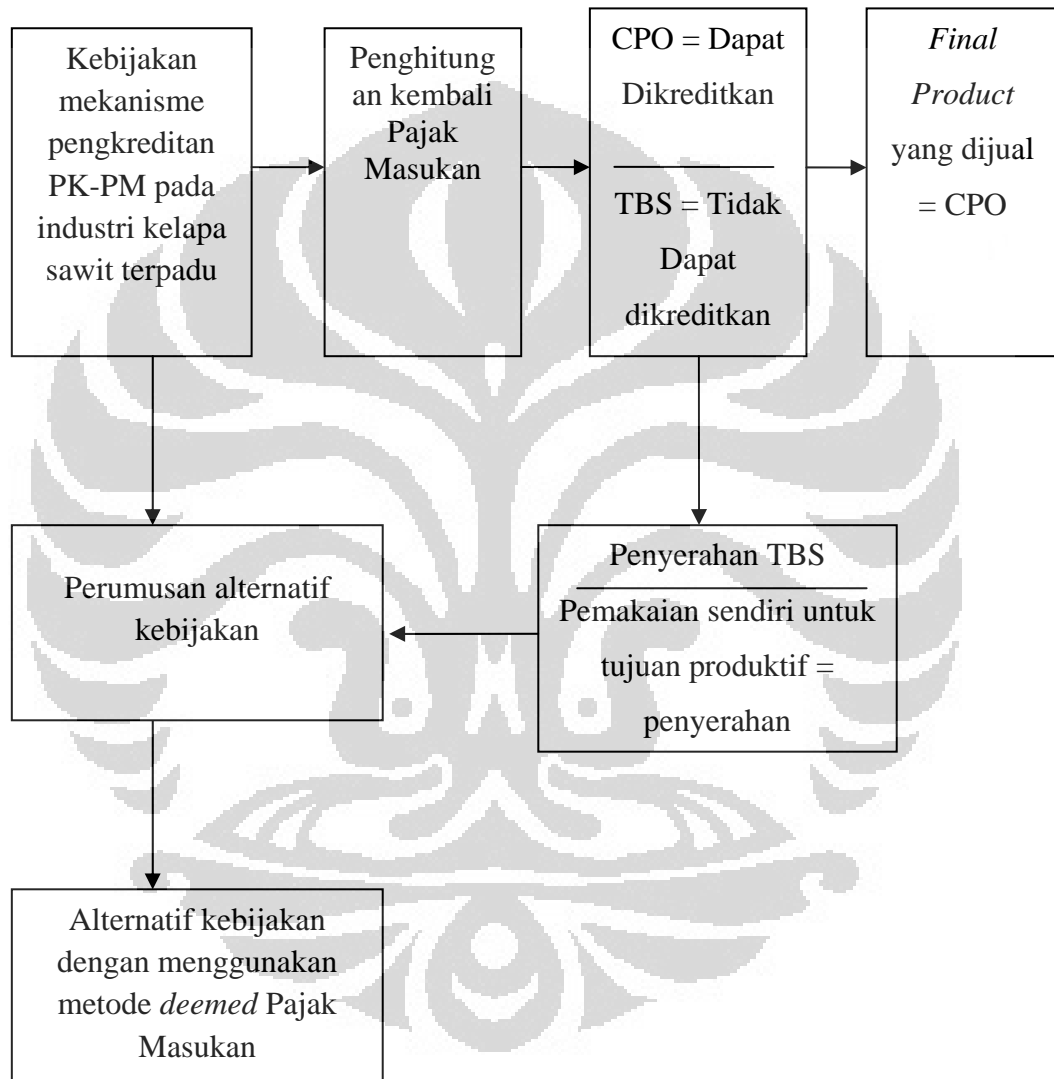
Dengan diberlakukannya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu mempunyai akibat tidak bisanya mengkreditkan pajak masukan yang telah dibayar untuk menghasilkan TBS. Hal ini terjadi karena TBS merupakan barang yang dibebaskan dari PPN dan pemerintah menganggap bahwa kegiatan menghasilkan TBS dan mengolahnya menjadi CPO merupakan suatu penyerahan.

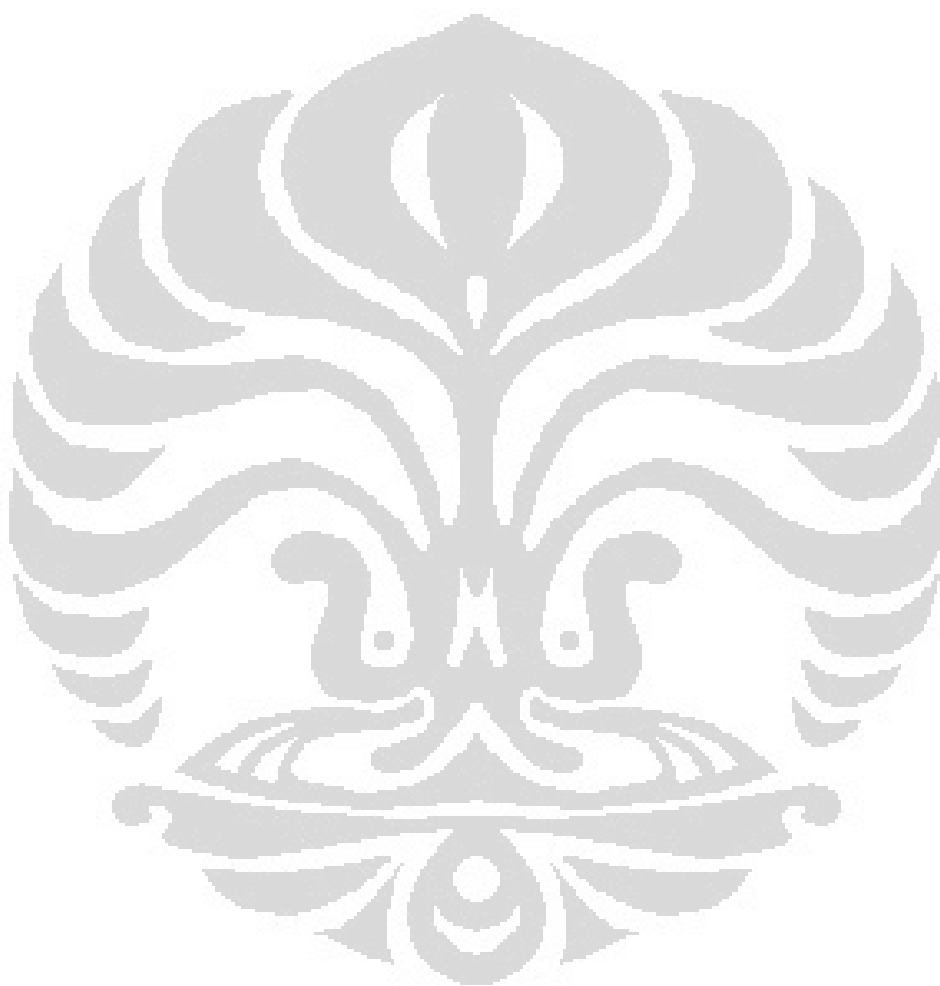
Pada faktanya, proses menghasilkan TBS merupakan bagian dari proses menghasilkan CPO. Kemudian berdasarkan permasalahan untuk menentukan pajak masukan apa saja yang sulit diketahui secara pasti mana saja yang bisa terutang maka dibuat alternatif kebijakan untuk mengkreditkan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dengan menggunakan metode *deemed*. Berikut adalah kerangka berpikirnya:



Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada
Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu





Universitas Indonesia

BAB 3

METODE PENELITIAN

3.1 Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan keseluruhan proses berpikir yang dimulai dari menemukan permasalahan, kemudian peneliti menjabarkannya dalam suatu kerangka tertentu, serta mengumpulkan data bagi pengujian empiris untuk mendapatkan penjelasan dalam penarikan kesimpulan atas gejala sosial yang diteliti. Jika seseorang membicarakan metode penelitian, maka ia tidak terlepas dari membicarakan teknik dan prosedur penelitian (Nazir, 1988:53). Sejak tahun 1914 telah muncul ahli-ahli untuk membagi penelitian dalam kelompok penelitian tertentu. Antara tahun 1914-1931 terdapat empat buah metode favorit, yaitu:

- a. metode eksperimen
- b. metode sejarah
- c. metode deskriptif
- d. metode kuesioner.

3.2 Pendekatan Penelitian

Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif pada penelitian ini. Tujuan penelitian yang berusaha untuk mengetahui lebih dalam mengenai kebijakan pengkreditan PPN masukan bagi pengusaha kelapa sawit terpadu merupakan alasan bagi peneliti untuk menggunakan pendekatan kualitatif. Penggunaan penelitian kualitatif pertama-tama dikenal dalam studi-studi dari *Chicago school* di tahun 1910-1940 (Suyanto & Sutinah, 2007:166).

Pengertian penelitian kualitatif dapat diartikan sebagai penelitian yang menghasilkan data deskriptif mengenai kata-kata lisan maupun tertulis, dan tingkah laku yang dapat diamati dari orang-orang yang diteliti (Taylor dan Bogdan, 1984:5). Dipandang dari sudut pendekatan dan proses penelitiannya, penelitian kualitatif memiliki karakteristik khusus sebagai berikut (Taylor & Bogdan, 1984; Marshall & Rossman, 1989; Silverman, 1993):

- a. Bersifat Induktif, yaitu mendasarkan pada prosedur logika yang berawal dari proposisi khusus sebagai hasil pengamatan dan berakhir pada suatu

kesimpulan (pengetahuan baru) hipotesis yang bersifat umum. Dalam hal ini konsep-konsep, pengertian-pengertian dan pemahaman didasarkan pada pola-pola yang ditemui dalam data.

- b. Melihat pada *setting* dan manusia sebagai suatu kesatuan, yaitu mempelajari manusia dalam konteks dan situasi dimana mereka berada. Oleh karena itu, manusia dan setting tidak disederhanakan ke dalam variabel, tetapi dilihat sebagai suatu kesatuan yang berhubungan.
- c. Memahami perilaku manusia dari sudut pandang mereka sendiri (sudut pandang yang diteliti). Hal ini dilakukan dengan cara melakukan empati pada orang-orang yang diteliti dalam upaya memahami bagaimana mereka melihat berbagai hal dalam kehidupannya.
- d. Lebih mementingkan proses penelitian daripada hasil penelitian. Oleh karena itu, bukan pemahaman yang mutlak dicari, tetapi pemahaman mendalam tentang kehidupan sosial.
- e. Menekankan pada validitas data sehingga ditekankan pada dunia empiris. Penelitian dirancang sedemikian rupa agar data yang diperoleh benar-benar mencerminkan apa yang dilakukan dan dikatakan yang diteliti.
- f. Bersifat humanitis, yaitu memahami secara pribadi orang yang diteliti dan ikut mengalami apa yang dialami orang yang diteliti dalam kehidupan sehari-hari.
- g. Semua aspek kehidupan sosial dan manusia dianggap berharga dan penting untuk dipahami karena dianggap bersifat spesifik dan unik.

3.3 Jenis Penelitian

Pengklasifikasian jenis-jenis penelitian merupakan sebuah upaya untuk memudahkan peneliti (Prasetyo, 2006:37). Penelitian akan dibagi jenis penelitian berdasarkan dimensi penelitian, yaitu:

1. Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian

Sesuai dengan tujuan penelitian ini yang menggambarkan bagaimana pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang dilihat dari asas *ease of administration* dan perlakuan PPN pada transaksi-transaksi

perusahaan tersebut maka penelitian ini menggunakan penelitian deskriptif. Peneliti menggunakan jenis penelitian deskriptif karena jenis penelitian ini karena menggunakan teori untuk menjawab masalah, seperti halnya peneliti menggambarkan tentang pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dan membahasnya dari teori pemungutan PPN.

Metode deskriptif adalah suatu metode dalam meneliti status sekelompok manusia, suatu objek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang (Nazir, 1988:63). Menurut (Whitney, 1960:160) metode deskriptif adalah pencarian fakta dengan interpretasi yang tepat. Penelitian deskriptif mempelajari masalah-masalah dalam masyarakat, serta tatacara yang berlaku dalam masyarakat serta situasi-situasi tertentu, termasuk tentang hubungan, kegiatan-kegiatan, sikap-sikap, pandangan-pandangan serta proses-proses yang sedang berlangsung dan pengaruh-pengaruh dari suatu fenomena (Nazir, 1988:63).

2. Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian

Jenis penelitian berdasarkan manfaat penelitian dibagi menjadi ke dalam dua kelompok, yaitu penelitian yang memiliki orientasi akademis dan ilmu pengetahuan yang disebut sebagai penelitian murni dan penelitian yang berorientasi pada perubahan – disebut sebagai penelitian terapan. Dilihat dari signifikansi penelitian ini yang terdiri dari dua manfaat yang diharapkan penulis maka peneliti menggunakan penelitian murni. Manfaat teoritis dan manfaat praktis mempunyai tujuan untuk menyumbangkan pengetahuan teoritis dasar mengenai pengkreditan pajak masukan pada pengusaha kelapa sawit terpadu.

3. Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu

Dilihat dari waktu yang dilaksanakan peneliti untuk melakukan penelitian ini yang hanya pada suatu waktu tertentu yaitu pada tahun 2012 dan tidak melakukan penelitian lain di tahun yang berbeda. Penelitian ini hanya dilakukan sekali dan mengambil satu bagian dari gejala (populasi) pada suatu waktu tertentu. Neuman dalam bukunya (2003:31) menerangkan mengenai penelitian cross sectional:

“In cross-sectional research, researchers observe at one point in time. Cross-sectional research is usually the simplest and least costly alternative. Cross sectional research can be exploratory, descriptive, or explanatory but it is most consistent with a descriptive, or explanatory but it is most consistent with a descriptive approach to research”

4. Jenis Penelitian Berdasarkan Teknik pengumpulan Data

Berdasarkan teknik pengumpulan data yang dipakai, penelitian dikategorikan dalam dua kelompok. Kelompok yang pertama adalah kategori pengumpulan data secara kuantitatif, yaitu data-data yang berbentuk angka-angka. Kelompok yang kedua adalah teknik pengumpulan data secara kualitatif, dimana data yang dikumpulkan berbentuk kata, kalimat, pernyataan dan gambar.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kuantitatif, maka berikut adalah kategori teknik pengumpulan data secara kualitatif:

a. field research

Pengumpulan data yang digunakan untuk penelitian diadakan dalam bentuk studi kasus pada kelompok kecil orang dalam durasi waktu tertentu.

b. historical-comparative

Mengumpulkan data menjelaskan aspek-aspek kehidupan sosial yang terjadi di masa lalu atau yang terjadi pada kebudayaan yang berbeda.

Penelitian ini dilaksanakan dalam bentuk studi kasus pada sekelompok kecil yang di dalamnya terdiri dari pihak-pihak yang bersangkutan dalam melaksanakan kegiatan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Penelitian ini hanya dilakukan pada durasi waktu tertentu saja. Maka dari itu, peneliti menggunakan jenis penelitian *field research* dalam penelitian ini.

3.4 Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data yang biasa digunakan dalam penelitian kualitatif adalah wawancara dengan informan, observasi langsung terhadap berbagai hal, kajian terhadap bahan-bahan tertulis, analisis terhadap foto, video, gambar, ilustrasi, dan karikatur (Prasetya, 2007:68). Tidak jauh berbeda, tiga macam metode

pengumpulan data menurut Suyanto adalah wawancara, observasi langsung, penelaahan terhadap dokumen tertulis (Suyanto, 2007:186).

Peneliti menggunakan beberapa metode pengumpulan data dalam penelitian ini. Metode pengumpulan data yang digunakan oleh peneliti dalam penelitian ini adalah wawancara, studi dokumentasi, dan studi pustaka. Selain ketiga metode pengumpulan data tersebut, peneliti juga akan melakukan penelusuran data online dengan dasar beberapa data sudah dapat diakses secara online oleh peneliti.

1. Wawancara

Metode wawancara dapat diperlakukan hanya sebagai tool pengumpulan data bersama-sama dengan instrumen lain. Tetapi sebagai metode, metode wawancara menjadi satu-satunya alat untuk mengumpulkan data. Hal ini karena seluruh informasi yang diperlukan berada di dalam benak responden (informan) (Irawan 2006:59).

Wawancara biasanya dimaksudkan untuk memperoleh keterangan, pendirian, pendapat secara lisan dari seseorang, (yang lazim disebut responden) dengan berbicara langsung (*face to face*) dengan orang tersebut (Irawan, 2007:70). Warwick dan Lininger (1975) dalam bukunya, *The Sample Survey: Theory and Practice*, antara lain juga menyebut pewawancara, responden, situasi wawancara, dan topik penelitian merupakan faktor dalam proses wawancara. Tahap – tahap dalam wawancara:

1. Tahap Persiapan

Dalam penelitian kualitatif proses wawancara memerlukan interaksi akrab antar peneliti dengan responden yang diteliti, peneliti berbaur dengan partisipan untuk waktu yang relatif lama dan melakukan pengumpulan data sampai memenuhi unsur jenuh dan tidak mengambil kesimpulan terlebih dahulu pada hari pertama maupun kedua namun setelah beberapa interaksi sehingga data yang sebenarnya akan nampak (Idrus, 2007; Banister dalam Idrus, 2007). Sebelum melakukan wawancara peneliti sudah menentukan siapa orang yang akan diwawancarai karena telah mengadakan kontrak waktu

dan tempat dengan responden. Menentukan alat perekam yang akan digunakan dan menyiapkan pokok-pokok pertanyaan (Moleong, 2007).

2. Tahap Wawancara

Dalam proses wawancara peneliti bertindak sebagai orang yang netral artinya tidak memihak pada suatu konflik pendapat, peristiwa, dan semacam itu (Moleong, 2007). Pertanyaan yang diajukan oleh peneliti perlu dikembangkan untuk mendapatkan data yang lebih mendalam. Seluruh pertanyaan yang diajukan oleh peneliti harus menggunakan kata – kata yang jelas dan mudah dimengerti oleh responden.

3. Tahap Penutup

Setelah melakukan wawancara, peneliti mengecek keabsahan data dan kualitas data, kemudian mengakhiri wawancara dengan mengucapkan terima kasih. Hal ini untuk memastikan bahwa pada saat wawancara alat perekam yang dipakai oleh peneliti berfungsi dengan benar. Data yang akan didapatkan kemudian diorganisasikan dan disistematiskan agar siap dianalisis (Moleong, 2007).

2. Studi Dokumentasi

Dokumen secara eksplisit berbeda dengan literatur, tetapi kemudian perbedaan keduanya hanya dapat dibedakan secara gradual. Literatur adalah bahan-bahan yang diterbitkan secara rutin maupun berkala. Sedangkan dokumenter adalah informasi yang disimpan atau didokumentasikan sebagai bahan dokumenter (Irawan, 2010:68).

Bungin membagi dokumenter menjadi dua yakni dokumen pribadi dan dokumen resmi. Dokumen pribadi adalah catatan atau karangan seseorang secara tertulis tentang tindakan, pengalaman dan kepercayaannya. Sedangkan dokumen resmi terbagi atas dokumen intern dan ekstern, dokumen intern dapat berupa memo, pengumuman, instruksi, aturan lembaga untuk kalangan sendiri seperti risalah atau laporan rapat, keputusan pemimpin kantor, konvensi yaitu kebiasaan-kebiasaan yang berlangsung di suatu lembaga dan sebagainya. Dokumen ekstern berupa bahan-bahan informasi yang diterbitkan suatu lembaga, seperti majalah, buletin, berita-berita yang disiarkan ke media massa, pengumuman atau pemberitahuan.

Universitas Indonesia

3. Studi Pustaka

Teknik pengumpulan data selanjutnya dilakukan dengan cara membaca dan mengumpulkan data. Data yang dikumpulkan mulai dari undang-undang perpajakan, peraturan pemerintah, surat edaran, buku-buku, paper atau makalah, majalah, surat kabar, penelusuran data online dengan tujuan mendapatkan data-data sekunder dan tulisan yang relevan dengan permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini. data-data sekunder tersebut diharapkan mampu menunjang data utama yang telah diperoleh oleh peneliti untuk membantu peneliti untuk melaksanakan penelitian.

3.5 Teknik Analisis Data

Neuman dalam bukunya yang berjudul *Social Research Methods Qualitative And Quantitative Approaches* menerangkan apa yang dimaksud dengan data analisis.

“In general, data analysis means a search for patterns in data – recurrent behaviors, objects, phases, or ideas. Once a pattern is identified, it is interpreted in terms of a social theory or the setting in which it occurred (2006:467).”

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan teknik analisis data kualitatif. Sebagaimana Irawan mengutip Bogdan dan Biklen yang menyatakan bahwa analisis data kualitatif adalah proses mencari dan mengatur secara sistematis transkrip wawancara, catatan di lapangan, dan bahan-bahan lain yang didapatkan, lalu kesemuanya dikumpulkan untuk meningkatkan pemahaman terhadap sesuatu fenomena dan membantu untuk mempresentasikan penemuan tersebut kepada orang lain (Irawan, 2006:72-73).

Kegiatan analisis data dilakukan dengan prosedur yang berawal dari pengumpulan data mentah dari lapangan baik berupa hasil wawancara yang dirangkum yang kemudian menjadi hasil transkrip data dan juga data yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, dan GAPKI. Selanjutnya, data mentah yang telah terkumpul dianalisis sesuai dengan pertanyaan penelitian. Dalam proses analisis, kajian literatur juga membantu untuk dibandingkan dengan temuan data untuk menyimpulkan hasil analisis

sementara yang kemudian diteliti ulang dengan data yang telah didapatkan untuk menghasilkan kesimpulan akhir penelitian.

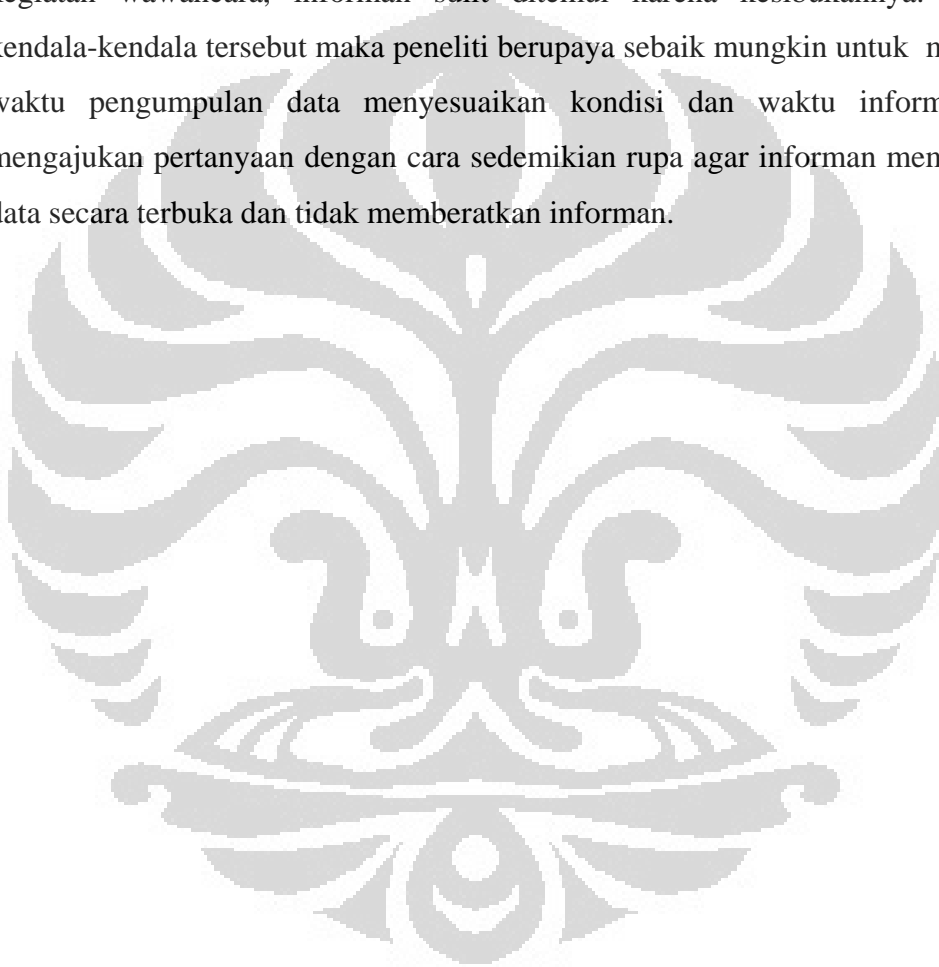
3.6 Narasumber

Informasi-informasi yang digunakan peneliti untuk melaksanakan penelitian ini didapat dari informan yang memahami betul mengenai tema yang diangkat peneliti. Berikut ini adalah informan-informan yang akan peneliti minta kesediaannya untuk bekerja sama memberikan informasi yang berguna sebagai data untuk penelitian.

1. Yonathan Stefano sebagai perwakilan dari Direktorat Jenderal Pajak, yang memberikan informasi kepada peneliti mengenai tinjauan permasalahan mengenai pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang dilihat dari segi peraturan beserta latar belakang terbitnya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu.
2. Fadhil Hasan sebagai *Executive Director* dari Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (GAPKI), yang memberikan informasi kepada peneliti mengenai bagaimana sebenarnya pengenaan PPN atas transaksi yang dilakukan oleh pengusaha kelapa sawit terpadu.
3. Kresno Saputro sebagai *Head Tax Department* dari PT. XYZ, yang memberikan informasi kepada peneliti mengenai bagaimana kegiatan usaha yang dilakukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dilihat dari asas *ease of administration and compliance*.
4. Prof. Gunadi sebagai akademisi yang memberikan pemahaman tentang hal-hal yang terkait dengan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu.
5. Untung Sukardji sebagai akademisi yang memberikan pemahaman tentang hal apa saja yang berkaitan dengan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dan *deemed* pajak masukan.

3.7 Keterbatasan Penelitian

Pengerjaan penelitian ini mengalami keterbatasan yaitu dari segi waktu yang singkat sehingga dalam proses pengumpulan data dirasa kurang maksimal baik berupa pencarian data melalui buku-buku yang peneliti peroleh di perpustakaan, artikel di majalah, koran, dan internet dan informasi lainnya yang membantu dalam penyelesaian permasalahan-permasalahan yang menjadi pertanyaan penelitian oleh peneliti. Pengumpulan data dan informasi melalui kegiatan wawancara, informan sulit ditemui karena kesibukannya. Melihat kendala-kendala tersebut maka peneliti berupaya sebaik mungkin untuk mengatur waktu pengumpulan data menyesuaikan kondisi dan waktu informan dan mengajukan pertanyaan dengan cara sedemikian rupa agar informan memberikan data secara terbuka dan tidak memberatkan informan.



BAB 4

GAMBARAN UMUM

4.1. Gambaran Umum Kegiatan Industri Kelapa Sawit di Indonesia

4.1.1. Gambaran Umum Tanaman Kelapa Sawit

Tanaman kelapa sawit (*Elaeis guineensis Jacq*) saat ini merupakan salah satu jenis tanaman perkebunan yang menduduki posisi penting di sektor pertanian umumnya, dan sektor perkebunan khususnya, hal ini disebabkan karena dari sekian banyak tanaman yang menghasilkan minyak atau lemak, kelapa sawit yang menghasilkan nilai ekonomi terbesar per hektarnya di dunia (Balai Informasi Pertanian, 1990). Di Indonesia, tanaman kelapa sawit telah ditanam dari tahun 1911. Kelapa sawit adalah tanaman perkebunan yang berupa pohon dan dapat dikenali melalui ciri fisiologi, umur tanaman, dan bahan tanamannya.

Ciri-ciri morfologi tanaman kelapa sawit dapat dilihat dari bentuk daun, batang, akar, bunga, dan buah.

a. Daun

Tanaman kelapa sawit mempunyai daun majemuk dengan warna hijau tua dan pelepahnya yang berwarna lebih muda. Tanaman kelapa sawit hampir mirip dengan tanaman salak. Perbedaannya terletak di durinya yang tidak terlalu tajam dan keras.

b. Batang

Batang tanaman kelapa sawit diselimuti bekas pelepah hingga umur 12 tahun. Setelah itu, pelepah mengering dan terlepas sehingga mirip dengan tanaman kelapa.

c. Akar

Tanaman kelapa sawit memiliki akar serabut yang mengarah ke bawah dan ke samping. Tanaman ini juga mempunyai akar napas yang tumbuh ke samping atas untuk mendapatkan tambahan aerasi (proses masuknya oksigen ke dalam air secara alami).

d. Bunga

Bunga jantan dan betina pada tanaman kelapa sawit terpisah serta memiliki waktu pematangan yang berbeda sehingga jarang terjadi penyerbukan sendiri. Bunga jantan pada tanaman kelapa sawit berbentuk runcing tajam dan sedangkan bunga betina berbentuk lebih besar dan mekar.

e. Buah

Buah sawit memiliki warna yang cukup bervariasi mulai dari hitam, ungu, hingga merah. Variasi warna buah tergantung dari bibit yang digunakan. Buah keluar secara bergerombol yang muncul dari setiap pelepah. Buah sawit terdiri dari 3 lapisan, yaitu bagian kulit buah yang berwarna kemerahan dan licin (*Eksoskarp*), serabut buah (*Mesoskarp*), dan pelindung inti (*Endoskarp*). Inti sawit merupakan *embrio* dan *endosperm* yang mempunyai kandungan minyak inti berkualitas tinggi.

Tanaman kelapa sawit umumnya mempunyai umur ekonomis selama 25 tahun. Setelah lebih dari 25 tahun, tanaman sawit sudah tidak ekonomis lagi karena pohonnya yang sudah tinggi dan pelepahnya sudah terbilang tidak ekonomis lagi. Produksi TBS, CPO, dan minyak inti sawit yang terkandung pada batang pohon kelapa sawit tidak sama setiap tahunnya tetapi berkembang sesuai dengan usia pohonnya.

4.1.2. Perkembangan Tanaman Kelapa Sawit Di Indonesia

Indonesia mulai dikenalkan kelapa sawit oleh Pemerintah Belanda mulai pada tahun 1848. Awalnya pada saat itu kelapa sawit dikenal sebagai tanaman hias. Tanaman kelapa sawit ketika itu ditanam di Kebun Raya Bogor yang kemudian buahnya dibagikan secara gratis.

Uji coba penanaman kelapa sawit di Indonesia pertama kali di lakukan di Banyumas, Jawa Tengah dengan lahan seluas 2,01 hektare dan di Karesidenan Palembang, Sumatera Selatan. Hasil uji coba tersebut menunjukkan bahwa tanaman kelapa sawit telah berbuah pada tahun ke empat dengan tinggi batang 1,5m. Sedangkan di daerah asalnya baru berbuah pada tahun ke enam (Lubis&Widanarko, 2011:7)

Universitas Indonesia

Kelapa sasawit mulai dibudidayakan secara komersial pada tahun 1911 dengan membuat perkebunan di Sumatera Utara, Lampung, dan Aceh. Adrien Hallet merupakan seorang berkebangsaan Belgia yang merupakan perintis usaha perkebunan kelapa sawit di Indonesia. Kelapa sawit yang ditanam di Sumatera Utara yang dikenal Sebagai varietas Dura Deli telah terkenal sebelum perang dunia ke dua.

Indonesia melakukan ekspor minyak sawit pada tahun 1919 sebesar 576 ton dan kemudian mengekspor minyak inti sawit dilakukan tahun 1923 (Lubis&Widanarko, 2011:8). Pada masa penjajahan Belanda, perkebunan kelapa sawit maju pesat bahkan mampu menggeser dominasi ekspor di Afrika. Tanaman kelapa sawit merupakan komoditas primadona karena memberi keuntungan yang melimpah.

Pemerintah mengambil alih perkebunan pada tahun 1957 dengan alasan politik dan keamanan. Pemerintah meletakkan perwira militer di setiap jenjang manajemen perkebunan demi menjaga keamanan proses produksi. Perubahan manajemen dalam perkebunan serta kondisi sosial politik dan keamanan dalam negeri yang sudah tidak kondusif membuat hasil produksi dalam negeri menurun.

Ketika masa pemerintahan orde baru, pembangunan perkebunan diarahkan dalam rangka menciptakan kesempatan kerja yang dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan sebagai penghasil devisa. Menurut Dirjen Perkebunan, produksi dan luas lahan kelapa sawit di Indonesia menunjukkan adanya peningkatan yang signifikan, khususnya antara tahun 1990 hingga 2006. Perluasan areal perkebunan kelapa sawit terus berlanjut akibat meningkatnya harga minyak bumi (Lubis&Widanarko, 11:10).

4.1.3. Pengelolaan Pabrik Kelapa Sawit

Perkebunan kelapa sawit merupakan jenis usaha jangka panjang, oleh karena itu kelapa sawit yang ditanam saat ini baru akan dipanen hasilnya beberapa tahun kemudian (Pahan, 2011:84). Berbeda dengan komoditas pertanian lainnya, pengembangan tanaman kelapa sawit selalu disertai dengan pembangunan pabrik karena minyak sawit mudah mengalami perubahan kimia dan fisika selama berada

dalam tandan dan pengolahan (Pardamean, 2011:111). Pengembangan kelapa sawit yang tidak disertai dengan pembukaan pabrik adalah usaha yang sia-sia.

Pembangunan pabrik harus direncanakan dan dipersiapkan dengan matang agar dapat mengolah panen perdana dan pabrik dapat bekerja secara efisien. Rencana penanaman, produksi, dan pembangunan pabrik harus terpadu, mengingat pembangunan pabrik memerlukan waktu 24 bulan dan biayanya cukup tinggi (Pardamean, 2011:112). Beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan dalam pembangunan pabrik kelapa sawit antara lain lokasi pabrik, kapasitas olah, tata letak, rancangan, dan organisasi pabrik.

Keberhasilan pembangunan pabrik dapat dilihat dari sumber air yang cukup, lokasi pabrik yang mudah dijangkau, ketersediaan tempat pembuangan air limbah serta tempat yang terhindar dari gangguan alam seperti banjir dan longsor. Air merupakan hal yang sangat penting bagi pabrik kelapa sawit untuk pengoperasian pabrik itu sendiri. Keadaan tanah lokasi penting agar terhindar dari bencana serta letak pabrik dibangun hendaknya dekat dengan prasarana seperti pemukiman, jalan raya, dan pasar. Pabrik membutuhkan air 900 m³ /hari dan menghasilkan 360-400 m³ air limbah setiap hari untuk memproses 30 ton TBS/jam. Oleh sebab itu, diperlukan sungai untuk mengalirkan bahan buangan pabrik (limbah) yang telah memenuhi syarat (Pardamean, 2011:113).

Umumnya besarnya pabrik dinyatakan dengan kapasitas olah, yaitu kemampuan pabrik untuk mengolah bahan baku atau menghasilkan produk. Bagi pabrik kelapa sawit, kapasitas olah dapat dinyatakan dengan ton TBS/jam. Beberapa faktor yang perlu diperhatikan dalam perhitungan kapasitas olah pabrik adalah produksi tandan dan jam olah pabrik.

4.1.4 Pengolahan TBS menjadi CPO

Buah sawit yang dihasilkan oleh kelapa sawit terkumpul di dalam satu tandan sehingga disebut dengan Tandan Buah Segar (TBS). Tandan tersebut kemudian diangkut ke pabrik untuk diolah lebih lanjut untuk menghasilkan kelapa sawit. Pabrik sawit mempunyai dua produk utama, yaitu sawit yang diolah dari bagian antara kulit dengan cangkangnya dan inti sawit yang diolah dari biji sawit.

Tandan buah segar masih dapat dikatakan segar apabila tiba di pabrik sawit dan selesai diolah dalam jangka waktu 24 jam. Keberhasilan usaha perkebunan kelapa sawit ditentukan salah satunya oleh faktor pengolahan kelapa sawit. Dalam hal pengolahan kelapa sawit terdapat dua hal yang penting yaitu sasaran pengolahan dan proses pengolahan TBS menjadi CPO.

Proses yang dilakukan dalam pengolahan TBS menjadi CPO adalah penimbangan, perebusan, pemipilan, pengadukan dan pelumatan, pengepresan, penyaringan serta pemurnian. Proses tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

a) Penimbangan

Penimbangan yang dilakukan mempunyai tujuan agar TBS yang diangkut dapat diketahui beratnya sehingga memudahkan dalam penghitungan atau pembayaran hasil panen. Penimbangan penting untuk memudahkan proses pengolahan selanjutnya. TBS yang sudah ditimbang kemudian dipisahkan sesuai dengan tingkat kematangannya menurut fraksi-fraksinya.

b) Perebusan

Tandan buah segar yang telah disortir lalu diangkut menggunakan lori ke tempat perebusan (*sterilizer*). Terdapat 3 cara perebusan TBS, yaitu sistem satu puncak (*single peak*), dua puncak (*double peak*), dan tiga puncak (*triple peak*). Proses perebusan mempunyai tujuan agar menonaktifkan enzim lipase yang dapat menstimulir pembekuan free fatty acid dan mempermudah perontokan buah pada *tresher*.

c) Pemipilan

Pemipilan dilakukan dengan cara TBS yang sudah direbus kemudian dipisahkan dari janjangnya dan dilakukan dengan membanting buah dalam drum putar dengan kecepatan putaran 23-25 rpm. Buah yang telah terpisah kemudian akan jatuh melalui kisi-kisi dan ditampung oleh *fruit elevator* dan dibawa dengan *distributing conveyor* untuk didistribusikan ke unit-unit *digester*. Buah kemudian diaduk dan dilumat di dalam *digester* agar buah dapat dengan mudah terpisah dari biji.

d) Pengepresan

Proses pengepresan mempunyai fungsi untuk memisahkan minyak kasar (*crude oil*) dari daging buah (*pericarp*). Massa yang keluar dari *digester* kemudian

diperas dalam *screw press* pada tekanan 50-60 bar dengan menggunakan air pembilas. Hasil yang didapat dari proses pengepresan tersebut adalah minyak kasar, ampas, dan biji.

e) Penyaringan

Minyak kasar yang telah dihasilkan kemudian disaring dengan menggunakan *vibrating screen*. Proses penyaringan mempunyai tujuan untuk memisahkan bahan-bahan asing seperti pasir dan apabila masih ada serabut yang masih mengandung minyak akan dapat dikembalikan ke *digester*. Minyak yang sudah disaring kemudian ditampung ke dalam *crude oil tank* (COT).

f) Pemurnian

Pada proses pemurnian, minyak dimasukkan ke dalam tangki klarifikasi (*clarifier tank*). Prinsip yang digunakan pada proses pemurnian minyak di dalam tangki pemisah adalah dengan melakukan pemisahan bahan berdasarkan berat jenis bahan sehingga berat campuran minyak kasar dapat terpisah dari air (Pardamean, 2011:122). Pada tahap pemurnian ini terdapat dua jenis hasil yaitu *crude oil* dan *slude*.

Minyak selanjutnya dimurnikan menggunakan *purifier* agar mengurangi kadar kotoran dan kadar air yang terdapat pada minyak berdasarkan perbedaan densitas dengan menggunakan gaya sentrifugal dengan menggunakan kecepatan perputaran sebesar 7.500 rpm. Minyak yang keluar dari *purifier* masih mengandung air, sehingga untuk mengurangi kadar air tersebut minyak dipompa ke dalam *vacuum drier*. Dalam *vacuum drier* minyak disemprot dengan menggunakan *nozzle* sehingga campuran minyak dan air akan terpecah kemudian mempermudah pemisahan air dalam minyak.

g) Penyimpanan

Crude palm oil yang telah dihasilkan kemudian dialirkan dalam tangki timbun (*storage tank*). Suhu simpan pada tempat itu harus tetap dipertahankan pada suhu 45-55^o tujuannya adalah agar menjaga kualitas CPO tetap terjamin hingga waktu pengiriman.

4.1.5. Laporan Laba Rugi Perusahaan Kebun dan Perusahaan Kelapa Sawit

Pardamean menerangkan bahwa laporan laba rugi disajikan sedemikian rupa dengan menonjolkan berbagai unsur kinerja keuangan yang diperlukan bagi penyajian secara wajar. Laporan laba rugi mengikhtisarkan aktivitas perusahaan untuk periode tertentu dan menyatakan laba atau rugi yang dihasilkan oleh hasil operasi atau kegiatan lainnya (Pardamean, 2011:259).

Perhitungan laba rugi pada perusahaan kelapa sawit umumnya terdiri dari hasil penjualan, harga pokok penjualan, biaya usaha, hasil dan biaya lain, serta pajak perseroan. Penjualan yang dilakukan oleh kebun kelapa sawit berupa TBS, sedangkan penjualan yang dilakukan oleh pabrik kelapa sawit adalah berupa CPO dan produk sampingan lainnya. Harga pokok penjualan pada kebun kelapa sawit sama dengan harga pokok produksi karena kebun tidak mempunyai bahan baku untuk menghasilkan TBS tetapi hanya menggunakan bahan penolong dan *spare parts* dan juga kebun tidak mempunyai persediaan awal maupun persediaan akhir barang jadi, sedangkan pabrik menggunakan TBS sebagai bahan baku bersama dengan upah tenaga kerja, kemudian bahan penolong dan spare parts merupakan unsur biaya produksi.

Biaya usaha (*operating expenses*) umumnya terbagi dua menjadi biaya penjualan dan biaya administrasi, begitu juga pada perusahaan kelapa sawit. Biaya administrasi yang dibebankan dalam operasi umum perusahaan kelapa sawit diantaranya gaji pimpinan, gaji pegawai, alat-alat kantor yang terpakai, penyusutan peralatan kantor, biaya telepon, sumbangan, biaya deplesi (penyusutan tanaman), biaya bunga, penyusutan dan amortisasi. Sesuai dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan pasal 11 ayat (6), tanaman kelapa sawit dikategorikan sebagai kelompok 4 dengan masa manfaat 20 tahun, sehingga jumlah deplesi setiap tahunnya dengan menggunakan metode garis lurus adalah sebesar 5%.

Biaya bunga untuk tanaman menghasilkan dibebankan berdasarkan persentase luas ha yang menghasilkan terhadap total investasi (luas ha yang tertanam). Biaya penyusutan aktiva tetap kebun dibebankan ke dalam biaya administrasi dan umum sebesar presentase luas areal tanaman menghasilkan terhadap investasi tanaman (luas ha yang tertanam). Biaya-biaya yang termasuk

biaya penyusutan untuk aktiva tetap tidak berwujud pada perusahaan kelapa sawit adalah seperti biaya pendirian perusahaan, surat akte dan perizinan, ganti rugi tanah tumbuh, biaya notaris, biaya jual beli dan PPAT. Biaya amortisasi selanjutnya dibebankan ke biaya usaha setelah tanaman menghasilkan sebesar presentase luas areal tanaman menghasilkan terhadap total investasi tanaman (Pardamean, 2011:260-261).

4.2. Gambaran Umum Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Industri Kelapa Sawit di Indonesia

Undang-undang perpajakan yang berlaku di Indonesia terbagi menjadi dua yaitu undang-undang yang bersifat formal dan undang-undang yang bersifat material. Brotodiharjo kemudian menyampaikan perbedaan dari undang-undang yang bersifat formal dan undang-undang yang bersifat material sebagai berikut:

“hukum formal tidak pernah menimbulkan suatu utang pajak; ini semata-mata ditentukan oleh hukum material (Brotodihardjo, 2003:72).”

Pendapat yang disampaikan diatas menyampaikan bahwa undang-undang material mengatur tentang siapa yang dikenakan pajak dan yang dikecualikan dari pengenaan pajak lalu apa saja yang dikenakan pajak serta berapa besar pajak yang harus dibayar.

Undang-undang PPN mengatur cara menghitung besarnya PPN terutang yang harus disetorkan oleh Pengusaha Kena Pajak ke kas negara. Besarnya PPN yang harus disetorkan ke kas negara dihitung dengan cara menjumlahkan besarnya pajak keluaran yang kemudian dapat digunakan sebagai pengurang pajak masukan yang telah dibayar. Pengaturan pengkreditan pajak masukan sangat penting untuk menghitung besarnya PPN yang terutang yang harus disetorkan ke kas negara.

Terdapat beberapa pengeluaran yang dikenakan pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan dan diatur dalam pasal 9 ayat (8) UU PPN yaitu sebagai berikut:

- a. Perolehan barang kena pajak atau jasa kena pajak sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak;
- b. Perolehan BKP atau JKP yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;

- c. Perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan station wagon, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan;
- d. Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud atau pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean sebelum pengusaha dikukuhkan menjadi pengusaha kena pajak;
- e. Dihapus;
- f. Perolehan BKP atau JKP yang faktur pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 13 ayat (5) atau ayat (9) atau tidak mencantumkan nama, alamat, dan nomor pokok wajib pajak (NPWP) pembeli BKP atau penerima JKP;
- g. Pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar pabean yang faktur pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada pasal 13 ayat (6);
- h. Perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak;
- i. Perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan; dan
- j. Perolehan BKP selain barang modal atau JKP sebelum pengusaha kena pajak memproduksi sebagaimana dimaksud pada ayat (2a).

4.2.1 Cara Memperhitungkan Pajak Masukan

4.2.1.1 Definisi Pengusaha Kena Pajak

Umumnya di Indonesia menggunakan metode pengkreditan pajak untuk mendapatkan besarnya pajak yang terutang yang harus disetorkan ke kas negara. Subyek pajak yang dapat melakukan mekanisme pengkreditan PM adalah yang telah terdaftar sebagai Pengusaha Kena Pajak. Pengusaha dijelaskan pada UU PPN pasal (1) ayat (14) sebagai orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa termasuk mengeksport jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.

Undang-undang PPN kemudian juga menjelaskan dalam pasal (1) ayat (15) bahwa yang dimaksud dengan pengusaha kena pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan/atau penyerahan jasa kena pajak yang dikenai pajak berdasarkan UU PPN. Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP dapat dikukuhkan menjadi PKP, kecuali untuk pengusaha kecil yang pada batasan tertentu dapat memilih untuk dikukuhkan atau tidak.

Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP kemudian berdasarkan pasal 3A ayat (1) wajib memungut, menyetor, dan melaporkan PPN dan PPnBM yang terutang. Pengusaha kena pajak di Indonesia mempunyai nomor pendaftaran yang berbeda atau dengan kata lain terpisah dari Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Selain mempunyai NPWP, PKP di Indonesia juga memiliki Nomor Pokok Pengusaha Kena Pajak (NPPKP).

Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah yang awalnya dari tahun 1983 hingga tahun 2009 beberapa kali mengalami modifikasi, mendefinisikan PKP sebagai berikut:

Tabel 4.1.

Definisi Pengusaha Kena Pajak pada UU PPN dan PPnBM

Undang-undang	Pengertian Pengusaha Kena Pajak
UU No. 8 Tahun 1983	Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. Tidak termasuk dalam pengertian Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha kecil yang batasan dan ukurannya ditetapkan lebih lanjut oleh Menteri Keuangan
UU No. 11 Tahun 1994	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak
UU No. 18 Tahun 2000	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai

	Pengusaha Kena Pajak
UU No. 42 Tahun 2009	Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-undang PPN dan PPnBM.

4.2.1.2 Penyerahan Terutang PPN

Definisi PKP pada UU PPN menjelaskan bahwa pengusaha kena pajak mempunyai kewajiban untuk memungut PPN yang terutang atas penyerahan yang dilakukan. Penyerahan yang dilakukan oleh PKP dapat berupa penyerahan yang terutang PPN ataupun penyerahan yang tidak terutang PPN. Pengusaha yang melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN menyebabkan tidak adanya PPN yang harus dipungut.

Penyerahan yang termasuk dalam penyerahan terutang PPN ditetapkan oleh UU PPN dan PPnBM menjadi beberapa jenis. Berikut di bawah ini adalah perbandingan kegiatan apa saja yang menjadi objek dikenakannya PPN berdasarkan UU PPN dan PPnBM dari tahun 1983 hingga tahun 2009.

Tabel 4.2

Penyerahan terutang PPN berdasarkan UU PPN dan PPnBM

Undang-undang	Penyerahan Terutang PPN
UU No. 8 Tahun 1983	<ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang : <ul style="list-style-type: none"> 1) menghasilkan Barang Kena Pajak tersebut; 2) mengimpor Barang Kena Pajak tersebut; 3) mempunyai hubungan istimewa dengan Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 4) bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari Pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1) dan angka 2); 5) menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari Barang Kena Pajak tersebut; b. penyerahan Barang Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak yang dilakukan di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh Pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak; c. impor Barang Kena Pajak; d. penyerahan Jasa Kena Pajak.
UU No. 11 Tahun 1994	<ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. impor Barang Kena Pajak; c. penyerahan Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha;

	<ul style="list-style-type: none"> d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; f. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak
UU No. 18 Tahun 2000	<ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. impor Barang Kena Pajak; c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau f. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak
UU No. 42 Tahun 2009	<ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b. impor Barang Kena Pajak; c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Berdasarkan tabel 4.2 dapat dilihat bahwa yang dapat melakukan penyerahan terutang PPN hanya pengusaha kena pajak saja. Penyerahan yang bersifat pemanfaatan atau impor barang dari luar daerah pabean, yang menjadi subjek pajaknya tidak harus seorang pengusaha kena pajak. Jika penyerahan terutang PPN dilakukan oleh pengusaha yang tidak terdaftar sebagai PKP maka tidak bisa melakukan pemungutan pajak yang terutang atas BKP/JKP tersebut.

Pelaksanaan ketentuan pasal 9 ayat (6) Undang-undang PPN dilakukan pemerintah salah satunya dengan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 78/PMK.03/2010. Definisi dari penyerahan yang terutang pajak kemudian dijelaskan kembali di peraturan ini pada pasal 1 ayat (6) sebagai penyerahan barang atau jasa yang dikenai PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, tidak termasuk penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

4.2.1.3 Penyerahan Barang Kena Pajak

Penyerahan Barang Kena Pajak yang dapat menimbulkan utang pajak di atur pada pasal 1A UU PPN. Penyerahan yang termasuk ke dalam penyerahan barang Kena Pajak diatur dalam Pasal 1A UU PPN sebagai berikut:

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

Dalam pelaksanaan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, kegiatan penyerahan mempunyai definisi yang berbeda seperti yang dijelaskan pada Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012. Penyerahan yang dimaksud dalam peraturan itu adalah pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak (baik untuk tujuan produktif maupun konsumtif) merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

4.2.1.4 Definisi Pajak Keluaran dan Pajak Masukan

Besarnya PPN yang terutang dihitung dengan menjumlah pajak keluaran yang dikurangi dengan pajak masukan yang dimiliki perusahaan. Sebelum dikurangi dengan pajak masukan maka perusahaan dapat terlebih dahulu menjumlahkan berapa besar kewajiban yang dimilikinya. Pengertian pajak keluaran diatur di dalam UU PPN dan PPnBM pasal 1 ayat (25) seperti berikut:

Tabel 4.3

Pengertian Pajak Keluaran menurut UU PPN dan PPnBM

Undang-Undang	Pengertian Pajak Keluaran
UU No. 8 Tahun 1983	Pajak keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak
UU No. 11 Tahun 1994	Pajak keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak
UU No. 18 Tahun 2000	Pajak keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak.
UU No. 42 Tahun 2009	Pajak keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang.

Berdasarkan tabel 4.3 dapat terlihat adanya perluasan cakupan mengenai penyerahan yang dipungut pajak keluaran yang awalnya hanya penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak hingga mencakup ekspor barang. Jumlah pajak keluaran yang dimiliki oleh PKP tidak selalu mencerminkan besarnya kewajiban untuk menyetorkan PPN ke kas negara. Pajak Keluaran hanya merupakan jumlah PPN yang telah dipungut oleh PKP dari pihak pembeli.

Pajak masukan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 1 ayat (24) UU PPN merupakan PPN yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak.

4.2.1.5 Penghitungan Besar PPN Terutang

Indonesia menggunakan mekanisme penghitungan *indirect-substraction method* dengan menggunakan faktur pajak atau tax invoice untuk penghitungan besarnya PPN yang harus disetorkan ke kas negara. Besarnya PPN terutang dapat dihitung dengan cara seperti yang tertera pada pasal 8A ayat (1) UU PPN yang berbunyi: Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan-kegiatan yang tercantum pada pasal 2 PMK 78 Tahun 2010, seperti berikut:

1. usaha terpadu (*integrated*), terdiri dari:
 - a. unit atau kegiatan yang melakukan penyerahan yang terutang pajak; dan
 - b. unit atau kegiatan lain yang melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak;
2. usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak;
3. usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang, dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak; atau
4. usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang pajak dan tidak terutang pajak,

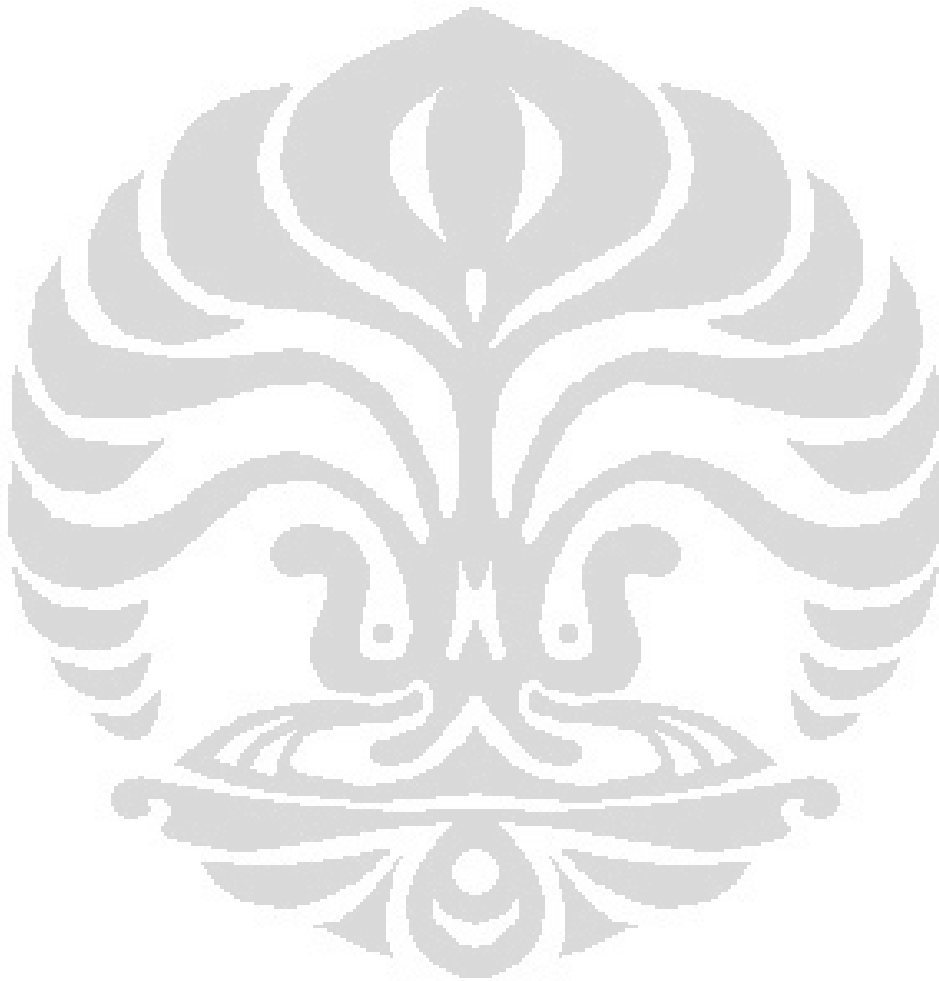
sedangkan pajak masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan pajak masukan yang dapat dikreditkan.

Untuk perusahaan yang melakukan kegiatan-kegiatan seperti diatas maka berdasarkan pasal 3 PMK 78 tahun 2010 dapat menggunakan pedoman penghitungan pajak masukan yang dapat dikreditkan sebagai berikut:

$$P = PM \times Z$$

Dengan menggunakan ketentuan:

- P = jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan;
PM = jumlah pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP;
Z = presentase yang sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang pajak terhadap penyerahan seluruhnya.



BAB 5
PENINGKREDITAN PAJAK MASUKAN PADA PERUSAHAAN KELAPA
SAWIT TERPADU

5.1 Latar Belakang Pembuatan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu

Pengusaha Kena Pajak mempunyai kewajiban untuk menghitung jumlah pajak terutang yang harus disetorkannya ke kas negara. Untuk mekanisme penghitungannya, Pengusaha Kena Pajak mengkreditkan pajak masukannya dengan cara menghitung selisih antara Pajak Keluaran dengan Pajak Masukan yang telah dibayar. Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran hanya pajak masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak.

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, maka hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan terutang pajak berdasarkan pasal 4 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia menganut *negative list*, yaitu dimana hanya mengatur apa saja yang tidak dikenakan pajak dan selebihnya berarti dikenakan pajak. Berdasarkan pasal 4A Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai pasal 4A ayat (2) poin (a), jenis barang yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah barang tertentu dalam kelompok barang sebagai berikut: barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya.

Dalam PP No. 12 Tahun 2001 yang mengatur tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, pada pasal 2 ayat (2) huruf (c) menyebutkan bahwa yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai adalah penyerahan di dalam daerah pabean barang hasil pertanian yang dilakukan oleh petani atau kelompok tani. Peraturan Pemerintah No. 12 Tahun 2001 kemudian mengalami perubahan pada tahun 2003 dan kemudian diubah terakhir pada PP No. 31 Tahun 2007 yang pada pasal 1 ayat (2) huruf (a) menyebutkan bahwa barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di

bidang pertanian, perkebunan, dan kehutanan yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintahan.

Kegiatan produksi TBS dapat dilakukan baik oleh petani maupun oleh pengusaha kelapa sawit. Petani tidak termasuk dalam sistem PPN di Indonesia, karena dengan tujuan untuk penyederhanaan administrasi, petani dianggap mempunyai penghasilan yang berada di bawah batas untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak. Produksi TBS kemudian dapat dilakukan juga oleh pengusaha kelapa sawit yang termasuk ke dalam kategori Pengusaha Kena Pajak.

Petani dan pengusaha kelapa sawit menghasilkan TBS walaupun petani adalah non-Pengusaha Kena Pajak dan pengusaha adalah Pengusaha Kena Pajak. Sehingga kemudian terdapat perbedaan perlakuan PPN antara petani dan pengusaha kelapa sawit. Petani tidak perlu mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak untuk mendapatkan Nomor Pengusaha Kena Pajak (NPKP) dan tidak perlu melaksanakan kewajiban perpajakan tetapi pengusaha kelapa sawit harus mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak dan harus melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan undang-undang yang berlaku.

Perusahaan kelapa sawit terbagi menjadi beberapa jenis yaitu perusahaan kelapa sawit tidak terpadu (*non-integrated*) dan perusahaan kelapa sawit terpadu (*integrated*). Perusahaan kelapa sawit tidak terpadu hanya melakukan kegiatan penyerahan baik itu hanya TBS atau CPO saja. Sedangkan perusahaan kelapa sawit terpadu sendiri terbagi menjadi dua jenisnya, yaitu perusahaan yang melakukan kegiatan penyerahan berupa TBS dan CPO kemudian ada juga jenis yang hanya melakukan penyerahan CPO.

Berdasarkan PP No. 12 Tahun 2001, TBS termasuk ke dalam kriteria barang strategis yang mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN. Fasilitas yang diberikan berupa pembebasan TBS dari pungutan pajak mengakibatkan pajak masukan yang telah dibayar dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan. Hal ini tidak mempunyai pengaruh apapun bagi petani karena bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak yang harus melakukan

kewajiban perpajakan sehingga tidak memerlukan pajak masukan untuk dikreditkan dengan Pajak Keluarannya.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 pasal (2) ayat (2) huruf (c) yang berisikan “atas penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal (1) angka (1) huruf c oleh petani dan kelompok petani”, penyerahan TBS yang dilakukan oleh petani kelapa sawit termasuk ke dalam penyerahan barang yang bersifat strategis dan dibebaskan dari pengenaan pajak. Karena di dalam peraturan tersebut hanya menyebutkan kata petani membuat perusahaan kelapa sawit yang melakukan penyerahan TBS terhitung tidak mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak dan atas pajak masukan yang telah dibayar sebelumnya dalam rangka pembelian input untuk menghasilkan TBS dapat dikreditkan.

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 kemudian diubah dengan Peraturan Pemerintah No. 7 Tahun 2007. Perubahan peraturan ini mempunyai dampak yang besar bagi pengusaha kelapa sawit, khususnya pengusaha kelapa sawit terpadu. Pada pasal 2 ayat (2) huruf c hanya menyebutkan bahwa “atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka (1) huruf (c) dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai) yang berarti baik petani maupun pengusaha yang melakukan penyerahan barang strategis yang dalam hal ini adalah TBS akan dibebaskan dari pengenaan pajak. Lalu, menurut Bapak Stefanus yang merupakan perwakilan dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengemukakan bahwa permasalahan timbul ketika PP No. 12 Tahun 2001 diubah dengan PP No. 7 Tahun 2007:

“...Permasalahan timbul ketika PP no. 12 Tahun 2001 diubah dengan PP 7 Tahun 2007, disitu frase petani hilang. Waktu di PP no. 12 Tahun 2001 disitu ada kata-kata petani, artinya TBS itu dibebaskan untuk khusus untuk petani, kalo dibebasin itu efeknya pajak masukannya tidak bisa dikreditkan tapi untuk petani itu gak ada masalah sebab dia juga bukan PKP, dia tidak masuk sistem PPN di kita. Nah, di PP no.7 Tahun 2007 itu frase petaninya dihilangin, jadi secara tidak langsung itu berefek ke pengusaha”.

Kata petani yang kemudian pada Peraturan Pemerintah No. 7 Tahun 2007 tidak digunakan lagi menimbulkan arti yang berbeda dari peraturan sebelumnya, dan mempunyai arti bahwa siapa saja yang melakukan penyerahan TBS maka pajak masukannya tidak dapat dikreditkan. Menurut Bapak Stefanus, banyak pengusaha yang tidak menyesuaikan perubahan peraturan tersebut dan tetap menganggap bahwa mereka masih dapat mengkreditkan pajak masukannya, seperti yang dituturkannya berikut ini:

“...Nah ketika PP tersebut menghapus kata petani, itu tidak disertai dengan usaha para PKP untuk menyesuaikan akibatnya mereka tetap sama nganggap kalo dari 2001 itu tetap bisa dikreditin PMnya. Nah sampai lah pada 2009 2010 2011, di 2012 itu pemeriksaanya masuk kan, mayoritas industri sawit kan dia Lebih Bayar karena mayoritas ekspor dan itu jauh lebih menguntungkan akibatnya kalo restitusi kan diperiksa. Ketika diperiksa dikoreksi lah dia sama pemeriksa karna mereka tidak ikut aturan”.

Pengusaha kelapa sawit terpadu yang menghasilkan bahan bakunya sendiri yaitu TBS sekaligus memproduksinya lebih lanjut menjadi CPO tetap memasukan pajak masukan yang telah dibayarnya baik itu pada saat menghasilkan TBS ataupun memproduksi CPO untuk menjadi pengurang Pajak Keluaran. Pemeriksaan yang kemudian dilakukan menemukan bahwa pengusaha masih mengkreditkan pajak masukan yang telah dibayarnya dalam rangka menghasilkan TBS walaupun sudah ada perubahan peraturan. Akibatnya kemudian terdapat koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak.

Perusahaan kelapa sawit terpadu menghasilkan TBS yang kemudian langsung digunakan sebagai bahan baku pembuatan CPO. Terdapat pemisahan pajak masukan yang digunakan untuk menghasilkan TBS dan pajak masukan yang digunakan untuk menghasilkan CPO. Pajak masukan yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak untuk menghasilkan CPO dapat dikreditkan yang sebagaimana telah diatur oleh PMK No. 78 Tahun 2010.

Tabel 5.1

Historis Peraturan Perlakuan PPN Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu

Peraturan Mengenai Barang Strategis Dan Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan	Pertimbangan Dibuatnya Peraturan Yang Bersangkutan
<ul style="list-style-type: none"> Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai 	<p>Bahwa sebagai pelaksanaan Pasal 16B Undang-undang No.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 No.18 Tahun 2000, dan <u>dalam rangka mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang-barang yang bersifat startegis</u>, serta setelah dikonsultasikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;</p>
<ul style="list-style-type: none"> Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2007 Tentang perubahan ketiga atas PP No. 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai 	<p>Bahwa <u>dalam rangka mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, khususnya di bidang pertanian</u>, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang</p>

Universitas Indonesia

	Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
<ul style="list-style-type: none"> • Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 Tentang Perubahan Keempat atas PP No. 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai 	<p>a. Bahwa dalam rangka mewujudkan tersedianya kebutuhan dasar masyarakat berupa rumah layak huni dengan harga yang terjangkau, Pemerintah telah mencanangkan program penyediaan/pembangunan rumah susun sederhana milik;</p> <p>b. bahwa untuk mendukung penyediaan/pembangunan rumah susun sederhana milik sebagaimana dimaksud pada huruf a di kawasan perkotaan, untuk mendorong pembangunan nasional, perlu diberikan perlakuan perpajakan yang bersifat khusus di bidang Pajak Pertambahan Nilai;</p> <p>c. <u>bahwa untuk memberikan perlakuan yang sama kepada semua pengusaha,</u> maka ketentuan mengenai kemudahan dalam kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang meyerahkan barang kena pajak tertentu yang berupa listrik, air dan barang hasil pertanian tidak diperlukan lagi;</p> <p>d. bahwa berdasarkan</p>

	<p>pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b, dan huruf c serta dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 16B 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, perlu menetapkan Peraturan Pemerintah tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Peraturan Menteri Keuangan 575 Tahun 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak 	<p>Bahwa <u>dalam rangka melaksanakan Pasal 9 ayat (6) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983</u> tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, perlu menetapkan Keputusan Menteri Keuangan tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan</p>

	Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak;
<ul style="list-style-type: none"> Peraturan Menteri Keuangan NOMOR78/PMK.03/2010 Tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak Dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak 	Bahwa <u>dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983</u> tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, perlu menetapkan peraturan Menteri Keuangan tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Sumber: Diolah oleh penulis

Berdasarkan tabel 5.1, dapat dilihat bahwa pengusaha kelapa sawit terpadu juga mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak atas penyerahan TBS. Walaupun UU PPN telah menjelaskan barang apa saja yang tidak terutang pajak, tetapi kemudian diperjelas kembali melalui Peraturan Pemerintah No.12 Tahun 2001 yang kemudian diubah terakhir menjadi Peraturan Pemerintah No. 31 Tahun 2007 bahwa barang yang diambil langsung dari alam dan belum diolah lebih lanjut dikategorikan sebagai barang yang bersifat strategis dan penyerahannya dibebaskan dari pengenaan pajak. Sehingga perusahaan kelapa sawit baik yang tidak terpadu maupun terpadu akan ikut mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak dan tidak bisa mengkreditkan pajak masukan atas barang yang bersifat strategis.

Dilihat dari historis kebijakan mengenai barang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN dan pengkreditan pajak masukan bagi pengusaha yang melakukan penyerahan barang yang terutang pajak dan yang tidak terutang pajak, informasi yang didapat peneliti dari DJP yang mempunyai peran sebagai pembuat kebijakan dan dikaitkan dengan konsep PPN seperti *exemption goods*. Terlihat bahwa kebijakan-kebijakan yang diberikan pemerintah kepada pengusaha kelapa sawit terpadu dilatarbelakangi oleh adanya keinginan untuk memberikan perlakuan yang sama (*equal treatment*) kepada petani yang melakukan penyerahan TBS yang berada di luar sistem PPN. Pemerintah berharap perlakuan yang sama ini akan menambah daya saing petani dalam dunia usaha.

Penyerahan TBS yang bersifat strategis dan atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan pajak dapat dilakukan oleh petani maupun perusahaan kelapa sawit. Dari konsep *exempt goods* yang dikemukakan oleh Tait, semua Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak bisa saja dikenakan pajak bisa dibebaskan dari pengenaan pajak. Pengusaha yang hanya melakukan penyerahan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak tidak perlu mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak (Tait, 1988:50).

Petani kelapa sawit yang bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak tidak perlu melakukan kewajiban perpajakan sehingga tidak diperlukan adanya penyediaan pelayanan perpajakan untuk petani. Dapat terlihat secara jelas bahwa pembebasan pajak membantu menyederhanakan administrasi pajak (Tait, 1988:50). Jika penyerahan TBS yang dibebaskan dari pengenaan pajak tersebut dilakukan oleh petani kelapa sawit, maka fasilitas tersebut memang membantu menyederhanakan administrasi pajak karena mereka bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak.

Tandan Buah Segar merupakan produk akhir sektor pertanian kelapa sawit. Tandan Buah Segar dihasilkan dari kegiatan pertanian tanpa melalui proses lebih lanjut oleh petani kelapa sawit. Barang hasil dari kegiatan pertanian tersebut yang langsung dijual oleh petani kelapa sawit tidak dikenakan PPN sehingga petani tidak perlu mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak dan administrasi pajak menjadi sederhana.

Perusahaan kelapa sawit terpadu melihat bahwa TBS bukan merupakan produk akhir. Tandan Buah Segar yang dihasilkan merupakan barang setengah jadi yang segera diproses menjadi CPO. Dalam hal ini penyederhanaan administrasi yang dikemukakan oleh Tait kemudian menjadi tidak tercapai karena produk akhir yang diserahkan oleh perusahaan kelapa sawit adalah CPO yang merupakan barang kena pajak dan atas penyerahannya dikenakan PPN.

Perubahan peraturan yang terus dilakukan oleh DJP secara berkelanjutan dimaksudkan untuk meningkatkan daya saing petani dan industri kecil. Petani yang melakukan usaha dan menyerahkan TBS yang bersifat strategis dibebaskan dari pengenaan PPN. Tetapi ketika petani tersebut melakukan kegiatan penyerahan barang yang awalnya bersifat strategis tetapi terlebih dahulu diolah lebih lanjut maka petani tersebut tetap akan dikenakan PPN.

Dasar yang digunakan DJP dalam membuat peraturan-peraturan terkait dengan pengusaha kelapa sawit terpadu adalah untuk mewujudkan *equal treatment* yang dianut oleh PPN di Indonesia. Menurut DJP, perlu adanya perhatian khusus terkait siapa yang dapat mengkreditkan pajak masukan, karena yang melakukan penyerahan TBS tidak hanya petani, tetapi juga perusahaan kelapa sawit. Berikut adalah penjelasan dari pihak DJP mengenai tujuan yang ingin dicapai dari kebijakan pengkreditan pajak masukan pada pengusaha kelapa sawit terpadu:

“...jadi karena PPN ini pajak atas barang dan khususnya di sawit ketika petani tidak boleh mengkreditkan PMnya karena dia tidak masuk dalam sistem PPN saat barang itu disandingkan dengan barang pengusaha yang boleh dikreditkan maka harganya tentu tidak bersaing, kenapa? Pasti beda 10% ya karena PPNnya dia pasti gak ngitung dikreditin, dia pasti ngitung ke dalam biaya nah sementara kalo dari pengusaha dia udah well educated kan, jadi dia bisa ngreditin. Ini udah beda 10% gitu, nah untuk menghilangkan disparitas ini yaudah dipukul rata semuanya, ini gak boleh dikreditin pokonya”.

Bilamana pengusaha kelapa sawit boleh mengkreditkan pajak masukannya yang telah dibayar untuk menghasilkan TBS maka pengusaha tidak menanggung pajak masukan di dalam perhitungan biaya. Di sisi lain, petani yang tidak dapat mengkreditkan pajak masukannya menanggung pajak masukan yang terdapat di dalam perhitungan biaya. Hal ini adalah dasar pemerintah menerbitkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu.

Universitas Indonesia

Crude palm oil merupakan barang kena pajak yang atas penyerahannya dikenakan PPN. Penghitungan besarnya PPN yang terutang dapat dilakukan dengan metode PK-PM. Bagi perusahaan kelapa sawit terpadu yang menghasilkan inputnya sendiri berupa TBS sebelumnya harus menghitung besarnya pajak masukan yang dapat dikreditkan.

Besarnya jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu, jika seluruhnya dapat dikreditkan maka mengakibatkan munculnya disparitas dengan petani kelapa sawit. Melihat adanya disparitas yang timbul akibat pengusaha yang dapat mengkreditkan seluruh pajak masukannya, pemerintah memberikan solusi yang dapat menghilangkan disparitas tersebut. Disparitas yang muncul diselesaikan oleh pemerintah dengan menerbitkan kebijakan yang mengatur agar perusahaan kelapa sawit terpadu hanya boleh mengkreditkan pajak masukannya sebagian, yaitu pajak masukan yang telah dibayar untuk proses menghasilkan CPO.

5.1.1 Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu Ditinjau Dari Konsep *Exemption Goods*

Kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu jika ditinjau dari konsep *exemption* akan menimbulkan isu yang tidak senada dengan prinsip pengkreditan pajak masukan pada sistem PPN. Pajak masukan yang telah dibayar untuk hal yang berkaitan dengan kegiatan usaha seharusnya dapat dikreditkan, tetapi karena terdapat penyerahan TBS yang dibebaskan dari pengenaan kena pajak pada proses menghasilkan CPO yang merupakan barang kena pajak maka terdapat sejumlah Pajak Masukan yang tidak bisa dikreditkan oleh pengusaha kelapa sawit terpadu. Seperti yang telah dikemukakan oleh Melville mengenai dampak yang muncul dari penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang mendapat fasilitas yaitu dibebaskan dari PPN adalah sebagai berikut (Melville, 2000:470):

- a) Tidak bisa mengenakan Pajak keluaran pada penyerahan yang dibebaskan
- b) Pengusaha yang hanya melakukan penyerahan yang dibebaskan PPN tidak bisa mendaftarkan diri untuk PPN, tidak bisa memungut pajak

keluaran, bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak, dan yang paling penting adalah tidak dapat mengklaim pajak masukannya.

- c) Pengusaha Kena Pajak yang hanya melakukan penyerahan yang dibebaskan dari PPN berada dalam posisi yang sama dengan konsumen akhir pada ujung mata rantai distribusi.

Berdasarkan dampak yang disebutkan oleh Melville menunjukkan bahwa jika petani yang hanya melakukan penyerahan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak maka petani tidak perlu mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak. Dengan demikian petani tidak perlu memungut Pajak Keluaran atas penyerahan TBS. Sehingga petani tidak dapat mengklaim pajak masukan untuk mengkreditkannya.

Crude Palm Oil merupakan *final product* dari perusahaan kelapa sawit terpadu. Proses penghasiian CPO pada perusahaan kelapa sawit terpadu dimulai dari pembudidayaan TBS dan mengeluarkan biaya-biaya seperti biaya pembukaan lahan, pemupukan dan biaya lainnya. Tandan Buah Segar yang telah dihasilkan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu tersebut digunakan sebagai input untuk menghasilkan CPO yang merupakan Barang Kena pajak. Pemerintah menganggap bahwa pelimpahan TBS dari kebun kelapa sawit ke pabrik kelapa sawit untuk diproses menjadi CPO merupakan pemakaian sendiri yang untuk tujuan produktif sehingga termasuk ke dalam definisi penyerahan.

Pelimpahan TBS dari kebun ke pabrik kelapa sawit tersebut yang dianggap sebagai penyerahan oleh pemerintah dan mempunyai dampak tidak bisa dikreditkan pajak masukan atas perolehan TBS. Pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu masuk ke dalam komponen biaya-biaya yang digunakan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu untuk memproses TBS menjadi CPO. Pada akhirnya ketika CPO telah menjadi barang akhir perusahaan kelapa sawit terpadu dan kemudian dijual ke konsumen, atas penyerahan Barang Kena Pajak (CPO) tersebut dikenakan Pajak Keluaran.

Berdasarkan proses yang telah dijelaskan diatas, sesuai dengan pendapat Tait yang mengemukakan bahwa jika pedagang barang yang dibebaskan dari PPN menjual barang yang bukan produk akhir, tetapi digunakan sebagai input di produksi selanjutnya maka pajak masukannya terbentuk di dalam harga dan

bagian dari biaya yang dilakukan dalam hal pembelian barang-barang untuk produksi selanjutnya. Dia juga kemudian menambahkan bahwa jika ada barang yang termasuk dalam sistem PPN dan diproduksi dengan menggunakan barang yang bersifat dibebaskan dari PPN sebagai input, pengusaha tidak bisa mengklaim pajak masukan atas perolehan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak tersebut untuk dikreditkan (Tait, 1988:50).

Menurut pelaku bisnis kelapa sawit terpadu, TBS yang mereka hasilkan merupakan barang setengah jadi dan bukan merupakan produk akhir. Perusahaan kelapa sawit terpadu tidak dapat mengklaim pajak masukan untuk dikreditkan karena TBS termasuk ke dalam kategori barang strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN. Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan tersebut kemudian terbentuk pada biaya yang digunakan untuk proses pabrikasi. Pajak masukan yang dibayar dalam proses pengolahan TBS menjadi CPO dapat dikreditkan karena penyerahan CPO merupakan produk akhir bagi perusahaan kelapa sawit terpadu dan atas penyerahannya dikenakan PPN.

Sehubungan dengan evaluasi kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, penyerahan barang yang dibebaskan dari pengenaan PPN pada proses menghasilkan CPO secara konsep dapat meningkatkan beban PPN pada saat penyerahan CPO. Dijelaskan oleh Thuronyi bahwa pembebasan dari pengenaan pajak seringkali diasumsikan dapat mengurangi beban dari PPN pada penyerahan. (Thuronyi, 1996:40).

Selanjutnya Thuronyi menjelaskan lebih mendalam lagi bahwa pernyataan tersebut benar jika yang menerima penyerahan barang adalah konsumen akhir dari barang tersebut dan tidak menerima penyerahan barang tersebut sebagai bagian dari kegiatan bisnis. Pernyataan bahwa pembebasan dari pengenaan pajak dapat mengurangi beban dari PPN menjadi tidak benar jika yang menerima penyerahan adalah Pengusaha Kena Pajak. Menurut Thuronyi, karena pembebasan pajak pada penyerahan dalam kegiatan bisnis akan meningkatkan beban PPN pada penyerahan Barang kena Pajak (Thuronyi, 1996:40).

Perusahaan kelapa sawit terpadu yang melakukan penyerahan barang yang dibebaskan dari pengenaan PPN berupa TBS telah membayar PPN pada beberapa tahap dari pembuatan barang tersebut. Pajak Pertambahan Nilai tersebut bisa

dikreditkan jika penyerahan barang tersebut merupakan objek yang dapat dikenakan pajak tetapi karena penyerahan tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak maka tidak dapat dikreditkan. Untuk menghindari distorsi yang terjadi akibat kegagalan untuk mengkreditkan PPN tersebut, maka kebijakan yang baik adalah dengan tidak membebaskan tipe penyerahan yang dilakukan untuk kegiatan bisnis dari pengenaan pajak (Thuronyi, 1996:40)

5.2 Evaluasi Pengaturan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu Sesuai Dengan Asas *Ease Of Administration and Compliance*

Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu merupakan salah satu kebijakan yang timbul akibat adanya pemberian fasilitas oleh pemerintah terhadap penyerahan barang strategis yang dibebaskan dari pengenaan pajak. Kebijakan ini bertujuan untuk meningkatkan daya saing petani terhadap pengusaha kelapa sawit yang dianggap pemerintah sebagai saingan kuat petani kecil. Harapan yang timbul akibat diterbitkannya kebijakan ini adalah tercapainya *equal treatment* bagi petani dan pengusaha kelapa sawit karena pajak masukan yang telah mereka bayar tidak dapat dikreditkan.

Terdapat beberapa asas dalam hal pemungutan pajak, yang salah satunya adalah asas *ease of administration and compliance*. Pemberian *equal treatment* bagi petani dan pengusaha kelapa sawit merupakan salah satu upaya pemerintah untuk mewujudkan perpajakan yang baik di Indonesia. Kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu kemudian ditinjau dari asas kemudahan administrasi dan kepatuhan (*ease of administration and compliance*) yang terdiri dari asas kepastian (*certainty*), efisiensi (*efficiency*) dan kesederhanaan (*simplicity*).

5.2.1 Kepastian (*certainty*)

Peraturan berupa ketentuan formal sangat diperlukan sebagai dasar hukum dalam rangka penerapan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu. Dasar hukum yang berupa ketentuan tersebut mengatur mengenai apa saja yang menjadi pokok-pokok kebijakan, mulai dari pajak

masukannya atas barang apa saja yang boleh dikreditkan, prosedur pedoman penghitungan jumlah pajak yang dapat dikreditkan bagi pengusaha yang melakukan penyerahan barang yang terutang pajak dan barang yang tidak terutang pajak, ketentuan mengenai kegiatan apa yang didefinisikan sebagai bentuk penyerahan, dan sebagainya.

Terdapat beberapa aturan yang menjadi dasar hukum dari penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, antara lain Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai No.42/2009, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK/03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak Dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 Tentang Perubahan Keempat atas PP No. 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu berdasarkan penjelasan yang telah dikemukakan oleh Neumark yang kemudian dikutip oleh Nurmantu seharusnya mudah untuk dipahami dan tidak menimbulkan keragu-raguan dalam interpretasinya. Ketentuan-ketentuan yang berkaitan dengan hal pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010 telah menyebutkan secara jelas mengenai siapa wajib pajak yang termasuk ke dalam kebijakan tersebut. Pada peraturan pemerintah ini disebutkan bahwa yang dapat menggunakan peraturan ini adalah Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu, usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak, usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak atau pengusaha yang melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang pajak dan sebagian lainnya tidak terutang pajak.

Kriteria kedua yang menunjukkan adanya kepastian (*certainty*) adalah dengan adanya penjelasan mengenai objek pajaknya. Menurut pelaku bisnis

kelapa sawit terpadu dilihat bahwa ketentuan-ketentuan terkait sudah menjelaskan apa saja yang termasuk dalam kriteria objek PPN atau bukan objek PPN melalui UU PPN. Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia menganut *negative list* yang kemudian hanya menyebutkan barang apa saja yang bukan merupakan barang yang bukan objek PPN dan selebihnya merupakan objek PPN.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010 pada dasarnya mengatur tentang bagaimana pedoman penghitungan pajak masukan bagi pengusaha yang melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak. Kemudian peraturan tersebut dipertegas lagi melalui Surat Edaran Nomor 90 Tahun 2011 bahwa perusahaan kelapa sawit terpadu termasuk ke dalam perusahaan yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN. Sehingga dengan penegasan yang tertuang dalam ketentuan tersebut maka perusahaan kelapa sawit terpadu menggunakan pedoman penghitungan pajak masukan yang telah ditentukan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 tahun 2010.

Kebijakan yang diterbitkan mengenai pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu menurut para pelaku bisnis kelapa sawit terpadu sudah pasti dalam mengatur pajak masukan apa saja yang boleh dikreditkan dan pajak masukan apa saja yang tidak boleh dikreditkan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu. Pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010 mengatur bahwa pajak masukan yang telah dibayar untuk memperoleh Barang Kena Pajak dapat dikreditkan dan pajak masukan atas perolehan barang yang tidak dikenakan pajak maka tidak boleh dikreditkan. Dalam hal kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu, berdasarkan Surat Edaran No. 90 Tahun 2011 pajak masukan yang telah dibayar atas perolehan CPO dapat dikreditkan, sedangkan pajak masukan yang telah dibayar atas perolehan TBS tidak dapat dikreditkan.

Pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu atas perolehan TBS tidak dapat dikreditkan karena TBS merupakan barang strategis yang atas penyerahannya tidak dikenakan PPN. Sehingga untuk mengkreditkan besarnya pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu perlu dihitung berapa

persentase pajak masukan yang dibayar untuk menghasilkan TBS dan berapa presentase pajak masukan yang dibayar untuk menghasilkan CPO. Untuk membuat persentase tersebut maka perusahaan kelapa sawit terpadu perlu memisahkan barang-barang apa saja yang digunakan untuk menghasilkan TBS dan barang apa saja yang dipakai untuk menghasilkan CPO.

Pelaku bisnis kelapa sawit terpadu menganggap bahwa untuk memisahkan pajak masukan atas perolehan Barang Kena Pajak tidak sepenuhnya mudah. Ketika ada barang yang dapat digunakan untuk kedua jenis kegiatan baik itu menghasilkan TBS maupun CPO menjadi tidak mudah karena untuk menghitung pajak masukannya harus menggunakan persentase dari outputnya, sedangkan output yang dihasilkan oleh perusahaan kelapa sawit semuanya adalah CPO. Hal ini seperti yang dikatakan oleh Pak K yang merupakan pelaku bisnis dari perusahaan kelapa sawit terpadu:

“...yang ketiga misalnya bisa dipakai untuk baik kegiatan yang terutang dan tidak terutang. Ya kita mengikuti proporsi peraturan walaupun nggak happy. Kalo untuk TBS pokonya tidak dikreditkan aja karena aturannya begitu jadi saya saklek untuk aturannya walaupun undang-undangnya gak begitu ya. Sehingga untuk kesana TBS gak saya kreditkan. Pupuk kita gak kreditkan walaupun keyakinan kita itu mengatakan beda. Terus obat-obatan serta alat berat yang terkait dengan perkebunan dan sebagainya. Tapi alat berat sendiri bisa saja dipakai untuk perkebunan maupun untuk pabrikasi gitu kan. Itu termasuk kriteria yang bisa dipakai dua-duanya lah. Itu bisa diproporsikan walaupun memang agak susah karena kan memang ketentuan proporsi sebenarnya dilihat dari outputnya kan. Nah pertanyaannya output saya kan CPO semua. Sebenarnya kan kalau diproporsiin kan saya bisa mengkreditkan semua ya. Sehingga kan kadangkala ya terserah mau pajak gimana? Kalo saya mau kreditin gimana aturannya? Jadi ya sebenarnya kalo memang untuk proses CPO ya saya kreditkan.”

Berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh narasumber diatas yang merupakan *head tax department* PT. XYZ, terdapat perbedaan interpretasi dari segi wajib pajak mengenai *output* perusahaannya. Perusahaan menganggap penyerahan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 tahun 2010 pasal 3 sebagai penjualan *final product* yaitu berupa penjualan CPO pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Berbeda dengan pendapat DJP bahwa yang dimaksud dengan penyerahan adalah yang sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah

Nomor 1 Tahun 2012 bahwa penyerahan juga termasuk di dalamnya untuk kegiatan produksi.

Definisi yang ada pada Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 menyatakan bahwa pemakaian sendiri yang digunakan baik untuk kegiatan produktif maupun konsumsi merupakan penyerahan Barang Kena Pajak. Tetapi kemudian dijelaskan bahwa pemakaian sendiri untuk tujuan produktif tidak dilakukan pemungutan pajak. Jika pemakaian sendiri dengan tujuan produksi menggunakan barang yang dibebaskan dari pengenaan pajak atau barang yang tidak terutang pajak maka pajak masukan atas barang tersebut tidak dapat dikreditkan.

Tandan Buah Segar yang dihasilkan perkebunan kemudian diolah oleh pabrik kelapa sawit dilakukan antar divisi pada satu perusahaan yang sama ini dianggap sebagai penyerahan oleh DJP dengan didasarkan pada definisi yang telah dijelaskan pada Peraturan Pemerintah No. 1 Tahun 2012. Jika dilihat dari segi teori *self supply* yang dikemukakan oleh Melville, penyerahan TBS yang dilakukan oleh kebun kelapa sawit kepada pabrik kelapa sawit ini merupakan *self supply*. Dia menyatakan bahwa penyerahan yang dibuat oleh bisnis mereka dan diserahkan ke bisnisnya sendiri dianggap *self supply* (Melville, 2001:470).

Ketika pada kegiatan usaha pada perusahaan kelapa sawit terpadu, pajak masukan yang dibayarkan atas perolehan TBS tidak dapat dikreditkan maka di dalam nilai pertambahan CPO terdapat unsur PPN. Kemudian menurut David Williams, salah satu syarat yang diperlukan untuk peraturan umum adalah pemerintah harus menyatakan bahwa pada nilai pertambahan tidak memasukan PPN di dalamnya (Thuronyi, 46: 1996). Maka seharusnya pajak yang telah dibayar oleh perusahaan kelapa sawit terpadu dapat dikreditkan sehingga tidak terdapat unsur PPN pada nilai pertambahan CPO.

Perusahaan kelapa sawit terpadu seharusnya dapat mengkreditkan pajak masukannya yang telah dibayarkan dalam rangka memperoleh TBS. Pajak masukan yang telah dibayarkan untuk memperoleh TBS merupakan bagian dari tujuan perusahaan yaitu untuk menghasilkan CPO. Sehingga dalam hal ini penyerahan yang dilakukan oleh kebun kepada pabrik kelapa sawit merupakan

self supply atau yang dapat disebut juga sebagai *internal supply* dalam satu perusahaan.

Hal tersebut didasarkan oleh konsep *value of internal supplies* yang dikemukakan David Williams kemudian dikutip oleh Thuronyi bahwa, peraturan umum yang digunakan untuk menilai penyerahan dalam tujuan PPN adalah dengan menilai total semua pembayaran yang dilakukan untuk perolehan barang yang diserahkan. Hal ini berkaitan dengan penyerahan yang berada dalam lingkup PPN dan berkaitan dengan tujuan kegiatan usahanya. Kemudian apapun Pajak Keluaran yang telah dikumpulkan selanjutnya akan diimbangi dengan pajak masukan yang telah diklaim.

Adanya perbedaan interpretasi antara wajib pajak dengan fiskus mengindikasikan bahwa ketentuan-ketentuan yang menyangkut kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit belum memenuhi asas *certainty*. Hal ini terjadi karena wajib pajak menginterpretasikan kata penyerahan sesuai dengan konsep umum PPN. Kemudian di lain pihak, DJP memiliki arti penyerahan yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012.

Pada akhirnya, perusahaan kelapa sawit terpadu sebagai wajib pajak mengikuti peraturan yang berlaku demi menunjukkan tingkat kepatuhan perpajakannya. Perusahaan mengkreditkan pajak masukan sesuai dengan proporsi yang ditentukan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2011. Walaupun awalnya terdapat perbedaan persepsi mengenai penyerahan TBS dari kebun ke pabrik kelapa sawit terpadu, karena wajib pajak harus tunduk kepada peraturan yang berlaku demi menghindari keluarnya Surat Ketetapan Pajak karena tidak mengikuti ketentuan yang berlaku, sebagaimana yang dikemukakan oleh perwakilan PT. XYZ yang merupakan perusahaan kelapa sawit terpadu:

“Kita yang perusahaan besar yang mau profil kita perusahaan yang benar jadi kayak susah gitu lho. Artinya kita selalu overpaid pajak ya sudah lah lebih baik kita bayar saja ke negara daripada susah gitu loh. Tapi ya itu tadi, masa sih begini saya harusnya bayar 5 kok jadi bayar 7 begitu loh. Walaupun itu bayar ke negara loh itu yah. Jadi ya sebenarnya gimana loh ini ya peraturannya mau 5 apa mau 7.”

Berdasarkan *the requirement of continuity* yang terdapat pada asas *ease of administration and compliance* yang dikemukakan oleh Neumark bahwa undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah. Undang-Undang PPN di Indonesia

Universitas Indonesia

tidak terlalu sering berubah dan walaupun ada perubahan sudah melalui konteks pembaharuan undang-undang. Namun dalam hal peraturan pelaksanaannya masih sering berubah dan perubahan-perubahan Peraturan Pemerintah yang terakhir menjadi Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 belum diikuti dengan perubahan peraturan pelaksanaannya dan masih menggunakan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010.

Peraturan Menteri Keuangan ini dinilai sudah tidak relevan lagi dengan Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 yang baru saja diterbitkan pada tahun 2012. Karena peraturan pemerintah disini hukumnya *lex superiori* dibandingkan dengan PMK, maka dengan munculnya Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 membuat PMK 78 Tahun 2010 dianggap tidak berlaku lagi. Sehingga maksud dari kata penyerahan pada PMK 78 Tahun 2010 harus disesuaikan dengan definisi penyerahan yang dijelaskan dalam Peraturan pemerintah Nomor 1 Tahun 2012, sebagaimana yang dikemukakan oleh Pak Gunadi, yaitu:

*“PMKnya harus diubah, jadi kan misalnya gini penjualan CPO katakan 75 penjualan TBS 25 ya itu terus alokasi PM yang mixed tadi ada 25/100 untuk TBS dan untuk CPO 75/100. Ini padahal TBSnya yang untuk ke dalam juga semuanya penyerahan juga dihitung omzet juga anggap, ini gak dianggap. Itu hanya penjualan keluar. PMK 78 ini ya harus diubah karena sudah bertentangan dengan prinsip di PP tadi. Karena pemakaian sendiri untuk produksi dihitung penyerahan, ya disitu harus dihitung penyerahan juga. Jangan gak dihitung penyerahan di PMK itu. Di PMK itu kan hanya kalau dijual keluar TBSnya. Kalo gak dijual keluar kan ga ada terus gak dapat dikreditkan. Nah itu yang salah, harus mengikuti pada PP 1 tahun 2012. Karena PP lebih tinggi daripada PMK, karena hukumnya itu kan *lex superiori* ini kan lebih super dari PMK. Jadi PMK itu inferior dibandingkan dengan PP. Jadi PMK dianggap gak berlaku dengan adanya PP, itu otomatis.”*

5.2.2 Efisiensi (*efficiency*)

Sistem perpajakan seharusnya dapat dilaksanakan secara praktis dan mengeluarkan biaya seminimal mungkin. Pemungutan pajak yang dilakukan berdasarkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dapat dikatakan efisien jika pada pelaksanaannya dilakukan dengan biaya sehemat-hematnya. Kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu diterbitkan dengan pertimbangan mengenai petani kelapa

sawit dan bukan pertimbangan yang ditinjau dari kegiatan bisnis yang dilakukan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu itu sendiri.

Penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dilakukan dengan cara menggunakan pedoman untuk mengkreditkan pajak masukan. Pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu didukung dengan peraturan pemerintah yang salah satu isinya membahas tentang penyerahan. Penyerahan yang dijelaskan peraturan dapat diartikan bahwa TBS yang telah dihasilkan kebun kelapa sawit dan kemudian diolah di pabrik kelapa sawit dianggap sebagai pemakaian sendiri.

Pemakaian sendiri TBS tersebut dianggap sebagai penyerahan dalam tujuan produktif. Akibatnya adalah pajak masukan yang telah dibayar oleh perusahaan kelapa sawit terpadu dalam rangka menghasilkan TBS tidak bisa dikreditkan. Dengan tidak dapat dikreditkannya pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu ini tidak mengakibatkan berubahnya besar biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan untuk melakukan kewajiban perpajakan.

Efisiensi pemungutan pajak dilihat dari biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak dalam rangka pemenuhan kewajiban perpajakannya. Biaya yang dikeluarkan PT. XYZ dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tidak mengalami kenaikan atau penurunan karena tidak menambah honor pegawai ataupun menggunakan jasa konsultan setelah diterbitkannya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Hal ini karena PT. XYZ sudah mempunyai divisi sendiri untuk melakukan kewajiban perpajakan yang difasilitasi dengan sekolah brevet yang khusus mempelajari pajak-pajak yang berkaitan dengan kegiatan bisnis mereka.

Efisiensi yang dilihat dari segi biaya yang dapat dihitung langsung yaitu yang berupa uang tidak mengalami kenaikan ataupun penurunan. Besarnya biaya pemenuhan kewajiban perpajakan tidak berubah karena tidak ada penambahan jumlah biaya untuk mengadministrasikan kewajiban perpajakan perusahaan kelapa sawit terpadu. Besarnya biaya administrasi yang berbentuk uang yang dapat dihitung langsung tetap sama besarnya karena tidak mengalami kenaikan biaya untuk mencetak surat-surat keperluan pemenuhan kewajiban PPN dan biaya konsultasi pajak dan lainnya.

Selain biaya yang dapat dihitung dengan uang, untuk melihat efisiensi dalam pemungutan pajak juga terdapat biaya yang berbentuk *time costs*. *Time costs* merupakan biaya yang berupa waktu yang dikeluarkan oleh PT. XYZ dalam penerapan kebijakan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak dalam hal penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu adalah waktu yang diperlukan oleh perusahaan untuk melakukan *training*.

Kegiatan *training* ini bertujuan untuk memberikan pemahaman divisi pajak untuk memahami apa saja pajak masukan yang dapat dikreditkan dan pajak masukan apa saja yang tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dengan diadakannya kegiatan *training* tersebut maka diharapkan dapat memberikan pengetahuan yang tidak akan menimbulkan koreksi jika dilaksanakan pemeriksaan pajak oleh fiskus. Kemudahan untuk melaksanakan kewajiban perpajakan diharapkan tercapai karena telah mengerti ketentuan-ketentuan yang mengatur tentang pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, seperti yang dikatakan oleh perwakilan dari PT. XYZ:

“...misalnya fasilitas-fasilitas untuk memahami bagaimana pajak pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Intinya adalah keinginan untuk agar semua yang bekerja pada PT. XYZ itu tax minded ya. Nah kalo semua diawalnya udah bener ya diujungnya udah gampang.”

Dukungan yang diberikan untuk staf perpajakan dalam melaksanakan kewajiban dapat dilakukan dengan pemberian *training*. Hal ini bertujuan untuk mendukung agar staf dapat bekerja secara profesional dalam melakukan kewajiban PPN. hal ini senada dengan yang diungkapkan oleh Tait, yaitu:

“Administrations.—Support staff duties include secretarial, training, and management services.”

Biaya lain yang dikeluarkan dalam bentuk waktu kemudian terjadi ketika adanya perbedaan interpretasi dari kebijakan pengkreditan pajak masukan. Ketika Wajib Pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan interpretasi yang dia miliki mengenai kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang berbeda dengan interpretasi dari pihak fiskus. Dengan interpretasi yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang merasa kalau pajak masukan

dapat dikreditkan maka ia mengkreditkannya menyebabkan timbulnya surat ketetapan pajak (SKP).

Ketidakpuasan atas Surat Ketetapan Pajak (SKP) tersebut yang kemudian diajukan keberatan oleh Wajib Pajak dinilai akan menghabiskan waktu. Hal ini karena Wajib Pajak belum pasti apakah keberatannya dikabulkan atau tidak. Seperti yang dikatakan oleh perwakilan dari PT. XYZ:

“Kalo dari segi waktu itu ya kalo kita nyoba untuk gak ngreditin ya dampaknya apa, ya artinya buang waktu sarana semua toh. Bisa keberatan, banding yang ujungnya juga kita gak pasti disananya oke atau nggak gitu kan.”

Selain dilihat dari segi biaya yang berupa uang dan waktu, efisiensi pemungutan pajak juga dapat dilihat dari biaya psikis. Biaya psikis yang terjadi pada pelaksanaan pemungutan pajak muncul berupa ketidakpastian dalam hal menginterpretasikan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Ketidakpastian dialami oleh pelaksana kegiatan kewajiban perpajakan PT. XYZ

Psychological Costs yang dialami adalah berupa pertentangan pikiran bagi pelaksana kegiatan kewajiban perpajakan PT. XYZ. Keyakinannya akan pajak masukan yang telah dibayar untuk memproses TBS tersebut dapat dikreditkan telah sesuai dengan tipe PPN di Indonesia yaitu *consumption type*. Keyakinan yang dimiliki kemudian berbenturan dengan kewenangannya sebagai pembuat keputusan di bisang perpajakan PT. XYZ yang menuntut untuk mengikuti ketentuan yang ada demi menjaga kepatuhan perpajakannya, seperti yang dikemukakan oleh *Head Tax Department* PT. XYZ:

“Psikologis, itu kembali kepada konteks profile company itu sendiri kan. Psikologis itu ada dua, yang pertama psikologis saya pribadi sebagai praktisi pajak dan psikologis dalam konteks pengambil keputusan pada PT. XYZ. Saya bekerja kan di PT. XYZ jadi kalo konteks saya sebagai pekerja disini sudah pasti ya dijamin bahwa konteksnya dalam ketentuannya itu seperti apa, kalo bisa ya kita jalanin lah. Kalo saya sebagai pribadi profesional saya gak takut, misalnya oke kita uji misalnya saya mengkreditkan pajak atas TBS, saya uji di pengadilan. Jadi ada inilah untuk membuktikan gitu. Tapi kalo sebagai perusahaan kan gak bisa gitu sebebaskan itu, ini perusahaan besar dan profilenya juga positif terhadap masyarakat. Nah kita gak mau nyalahin aturan, ya semuanya namanya kita bernegara. Nah makanya kalo dibandingkan profesionalisme kita sebagai praktisi itu kan berbeda ya.”

5.2.3 Asas Kesederhanaan (*simplicity*)

Penerapan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu merubah mekanisme penghitungan pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Penghitungan Pajak Masukan awalnya hanya dengan mengurangi Pajak keluaran dengan Pajak Masukan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha menghasilkan CPO. Setelah terbitnya Peraturan Menteri Keuangan No. 78 Tahun 2010, pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu maka dihitung dengan presentase penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak.

Pelaku bisnis kelapa sawit terpadu melihat bahwa undang-undang PPN menekankan bahwa penghitungan Pajak Masukan hanya dilakukan dengan metode Pajak Keluaran yang dikurangi dengan Pajak Masukan. Namun, setelah melihat ketentuan-ketentuan yang ada di bawahnya justru cara untuk menghitung besarnya pajak terutang adalah dengan menggunakan pedoman tertentu.

Perusahaan kelapa sawit terpadu mempunyai pedoman sendiri untuk menghitung besarnya pajak yang dapat dikreditkan yang tertuang dalam peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010 yang kemudian dipertegas dengan beberapa ketentuan lainnya seperti Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 dan Surat Edaran Nomor 90 Tahun 2011. Pelaku bisnis perusahaan kelapa sawit pun merasa bahwa ketentuan-ketentuan yang membawahi Undang-undang PPN yang membuat penghitungan besarnya pajak yang terutang menjadi tidak mudah. Hal ini seperti yang dikemukakan oleh perwakilan dari PT. XYZ:

“Ya sebenarnya kalo peraturan PPN Pajak Masukan dan Pajak Keluaran itu konsepnya sudah sederhana sekali. Output diketemukan dengan input itu ya sebenarnya sudah sederhana sekali. Yang membuat tidak sederhana adalah PPN berbeda dengan PPh. Pasal-pasal yang berada di undang-undang PPh lebih banyak dari PPN, namun problem-problem yang ada pada ketentuan yang berada dibawah undang-undangnya lebih banyak. Kalau saya melihat begini, PPN itu terlalu mensimpelkan di level tataran undang-undang tapi kemudian dibikin susah di level peraturan pelaksanaan di bawah. Baik PP maupun PMK atau SE kadangkala kurang mencerminkan persepsi.”

Tanggapan terkait yang diberikan oleh akademisi adalah bahwa jika pada pasal 19 Undang-undang PPN yang menyebutkan bahwa hal-hal yang belum diatur dalam Undang-undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan

Pemerintahan adalah hal yang tidak benar. Hal ini dikatakan tidak benar karena akan lebih baik jika Undang-undang PPN lebih dahulu menjelaskan poin-poin yang kemudian dapat diatur atau diperjelas pada peraturan turunan dibawahnya, seperti yang dikatakan oleh Gunadi:

“Coba diperhatikan pasal 19, hal-hal yang belum diatur dalam undang-undang ini diatur lebih lanjut dengan PP. Jadi luas, kalau di KUP itu misalnya, hal-hal yang belum cukup diatur, berarti harus ada aturan pokoknya. Tapi ini hal yang belum diatur, jadi ini menyerahkan kewenangan kepada PP. Jadi PP mempunyai kewenangan untuk mengatur apa saja yang belum diatur di dalam undang-undang. Kalo KUP di pasal 48 disebutkan hal-hal yang belum cukup diatur, berarti harus ada aturannya ini cuma gak cukup. Kalo PPN kan hal apa saja yang belum diatur.

Terlihat pada penjelasan yang telah dijelaskan oleh akademisi bahwa Peraturan Pemerintah diberikan kewenangan oleh undang-undang PPN untuk mengatur apa saja yang belum diatur oleh undang-undang. Dengan adanya kewenangan yang diserahkan ke Peraturan Pemerintah membuat Peraturan Pemerintah mengatur hal yang sedikit bertentangan dengan Undang-undang PPN, seperti misalnya pengertian pemakaian sendiri yang berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 mempunyai pengertian yang berbeda dengan pasal 1A huruf (d) Undang-undang PPN. sehingga dalam hal ini dapat dilihat adanya ketidaksederhanaan karena apa yang telah diatur oleh Undang-undang PPN dapat diatur kembali dengan maksud yang berbeda dalam Peraturan Pemerintah.

5.3 Alternatif Kebijakan PPN Atas Industri Kelapa Sawit Terpadu Berdasarkan Analisis Kebijakan Mekanisme Pengkreditan Pajak Masukan

Meskipun alternatif ini bersifat opsional, kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu dapat diupayakan untuk lebih disesuaikan dengan prinsip PPN yang dianut di Indonesia. Pertimbangan ini menjadi penting dalam rangka meningkatkan kemudahan pengusaha kelapa sawit terpadu dalam melaksanakan kewajiban perpajakan maupun Pemerintah dalam kegiatan pengawasan kewajiban perpajakan. Berikut adalah rekomendasi yang

dapat diterapkan berdasarkan evaluasi kebijakan mekanisme pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu:

Menggunakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan (Deemed)

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi umum. Sehingga berdasarkan prinsip tersebut, PPN dikenakan atas barang yang dipergunakan untuk tujuan konsumsi. Undang-undang PPN telah mengatur apa saja yang menjadi objek PPN dalam pasal 4 ayat (1).

Penyerahan Barang Kena Pajak termasuk dalam objek PPN. Tetapi, kemudian karena masih terlalu luas artinya maka dijelaskan lebih lanjut pada pasal 1A ayat (1) UU PPN mengenai apa saja yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak. Pada pasal tersebut pemakaian sendiri dan/ atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak termasuk ke dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak.

Definisi pemakaian sendiri di pasal ini adalah pemakaian sendiri produk jadi atau dengan kata lain untuk kegiatan konsumsi. Kemudian karena pada ketentuan penutup yang ada pada UU PPN dijelaskan bahwa hal-hal yang belum diatur dalamnya diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah, maka sebagai pelaksanaan dari UU PPN dibuatlah Peraturan Pemerintah No. 1 Tahun 2012. Pada pasal 5 peraturan tersebut menerangkan bahwa pemakaian sendiri merupakan penyerahan Barang Kena Pajak walaupun untuk tujuan produktif jika pemakaian sendiri yang digunakan untuk melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN atau mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN.

Perusahaan kelapa sawit terpadu yang hanya mempunyai produk akhir berupa CPO tetapi menggunakan TBS sebagai bahan bakunya disimpulkan melakukan penyerahan TBS di dalam perusahaan tersebut. Penyerahan TBS mempunyai implikasi tidak bisa mengkreditkan Pajak Masukan yang dibayar untuk proses menghasilkan TBS seperti pupuk, pestisida, dan tenaga kerja. Pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 dijelaskan bagi perusahaan yang melakukan kegiatan penyerahan yang terutang dan tidak terutang dapat

mengkreditkan Pajak Masukannya dengan mengalikan presentase yang sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang pajak terhadap penyerahan seluruhnya.

Menurut akademisi hal ini menjadi ragu-ragu. Penyerahan TBS dari kebun ke pabrik kelapa sawit yang merupakan suatu usaha terpadu jika dilihat dari prinsip yang dianut oleh PPN bukan merupakan pemakaian sendiri yang dianggap sebagai penyerahan karena TBS bukan merupakan barang akhir dari kegiatan di perusahaan kelapa sawit terpadu. Tandan Buah Segar yang dialihkan dari kebun ke pabrik kelapa sawit merupakan penyerahan antar divisi dalam suatu perusahaan dan tidak dianggap sebagai suatu penyerahan dalam pengertian pajak.

Berdasarkan pasal 4 ayat (2) PMK 78 Tahun 2010, Barang Kena Pajak yang mempunyai masa manfaat lebih dari satu tahun Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dihitung kembali. Penghitungan kembali ini dinilai tidak cocok karena PPN menggunakan prinsip *consumption type*. *Consumption type* mempunyai konsekuensi Pajak Masukan yang dimiliki dapat dikreditkan seluruhnya pada tahun pertama, seperti yang dikatakan oleh Gunadi, yaitu:

“...untuk barang modal itu gak benar juga karena dia itu dialokasi sesuai dengan masa manfaat. Padahal tipe PPN kita bukan tipe income type, tipe PPN kita tipe PPN konsumsi jadi semuanya itu harus dapat dikreditkan pada tahun pertama, bukan berapa tahun sesuai dengan masa manfaat, itu tipe income type. Jadi hanya dengan sekali dapat dikreditkan semua. Dan dikreditkan semua itu konsekuensi dari tipe konsumsi. Kalo income kan alokasi sesuai dengan depresiasi. Nah di PMK itu alokasi sesuai dengan masa manfaat yaitu sesuai dengan depresiasi dan itu tidak benar.”

Ketidakcocokan prinsip PPN dengan peraturan yang diterbitkan pemerintah menimbulkan keragu-raguan dalam menghitung besarnya Pajak Masukan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu. Barang akhir yang dihasilkan perusahaan tersebut berupa CPO yang atas penyerahannya terutang pajak. Sehingga atas kesulitan untuk menentukan Pajak Masukan memerlukan alternatif kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang sesuai dengan kondisi perusahaan kelapa sawit yang sifatnya terpadu.

Diterbitkannya ketentuan-ketentuan yang mengatur tentang pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu awalnya mempunyai tujuan untuk memberikan *equal treatment* kepada petani dan pengusaha kelapa sawit sehingga dapat meningkatkan daya saing petani terhadap perusahaan kelapa sawit.

Universitas Indonesia

Namun, *equal treatment* seharusnya memberi perlakuan yang sama kepada wajib pajak dengan kondisi yang sama. Dalam hal ini, secara prinsip petani dan pengusaha tidak dapat diperlakukan sama karena petani bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak dan tidak termasuk dalam sistem PPN sedangkan perusahaan kelapa sawit adalah Pengusaha Kena Pajak, seperti yang diungkapkan oleh Untung Sukardji:

“Kalo petaninya bukan PKP ya tidak bisa dibuat equal treatment dengan pengusaha yang PKP. Itu kan kondisinya berbeda, tetapi kalo sesama PKP ya harus diperlakukan sama. Jadi jangan karena petani bukan PKP, tidak bisa mengkreditkan pajak masukan maka perkebunan yang PKP tidak boleh mengkreditkan pajak masukan supaya si petani bisa bersaing dengan petani, itu bukan pola PPN.”

Pemberian *equal treatment* kepada petani dan perusahaan kelapa sawit terpadu dinilai bukan merupakan keputusan yang tepat. Petani dan perusahaan kelapa sawit terpadu mempunyai *end product* yang berbeda, petani mempunyai *end product* berupa TBS sedangkan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu berupa CPO. Pemberian perlakuan yang sama akan dinilai tepat jika diberikan kepada petani dan perusahaan kelapa sawit tidak terpadu (*non-integrated*) yang bergerak dalam bidang perkebunan kelapa sawit karena mempunyai *end product* yang sama, yaitu TBS.

Semula dianggap dengan diberikannya *equal treatment* tersebut akan meningkatkan daya saing petani dalam usaha TBS. Namun, petani mempunyai target pemasaran yang berbeda dengan perusahaan kelapa sawit terpadu. Petani menjual produk akhir berupa TBS kepada pabrik pengolahan kelapa sawit maupun untuk diekspor keluar negeri karena dinilai lebih menguntungkan. Sedangkan perusahaan kelapa sawit terpadu tidak menjual TBS melainkan memasarkan CPO yang merupakan *final product*.

Berdasarkan analisis diatas dapat diketahui bahwa pemberian *equal treatment* tersebut justru merugikan pelaku bisnis kelapa sawit terpadu. Kerugian tersebut terjadi karena Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan usaha yang seharusnya dapat dikreditkan menjadi tidak dapat dikreditkan. Kemudian Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan tersebut masuk ke komponen biaya untuk memproses TBS menjadi CPO dan meningkatkan harga penjualan CPO.

Saran yang diajukan atas beberapa penjelasan permasalahan diatas adalah berupa alternatif kebijakan yaitu dengan menggunakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan (*Deemed*). Alternatif kebijakan berupa penerapan *deemed* pajak masukan ditujukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang dianggap melakukan dua jenis penyerahan, yaitu penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak. Pemrosesan TBS yang telah dihasilkan oleh kebun dianggap pemerintah terdapat penyerahan barang dibebaskan pajak di dalamnya sehingga Pajak Masukan yang telah dibayarkan dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan. Dengan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan atas perolehan TBS ini bertolak belakang dengan teori yang mengatakan bahwa Pajak Masukan yang telah dibayarkan dalam rangka kegiatan usaha menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO) dapat dikreditkan.

Penerapan *deemed* Pajak Masukan diharapkan dapat mengurangi kerugian yang dirasakan oleh perusahaan kelapa sawit terpadu. Pajak masukan yang dimiliki di *deemed* dengan Pajak Keluaran yang dipungut perusahaan kelapa sawit terpadu. Dengan penerapan *deemed* Pajak Masukan maka perusahaan kelapa sawit tidak perlu memisahkan Pajak Masukan mana saja yang terkait dengan perolehan TBS atau Pajak Masukan apa saja yang terkait dengan perolehan CPO.

Jika dengan diterapkannya *deemed* Pajak Masukan, perusahaan kelapa sawit terpadu diharapkan agar tidak perlu bingung apakah pelimpahan dari kebun kelapa sawit ke pabrik kelapa sawit untuk diproses menjadi CPO merupakan penyerahan. Kemudian alternatif kebijakan ini juga diharapkan agar administrasi perpajakannya lebih mudah bagi perusahaan kelapa sawit terpadu. Ketika pelaksanaan kewajiban perpajakan dapat dijalankan dengan mudah maka kepatuhan Wajib Pajak meningkat.

Secara konsep, PPN seharusnya tidak akan menimbulkan persaingan bisnis karena jika semua barang dikenakan PPN maka atas perolehannya Pajak Masukannya dapat dikreditkan. Seperti halnya yang dikemukakan oleh Untung Sukardji:

“Justru PPN tidak akan menimbulkan persaingan di dunia bisnis sepanjang persyaratannya dipenuhi. Persyaratannya yaitu untuk mengkreditkan pajak masukan.”

Sehingga karena TBS merupakan barang yang dibebaskan dari PPN maka timbul lah isu bahwa petani tidak dapat bersaing dengan perusahaan kelapa sawit mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas penyerahan TBS. Sehingga atas isu tersebut maka diterbitkan kebijakan mengenai pengkreditan pajak masukan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu.

Awalnya ketika perusahaan kelapa sawit terpadu tidak bisa mengkreditkan Pajak Masukan untuk kegiatan menghasilkan TBS maka pajak tersebut masih terkandung dalam nilai tambah dari proses pengolahan TBS menjadi CPO. Kemudian ketika perusahaan kelapa sawit terpadu menjual produk akhirnya berupa CPO dan atas penyerahannya dikenakan pajak keluaran. Ini berarti bahwa ada bagian dari nilai tambah yang dikenakan pajak lebih dari sekali dan itu merupakan *tax-on-tax cascade*.

Penerapan pedoman pengkreditan pajak masukan (*deemed*) diharapkan dapat mengurangi isu-isu yang muncul akibat TBS merupakan barang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan pajak. *Deemed* Pajak Masukan yang diterapkan pada penyerahan TBS akan mempunyai kegunaan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu untuk mengurangi isu *tax-on-tax cascade* dan memudahkan sistem perpajakan yang semula rumit dalam hal pelaksanaannya.

Pedoman pengkreditan pajak masukan (*deemed*) dimaksudkan untuk wajib pajak yang sulit untuk mengetahui berapa pajak masukan yang dapat dikreditkannya secara jelas. Pengkreditan Pajak Masukan dilakukan dengan cara mengalikan tarif pajak sebesar 10% dengan jumlah pajak masukan yang telah di *deemed* dari jumlah pajak keluaran. Dengan mekanisme seperti ini maka tidak ada pemisahan antara Pajak Masukan yang dibayar untuk memperoleh TBS atau CPO.

Dengan diterapkannya *deemed* pajak masukan diharapkan agar dapat lebih memberikan kepastian hukum kepada pengusaha kelapa sawit terpadu akan peraturan untuk mengkreditkan pajak masukannya. Diharapkan juga bagi pemerintah agar fungsi budgetair dari pajak pun tidak berkurang, karena dengan diterapkannya *deemed* pajak masukan ini akan mengakibatkan perusahaan kelapa sawit terpadu selalu akan kurang bayar. Kemudian bagi perusahaan kelapa sawit terpadu, perbedaan interpretasi yang muncul akibat perbedaan interpretasi penyerahan antara pihak fiskus dan wajib pajak tidak menjadi masalah karena

semua pajak masukan yang telah dibayar akan ditaksir sebesar presentase *deemed* itu sendiri.

Latar belakang dari kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu adalah pemberian *equal treatment* kepada petani agar mempunyai daya saing yang lebih tinggi dalam memasarkan TBS. Dengan diterapkannya *deemed* Pajak Masukan membuat perusahaan kelapa sawit dapat mengurangi *psychic cost* yang selama ini dialami oleh pelaku bisnis kelapa sawit terpadu yang walaupun dia melakukan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan yang berlaku, namun mempunyai kegamangan dan ketidakjelasan dalam menentukan Pajak Masukan mana saja yang dapat dikreditkan.

Isu *tax-on-tax cascade* terjadi pada perusahaan kelapa sawit terpadu karena TBS merupakan barang bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN. Namun, ketika *deemed* Pajak Masukan diterapkan, maka pajak yang telah dibayar oleh perusahaan kelapa sawit terpadu untuk proses menghasilkan TBS dapat dikreditkan. Sehingga, jumlah Pajak Keluaran dapat dikreditkan dengan Pajak Masukan yang terkait dengan kegiatan usaha pada perusahaan kelapa sawit terpadu dengan presentase tertentu.

Penerapan *deemed* pajak masukan diharapkan tetap dapat mencapai tujuan pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yaitu *equal treatment*. Tujuan yang ingin dicapai adalah meningkatkan daya saing petani kelapa sawit. Dengan diterapkannya *deemed* pajak masukan ini diharapkan dapat meningkatkan daya saing petani kelapa sawit akan tetap pada level yang sama seperti sekarang tanpa merugikan perusahaan kelapa sawit terpadu.

BAB 6

SIMPULAN DAN SARAN

1.1 Simpulan

Berdasarkan pembahasan yang dilakukan pada bab-bab sebelumnya mengenai “Evaluasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu”, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Diterbitkannya kebijakan pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu ini dilatarbelakangi dengan adanya upaya pemerintah yang ingin memberikan perlakuan yang sama (*equal treatment*) kepada petani kelapa sawit.
2. Penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu jika dilihat dari prinsip *ease of administration and compliance* belum menunjukkan adanya kemudahan dalam pengadministrasiannya.

- a. Kepastian (*certainty*)

Dilihat dari asas kepastian maka penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu masih belum pasti. Hal ini terlihat dari masih adanya interpretasi yang berbeda dalam mengartikan Pajak Masukan apa saja yang dapat dikreditkan.

- b. Efisiensi (*efficiency*)

Dilihat dari asas efisiensi atas penerapan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu menunjukkan bahwa ada ketidakefisiensian pada hal waktu, karena dengan adanya kebijakan ini perusahaan kelapa sawit terpadu memerlukan waktu untuk memahami konsep pemakaian sendiri TBS yang dianggap sebagai penyerahan. Biaya waktu juga kemudian dikeluarkan jika mencoba untuk melakukan keberatan, atau banding, dan bahkan *judicial review*.

Asas efisiensi dapat dilihat dari biaya psikologi, dalam hal ini perusahaan kelapa sawit terpadu mengeluarkan biaya psikologis berupa kegamangan dan ketidakjelasan yang diakibatkan adanya

keyakinan bahwa Pajak Masukan yang seharusnya dapat mereka kreditkan lebih banyak jumlahnya.

c. Kesederhanaan (*simplicity*)

Dilihat dari asas kesederhanaan maka dapat dinilai belum sederhana, karena untuk melaksanakan atau menerapkan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit tersebut diperlukan ketentuan lain yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 untuk memperjelas apa yang dimaksud dengan penyerahan pada Peraturan Menteri Keuangan nomor 78 Tahun 2010.

3. Alternatif kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan menggunakan *deemed* Pajak Masukan

6.2 Saran

Berdasarkan simpulan tersebut, maka saran yang diajukan oleh penulis adalah sebagai berikut:

1. Pemberian *equal treatment* yang menjadi latar belakang diterbitkannya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu yang ditujukan kepada petani harus mempertimbangkan *nature* bisnis dari perusahaan kelapa sawit terpadu, seperti bagaimana proses produksinya dan apa saja yang merupakan *final product* perusahaan kelapa sawit terpadu dan apakah perusahaan kelapa sawit terpadu itu tersentralisasi atau tidak.
2. Adanya pembaharuan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2010 karena sudah tidak cocok lagi jika disandingkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 yang baru saja terbit pada tahun ini dan mempunyai arti sendiri dalam mendefinisikan kata penyerahan.
3. Dalam melakukan pelaksanaan kewajiban perpajakan yang berkaitan dengan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, karena peraturan-peraturan yang berkaitan rumit untuk dimengerti maka diperlukan adanya *brainstorming* dalam menginterpretasikan peraturan yang berlaku dengan pihak yang

mempunyai tingkat kompetensi yang tinggi dalam lingkup pajak, khususnya PPN.



DAFTAR REFERENSI

- Anderson, Arthur. 1985, *Guide to UK Value Added Tax*, Arthur Anderson & Co..
- Anderson, James E.. 2011, *Public Policymaking*, Boston:Wadsworth.
- Arinta, Kustadi. 1984, *Pokok-Pokok Perpajakan Nasional: Rangkuman Peraturan PPh, PPN, KUP dan Tata Cara Perpajakan*, Bandung: Alumi.
- Bird & Gendron. 2007, *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge.
- Brotodihardjo, Santoso. 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco.
- Crumbley, Friedman, & Anders. 1994, *Dictionary of Tax terms*, USA: Baron's Educational Series.
- Devano, Sonny, & Rahayu, Siti Kurnia.2006, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: Kencana Prenada Media Grup.
- Dunn, William N.. 2003, *Analisis Kebijakan Publik*, Yogyakarta: PT.Hanindita Graha Widya.
- Gunadi. 1997, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Grasindo.
- Goenadi, Dradjat, Erningpraja, Hutabarat, *Prospek dan Arah Pengembangan Kelapa Sawit*, Badan Penelitian Dan Pengembangan Pertanian Departemen Pertanian, 2005.
- Irawan, Prasetya. 2006, *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, DIA FISIP UI.
- Irawan, Prasetya. 2007, *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, DIA FISIP UI.
- Irawan, Prasetya. 2010, *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosial*, DIA FISIP UI.
- Judisseno, Rimsky K.. 1999, *Perpajakan*. Jakarta: Pt. Gramedia Pustaka Utama.
- Munawir. 1992, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty.
- Nazir. 1988, *Metode penelitian*, Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Neuman, W. Lawrence. 2006, *Social Research Methods : Qualitative And Quantitative Methods*, Boston: Pearson.

- Nightingale, Kath. 2000, *Taxation, Theory and Practice*, United Kingdom: Person Education Limited.
- Nowak, Norman D.. 1970, *Tax Administration in Theory and Practice with Special Reference to Chile*, New York: Praegers Publishers.
- Nurmantu, Safri. 2005, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: Granit.
- Rosdiana, Irianto, Putranti. 2011, *Teori Pajak Pertambahan Nilai, Kebijakan dan Implementasinya di Indonesia*, Bogor: Ghalia Indonesia.
- Rosdiana, Haula & Tarigan. 2005, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Schenk & Oldman. 2007, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, New York: Cambridge University Press.
- Soemitro. 1977, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Bandung: Eresco.
- Subarsono, AG. 2008, *Analisis kebijakan Publik*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Suparmono, & Damayanti. 2005, *Perpajakan Indonesia: Mekanisme dan Perhitungan*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Suyanto & Sutinah. 2007, *Metode Penelitian Sosial, Berbagai Alternatif Pendekatan*, Jakarta: Kencana.
- Tait, Alan A.. 1988, *Value Added Tax, International Practice and Problems*, Washington D.C: International Monetary Fund.
- Taylor & Bogdan. 1975, *Introduction to Qualitative Research Methods: a Phenomenological Approach to the Social Sciece*, New York: John Wiley Sons.
- Thuronyi, Victor. 1996, *Tax Law Design and Drafting volume 1*: International Monetary Fund.
- Winarno, Budi. 2008, *Kebijakan Publik; Teori dan Proses*, Yogyakarta: MedPress.

Website:

“Manfaat Minyak Sawit bagi Perekonomian Indonesia.” World Growth 2011. 8 Februari, 2011.

<http://www.worldgrowth.org/assets/files/WG_Indonesian_Palm_Oil_Benefits_Bahasa_Report-2_11.pdf>.

“Harga CPO Sudah Naik Hingga Rp 9.000 per Kg.” Media Indonesia 2012. Maret, 2012 .

<<http://www.mediaindonesia.com/read/2012/02/29/301948/4/2/Harga-CPO-sudah-Naik-hingga-Rp9.000-per-Kg>>

“Profil Industri: CPO (Kelapa Sawit).” Data Consult 2008-2009.

< <http://www.datacon.co.id/CPO1-2009Sawit.html>>

Karya Ilmiah:

Hasbullah. 2009, *Pengaruh Fluktuasi Harga CPO (Crude Palm Oil) di Pasar Global Terhadap harga Minyak Goreng Sawit di Dalam Negeri*. Depok: Fakultas Ekonomi. Thesis.

Noviyanto Tri, Heru. 2011, *Analisis Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan atas Kegiatan Pasca Produksi studi Kasus Pajak masukan atas kegiatan Reklamasi pada Kontraktor Pertambangan yang Memiliki Kontrak Karya*. Depok: Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik. Thesis.

DAFTAR RIWAYAT

Nama: : Nur Ilmisari
Tempat/tanggal lahir : Jakarta, 25 Februari 1991
Alamat : Jl. Mawar 4 RT 001/003 No. 73, Margonda Raya
Depok Jawa Barat
Nomor Telepon : 085710632255
Email : nurilmisari@gmail.com
nurilmisari@yahoo.co.id
Nama Orang Tua
Ayah : Sungkowo
Ibu : Juju Juariah
Riwayat Pendidikan : TK As-Salaam
SDN Pondok Cina 1
SMPN 41 Jakarta Selatan
SMAN 34 Jakarta Selatan
Universitas Indonesia

LAMPIRAN 1

Pedoman Wawancara Direktorat Jenderal Pajak

1. Bagaimana perlakuan PPN atas transaksi-transaksi di industri kelapa sawit?
2. Tujuan yang ingin dicapai atas pemberian kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu?
3. Apakah ada alternatif kebijakan lain bagi pengusaha kelapa sawit terpadu untuk mengkreditkan pajak masukannya?
4. Bagaimana pendapat tentang administrasi pajak yang baik?
5. Bagaimana kesesuaian pemungutan PPN atas industri kelapa sawit terpadu jika dilihat dari prinsip kemudahan administrasi (*ease of administration*)?
6. Bagaimana hambatan-hambatan yang terjadi pada saat pemungutan PPN di industri kelapa sawit terpadu?

LAMPIRAN 2

Pedoman Wawancara

Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (GAPKI)

1. Dapatkah anda gambarkan secara general proses pembuatan CPO pada perusahaan yang berada dibawah naungan organisasi anda?
2. Apa saja transaksi yang dilakukan pada saat menghasilkan TBS?
3. Apakah tandan buah segar merupakan salah satu produk yang perusahaan kelapa sawit terpadu yang berada dibawah naungan organisasi anda jual?



LAMPIRAN 3

Pedoman Wawancara Pengusaha Kelapa Sawit Terpadu (PT. XYZ)

1. Dapatkah anda gambarkan secara general proses pembuatan CPO pada perusahaan anda?
2. Apa saja transaksi yang dilakukan oleh perusahaan anda?
3. Apa saja transaksi yang dilakukan pada saat menghasilkan TBS?
4. Apa saja produk yang perusahaan anda jual?
5. Apakah tandan buah segar merupakan salah satu produk yang perusahaan anda jual?
6. Bagaimana proses dan transaksi apa saja yang dilakukan perusahaan anda pada saat pengolahan TBS menjadi CPO?
7. Adakah kendala pada saat melakukan kewajiban PPN pada perusahaan anda?
8. Bagaimana pengkreditan pajak masukan pada perusahaan anda?
9. Bagaimana menurut anda peraturan-peraturan yang terkait dengan PPN pada perusahaan kelapa sawit terpadu?
10. Apakah menurut anda peraturan-peraturan yang terkait dengan PPN pada perusahaan kelapa sawit terpadu mudah dipahami?
11. Apakah menurut anda peraturan-peraturan yang terkait dengan PPN pada perusahaan kelapa sawit terpadu dalam pelaksanaannya mengeluarkan banyak biaya?

LAMPIRAN 4

Pedoman Wawancara Akademisi – Prof. Dr. Gunadi

1. Perusahaan kelapa sawit terpadu yang menghasilkan TBS yang merupakan bahan baku dan kemudian diproses untuk menjadi CPO, apakah itu dapat dikategorikan sebagai penyerahan BKP?
2. Bagaimana tanggapan bapak atas peraturan yang menyebutkan bahwa pemakaian sendiri untuk diproses lebih lanjut merupakan penyerahan (PP1/2012 pasal 5 ayat (4))?
3. Apakah menurut bapak dengan tidak dapat dikreditkannya PM atas TBS dapat mewujudkan kemudahan administrasi di perusahaan kelapa sawit terpadu?
4. Dapatkah dibuat alternatif kebijakan untuk mengkreditkan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu, misalnya dengan metode DPP nilai lain?
5. Mekanisme penghitungan PPN seperti apa yang menurut bapak paling cocok untuk perusahaan kelapa sawit terpadu?

LAMPIRAN 5

Pedoman Wawancara Akademisi

Pak Untung Sukardji

1. Bagaimana tanggapan bapak atas peraturan yang menyebutkan bahwa pemakaian sendiri untuk diproses lebih lanjut merupakan penyerahan (PP1/2012 pasal 5 ayat (4))?
2. Dilihat dari *simplicity* yang terdapat dalam asas *ease of administration*, bagaimana ketentuan-ketentuan yang berkaitan dengan kebijakan pengkreditan PM pada perusahaan kelapa sawit terpadu?
3. Bagaimanakah yang dimaksud dengan *equal treatment* yang dianut oleh perpajakan Indonesia?
4. Dapatkah dibuat alternatif kebijakan agar mencakup *equal treatment* pada semua pihak?

LAMPIRAN 6

Hasil Wawancara Direktorat Jenderal Pajak

Narasumber : Yonathan Stephanus
Jabatan : Staf Seksi Peraturan PPN Industri I,
Direktorat Peraturan Perpajakan
Hari/tanggal : Senin, 14 Mei 2012
Tempat : Direktorat Jenderal Pajak

1. Bagaimana perlakuan PPN atas transaksi-transaksi di industri kelapa sawit terpadu?

Pertama PPN itu pajak atas barang dan jasa, dikenakan terhadap obyeknya. Ini prinsip dasarnya dulu ya, PPN itu sistemnya *negative list* jadi sepanjang dia tidak diatur berarti dia terutang, dikenakan. Yang diatur itu apa aja? Non BKP di pasal 4A Undang-Undang 42 tahun 2009. Ada dua fasilitas di PPN itu, ada fasilitas tidak dipungut sama fasilitas dibebaskan.

TBS itu mendapat fasilitas dibebaskan dari pungutan PPN, diatur di PP 12 Tahun 2001 terus diubah di tahun 2003 dan yang terakhir diubah jadi PP 31 Tahun 2007. Permasalahan timbul ketika PP no. 12 Tahun 2001 diubah dengan PP 7 Tahun 2007, disitu frase petani hilang. Waktu di PP no. 12 Tahun 2001 disitu ada kata-kata petani, artinya TBS itu dibebaskan untuk khusus untuk petani, kalo dibebaskan itu efeknya pajak masukannya tidak bisa dikreditkan tapi untuk petani itu gak ada masalah sebab dia juga bukan PKP, dia tidak masuk sistem PPN di kita. Nah, di PP no.7 Tahun 2007 itu frase petaninya dihilangkan, jadi secara tidak langsung itu berefek ke pengusaha. Nah ketika PP tersebut menghapus kata petani, itu tidak disertai dengan usaha para PKP untuk menyesuaikan akibatnya mereka tetep sama menganggap kalo dari 2001 itu tetap bisa dikreditin PMnya. Nah sampai lah pada 2009, 2010, 2011, di 2012 itu pemeriksaanya masuk kan, mayoritas industri sawit kan dia Lebih Bayar karena mayoritas ekspor dan itu jauh lebih menguntungkan akibatnya kalo restitusi kan diperiksa. Ketika diperiksa dikoreksi lah dia sama pemeriksa karna mereka tidak ikut aturan. Nah di PP 12 tahun 2001 itu ada PMK 575 tentang penghitungan kembali pajak masukan yang dibebaskan dari

LAMPIRAN 6 (Lanjutan)

pengenaan PPN. PMK 575 itu amanat dari Undang-Undang pasal 9 ayat (4) tentang penghitungan kembali, nah di 2009 itu di UU PPN itu dia juga diamanatkan lagi tapi *basically* tidak merubah kebijakan. Jadi tetap PM untuk industri *integrated* itu gak boleh dikreditin di PMK 78, itu dia masalahnya di PMK 78, tapi sebenarnya PMK 78 itu gak beda sama PMK 575. Jadi PM untuk menghasilkan TBS gak bisa dikreditin. Oke, jadi akhirnya timbul masalah tuh, perlakuan PPNnya kayak gitu di industri kelapa sawit terpadu. Kalo dia industri kelapa sawit terpadu kan dia satu kan nih ya. Jadi sebenarnya, ini kan PM yang masuk nih ya (sambil menggambarkan bagaimana pajak masukan industri kelapa sawit terpadu). Perusahaan *integrated* itu gitu, jadi gak boleh ada TBS yang masuk ataupun yang keluar. Kalo saya bilang kapasitas mesin pengolahan CPO saya seribu, padahal kapasitas mesin pengolahan saya 700, jadi dia tidak boleh nambahin 300 lalu sama ketika kapasitas mesin saya 100 tapi kebun saya mmenghasilkan 1300 saya gak boleh jual. Jadi *In outnya* harus sama, itu yang namanya *integrated*, industri kelapa sawit terpadu. Terpadu itu apa? Saya ngusahain dari hulu sampai hilir. Itu masalahnya. Kalo dia bilang *integrated*, dia tidak ada masuk tidak ada keluar, nah ketika itu ada TBS, di pajak itu kita misahin. Kalo dia ini menghasilkan TBS, ini menghasilkan CPO jadi ketika dia menghasilkan TBS maka PMnya gak bisa dikreditin. Tapi ketika CPO, boleh dikreditin.

2. Tujuan yang ingin dicapai dari dikeluarkannya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu?

Jadi dari UU PPN mengamanatkan ada fasilitas PPN pada pasal 16B. Fasilitas itu ada dua tadi seperti yang sudah saya jelasin, tidak dipungut dan dibebaskan. Nah dibebasin ini masuk dia skema ini, untuk aturan pasal 16B yang dibebasin ayat (3) ini yaitu ada di penjelasannya, pasal 16B huruf (m) itu dia untuk meningkatkan daya saing usaha, mendukung ekspor dan sebagainya yang jelas yaitu untuk gimana industri kecil itu bisa bersaing. Disini tujuan utamanya tetep petani ya sasaran utamanya. Kalo kamu baca di BKP strategis di PP 7 Tahun 2007

LAMPIRAN 6 (Lanjutan)

dilampirannya itu semua barang hasil pertanian, perkebunan, perikanan, pertambangan itu untuk yang diambil langsung ya, pokoknya itu untuk masyarakat umum, tetep bukan pengusaha tetep masyarakat. Kalo tadi mba bilang pertambangan tetep untuk yang diambil langsung dari sumbernya, contohnya pasir ketika saya ambil langsung dari sumbernya itu tetep gak kena PPN ya kita bicara PPN tapi kalo di Perda ada. Terus saya bilang ikan, ikan itu diambilnya dari sumbernya itu dapet fasilitas dibebaskan, peternakan, pertanian beras, perkebunan itu kan memang yang diusahakan oleh orang-orang gitu tapi ketika dia sudah membentuk suatu badan usaha yaudah dia tetep dikenain. Itulah tujuan utama yang ingin dicapai dari kebijakan pengkreditan pajak masukan itu. Terus satu hal lagi yang perlu mba tau adalah di PPN itu kita nganut *equal treatment*, jadi karena PPN ini pajak atas barang dan khususnya di sawit ketika petani tidak boleh mengkreditkan PMnya karena dia tidak masuk dalam sistem PPN saat barang itu disandingkan dengan barang pengusaha yang boleh dikreditkan maka harganya tentu tidak bersaing, kenapa? Pasti beda 10% ya karena PPNnya dia pasti gak ngitung dikreditin, dia pasti ngitung ke dalam biaya nah sementara kalo dari pengusaha dia udah *well educated* kan, jadi dia bisa ngreditin. Ini udah beda 10% gitu, nah untuk menghilangkan disparitas ini yaudah dipukul rata semuanya, ini gak boleh dikreditin pokoknya. Itu sasaran yang pengen kita tuju, terlepas dari pengusaha ini akan mencaplok semua perkebunan rakyat. Dengan asumsi kepentingan kita (pengusaha) lebih besar daripada rakyat, itu urusan nanti kan. Kita tujuannya bantu petani dulu. Perkebunan kan kita bisa bedain, pertama perkebunan rakyat, kedua perkebunan negara, ketiga perkebunan swasta. Kita gak tau tuh presentasinya kita tetep berasumsi kalo masih ada petani yang berkebun dan dia butuh fasilitas itu.

3. Jadi PM yang untuk menghasilkan TBS ini gak bisa dikreditkan tapi PM untuk menghasilkan CPO bisa dikreditkan?

Iya bisa.

LAMPIRAN 6 (Lanjutan)

4. Kalaupun perusahaan integrated yang bergerak dari hulu ke hilir itu pasti kan dia ngeluarin biaya pupuk atau semacamnya untuk keperluan TBS itu tetep gak bisa dikreditin?

Gak boleh. Jadi secara prinsip PPN yang lain kita juga menyimpang karena apapun itu yang saya keluarkan untuk menghasilkan BKP itu boleh dikreditin. Itu memang agak menyimpang, sedikit aja tapi. Km udah tau belum kalo PMK 78 itu pernah diuji materi? Itu pernah diuji materi sama GAPKI. Uji materi itu masyarakat gak setuju, keberatan sama peraturan yang diatur disitu. Kalo aturan disitu mengatur tentang pengkreditan PM, diatur kalo PMnya gak bisa dikreditin dan itu kita menang. SE 90 hanya penegasan aja dari PMK 78 ini, karena PMK 78 itu dia ngatur industri secara keseluruhan, atas penyerahan yang terutang pajak dan tidak terutang pajak. Kalo SE 90 itu tentang sawit aja gitu dan SE itu bukan dasar hukum tapi hanya penegasan. Kalo PMK itu baru peraturan.

5. Apakah ada alternatif kebijakan untuk mengkreditkan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu?

Belum ada, jadi gini kalo alternatif kebijakan ya dia boleh membiayakan itu atau dia tetep mengkreditkan tapi nanti kita koreksi. Kalo dia biayain yaudah nanti nanti jadi biaya dan jadi pengurang PPh kan itu.

6. Menurut bapak bagaimana administrasi pajak yang baik itu?

Oh ini terlalu umum, administrasi pajak yang baik ya udah dia menghitung, dia menyetor, dia melapor. Terlalu umum banget nih kamu. Jadi gini, apalagi kan saya petugas pajak jadi ya biar bagaimana pun saya bela institusi saya. Kalo ditanya bagaimana administrasi pajak yang baik yaudah dia taat ketika dia ada dispute, dia tanya ke ARnya, konsultasi, kalo ARnya gak tau dia bisa tanya kita, ketika wajib pajaknya gak setuju dia udah ada jalurnya dia bisa keberatan dan itu semuanya udah diatur, secara prosedur sudah ada. Terlepas itu dari kebijakan yang salah, misalnya GAPKI gak setuju sama kebijakan pajak ya udah itu kan

LAMPIRAN 6 (Lanjutan)

udah ada jalurnya, kalo kita koreksi kita tetap berpendapat kalo kita benar, mereka tetap berpendapat mereka benar ya udah selesain di pengadilan pajak.

7. Kalo untuk lebih mendetailnya lagi apa aja sih hambatan yang terjadi pada saat pemungutan PPN di industri kelapa sawit terpadu?

Sebenarnya kalo mbak bilang disini hambatan yang terjadi pada saat pemungutan, kita ini kan *self assesment* jadi kita gak mungkin bilang saat pemungutan ini ada masalah. Ya udah itu kan haknya WP untuk menyetor dan melapor kan, dia lapor ke kantor pajak ya udah tapi konsekuensinya ketika dia salah lalu dia kita periksa dan dia salah kita kenakan sanksi, kita koreksi gitu aja. Yang terjadi sekarang ini banyak yang kita koreksi. Koreksi itu bukan hambatan ya, ketika dia tidak patuh terhadap peraturan kita, mereka berasumsi dengan asumsi mereka sendiri memang kesalahannya peraturan kita yang buat dan yang mengeksekusi kita sendiri, itu salah. Itu sekarang pelimpahan pembuatan peraturan sudah kita limpahkan ke BKF. Tapi ya itu karena kita yang buat maka hanya kita yang bisa menginterpretasikan sendiri. Akhirnya, ya mereka kadang gak setuju atas aturan kita, ada yang bilang gak adil lah gitu, tapi yang jelas kita tetep berinterpretasi kalo ini loh yang bener bukan yang kayak kamu. Akibatnya ya udah kalo ada dispute selesaikan di pengadilan. Terlepas dari kita kalah ya, kalah itu nomor dua, nomor satunya ya kita tetap menjalankan aturan kita. Kita harus konsekuen terhadap peraturan yang sudah kita buat. Kan gak mungkin kalo misalnya saya bilang eh gak boleh ngerokok di ruangan ini tapi kita ngerokok disini, gak mungkin. Sekalipun orang bilang siapa yang ngelarang ngerokok disini, tapi kita tetep stick sama peraturan kita terlepas nanti kita kalah kalah kalah terus dan memang aturannya begitu. Kita kan hanya *executor* undang-undang disini.

LAMPIRAN 6 (Lanjutan)

8. Mengenai PP no. 1 Tahun 2012 pasal 5 ayat (4), dijelaskan kalau pemakaian sendiri untuk diproses lebih lanjut merupakan penyerahan juga, bagaimana tanggapan bapak?

Itu adalah salah satu upaya kita untuk lebih memperkuat posisi kita di industri sawit, jadi kalo banyak serangan dari luar yang bilang ini bukan penyerahan, ketika itu dipakai lagi. Maka itu kita perkuat aturannya dengan PP no. 1 tahun 2012, kalau itu merupakan pemakaian sendiri maka itu seharusnya ada penyerahan. Coba kamu baca definisi UU PPN pasal 1, penyerahan itu apa, itu jelas disitu kalo jadi menghasilkan itu pun masuk dalam kriteria penyerahan, disitu lah yang dibilang pemakaian sendiri. Jadi kalo misalnya saya punya pabrik ban, ban itu saya pakai buat mobil direksi, saya pakai buat truk yang angkut ban jualan saya itu terutang kan PPNnya, apakah disitu ada penyerahan? Untuk pemakaian direksi terutang sebesar HPP, pajak masukan yang dulu dia kreditin itu harus dikoreksi disitu kan, harusnya gak boleh dikreditin, kenapa? Karena dipakai sendiri. Sama ketika saya beli kayu untuk membuat meja, PMnya saya kreditin kan, PKnya saya selisihkan tapi ketika kayu itu saya beli saya pakai untuk ganjal lemari saya, kan kayu saya pakai sendiri kan, saya kreditin. Harusnya sebagai konsumen akhir saya tidak boleh mengkreditkan, saya harus nanggung PMnya kan. Itulah esensi dari pemakaian sendiri, dia harus dikoreksi PMnya. Ban buat mobil direksi sama aja kayak saya beli di luar juga harus nanggung PPNnya, lebih baik saya beli sendiri jadi saya harus nanggung sebesar HPPnya. Sama seperti ban untuk truk saya, kalo saya beli diluar kan ada PPNnya kan, apakah saya boleh kreditin? Gak boleh karena saya konsumen akhirnya. Jadi gini, misalnya saya produksi ban, PMnya kan saya keditin semua kan, terus bannya saya pakai untuk truk yang menyalurkan ban. PM ban yang dipakai truk PPNnya terutang akibatnya pajak masukan dari ban yang saya paakai itu harus saya koreksi sebesar harga pokok karena gak ada PKnya. Itulah yang memperkuat TBS kalo dipakai lebih lanjut termasuk ke aturan pemakaian sendiri.

LAMPIRAN 7

Wawancara Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia

Narasumber : Fadhil Hasan
Jabatan : *Director Executive GAPKI*
Hari/tanggal : **Senin, 11 Juni 2012**
Tempat : **Kantor Pusat GAPKI**

1. Bisa bapak jelaskan secara general proses pembuatan CPO di perusahaan kelapa sawit terpadu?

Kan gini, proses produksinya yang pertama perusahaan yang terintegrasi memiliki kebun kelapa sawit dan memiliki pengolahan kelapa sawitnya. Nah kebun sawit kan menghasilkan TBS. Tandan Buah Segar ini dihasilkan dari proses budidaya sawit itu sendiri. Dalam proses budi daya kelapa sawit itu kan memerlukan input berupa benih, pupuk, pestisidanya, dan tenaga kerjanya macam-macam begitu kan. Nah kemudian setelah menghasilkan Tandan Buah Segar itu diproses menjadi berbagai macam produk, nah PKS itu menghasilkan empat sampai lima produk itu adalah CPO, kernell, cangkang, dan lainnya. Kemudian dia menjual barang-barang tersebut. Nah sebenarnya CPO dan lain –lain itu bahan produk antara, nanti itu kan dihasilkan berbagai macam produk-produk turunannya seperti minyak goreng, dan macam-macam. Nah itu sih lain lagi industrinya seperti itu. Nah sekarang biaya terbesar untuk penghasilan TBS itu ya itu tadi biaya pestisidanya, pemupukannya, tenaga kerja dan lain-lain.

2. Kalo untuk pengolahan dari TBS menjadi CPO itu transaksi dan prosesnya apa saja pak?

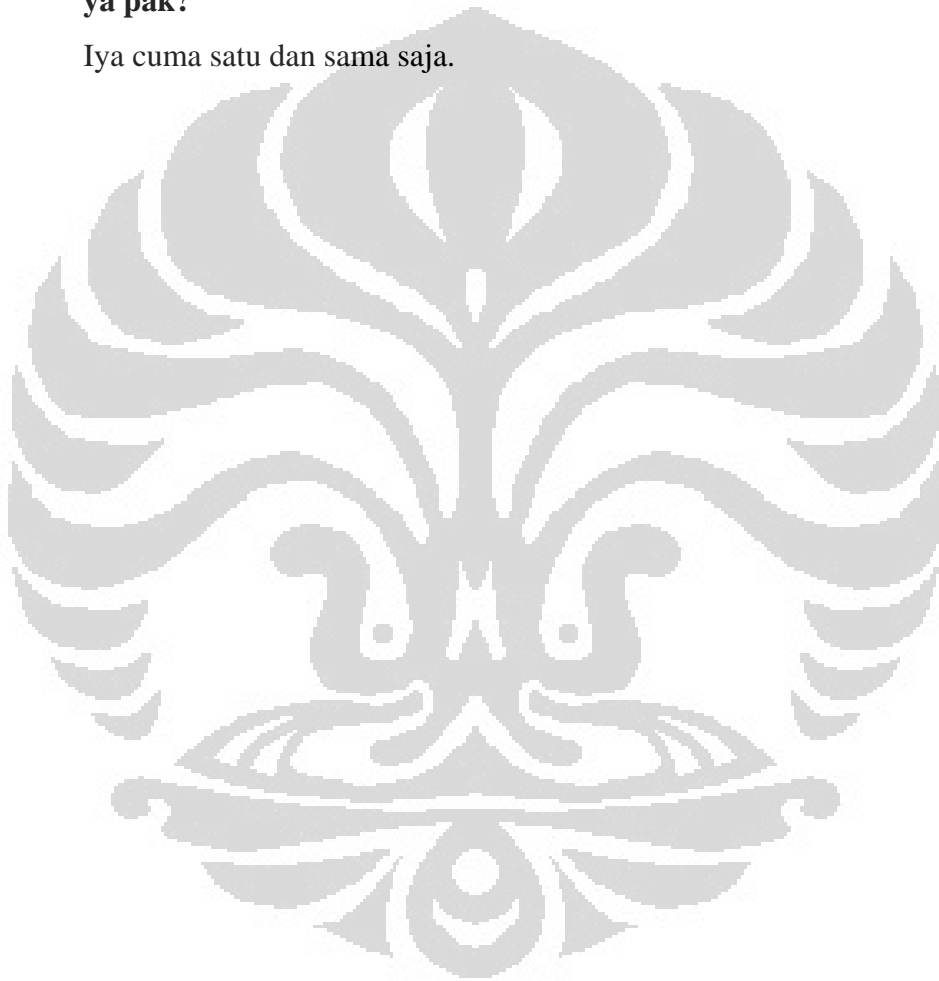
Transaksinya itu adalah kalo dalam perusahaan kan gak, itu kan kayak dengan peraturan ini itu kan seolah-olah ada penyerahan dari perkebunan ke pabrik, padahal tidak begitu. Padahal ini suatu perusahaan terintegrasi,

LAMPIRAN 7 (Lanjutan)

jadi gak ada. Mungkin kalo ada ya mungkin kayak transfer pricing aja gitu.

- 3. Kemudian untuk lebih jelas aja, di perusahaan kelapa sawit itu pabrik dan perkebunan itu mempunyai NPKP yang sama atau tidak ya pak?**

Iya cuma satu dan sama saja.



LAMPIRAN 8

Wawancara Akademisi

Narasumber : Prof. Dr. Gunadi, M. Sc, Ak

Jabatan : Akademisi

Hari/tanggal : Rabu, 30 Mei 2012

Tempat : PT. Djarum

1. Bagaimana menurut bapak mengenai TBS yang dihasilkan sendiri oleh perusahaan kelapa sawit terpadu kemudian diolah lebih lanjut menurut Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 dianggap sebagai pemakaian sendiri yang dikategorikan sebagai penyerahan, sedangkan menurut UU PPN, yang dimaksud dengan pemakaian sendiri adalah kegiatan konsumsi patas barang akhir?

Jawab:

Pasal 1A ya? Yang termasuk dalam pengertian penyerahan barang kena pajak adalah a. penyerahan hak atas barang kena pajak karena suatu perjanjian blablabla dan kemudian d. pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak. Jadi pemakaian sendiri kita lihat di penjelasan pasal 1A huruf (d), yang dimaksud dengan pemakaian sendiri adalah pemakaian untuk keperluan pengusaha sendiri, pengurus atau karyawan, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri. Jadi pengurus, atau karyawan, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri. Cuma masalah barang produksi sendiri, barang buat produksi tidak dijelaskan. Apakah barang produksi itu adalah barang yang sudah berasal dari proses pabrikasi atau belum. TBS ini juga merupakan barang produksi pertanian, sehingga dengan demikian di pasal ayat 1A huruf (d) ini menjadi ragu-ragu karena pemakaian sendiri itu, kalo konotasinya dalam pengusaha sendiri, perusahaan atau karyawan berarti orang pribadi bukan untuk pabrik jadi mestinya barang hasil produksi itu barang yang sudah jadi. Jadi tidak memerlukan proses lagi.

LAMPIRAN 8 (Lanjutan)

Kalau TBS dipakai untuk karyawan untuk apa dia? Kan tidak bisa langsung dimakan gitu kan, ini misalnya pabrik roti atau apa gitu ya jadi rotinya langsung bisa dimakan. Cuma di pasal 5 PP Nomor 1 Tahun 2012, dinyatakan bahwa pemakaian sendiri barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Lalu, Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pemakaian sendiri untuk tujuan produktif atau tujuan konsumtif. Jadi ada perluasan dari tujuan konsumtif ke tujuan produktif, kenapa? Jadi itu bisa jadi pertanyaan peneliti. Jadi nih saya kasih tau, sebenarnya gak boleh, pajak harus dipungut berdasarkan undang-undang. Ini diperhatikan, ini sama saja seperti kuliah. Coba diperhatikan pasal 19, hal-hal yang belum diatur dalam undang-undang ini diatur lebih lanjut dengan PP. Jadi luas, kalau di KUP itu misalnya, hal-hal yang belum cukup diatur, berarti harus ada aturan pokoknya. Tapi ini hal yang belum diatur, jadi ini menyerahkan kewenangan kepada PP. Jadi PP mempunyai kewenangan untuk mengatur apa saja yang belum diatur di dalam undang-undang. Kalo KUP di pasal 48 disebutkan hal-hal yang belum cukup diatur, berarti harus ada aturannya ini cuma gak cukup. Kalo PPN kan hal apa saja yang belum diatur. Itu yang pertama.

Yang kedua ada orang yang *melegal review* PMK itu ya kalah di mahkamah agung, secara hukum tidak kuat. Ya memang logis gak logis ya seperti itulah, karena kita sebagai bagian dari negara hukum ya harus ikut. Sebenarnya secara substansi gak kena, tapi ya itulah Indonesia.

LAMPIRAN 8 (Lanjutan)

2. Kalau di buku ada tulisan yang membahas yang bisa dikatakan penyerahan adalah penyerahan yang dilakukan secara berulang, lalu penyerahan dilakukan dari luar organisasi ke dalam organisasi atau sebaliknya, dsb. Itu bisa dibandingin gak pak?

Jawab:

Ya nggak, itu kan hukum positif. Kalo anda gak ikut ya anda bisa kena hukum, bisa kena pidana. Kalo untuk pengetahuan oke, tapi ini hukum. Kalau yang di buku kan sifatnya umum, dia tidak mengikat. Kalau mau ikut buku, misalnya penyerahan harus berulang, tapi kalau dia jual barang antik yang belinya cuma setahun sekali, ya ini bisa dibilang penyerahan tidak? Ya ini boleh komentar akademisi bahwa memang undang-undang menguasai kepada PP untuk mengatur hal-hal yang belum cukup diatur, hal-hal yang belum diatur ya itu terlalu luas. Semestinya itu kan ya yang di undang-undang aja. Yang bener itu ya yang ada di Undang-Undang KUP, yang belum cukup diatur. Berarti harus ada aturan pokoknya di undang-undang, jangan hal-hal yang belum diatur. Jadi PP 1 itu ya harusnya turunan dari undang-undang, jangan hal yang belum diatur. Tapi ya itu kan dibentuknya secara prosedural, melalui persetujuan wakil rakyat, ya masa kalo rakyatnya sudah setuju itu gimana? Itu kan suatu konsensus aja. Anda bisa mengomentari, di undang undangnya itu kan konsumsi, produksi, konsumsi untuk karyawan itu kan sebenarnya untuk barang jadi, bukan bahan mentah. Masa dia mau *geragoti* TBS anda, itu kan yang jelas belum bisa dikonsumsi langsung. Tapi undang-undang juga tidak jelas, hasil produksinya itu apa gitu loh. Kalo TBS itu kan hasil produksi perkebunan.

LAMPIRAN 8 (Lanjutan)

3. Menurut DJP, PM untuk menghasilkan TBS gak bisa dikreditkan tapi PM atas pengoalahan dari TBS ke CPO bisa dikreditkan. Bagaimana menurut bapak?

Jadi gini, pertama PM yang bisa dipisahkan untuk menghasilkan barang strategis (TBS) atau untuk menghasilkan barang kena pajak (CPO), jelas. Yang kedua ada *mixed* untuk dua-duanya (TBS dan CPO) itu kan bisa dikreditkan secara proporsional menurut omzet. Jadi bisa diakalin, kan gitu. Nah ini kan di PMKnya gak betul, boleh dikritik. Ada gak omzet TBS yang dijual keluar? Nah kalo gak ada yang dijual keluar berarti untuk tujuan produksi semua kan, padahal salah itu. Harusnya itu kan diubah, karena itu kan tahun 2010 maka perlu disesuaikan dengan PP No.1 Tahun 2012 itu. Jadi di PMK itu harus diubah bahwa harus ada asumsi penyerahan, karena pemakaian sendiri itu kan penyerahan. Itu kan yang menyalahi.

4. Kemarin sudah ada yang mengajukan PMK 78 itu ke Mahkamah Agung, tapi DJP yang menang. Itu bagaimana pak?

Ya kalau kemarin itu kan mengajukannya agar bisa mengkreditkan PMnya kan. Jadi TBS tidak bisa dikreditin kan karena kemarin DJP yang menang. PMKnya harus diubah, jadi kan misalnya gini penjualan CPO katakan 75 penjualan TBS 25 ya itu terus alokasi PM yang *mixed* tadi ada 25/100 untuk TBS dan untuk CPO 75/100. Ini padahal TBSnya yang untuk ke dalam juga semuanya penyerahan juga diitung omzet juga anggap, ini gak dianggap. Itu hanya penjualan keluar. PMK 78 ini ya harus diubah karena sudah bertentangan dengan prinsip di PP tadi. Karena pemakaian sendiri untuk produksi dihitung penyerahan, ya disitu harus dihitung penyerahan juga. Jangan gak dihitung penyerahan di PMK itu. Di PMK itu kan hanya kalau dijual keluar TBSnya. Kalo gak dijual keluar kan ga ada terus gak dapat dikreditkan. Nah itu yang salah, harus menngikuti pada PP 1 tahun

LAMPIRAN 8 (Lanjutan)

2001. Karena PP lebih tinggi daripada PMK, karena hukumnya itu kan *lex superior* ini kan lebih super dari PMK. Jadi PMK itu *inferior* dibandingkan dengan PP. Jadi PMK dianggap gak berlaku dengan adanya PP, itu otomatis. Tapi masyarakat beda, dia nyari *tax benefit* saja, salah ya gak apa apa. Yang pertama itu, lalu yang kedua alokasi kalo itu untuk barang modal itu gak bener juga karena dia itu dialokasi sesuai dengan masa manfaat. Padahal tipe PPN kita bukan tipe *income type*, tipe PPN kita tipe PPN konsumsi jadi semuanya itu harus dapat dikreditkan pada tahun pertama, bukan berapa tahun sesuai dengan masa manfaat, itu tipe *income type*. Jadi hanya dengan sekali dapat dikreditkan semua. Dan dikreditkan semua itu konsekuensi dari tipe konsumsi. Kalo income kan alokasi sesuai dengan depresiasi. Nah di PMK itu alokasi sesuai dengan masa manfaat yaitu sesuai dengan depresiasi dan itu tidak benar.

Ini ya ada dua titik, yang pertama tentang omzet itu tidak bisa dibandingkan dengan omzet TBS yang dijual keluar sama CPO karena TBS yang dipake di dalam pun sesuai dengan PP 1 itu harus dihitung sebagai omzet juga. Jadi semuanya untuk meghasilkan TBS itu tidak dapat dikreditkan. Jadi PMKnya harus diubah disesuaikan dengan PP 1 tahun 2012.

Yang kedua, koreksi pengkreditan pajak masukan tidak benarkarena tipe PPN kita PPN konsumsi bukan *product type*, bukan *income type*. Kalo kita kan *consumption type*, jadi semuanya harus dapat dikreditkan semua pada tahun perolehannya itu. Maka dari itu tidak sesuai dengan tipe PPN kita.

5. Berarti PMK 78 tidak sesuai dengan prinsip PPN kita, kira-kira ada gak pak alternatifnya?

Ya itu harus diluruskan, kita itu kan segala pungutan yang bersifat memaksa harus dengan undang-undang. Undang-undang udah dibuat

LAMPIRAN 8 (Lanjutan)

seperti itu ya kita harus konsekuen. Jadi harus luruskan melalui perubahan peraturan.

6. Kalau misalnya penghitungan pengkreditan pajak masukan perusahaan kelapa sawit menggunakan DPP nilai lain itu bagaimana menurut bapak?

Ya, harus ada alasan yang cukup kuat karena kesulitan untuk mengetahui DPP yang sebenarnya. PPN ini kan sesuai dengan keadaan sebenarnya. Nah itu lain karena nanti kan tergantung subjektifitas Dirjen Pajak lagi. Karena untuk menentukan DPP itu kan sensitif. Di dalam DPP nilai lain itu mengandung kemudahan, kesederhanaan. Jangan sampai di pajak ada unsur penalti, misalnya

Lampiran 9

Wawancara Akademisi

Narasumber : Untung Sukardji
Jabatan : Akademisi
Hari/tanggal : Senin, 11 Juni 2012
Tempat : Pusdiklat Perpajakan

1. Bagaimana menurut bapak tentang peraturan yang menyebutkan bahwa pemakaian sendiri untuk diproses lebih lanjut termasuk dalam penyerahan, sesuai dengan PP No. 1 Tahun 2012?

Itu bukan pemakaian sendiri, kalo pemakaian sendiri itu dari *end product*. Kalo masih semi produk, belum barang jadi itu bukan pemakaian sendiri. Jadi ini kan sebenarnya kalo dalam *integrated company* ya, penyerahan antar divisi dalam *integrated company* itu sebenarnya tidak terutang PPN. Jadi kalo kamu bicara masalah PMK 78, sebenarnya PMK 78 itu keliru, harusnya bukan *integrated* dan *non integrated* tapi harusnya tentang sentralisasi dan desentralisasi. Apakah perusahaan *integrated* itu sentralisasi antara divisi perkebunan dan divisi industri pabrikan, maka disitu gak ada penyerahan barang kena pajak. Tapi kalo desentralisasi, jadi perkebunan dikukuhkan di KPP lain kemudian divisi pabrikan juga dikukuhkan di KPP lain, akhirnya itu lah penyerahan antar PKP. Nah itu bebas PPN, TBSnya itu.

2. Kalo dilihat dari *simplicity* yang ada di asas *ease of administration*, bagaimana menurut bapak ketentuan yang terkait dengan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu?

Sebenarnya peraturannya sudah sederhana, kan kita melihatnya produk akhir. Jadi mekanisme sebenarnya sebetulnya kita tidak perlu memilah-milah jenis pajak masukan, yang penting BKP atau JKP yang ada Pajak Masukannya itu ada hubungan langsung dengan kegiatan produksi nggak untuk menghasilkan barang kena pajak. jadi kalo produk akhirnya itu

LAMPIRAN 9 (Lanjutan)

adalah barang kena pajak, apapun pajak masukan itu sepanjang terkait dengan kegiatan menghasilkan barang kena pajak ya itu dapat dikreditkan.

3. Setelah saya wawancara dengan perwakilan dari DJP dijelaskan bahwa pada perusahaan kelapa sawit terpadu, pajak masukan untuk menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan, tetapi untuk proses pengolahan dari TBS menjadi CPO dapat dikreditkan. Bagaimana menurut bapak?

Itulah, karena PMK 78 itu tidak meninjau dari sisi asas yang dianut oleh PPN yaitu asas desentralisasi. Jadi kalo yang untuk perusahaan *non-integrated* itu tidak ada masalah ya karena masing-masing PKP. Tapi kalo *integrated*, kita lihat misalnya saya ambil contoh misalnya perkebunannya ada di Binjai, pabriknya ada di Medan, kemudian yang perkebunan adalah PKP di KPP Binjai, kemudian industrinya merupakan PKP di KPP Medan nah ini penyerahan disini itu terutang PPN. Sehingga ada pertanyaan bagaimana perlakuan PPN atas kegiatan penyerahan TBS kepada industri. Jadi kalo penyerahan TBS itu kan dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga gak ada pajak masukan dan konsekuensinya kalo sistemnya desentralisasi ya pajak masukan di kebunnya tidak dapat dikreditkan. Sehingga dari TBS ke unit industri itu gak ada pajak masukan karena bebas PPN. Tapi kalo untuk *integrated*, itu tidak usaha kita bicarakan penyerahan disini, penyerahan antar divisi pada perusahaan *integrated* itu tidak terutang PPN. Jadi sebenarnya sederhana, ya itu pajak masukan yang disini hasil akhirnya untuk apa? Untuk CPO kan sehingga pajak masukan-pajak masukan perkebunan boleh dikreditkan.

LAMPIRAN 9 (Lanjutan)

4. Bagaimana menurut bapak tentang adanya penerapan *equal treatment* sebagai dasar dibuatnya kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu?

Equal treatment itu maksudnya wajib pajak dalam kondisi yang sama jangan diperlakukan berbeda, wajib pajak yang dalam kondisi berbeda jangan diperlakukan sama. Sekarang petani dengan perkebunan kelapa sawit, petaninya PKP bukan? Kalo petaninya bukan PKP ya tidak bisa dibuat *equal treatment* dengan pengusaha yang PKP. Itu kan kondisinya berbeda, tetapi kalo sesama PKP ya harus diperlakukan sama. Jadi jangan karena petani bukan PKP, tidak bisa mengkreditkan pajak masukan maka perkebunan yang PKP tidak boleh mengkreditkan pajak masukan supaya si petani bisa bersaing dengan petani, itu bukan pola PPN. Kalo ingin petani *equal treatment* dengan pengusaha ya petani dijadikan PKP supaya sama. Karena seolah kalau petani menjual ke pabrik kelapa sawit jatuhnya harga jualnya lebih mahal karena pajak masukannya tidak dapat dikreditkan. Kalo perkebunan bisa lebih murah karena pajak masukannya bisa dikreditkan, keliru bukan begitu pola PPN. Justru PPN tidak akan menimbulkan persaingan di dunia bisnis sepanjang persyaratannya dipenuhi. Persyaratannya yaitu untuk mengkreditkan pajak masukan. Jadi yang salah itu sebenarnya ya pola pikir yang keliru itu. Jadi kalo untuk non-integrated tidak ada masalah karena masing-masing PKP. Tapi jangan kemudian integrated diperlakukan yang sama dengan yang non-integrated, itu kan kondisinya berbeda. Jadi itu tidak bisa dibuat *equal*. Itu berarti menyamakan sesuatu dengan kondisi yang berbeda yang menimbulkan ketidakadilan.

5. PPN merupakan pajak objektif, masih bisa tidak untuk dilihat adil atau tidak adilnya?

Memang pajak objektif itu tidak adil. Semua pajak objektif itu tidak adil, karena tidak memperhatikan kondisi subjektif subjek pajak.

LAMPIRAN 9 (Lanjutan)

6. Menurut bapak bisa tidak dibuat alternatif kebijakan agar pengusaha kelapa sawit tidak perlu disamakan dengan petani karena berbeda (petani merupakan non-PKP, pengusaha merupakan PKP)?

Ya gak ada, mungkin pemerintah memberikan subsidi kepada petani. Tapi dengan pola mekanisme yang ada ya tidak bisa. Makanya ada istilah pengusaha kecil kan, pengusaha kecil itu sebenarnya tidak dikenai PPN karena tidak mampu menyelenggarakan administrasi perusahaannya. Tapi kalo ditinjau dari mekanisme PPN sebenarnya lebih menguntungkan dia sebagai PKP, tetapi dia mengalami kesulitan sebagai PKP. Sehingga kalo dia tidak mampu bersaing dengan pengusaha besar ya jelas tidak mampu, tapi ini kan konsumennya beda.

LAMPIRAN 10

Wawancara Wajib Pajak (Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu)

Narasumber : Bapak K
Jabatan : Head Tax Department PT. XYZ
Hari/tanggal : Senin, 18 Juni 2012
Tempat : Head Office PT. XYZ

1. Dapatkah anda gambarkan secara general proses pembuatan CPO pada perusahaan anda?

Yang pertama proses pengadaan lahan untuk siap ditanami yang prosesnya juga panjang. Jadi misalnya lahan-lahan yang masih ada pohon-pohon yang kecil itu dibersihkan secara manual seperti dipotong atau dicongkel. Walaupun sebenarnya untuk dihitung pembakaran itu mempunyai hasil yang lebih bagus untuk mematangkan tanah. Kemudian selanjutnya proses pembibitan sampai tanaman yang cukup siap untuk ditanam. Kemudian ada proses penanaman yang sudah diperhitungkan dengan luas kebun. Buah yang dihasilkan baru optimal pada tahun ke empat, tahun-tahun sebelumnya buahnya masih kecil-kecil namanya buah pasir. Nah kalau sudah optimal baru diproses menjadi CPO.

2. Sebenarnya perusahaan bapak menjual CPO saja atau TBS juga?

Sebenarnya PT. XYZ *main business*nya ya hanya menjual CPO lah, karena kalau jual TBS juga sedikit untungnya. Lebih menguntungkan menjual CPO walaupun memerlukan proses lebih lanjut.

3. Adakah kendala pada saat melakukan kewajiban perpajakan PPN di perusahaan anda?

Sebetulnya gak ada kendala ya. Kalo namanya kewajiban itu ya mesti dilakukan. Kalo ada kendala berarti kita mau ada main-main dengan pajak gitu, gak mau bayar pajak misalnya. Perusahaan ini cenderung *overpaid* bayar pajak, pada esensinya kan kita perusahaan yang betul-betul

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

profesional. Sehingga kalo kita bekerja ya kita harus mengikuti peraturan yang ada. Tapi beda halnya jika kita ditanya *happy* nggak dengan peraturan yang ada. Ya begitu lah, jadi esensinya gak ada kendala. Administratif bisa di *handle* lah karena semua aktifitas ada di *head office*. Semua pelaporan pajak ada di *head office*. Sedangkan operasional ada di seluruh Indonesia. Ada kendala berupa jarak. Karena kalau kita berbicara tentang PPN ya itu mengenai fisik faktur pajak, bukan pencatatan gitu. Pencatatan caya *online* jadi semua kegiatan dicatat secara *online*. Semua terhubung dengan server di Jakarta. Jadi misalkan ada pembelian di kebun maka pencatatan komersilnya sudah masuk ke pencatatan online saya. Tapi secara fisik faktur pajak belum. Kan tidak bisa mengkreditkan faktur pajak kalau belum ada bukti fisik faktur pajaknya. Karena ini kan kegiatan dilakukan berjauhan ya tapi semuanya tersentralisasi di HO sehingga ya tidak ada kendala selain faktur pajaknya tadi.

4. Bagaimana pengkreditan pajak masukan pada perusahaan anda?

Pengkreditan Pajak Masukan pada prinsipnya kita mengikuti aturan ya. Pada intinya kan ada 3 ya, kalau jelas bahwa dia terutang PPN maka dia boleh dikreditkan gitu kan. Kalo outputnya dibebaskan kan gak boleh dikreditkan. Kalo yang ketiga misalnya bisa dipakai untuk baik kegiatan yang terutang dan tidak terutang. Ya kita mengikuti proporsi peraturan walaupun nggak *happy*. Kalo untuk TBS pokonya tidak dikreditkan aja karena aturannya begitu jadi saya saklek untuk aturannya walaupun undang-undangnya gak begitu ya. Sehingga untuk kesana TBS gak saya kreditkan. Pupuk kita gak kreditkan walaupun keyakinan kita itu mengatakan beda. Terus obat-obatan serta alat berat yang terkait dengan perkebunan dan sebagainya. Tapi alat berat sendiri bisa saja dipakai untuk perkebunan maupun untuk pabrikasi gitu kan. Itu termasuk kriteria yang bisa dipakai dua-duanya lah. Itu bisa diproporsikan walaupun memang agak susah karena kan memang ketentuan proporsi sebenarnya dilihat dari

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

outputnya kan. Nah pertanyaannya output saya kan CPO semua. Sebenarnya kan kalau diproporsiiin kan saya bisa mengkreditkan semua ya. Sehingga kan kadangkala ya terserah mau pajak gimana? Kalo saya mau kreditin gimana aturannya? Jadi ya sebenarnya kalo memang untuk proses CPO ya saya kreditkan. Jadi seperti pembelian untuk sorong untuk mengangkut buah sawit dan pisau untuk mengambil buah sama truk yang dipakai untuk mengangkut buah ya itu saya kreditkan. Jadi ya seperti itu, jelas lah batasnya kalau untuk menghasilkan TBS ya saya gak kreditkan tapi kalao untuk CPO saya kreditkan. Nah untuk yang bisa dipakai dua-duanya itu yang memerlukan proporsi, tapi sepanjang output kita semua CPO itu ya gimana kita proporsikan.

5. Apakah ketentuan-ketentuan yang terkait dengan kebijakan pengkreditan pajak masukan pada perusahaan kelapa sawit terpadu sudah mewujudkan kepastian untuk melaksanakan kewajiban perpajakan di perusahaan anda?

Jadi disini ada dua tataran. Yang pertama adalah tataran di tingkat lapangan dan tataran di tingkat literatur teori pajaknya. Kalau dari tataran pelaksanaan itu menurut saya tergantung dari profil pelaku wajib pajak itu sendiri. Karena misalnya contoh kita sama-sama perusahaan kebun kan ada asosiasi tuh, nah itu *treatment* pajaknya belum tentu sama. Tapi esensinya tingkat kepatuhan penting sekali terkait dengan asas *certainty* ini, karena aturannya sudah jelas pasti bahwa pupuk tidak boleh dikreditkan. Tapi kan pengertian hukum menurut saya tidak cuma sebatas tataran tertulis dalam aturan tapi bagaimana pelaksanaannya di lapangan. Tapi kalo PT. XYZ saya yakin sudah memenuhi kepatuhan karena sudah ada kepastian. Nah tataran yang kedua yaitu dari segi yurisdiksi, mengenai PPN anda juga sudah baca ya hasil putusan *judicial review*nya. Yang ditanya apa yang dibahas apa mengenai teori teori pajak seperti *equal treatment*. Yang ditekankan kan disitu, sebenarnya masalah *equal*

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

treatment jika dibandingkan dengan filosofi dari PPN itu kan berbeda. *Equal treatment* itu kan berdiri sendiri di luar dari filosofis PPN itu sendiri. Yang kita tanyakan kan adalah filosofisnya. Sebenarnya walaupun kita berbicara mengenai kepastian hukumnya kan memang kita menginginkan adanya kepastian hukum dalam masyarakat. Ada keadilan begitu kan. Tapi kadang-kadang keadilan dan kepastian hukum adalah dua hal yang berbeda dan bertolak belakang. Tapi yang saya mau katakan adalah dalam prakteknya wajib pajak yang patuh pasti akan menjalankan itu. Tapi dari segi tataran hukumnya sendiri dari segi yuridisnya itu yang seharusnya diperbaiki. Peraturan untuk TBS ini kan nak turun terus ya dari tahun 2000 itu TBS kena, 2000-2004 gak kena tapi hanya untuk kelompok tani dan setelah 2004 dibebaskan.

6. Ketentuan mengenai pengkreditan pajak pada perusahaan kelapa sawit terpadu ini sudah sederhana belum menurut bapak?

Ya sebenarnya kalo peraturan PPN Pajak Masukan dan Pajak Keluaran itu konsepnya sudah sederhana sekali. *Output* ditemukan dengan *input* itu ya sebenarnya sudah sederhana sekali. Yang membuat tidak sederhana adalah PPN berbeda dengan PPh. Pasal-pasal yang berada di undang-undang PPh lebih banyak dari PPN, namun problem-problem yang ada pada ketentuan yang berada dibawah undang-undangnya lebih banyak. Kalau saya melihat begini, PPN itu terlalu mensimpelkan di level tataran undang-undang tapi kemudian dibikin susah di level peraturan pelaksanaan di bawah. Baik PP maupun PMK atau SE kadangkala kurang mencerminkan persepsi. Jadi jangan sampai misalnya konsepsi pada saat pembuatan ketentuan yang awalnya 5 menjadi hanya 2 atau dibawah bisa diinterpretasikan sepuluh gitu ya. Ini kan gak bagus. Beda sama PPh yang peratura-peraturan di undan-undangnya sudah detail jadi di masyarakat tidak ada interpretasi lain gitu. Kalau pada tataran undang-undang PPNnya disini kan yang ditekankan adalah *in out in outnya* sendiri kan terlepas dari

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

dibebaskan dan segala macamnya ya. Nah kalo mengenai pupuk ini sendiri kan ya sebenarnya tidak konsisten ya terlepas dari *equal treatment* loh ya. Kita bicara konteks filosofis UU PPN itu kan menyimpang, loh kenapa ya itu pupuk gak boleh dikreditkan. Kalaupun konteks *equal treatment* itu masalah yang berbeda lah ya. Nah kalo petani kan gak melaksanakan kewajiban perpajakan jadi bukan PKP. Sebenarnya kan di UU sudah diatur yang menjadi PKP siapa sih, syaratnya apa saja, minimal omzetnya berapa per tahun. Sebenarnya kalo dikatakan petani betul gak sih, nah gajah kan tidak boleh disamakan dengan semut gitu dong ibaratnya. Nah sebetulnya kan *misleadingnya* disitu. Nah sebetulnya *misleadingnya* itu adalah waktu kita mengadakan *judicial review* adalah mempermasalahkan filosofisnya UU PPN tapi dijawab dengan *equal treatment*. Tataran aturan pelaksanaannya itu yang membuat semakin liar menurut saya. Jadi karena undang-undangnya simpel jadi diberikan kewenangan bagi pemerintahan untuk menginterpretasikan sendiri. Ya apa bedanya dengan penyerahan dan pemakaian sendiri, itu kan lucu pemakaian sendiri kena PPN darimana ukurannya gitu loh. Ya tapi kadang-kadang kan penentuan objek ini untuk mencari sumber baru, jadi ya gak bisa seenaknya menerjang rabu-rambu. Kalau begitu negara kita gak perlu ada, konsensus bersama gak perlu ada, DPR gak perlu ada pusing-pusing bikin undang-undang disana sampai dibawah pelaksanaannya tidak seperti itu.

7. Apakah ketentuan-ketentuan yang terkait ini mudah untuk dilaksanakan?

Ya kembali, mudah atau sulit kan sebenarnya tergantung dari sudut pandang ketentuan yuridis dan kepatuhan. Sebenarnya itu pertentangan dari dalam diri kita dalam proses pengambilan keputusan, apakah itu sebenarnya mau saya kreditin atau tidak. Kalau berdasarkan *make sense* saya kok ya seperti ini seharusnya, tapi kalau saya paksakan akan berbenturan dengan kekuasaan, akhirnya saya kena surat ketetapan pajak,

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

saya mesti keberatan, saya mesti banding sampai mungkin PK ke Mahkamah Agung. Itu kan proses yang luar biasa capek, makan waktu, makan tenaga, makan sumber daya lain gitu ya. Jadi akhirnya kan *business is practice* bisnis kadangkala berpikinya kan pragmatis gitu ya. Walaupun kadangkala ya faktanya begitu loh walaupun ya kita kan hidup di Indonesia kan kayanya gak seperti yang kita bayangkan hidup yang benarnya gimana sih. Semua urusan ya susah gak bisa gampang. Jadi, gampangnya sih ya kalo kita *fine-fine* aja ya sudah lah memang jelas gitu aturannya kalau pupuk gak boleh dikreditkan ini gak boleh itu gak boleh. Tapi kalo kembali ke katakan tadi, itu semangatnya kita mau benar atau bagaimana. Ya kondisinya kan seperti ini. Kita yang perusahaan besar yang mau profil kita perusahaan yang benar jadi kayak susah gitu lho. Artinya kita selalu *overpaid* pajak ya sudah lah lebih baik kita bayar saja ke negara daripada susah gitu loh. Tapi ya itu tadi, masa sih begini saya harusnya bayar 5 kok jadi bayar 7 begitu loh. Walaupun itu bayar ke negara loh itu yah. Jadi ya sebenarnya gimana loh ini ya peraturannya mau 5 apa mau 7. Makanya kita yaudah tanya ini kena nggak ke DJP kalo kena ya saya bayar kalo gak kena ya sudah saya gak bayar. Walaupun sebenarnya gak *simple* karena kadang kala saya minta penjelasan ke Direktorat Jenderal Pajak gak pernah dijawab. Hal-hal peraturan-peraturan yang kadang kita membutuhkan penegasan atau untuk *ruling* internal kita gak pernah dijawab berkali-kali. Padahal sebenarnya sederhana, jadi gini ada peraturan, persepsiku begini persepsimu gimana? Oke sama. Yaudah kalo sama gak masalah. Kalo misalnya persepsimu begini terus kita merasa kok kayaknya gak begini deh, kayanya kelebaran. Nah itu kita butuh kepastian kan. Terus gimana nih, yaudah akhirnya kita bikin surat. Jawabannya apa saya ikutin, tapi gak pernah dijawab. Banyak hal yang ditanya apalagi mengenai PPN ini kan, dari sebelum PMK 78 juga sudah banyak yang ditanya. Tetapi karena kita gak dijawab akhirnya ya sudah lah di *judicial review* saja, ini kan titik kombinasi gitu kan. Nah karena

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

kita gak masu perusahaan kita dibidang *one man show* maka dari itu dilakukan melalui asosiasi GAPKI. Memang ada dua tipe wajib pajak ya, yang berani *take a risk* ada yang nggak, cuma kita gak berani main-main lah ya ini PT. XYZ masuk ke koran karena main-main bayar pajak ya bubar kita.

8. Apakah peraturan yang berkaitan dengan pengkreditan pajak masukan di *integrated company* ini efisien jika dilihat dari segi biaya, waktu dan biaya psikologis?

Ya sebenarnya kalo *cost* pasti bisa dihitung yah. Efisien atau nggak, ya saya jawab sih pasti nggak efisien. Sebenarnya begini, kalo itu bisa dikreditkan uang saya balik dong. Saya beli pupuk misalnya seratus juta, saya dipungut PPN *let's say* sepuluh juta. Mestinya kan bisa jadi mengurangkan. Ini duit saya dipungut kan pajaknya, pada saat saya jualan kan saya gantian sama orang. Nah jadi saya *net off* disini, jadi kalo misalnya 10 juta bisa di *net off* langsung berarti kan saya *saving* 10 juta, agak sedikit berbeda jika saya gak bisa mengkreditkan. Masuknya kemana? Ke *cost* kan, kalo *cost* kan mengurangi penghasilan kan untuk menghitung PPh. Misalnya penghasilan saya seratus juta dikurangi 10 juta jadi 90 juta. 90 juta kali 25% kan gitu. karena ada pupuk jadi 90 kali 25%, kalo gak ada pupuk berarti kan 100 juta dikali 25 berarti kan kena 25 juta gitu kan. Jadi secara *cost* nambah beban, nambah *cost* kan bagi entitas bisnis seperti kita gak mau nanggung. Beban ujungnya kemana? Ke konsumen akhirnya. Ke seluruh masyarakat, balik lagi masyarakat. *Fair* gak? Beban masyarakat lebih besar lagi padahal konteks PPN memang jelas bahwa memang *costumer* akhir lah yang jadi kena bebannya. Jadi apakah dia berpikir *customer* secara keseluruhan Indonesia atau hanya memikirkan rakyat yang tadi untuk *equal treatment* petani yang kecil-kecil. Petani Cuma berapa persen sih, ini seluruh masyarakat Indonesia loh yang terkena dampaknya. Ya jadi kalo secara biaya, pajak masukan yang

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

tidak bisa dikreditin tadi masuk ke harga dan yang nanggung itu masyarakat seluruh Indonesia. Kalo dilihat dari segi lainya, kontrol administrasi kan nambah terkait dengan kebijakan itu, misalnya ada rekonsiliasi dalam perusahaan ketika gini saya melakukan transaksi dengan pihak ketiga sebesar 100 milyar, yang bisa saya kreditin tuh apa aja yang gak bisa apa saja. Kalo semuanya bisa dikreditin itu gampang kan, gak pusing. Kalo kita bicara perusahaan kan kalo dalam pengambilan keputusan kan kita memikirkannya itu. Loh kok *cost* saya bengkak besar kenapa ini? Oh ini karena gak bisa mengkreditkan pajak masukan ini ternyata. Jadi ya itu, *technically* hanya dalam pengambilan keputusan perusahaan saja. Jadi di PT. XYZ ini ada corporate pajaknya sendiri ya, walaupun dia gak menjalankan teknisnya tapi dia ini yang bertanggung jawab atas seluruh kegiatan aktifitas perusahaan seluruh grup baik kebijakan atau mempersepsikan undang-undang. seperti ini nih gambarannya saya jelaskan, jadi kita ini *corporate tax* kan dan di bawahnya ada *tax manager* dari setiap anak perusahaan yang melakukan kegiatan laporan keuangan dan segala macam. Dalam menjalankan sistem keuangan ini kita mempunyai sistem keuangan yang dipakai kan. Ini kan operasional kita kan, untuk menjalankannya kan di satu sisi ada undang-undang kan disini. Undang-undang yang menekan kegiatan perusahaan kita kan nih disini. Tapi setiap perusahaan kan mempunyai *policy* dan *goals* dong. Belum tentu *policy* dan *goals* kita sama dengan undang-undang. contohnya tadi, ada judicial review PPN itu berarti ada yang berbeda dong. Nah itu tadi contoh supaya kita gak disewenang-wenangi juga. Kadang undang-undang itu kan oke gak sewenang-wenang tapi kadang pelaksanaannya itu kan bisa sewenang-wenang. Makanya untuk sinkronisasi tujuan undang-undang dengan kebutuhan perusahaan ada yang namanya *tax planing*. *Tax planing* itu positif, beda sama *tax avoidance*. Dampaknya apa terhadap bisnis kita, mungkin bisa merubah ke sistemnya. Dan ini ada peluang apa yang kita bisa manfaatkan terkait

LAMPIRAN 10 (Lanjutan)

dengan peraturan itu, banyak hal ya. Nah maka dari itu kan untuk menjalani ini kan dibutuhkan dua hal ya, yang pertama *competencies* untuk tau pajak itu seperti apa dengan *compliance*. Nah kalau *compliance*nya sudah sesuai aturan ya sudah. Kompetensi, apa yang kita perlu lakukan? Ada *training*, *advisory* ini nih sistem kita pekerjaan kita. Kita ini kan mendevelop sendiri sekolah brevet untuk pemahaman perpajakan kita, karena kan kita bidangnya spesifik yah industri kelapa sawit jadi gak perlu belajar yang lain. Dan kita membangun *tax system* kita sendiri, misalnya fasilitas-fasilitas untuk memahami bagaimana pajak pada perusahaan kelapa sawit terpadu. Intinya adalah keinginan untuk agar semua yang bekerja pada PT. XYZ itu *tax minded* ya. Nah kalo semua diawalnya udah bener ya diujungnya udah gampang. Minimal *tax minded* itu memberikan pemahaman kepada orang seberapa pentingnya artinya pajak. Maka dari itu kan ada *service desk* untuk orang bertanya kalau gak tau. Nah kalau di perusahaan kan ada *business requirments* yaitu membangun suatu hal yang berdampak pada signifikansi pada unit bisnis tertentu. Nah ya untuk melaksanakan *business requirments* ini kan memerlukan *compliance* yang sesuai dengan peraturan kan. Nah kalo coroprate kan kita bertanggung jawab secara keseluruhan atas kegiatan semua itu. Karena harus bertanggung jawab langsung kan ke direktur PT. XYZ. Kalo dari segi waktu itu ya kalo kita nyoba untuk gak ngreditin ya dampaknya apa, ya artinya buang waktu sarana semua toh. Bisa keberatan, banding yang ujungnya juga kita gak pasti disananya oke atau nggak gitu kan. Psikologis, itu kembali kepada konteks *profile company* itu sendiri kan. Psikologis itu ada dua, yang pertama psikologis saya pribadi sebagai pengambil keputusan pajak dan psikologis dalam konteks pengambil keputusan pada PT. XYZ. Saya bekerja kan di PT. XYZ jadi kalo konteks saya sebagai pekerja disini sudah pasti ya dijamin bahwa konteksnya dalam ketentuannya itu seperti apa, kalo bisa ya kita jalanin lah. Kalo saya sebagai pribadi profesional saya gak takut, misalnya oke kita uji misalnya

saya mengkreditkan pajak atas TBS, saya uji di pengadilan. Jadi ada inilah untuk membuktikan gitu. Tapi kalo sebagai perusahaan kan gak bisa gitu sebebaskan itu, ini perusahaan besar dan *profilnya* juga positif terhadap masyarakat. Nah kita gak mau nyalahin aturan, ya semuanya namanya kita bernegara. Nah makanya kalo dibandingkan *profesionalisme* kita sebagai praktisi itu kan berbeda ya.

