



UNIVERSITAS INDONESIA

**ASPEK PAJAK PENGHASILAN PADA SEKTOR JASA KONSTRUKSI
TINJAUAN UNTUK MENINGKATKAN KEPASTIAN HUKUM
DAN RASA KEADILAN**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**NAMA : CHAERUL
NPM : 0706195775**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
KONSENTRASI PERPAJAKAN
Salemba
April 2009**

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :

Nama : Chaerul
NPM : 0706195775
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul Tesis : Aspek Pajak Penghasilan Pada Sektor Jasa
Konstruksi Tinjauan Untuk Meningkatkan
Kepastian Hukum Dan Rasa Keadilan

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dr. Widi Widodo M.Si ()

Penguji : Christine, MSi., LL.M. Int. Tax ()

Penguji : Yohanes Msi., Ak ()

Ditetapkan di :

Tanggal :

Mengetahui,
Ketua Program

Dr. Lindawati Gani, MBA
NIP.196205041987012001

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, Puji Syukur saya panjatkan kepada Allah SWT, karena atas berkah dan rahmat-Nya saya dapat menyelesaikan tesis dengan judul Aspek Pajak Penghasilan Pada Sektor Jasa Konstruksi Tinjauan Untuk Meningkatkan Kepastian Hukum Dan Rasa Keadilan sebagai salah satu syarat mencapai gelar Magister Akuntansi pada Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Saya menyadari bahwa kesulitan dalam menyusun tesis tidak terlepas dari keterbatasan waktu, tenaga, dan pikiran saya untuk ketidakterbatasan ilmu pengetahuan, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak akan sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini.

Terima kasih sebesar-besarnya saya ucapkan kepada :

1. Ibu Dr. Lindawati Gani MBA. selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi atas program pendidikan yang berkualitas dan memberikan *value* bagi saya di masa depan.
2. Bapak Dr. Widi Widodo M.Si, selaku dosen pembimbing yang telah bersedia meluangkan waktu, pikiran, mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini.
3. Ibu Christine SE.Ak., M.Int. Tax, selaku dosen penguji yang memberikan kritik, bimbingan, dan pemikiran dalam penyusunan tesis ini.
4. Bapak Yohanes,. Ak.M.Si. yang juga memberikan kritik, bimbingan, dan pemikiran hingga saya dapat menyelesaikan tesis ini.
5. Bapak dan Ibu Pengajar yang memberikan bimbingan selama masa perkuliahan.
6. Bapak R. Fendi Dharma Saputra, SH LL.M., atas diskusi-diskusi kecil tentang masalah kepastian hukum perpajakan.
7. Bapak R. Dasto Ledyanto, SH, M.Si dan Bapak Pandoyo di Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak yang meluangkan waktu dan memberikan pendapat dan penjelasan dalam wawancara dan diskusi.

8. Mama dan Papa, yang telah mendo'akan, memberikan semangat, dan membimbing saya dalam menyusun tesis ini dan karena pendidikan yang saya raih saat ini dan selanjutnya, tidak terlepas dari pendidikan saya sejak kecil.
9. Ayah dan Mama Mertua, yang memberikan do'a dan dukungan.
10. Istri tercinta Dilla Dwi Ninditia, ananda Nasha, dan Naira yang telah memberikan do'a, semangat, dukungan, dan kehilangan saat-saat *weekend* bersama, selama saya menyelesaikan tesis.
11. Teman-teman di kelas F-2007/1 Magister Akuntansi Universitas Indonesia yang selalu memberikan semangat dan dukungan.
12. Pada staf sekretariat, laboratorium komputer, dan perpustakaan yang memberikan dukungan selama masa perkuliahan.

Semoga Allah SWT membalas kebaikan semua pihak yang telah membantu, dan semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Salemba, 25 April 2010

Penulis

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

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

Nama : Chaerul
NPM : 0706195775
Program Studi : Magister Akuntansi
Fakultas : Fakultas Ekonomi
Jenis karya : Tesis

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 :

Aspek Pajak Penghasilan Pada Sektor Jasa Konstruksi Tinjauan Untuk Meningkatkan Kepastian Hukum Dan Rasa Keadilan

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/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 : Jakarta
Pada tanggal : 25 April 2010
Yang menyatakan

(Chaerul)

ABSTRAK

Nama : Chaerul
Program Studi : Magister Akuntansi
Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
Judul : Aspek Pajak Penghasilan Pada Sektor Jasa Konstruksi
Tinjauan Untuk Meningkatkan Kepastian Hukum Dan
Rasa Keadilan

Penulisan tesis ini bertujuan membahas Pajak Penghasilan pada sektor Jasa Konstruksi yang diterapkan pemerintah setelah dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009, yang membahas mengenai kualifikasi dan klasifikasi usaha jasa konstruksi, membahas permasalahan timbul dengan akibat pemberlakuan surut peraturan perpajakan, dan penerapan PPh Jasa Konstruksi untuk Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap.

Penulisan dilakukan dengan metode penelitian kualitatif dengan melakukan studi pustaka, wawancara, interpretasi penerapan peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi, serta menganalisa hubungan peraturan-peraturan yang berkaitan perpajakan dan jasa konstruksi.

Hasil penelitian akan memberikan tinjauan kepastian hukum dan rasa keadilan dan menjadi bahan evaluasi bagi *stakeholder* dalam bidang jasa konstruksi.

Kata kunci : jasa konstruksi, pajak penghasilan, kepastian hukum, keadilan

ABSTRACT

Name : Chaerul
Study Program : Master of Accounting
Faculty of Economics, University of Indonesia
Title : Aspects of Income Tax In Construction Services Sector
Overview To Improve Legal Certainty and Justice

This thesis aims to discuss the income tax on the construction service sector, the government adopted after the issuance of Government Regulation No. 51 of 2008 and Government Regulation No. 40 of 2009, that discussed the qualifications and classification of construction services, discuss the problems arising with the effect of retroactive application of tax regulations, and Construction and application of income tax to the domestic taxpayer and the Permanent Establishment.

Writing done with qualitative research methods to study literature, interviews, interpretation of tax regulations implementing the construction services sector, and analyze the relationship of regulations related to taxation and construction services.

The results will provide an overview of legal certainty and sense of justice and become material for stakeholders in the evaluation for construction services.

Keywords: construction services, tax, legal certainty, justice

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PENGESAHAN	ii
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR GAMBAR	x
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR LAMPIRAN	xii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Penulisan	1
1.2. Perumusan Masalah	3
1.3. Tujuan Penelitian	4
1.4. Manfaat Penelitian.....	5
1.5. Metodologi Penelitian.....	5
1.5.1. Kerangka Pemikiran.....	5
1.5.2. Metode Penelitian.....	6
1.5.3. Tahapan Penelitian.....	7
1.6. Pembatasan Masalah.....	11
1.7. Sistematika Penulisan.....	11
BAB II LANDASAN TEORI PERPAJAKAN	14
2.1. Landasan Teori.....	14
2.1.1. Subjek Pajak.....	20
2.1.2. Objek Pajak.....	21
2.1.3. Dasar Pengenaan Pajak.....	25
2.1.4. Pajak Penghasilan Final dan Tidak Final.....	26
2.1.5. Hak-hak Wajib Pajak dan Prinsip Keadilan dalam Peraturan Perpajakan.	31
2.2. Teori Retroaktivitas.....	33
BAB III GAMBARAN INDUSTRI JASA KONSTRUKSI	36
3.1. Jasa Konstruksi.....	36
3.2. Karakteristik Industri Jasa Konstruksi.....	40
3.3. Penghasilan dan biaya atas kegiatan Jasa Konstruksi...	44
3.4. Kontrak dalam Jasa Konstruksi.....	47
3.4.1. Definisi Kontrak.....	48
3.4.2. Jenis-Jenis Kontrak.....	48
3.5. Pendapatan dan Biaya dalam kontrak konstruksi menurut Standar Akuntansi Keuangan dan <i>International Accounting Standard</i>	49

BAB IV	PAJAK PENGHASILAN PADA SEKTOR JASA	
	KONSTRUKSI.....	52
4.1.	Kegiatan Jasa Konstruksi, penetapan kriteria dan Penentuan Klasifikasi Usaha Jasa Konstruksi yang menjadi Dasar Peraturan Pajak Penghasilan dibidang Jasa Konstruksi.	52
4.1.1.	Jasa Perencanaan Konstruksi.....	54
4.1.2.	Jasa Pelaksanaan Konstruksi.....	56
4.1.3	Jasa Pengawasan Konstruksi.....	59
4.1.4	Batasan Kualifikasi dan Penggolongan Usaha Jasa Konstruksi berdasarkan peraturan LPJK.....	60
4.2.	Objek Pajak Penghasilan dalam suatu kegiatan Jasa Konstruksi	62
4.3.	Peraturan Perpajakan Jasa Konstruksi	64
4.3.1.	Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008.....	64
4.3.2.	Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009.....	69
4.4.	Perlakuan perpajakan jasa konstruksi untuk Wajib Pajak Bentuk Usaha Tetap	74
4.5.	Aspek Hukum Peraturan Perpajakan Bidang Jasa Konstruksi	76
4.6.	Aspek Keadilan Dalam Pemungutan PPh Final Jasa Konstruksi.....	80
4.7.	Wawancara dengan Pihak Direktorat Jenderal Pajak mengenai Kebijakan Perpajakan Sektor Konstruksi.....	85
4.8.	Peraturan Perpajakan Jasa Konstruksi di Cina suatu Perbandingan.....	87
BAB V	KESIMPULAN DAN SARAN.....	89
	DAFTAR REFERENSI.....	93

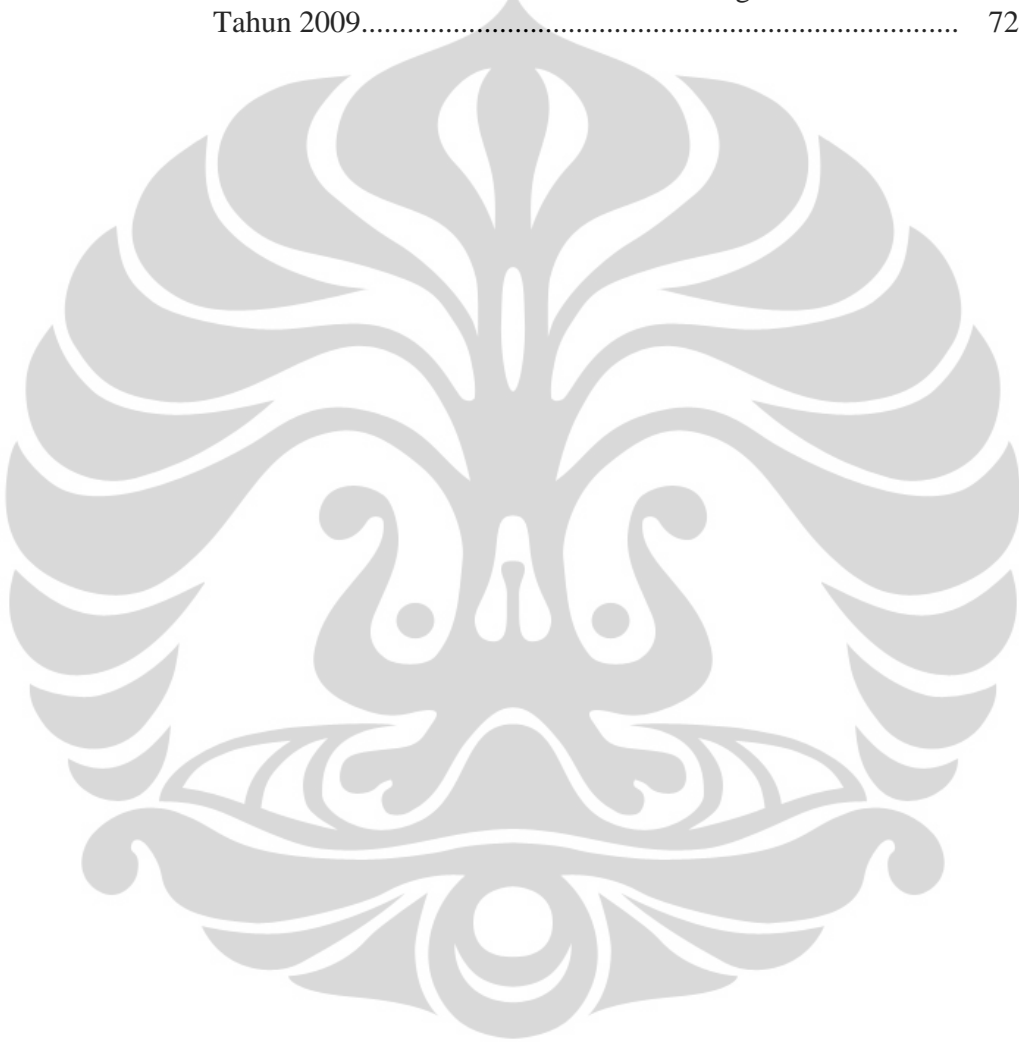
DAFTAR GAMBAR

Gambar 4.1.	Tata cara pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jasa Konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2000.....	66
Gambar 4.2	Tata cara pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jasa Konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009.....	71



DAFTAR TABEL

Tabel 3.1.	Perbedaan Kegiatan Konstruksi dengan Manufaktur.....	38
Tabel 4.1.	Golongan dan Kualifikasi Jasa Pelaksanaan Konstruksi	61
Tabel 4.2.	Kualifikasi Jasa Perencanaan dan Pengawasan Konstruksi ..	61
Tabel 4.3.	Daftar tarif jasa konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008.....	65
Tabel 4.5.	Selisih Tarif antara PP 140 Tahun 2000 dengan PP Nomor 51 Tahun 2008.....	67
Tabel 4.6.	Selisih Tarif antara PP 51 Tahun 2008 dengan PP Nomor 40 Tahun 2009.....	72



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Pedoman Wawancara
Lampiran 2	Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008
Lampiran 3	Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009
Lampiran 4	Lampiran 2 Perlem 11a Tahun 2008
Lampiran 5	Lampiran 2 Perlem 12a Tahun 2008



BAB 1 PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Penulisan

Sektor perekonomian yang akan tumbuh berkembang seiring dengan pertumbuhan penduduk di suatu negara adalah sektor konstruksi, sektor ini terus tumbuh sejalan dengan pembangunan yang dilakukan oleh suatu negara, sebagai salah satu sektor yang menjadi faktor pendukung dijalankannya sektor ekonomi lainnya, dari sektor ini pula terjadi transaksi barang dan jasa yang menjadi faktor produksi dalam industri konstruksi, yang menggerakkan sektor real dalam pengadaan faktor produksi pendukung baik dalam bentuk barang dan jasa.

Jasa konstruksi merupakan salah satu sektor usaha yang tumbuh di Indonesia, nilai kapitalisasi yang berasal dari sektor konstruksi selalu tumbuh dari tahun ke tahun. Pertumbuhan nilai kapitalisasi sektor konstruksi menunjukkan bahwa jasa konstruksi merupakan industri yang dapat dijadikan investasi di Indonesia, Keterbatasan infrastruktur dan kemungkinan adanya pengadaan infrastruktur di Indonesia merupakan salah satu potensi yang dapat meningkatkan kegiatan usaha yang bergerak di sektor konstruksi dimana hal tersebut merupakan potensi penerimaan pajak dalam beberapa tahun kedepan di Indonesia.

Berdasarkan publikasi Menteri Pekerjaan Umum tahun 2005, yang berjudul Prospek pembangunan infrastruktur di Indonesia, Ketersediaan infrastruktur seperti jalan, pelabuhan, bandara, sistem penyediaan tenaga listrik, irigasi, sistem penyediaan air bersih, dan lain sebagainya yang merupakan *Social Overhead Capital*, memiliki keterkaitan sangat kuat dengan tingkat perkembangan wilayah, yang antara lain dicirikan oleh laju pertumbuhan ekonomi dan kesejahteraan masyarakat.

Berkembangnya industri konstruksi perlu dukungan pemerintah sebagai pembuat kebijakan. Kebijakan-kebijakan pemerintah tersebut menentukan tumbuh dan berkembangnya industri di sektor konstruksi, tanpa dukungan pemerintah tersebut industri konstruksi tidak akan berkembang sesuai dengan yang diharapkan oleh seluruh pihak yang terkait dengan kegiatan jasa konstruksi.

Masalah utama yang dihadapi oleh industri konstruksi di Indonesia adalah

adanya kewenangan pemerintah yang dijalankan oleh Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi (selanjutnya disingkat LPJK), dimana lembaga ini hanya merupakan lembaga yang merupakan asosiasi pengusaha bidang jasa konstruksi diluar pemerintahan yang memiliki wewenang untuk mengeluarkan sertifikasi, namun sertifikasi tersebut menjadi suatu kondisi untuk menjalankan peraturan perpajakan yang dikeluarkan pemerintah dalam bidang jasa konstruksi.

Adanya perlakuan perpajakan yang berbeda dalam peraturan perpajakan mengakibatkan prinsip keadilan dalam mekanisme pemajakan bidang konstruksi perlu dilakukan pembahasan, adanya pengenaan pajak final dan non final, pengenaan tarif berbeda antara para pelaku konstruksi yang mengakibatkan kesulitan penerapan prinsip pemajakan yang adil untuk semua jenis pajak dalam bidang usaha tersebut, adanya perbedaan penerapan peraturan perpajakan di berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008, dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 juga akan dibahas karena dalam aturan tersebut terdapat beberapa perubahan mekanisme sistem pemungutan pajak serta perubahan tarif yang sangat mungkin berpengaruh terhadap penerapan peraturan maupun penerimaan pajak dari sektor konstruksi bagi Direktorat Jenderal Pajak yang bertujuan untuk meningkatkan kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang bergerak dalam kegiatan jasa konstruksi.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Atas Usaha Jasa Konstruksi, ada empat tarif pajak penghasilan yang bersifat final yang diberlakukan. Pertama PPh 2% untuk penyedia jasa pelaksanaan konstruksi golongan usaha kecil. Kedua, PPh 3% untuk jasa pelaksanaan konstruksi skala menengah dan besar yang sudah bersertifikat. Dan ketiga, adalah PPh 4% untuk jasa pelaksanaan belum mengantongi sertifikasi usaha. Serta keempat adalah tarif 4% untuk penyedia jasa perencanaan dan pengawasan yang bersertifikat dan 6% untuk penyedia jasa perencanaan dan pengawasan tidak bersertifikat.

Penerapan peraturan perpajakan sektor perpajakan atas jasa konstruksi di Indonesia perlu dibahas, bagaimana keberadaan peraturan tersebut dalam sistim hukum maupun hirarki peraturan perundangan di Indonesia.

Faktor pemajakan final atas sektor konstruksi tidak terlepas dari adanya dugaan pelaku jasa konstruksi yang hanya mengejar nilai kontrak tertentu, bukan pada keuntungan, selain itu jika diterapkan PPh Final, terdapat kemungkinan adanya perluasan basis Wajib Pajak sektor jasa konstruksi oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Tingkat profitabilitas yang dicapai oleh satu perusahaan jasa konstruksi dengan perusahaan jasa konstruksi lainnya juga tidak sama antara kegiatan konstruksi yang dilaksanakan di satu wilayah dengan yang dilaksanakan di wilayah Indonesia lainnya, karena pengaruh berbagai faktor, seperti faktor pemerintah daerah, sosial, budaya, serta kondisi lingkungan yang mempengaruhi dilaksanakannya kegiatan konstruksi tersebut, sehingga pengenaan pemajakan secara final tidak akan memperluas basis pemajakan untuk jenis pajak lainnya.

Selain itu juga akan dibahas mengenai pemajakan atas suatu kegiatan konstruksi yang diterapkan dalam peraturan perpajakan di negara cina sebagai perbandingan dan analisa penerapan pemajakan atas kegiatan konstruksi berdasarkan teori-teori pemajakan, inti kegiatan yang terdapat dalam kegiatan konstruksi yang terdapat objek pemajakan, serta adanya pengakuan pendapatan maupun metode akuntansi yang mempengaruhi objektivitas dalam penerapan peraturan perpajakan.

1.2. Perumusan Permasalahan

Adanya kualifikasi usaha jasa konstruksi yang diatur dan dikeluarkan oleh LPJK yang menjadi sumber penyusunan tarif dan sistem pemajakan dalam peraturan perpajakan tentu akan dibahas sejauh mana peraturan perpajakan menggunakan kriteria kualifikasi untuk menetapkan tarif dan sistem pemajakan atas jasa konstruksi.

Berdasarkan publikasi *Organisation For Economic Cooperation Development* (OECD) tahun 2008 mengenai gambaran industri konstruksi di Indonesia, ada beberapa masalah yang dihadapi dalam praktek kegiatan jasa konstruksi antara lain:

- (1) Permasalahan sertifikasi
- (2) Ketidakmampuan pelaku usaha di bidang jasa konstruksi untuk memenuhi kebutuhan jasa konstruksi.

- (3) Aturan mengenai sertifikasi kontraktor dengan keputusan presiden mengenai pengadaan barang dan jasa pemerintah di masyarakat.

Permasalahan pada sektor jasa konstruksi cukup beragam keberadaan LPJK yang keberadaannya diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 juga menimbulkan beberapa masalah selain masalah terkait dengan perpajakan dengan diberlakukannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 dimana masalah terjadi pada kriteria kegiatan yang termasuk jasa konstruksi dan implementasi pemungutan pajak penghasilan. Berdasarkan latar belakang permasalahan yang telah diungkapkan diatas, dapat ditarik beberapa pokok permasalahan menarik untuk dianalisa dan dikaji di dalam ini, pokok rumusan permasalahan yang akan dibahas yaitu :

- (1) Bagaimanakah dan apa saja kegiatan dalam jasa konstruksi, bagaimana sertifikasi dan klasifikasi bidang jasa konstruksi dan kualifikasi usaha jasa konstruksi dan bagaimana perlakuan perpajakan bidang Jasa konstruksi bagi Wajib Pajak Dalam Negeri maupun Bentuk Usaha Tetap.
- (2) Bagaimana aspek hukum dan aspek keadilan bagi Wajib Pajak berkaitan dengan peraturan perpajakan atas jasa konstruksi. Bagaimanakah prinsip pemajakan dapat dijalankan dengan dasar-dasar konsep pemajakan yang adil dan wajar, kepastian dan sederhana, efisien, netral, dan efektif.

1.3. Tujuan Penelitian

- (1) Penelitian ditujukan untuk mendapatkan gambaran secara jelas mengenai jasa konstruksi dari sudut pandang praktisi jasa konstruksi, dimana dalam kegiatan tersebut terdapat beragam kegiatan dimana terdapat beragam proses kegiatan usaha berdasarkan klasifikasi bidang jasa konstruksi maupun klasifikasi usaha jasa konstruksi dengan pembahasan penerapan perlakuan perpajakannya bagi Subjek Pajak Dalam Negeri maupun Bentuk Usaha Tetap.
- (2) Karya tulis ini juga bertujuan mempelajari bagaimana aspek hukum dan aspek keadilan dimana ada pemberlakuan surut peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi dan bagaimana asas legalitas, dan akibat yang ditimbulkan dari pemberlakuan surut Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009, dengan mempelajari skema,

tarif yang dikenakan, sanksi yang dikenakan akibat perubahan, serta adanya hubungan legalitas antara peraturan yang satu dengan peraturan tersebut dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dan hak-hak wajib pajak berkaitan dengan peraturan perpajakan atas jasa konstruksi dengan tujuan mendapatkan konsep pemajakan atas jasa konstruksi sesuai dengan prinsip dasar pemungutan pajak.

1.4. Manfaat Penelitian

14.1. Manfaat Akademik

Diharapkan hasil penulisan karya akhir ini dapat menjadi referensi bagi mahasiswa yang berisi suatu analisa atas peraturan perpajakan dan pemberlakuannya terhadap industri konstruksi, dan menjadi penelitian awal untuk melakukan penelitian lebih lanjut atas jasa konstruksi yang proses bisnisnya maupun karakteristik industrinya akan terus berkembang sehingga membutuhkan penyesuaian dalam penerapan bidang perpajakan baik secara hukum maupun ekonomi.

1.4.2. Manfaat bagi Praktisi Jasa Konstruksi

a) Manfaat bagi pemerintah

Penelitian ini diharapkan akan menjadi bahan pertimbangan dalam bagi otoritas perpajakan dalam menerapkan suatu kebijakan perpajakan dalam kegiatan jasa konstruksi dengan mempertimbangkan penerapan peraturan dari sisi penerimaan pajak, akuntansi, maupun dari sisi dunia usaha dalam sektor konstruksi.

b) Manfaat penelitian bagi para pelaku usaha di bidang jasa konstruksi.

Hasil dari penulisan karya tulis ini juga dapat menjadi suatu referensi bagi para praktisi di bidang jasa konstruksi untuk mempelajari perlakuan perpajakan dalam sektor konstruksi.

1.5. Metodologi Penelitian

1.5.1. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dilakukan penelitian atas jasa konstruksi adalah adanya penerapan peraturan perpajakan dalam sektor konstruksi, dimana terdapat dua

sifat pemungutan pemajakan yang berbeda dalam suatu Undang-Undang Pajak Penghasilan berupa pemungutan pajak yang bersifat final dan bukan final selain pemberlakuan peraturan perpajakan yang berlaku surut atau retroaktif, penulisan akan mencoba menjelaskan kegiatan perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan konstruksi, dimana didalamnya terdapat berbagai macam kegiatan yang memiliki proses yang berbeda yang mengakibatkan perbedaan penghasilan yang mungkin dihasilkan dari suatu kegiatan subsektor konstruksi, dan keterkaitan dengan peraturan perpajakan yang berlaku, dimana ketiganya mempengaruhi dalam operasional suatu perusahaan sektor konstruksi, yang menyebabkan ketidakpastian hukum bagi perusahaan sektor konstruksi dari sisi finansial dalam jasa tersebut sebagai Wajib Pajak dan adanya suatu ketidakadilan bagi sebagian *stakeholder* bidang jasa konstruksi.

1.5.2. Metode Penelitian

Penulisan karya tulis ini akan menggunakan penulisan dengan metode kualitatif yang dilakukan dengan mendeskripsikan data berupa transkrip wawancara, peraturan-peraturan, praktek kebijakan peraturan perpajakan, dan dokumen penelitian lainnya.

Penulisan ini menggunakan metode penelitian kepustakaan dengan kegiatan mengumpulkan data sekunder (bahan pustaka). Metoda penelitian ini dijadikan pedoman atau petunjuk dalam mempelajari, menganalisa dan memahami permasalahan yang dihadapi. Dalam penulisan ini penulis juga menggunakan alat pengumpulan data yang berupa :

1. Peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan maupun di bidang jasa konstruksi.
2. Buku-buku, artikel, jurnal, dan literatur yang memiliki hubungan dengan permasalahan dan dapat menjadi pertimbangan penulisan dengan tetap mempertimbangkan independensi karya tulis.
3. Wawancara untuk mendapatkan gambaran mengenai penetapan dan penerapan peraturan perpajakan di bidang jasa konstruksi.

Penelitian dalam karya tulis ini menggunakan pendekatan kualitatif sebagai metode penelitian dengan mendalami tentang fenomena dan kebijakan dalam sektor konstruksi yang diharapkan dapat menjelaskan penerapan peraturan

perpajakan yang berlaku, Penelitian kualitatif merupakan proses kegiatan yang mengungkapkan secara logis, sistematis, dan empiris terhadap fenomena - fenomena yang terjadi dalam bidang yang diteliti untuk direkonstruksi guna mengungkapkan kebenaran yang berguna bagi kehidupan masyarakat dan ilmu pengetahuan.

Ciri-ciri utama penelitian kualitatif (Iskandar, 2009, hlm.37) adalah sebagai berikut :

- Peneliti terlibat langsung dengan *setting* sosial penelitian.
- Bersifat deskriptif atau adanya data penelitian yang harus dideskripsikan oleh peneliti.
- Menekankan makna proses dari pada hasil penelitian
- Bersifat Induktif, yaitu memulai penelitian dari pengamatan empiris, membangun teori-teori, menghubungkan fakta-fakta, melakukan analisis, seleksi pertanyaan, untuk kemudian ditarik kesimpulan
- Peneliti merupakan *human instrument*, yaitu pihak yang berperan dalam penelitian yang dilakukannya.

Menurut Somantri (2005) dalam tulisannya yang berjudul Memahami Metode Kualitatif disebutkan bahwa Penelitian kualitatif berusaha untuk mengangkat secara ideografis berbagai fenomena dan realitas sosial. Pembangunan dan pengembangan teori sosial khususnya sosiologi dapat dibentuk dari empiris melalui berbagai fenomena atau kasus yang diteliti.

1.5.3. Tahapan Penelitian

Sebuah penelitian dibuat berdasarkan suatu kerangka pemikiran yang dibentuk dalam rangka pemecahan suatu permasalahan sebagai suatu tujuan akhir menurut Sulipan (2007), Sebuah penelitian beranjak dari masalah yang ditemukan atau dirasakan. Yang dimaksud masalah adalah setiap hambatan atau kesulitan yang membuat seseorang ingin memecahkannya. Jadi sebuah masalah harus dapat dirasakan sebagai satu hambatan yang harus diatasi apabila kita ingin melakukan sesuatu. Dalam arti lain sebuah masalah terjadi karena adanya kesenjangan (gap) antara kenyataan dengan yang seharusnya. Penelitian diharapkan dapat

memecahkan masalah itu, atau dengan kata lain dapat menutup atau setidaknya tidaknya memperkecil kesenjangan itu.

Penelitian secara umum akan dijalankan dengan beberapa tahapan kegiatan diantaranya : menentukan riset dari suatu permasalahan, melakukan review literature, mengumpulkan data, dan melakukan analisis data, menurut Neuman, dalam *Social Research Method – Qualitative and Quantitative Approach* (2006) tahap-tahap sebuah penelitian kualitatif terdiri atas :

a. Menjelaskan posisi sosial penulis dalam riset

Karya tulis ini dibuat dalam rangka meneliti kebijakan perpajakan khususnya Pajak Penghasilan pada sektor jasa konstruksi, dimana penulis selain mahasiswa program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, juga merupakan praktisi di bidang perpajakan, dimana dalam praktek penerapan peraturan tersebut masih banyak hal-hal yang perlu dibahas dalam rangka dikeluarkannya suatu peraturan perundangan perpajakan dan pelaksanaan suatu peraturan bagi fiskus maupun bagi Wajib Pajak yang bergerak dalam sektor jasa konstruksi.

b. Menjelaskan perspektif

Riset atau penelitian atas suatu masalah ditentukan lebih awal didasarkan pada adanya suatu permasalahan dalam suatu fenomena dalam kehidupan sosial, dalam hal ini permasalahan yang akan diteliti adalah mengenai dasar ditetapkannya suatu kebijakan pemerintah dibidang pajak penghasilan, berkaitan dengan adanya perbedaan pandangan kriteria bidang jasa konstruksi baik menurut peraturan asosiasi jasa konstruksi, dengan praktek perpajakan dilapangan, dan membahas juga mengenai dampak penerapan peraturan perpajakan bidang konstruksi baik mengenai implementasi pelaksanaan kewajiban perpajakan.

Dalam peraturan perpajakan atas sektor industri konstruksi tersebut akan muncul berbagai pertanyaan mengenai apa yang menjadi dasar pengenaan pajak atas jasa konstruksi, mengapa atas jasa konstruksi dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final, bagaimana pemberlakuan surut atas ketentuan perpajakan bidang konstruksi, dan bagaimana peraturan tersebut diterapkan

pada Wajib Pajak Dalam Negeri maupun Bentuk Usaha Tetap dan dampak yang ditimbulkan berikut tinjauan dari aspek hukum dan aspek keadilan.

c. Merancang pembelajaran dan mempelajari teori atas topik yang akan dibahas dengan melakukan review atas literatur (*design study*)

Setelah masalah dirumuskan langkah selanjutnya adalah mencari teori – teori dan konsep-konsep yang dapat dijadikan landasan teoritis penelitian, dalam hal ini perlu diketahui teori dasar serta konsep yang menjelaskan mengenai perpajakan, jasa konstruksi, perlakuan akuntansi, serta teori tentang hukum dan keadilan yang dapat dijadikan referensi penelitian apakah aturan perlakuan perpajakan yang diberlakukan telah sesuai dengan yang diharapkan oleh pihak-pihak yang terkait dalam perpajakan sektor konstruksi baik dari pihak otoritas perpajakan maupun dari pihak-pihak yang terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam industri jasa konstruksi.

Review atau penelaahan literatur berkaitan dengan pengumpulan teori berkaitan dengan topik penelitian, untuk kemudian dilakukan penelitian antara fenomena suatu kebijakan publik berupa peraturan perpajakan jasa konstruksi. Dimana kemudian harus muncul keterkaitan antara teori dengan penerapan suatu kebijakan publik tersebut. Teori ilmu sosial menurut Neuman (2000) didefinisikan sebagai suatu sistem dari abstraksi yang saling berhubungan, atau ide yang mengikhtisarkan dan mengorganisasikan ilmu pengetahuan dalam bidang sosial. Bagian dari teori adalah :

- Konsep, dalam suatu konsep teori ilmu sosial, terdiri dari pengelompokan konsep, asumsi, klasifikasi.
- Hubungan Teori dapat terdiri dari berbagai macam konsep, definisi, dan asumsi. Teori menjelaskan bagaimana hubungan konsep yang satu dengan lainnya, mengenai keterkaitan, tidak adanya keterkaitan bahkan menjelaskan tidak adanya suatu pemikiran konsep.
- *Scope*

Scope atas suatu konsep sangat bersifat abstrak, beberapa teori sangat bersifat abstrak dan beberapa teori dapat bersifat kongkrit. Teori juga

memiliki ukuran sejauh mana teori dapat diterapkan dalam suatu fenomena sosial.

Teori menurut Layder yang dikutip oleh Neuman, (2000), menyebutkan bahwa teori dapat dibagi kedalam dua bentuk yaitu bentuk teori substantif dan teori formal, teori substantif berasal dari abstraksi khusus dari suatu bidang sosial sementara teori formal dari konsep pemikiran dari suatu teori umum keduanya dapat digabung kedalam suatu teori tunggal.

d. Mengumpulkan data

Selanjutnya akan dilakukan pengumpulan data, pengumpulan data dalam penelitian kualitatif dilakukan dengan tiga metode yaitu : interview, observasi, dan penelaahan dokumen terkait dengan topik yang dibahas, yang diantaranya meliputi pengamatan, wawancara, dan dokumentasi, yang dilakukan sesuai dengan pedoman penulisan karya tulis.

e. Menganalisa data

Atas data-data yang diperoleh dalam pengumpulan data tersebut, maka akan dilakukan analisa terkait dengan bagaimana dan apa saja kegiatan dalam kegiatan jasa konstruksi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, azas legalitas peraturan perpajakan sektor jasa konstruksi, pembahasan aspek, bagaimana pelaksanaan peraturan perpajakan tersebut dengan praktek kegiatan-kegiatan dalam jasa konstruksi.

Analisa dan pembahasan yang akan mencoba memecahkan masalah perpajakan pada sektor jasa konstruksi.

f. Interpretasi data

Melakukan interpretasi atas hasil analisa data yang diperoleh sebelumnya dengan memberikan kesimpulan dan saran atas diberlakukannya Pajak Penghasilan pada sektor jasa Konstruksi. Penulisan juga dilakukan dengan melakukan interpretasi peraturan perpajakan jasa konstruksi yang berlaku untuk Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap.

g. Menginformasikan

Membuat hasil penelitian dalam bentuk karya ilmiah atau tesis.

1.6. Pembatasan Masalah

Karya tulis akan dibatasi pada masalah perpajakan dan implikasi bagi sektor konstruksi, terutama Pajak Penghasilan yang hanya akan membahas pada mekanisme perlakuan perpajakan berdasarkan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 mengenai perpajakan atas jasa konstruksi di Indonesia, yang juga melihat perbandingan peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi dengan meneliti perubahan-perubahan peraturan, peraturan yang secara hirarki peraturan perpajakan berkaitan dengan jasa konstruksi, penjelasan mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan, menelaah standar akuntansi dalam bidang jasa konstruksi, dan meneliti pelaksanaan praktek penerapan peraturan perpajakan jasa konstruksi untuk Bentuk Usaha Tetap dalam rangka meningkatkan kepastian hukum, keadilan, dan mengetahui bagaimana kedudukan hukum dari tiap-tiap peraturan tersebut

Karya tulis ini tidak akan membahas mengenai bagaimana perlakuan perpajakan atas jasa konstruksi yang dilaksanakan oleh entitas dalam bentuk kontrak kerja operasi bersama dan bagaimana skema pemajakan atas jasa konstruksi dalam kontrak kerjasama konstruksi yang melibatkan pihak-pihak yang berasal dari negara yang berbeda.

Karya tulis ini juga tidak akan membahas mengenai Pajak Pertambahan Nilai yang timbul dalam kegiatan jasa konstruksi.

1.7. Sistematika Penulisan

Tesis ini akan berisi beberapa tahap penulisan yang terdiri dari :

Bab 1 Pendahuluan

Berisi latar belakang penulisan, perumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metodologi penelitian, dan pembatasan masalah yang merupakan pendahuluan dari bab-bab berikutnya.

Bab 2. Landasan Teori Perpajakan

Landasan teori akan menjelaskan teori mengenai subjek pajak, objek pajak, dasar pengenaan pajak, Sistem pemungutan pajak final dan tidak final, Hak-hak Wajib Pajak dan Prinsip Keadilan dalam peraturan perpajakan, serta teori retroaktivitas.

Bab 3. Gambaran Industri Jasa Konstruksi

Gambaran industri jasa konstruksi akan menjelaskan mengenai definisi dari jasa konstruksi, karakteristik industri jasa konstruksi, mempelajari kontrak dalam kegiatan jasa konstruksi, dan penghasilan dan biaya dalam kontrak konstruksi menurut Standar Akuntansi Keuangan dan *International Accounting Standard*.

Bab 4. Pajak Penghasilan Dalam Industri Jasa Konstruksi

Bagian ini akan membahas, menganalisa, melakukan interpretasi permasalahan dalam penerapan pajak penghasilan pada sektor jasa konstruksi antara lain :

- Membahas kegiatan jasa Konstruksi, Penetapan Kriteria dan penentuan klasifikasi Usaha Jasa Konstruksi yang menjadi Dasar Peraturan Pajak Penghasilan Di Bidang Jasa Konstruksi
- Objek Pajak Penghasilan dalam suatu kegiatan jasa konstruksi
- Peraturan Perpajakan Jasa Konstruksi yang akan membahas penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 yang merupakan peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi kemudian membahas penerapan peraturan perpajakan tersebut untuk Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap serta membahas aspek hukum dan keadilan Peraturan Perpajakan bidang jasa konstruksi
- wawancara dengan pihak Direktorat Jenderal Pajak mengenai kebijakan perpajakan sektor konstruksi, dan
- membahas Peraturan perpajakan jasa konstruksi di Cina sebagai suatu perbandingan

Bab 5. Kesimpulan dan Saran

Berisi kesimpulan yang ditarik dari hasil pembahasan serta saran terhadap permasalahan yang ada untuk pengembangan penelitian selanjutnya.



BAB 2

LANDASAN TEORI PERPAJAKAN

Dalam suatu sektor usaha, pajak merupakan bagian yang tidak terpisahkan, dimana dalam setiap kegiatan ekonomi dapat dipastikan adanya suatu aspek perpajakan, konsep dasar dimana pemerintah dapat memberikan suatu petunjuk mengenai bagaimana desain dan implementasi suatu rezim pemajakan yang dijalankan, teori mengenai perpajakan merupakan suatu dasar dalam menganalisa apakah kebijakan perpajakan itu dalam implementasinya menyebabkan adanya ketidakharmonisan dengan kegiatan usaha jasa konstruksi.

2.1. Landasan teori

Pajak secara sederhana dapat didefinisikan sebagai suatu pembayaran untuk mendukung pembiayaan pemerintah. Pajak berbeda dengan denda atau hukuman yang dikenakan oleh pemerintah karena suatu pajak tidak menekankan sebagai suatu hukuman atas suatu tindakan yang salah, dilain pihak, pajak adalah sesuatu yang harus dilakukan; seseorang yang dikenakan suatu pajak tidak diberi kebebasan memilih untuk membayar atau tidak suatu kewajiban untuk membayar pajak. Suatu pajak memiliki karakteristik berbeda pada setiap pembayaran pajak, karena pembayaran tersebut tidak memberikan pengembalian dalam bentuk barang ataupun jasa secara jelas. Sebagai suatu gambaran, seorang warga negara menerima sejumlah pembayaran dari pemerintah dalam bentuk uang.

Menurut P.J.A Adriani dalam buku Pengantar Ilmu Hukum Pajak oleh R Santoso Brotodiharjo (2008) disebutkan bahwa pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak yang membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk melaksanakan pemerintahan.

Pajak berbeda dengan retribusi, pada pajak tidak ada manfaat yang secara spesifik dapat ditunjuk untuk si pembayar pajak tersebut, sementara itu pada retribusi iuran, selalu sebagai pembayaran atas jasa manfaat yang diberikan oleh

pemerintah seperti jasa pengangkutan kereta api, jasa pendidikan, dan jasa pelayanan kesehatan.

Adam Smith menuliskan azas pemungutan pajak yang dikenal dengan istilah “*four maxim*”, azas pemungutan pajak tersebut terdiri dari asas :

- (1) *Equality*;
- (2) *Certainty*;
- (3) *Convenience*;
- (4) *Economy*;

Azas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan, asas kepastian hukum, asas pemungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan, asas efisien atau asas ekonomis, keempat asas itu dijabarkan sebagai berikut :

- (1) Asas *Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan) pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak. besaran pajak yang dipungut oleh pemerintah harus disesuaikan dengan proporsi kemampuan masing-masing pembayar pajak yang dapat ditunjukkan dengan pendapatan yang dapat dinikmati oleh masing-masing pembayar pajak.

Berkenaan dengan keadilan, dalam suatu sistem perpajakan menurut Richard A Musgrave dan Peggy B. Musgrave dalam bukunya yang berjudul *Public Finance in Theory and Practice* terdapat dua macam azas keadilan yaitu azas manfaat (*benefit principle*) dan azas kemampuan membayar (*ability to pay*) dan dua pendekatan atas prinsip keadilan yaitu pendekatan manfaat dan pendekatan kemampuan membayar.

Menurut pendekatan manfaat, dijelaskan bahwa suatu sistem pemajakan yang adil maka Wajib Pajak harus membayar sejalan dengan manfaat yang dinikmatinya dari kegiatan pemerintah, pendekatan ini juga disebut pendekatan penerimaan dan pengeluaran dimana suatu pembebanan pajak harus yang dibayar oleh Wajib Pajak harus dapat memberikan manfaat yang dihasilkan dari kegiatan pemerintah namun pendekatan ini hanya bisa dilakukan melalui retribusi bukan melalui suatu sistem perpajakan.

Sementara menurut pendekatan kemampuan membayar, besarnya pajak yang dibayarkan oleh Wajib Pajak berbeda tergantung dari penghasilan yang didapatkan oleh masing-masing Wajib Pajak. Pendapat tersebut dikembangkan lebih lanjut oleh Adolf Wagner, yang mengemukakan bahwa pemungutan pajak yang adil adalah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum kepada semua Wajib Pajak dan dibebankan kepada setiap Wajib Pajak yang memiliki *Ability To Pay* secara merata (Mansury, 2000, hlm.3)

(2) Asas *Certainty* (asas kepastian hukum)

Semua pungutan pajak harus berdasarkan UU, sehingga bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum. Pajak yang masing-masing terikat untuk membayar patut menjadi tertentu dan tidak sewenang-wenang. Waktu pembayaran, cara pembayaran, kuantitas yang akan dibayar, sebaiknya semua harus jelas dan sederhana ke kontributor, dan untuk setiap orang. Di mana setiap orang lain yang tunduk pada pajak adalah suatu kelebihan dan kekurangan dalam kekuasaan untuk memungut pajak, yang dapat memperburuk kondisi dalam suatu kebijakan pemajakan. Kepastian setiap individu harus membayar adalah berdasarkan formulasi yang pasti atas suatu jenis pajak yang akan dibayarkan begitu juga dengan pengenaan pajak yang pasti atas suatu objek pajak yang dapat menimbulkan motivasi bagi seseorang untuk membayar pajak.

Kepastian hukum akan tercapai apabila kata dan kalimat dalam Undang-Undang tersusun dengan jelas yang tidak menimbulkan penafsiran berbeda selain itu azas hierarki yang menyatakan bahwa peraturan pelaksanaan pada tingkat yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, ikut mendukung tercapainya kepastian hukum (Nurmantu, 2005, hlm.131).

(3) Asas *Convenience of Payment* (asas pemungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan)

Pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi wajib pajak (saat yang paling baik), misalnya disaat wajib pajak baru menerima penghasilannya atau disaat wajib pajak menerima hadiah. Setiap pajak sebaiknya harus dikenakan pada saat, atau dalam cara yang paling mungkin nyaman untuk kontributor untuk

membayarinya. Atas azas ini timbul sistem pemungutan pajak yang disebut *Pay-As-You-Earn (PAYE)* dimana pembayaran pajak dipermudah dengan suatu cara pemajakan yang pembayarannya timbul pada saat Wajib Pajak menerima penghasilan atau dengan cara mekanisme pemotongan atau pemotongan oleh pemberi penghasilan.

(4) Asas *Efficiency* (asas efisien atau asas ekonomis)

Biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.

Pemungutan pajak bisa dilakukan dengan tindakan berupa penyuluhan, sosialisasi, himbauan, pemeriksaan, penyidikan, maupun proses pengadilan pajak, namun kesemua hal yang akan dijalankan dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak harus dilakukan dengan biaya yang efisien dengan mempertimbangkan potensi pajak yang harus dibayarkan dan sangat mungkin dibayarkan dan hambatan yang mungkin dihadapi dalam proses pemungutan pajak tersebut.

Selain itu terdapat juga prinsip umum dan pembatasan kekuasaan dalam membuat suatu hukum pajak (Victor Thuronyi, 1996, hlm 19-33), prinsip tersebut diantaranya adalah :

(1) Prinsip kesamaan

Prinsip kesamaan berlaku dalam suatu undang-undang yang diterapkan tidak hanya pada hukum pajak tetapi pada semua ketentuan hukum. Hal tersebut dapat dilihat sebagai aplikasi dari konsep legalitas, dimana hukum harus diterapkan tanpa pengecualian dalam suatu kondisi yang sama. Hal tersebut dapat berlaku secara prosedur maupun substantif.

Secara prosedur berarti suatu ketentuan harus dijalankan secara utuh dan tidak terpisah, tanpa memandang status seseorang atau pihak yang dilibatkan. Sementara itu secara substantif berarti prinsip kesamaan perlakuan yang dimulai dari posisi bahwa seseorang pada kondisi yang sama seharusnya diperlakukan sama. Tanpa adanya klarifikasi prinsip ini tidak berarti karena mengizinkan seseorang dalam kondisi berbeda diperlakukan berbeda.

- (2) Prinsip penerapan yang adil atau kepercayaan publik dalam administrasi perpajakan .

Prinsip keadilan dalam implementasi atau kepercayaan publik dalam administrasi perpajakan dapat berarti bahwa otoritas perpajakan tidak diijinkan untuk memperoleh keuntungan secara tidak adil dalam hubungan dengan Wajib Pajak. Penerapan prinsip ini menganjurkan :

1. Otoritas perpajakan harus melakukan sosialisasi kepada Wajib Pajak atas tindakan yang akan dilakukan yang berkaitan dengan Wajib Pajak.
2. Selama masa proses pengadilan pajak, Wajib Pajak harus mendapatkan hak-haknya selama proses yang dijalankan oleh otoritas perpajakan.
3. Otoritas perpajakan harus terikat pada interpretasi yang diberikan berdasarkan hukum yang diterapkan pada Wajib Pajak dalam suatu kondisi tertentu.

Prinsip ini seakan-akan bertentangan dengan prinsip yang berlaku umum, dimana suatu Undang-Undang perpajakan harus dibatasi penerapannya menurut suatu situasi tertentu. jadi penerapan yang adil dapat berarti suatu kondisi dimana Wajib Pajak menyadari laporan pajaknya dan kewajiban perpajakannya didasarkan pada administrasi perpajakan yang disajikan dengan lengkap, dan adil sesuai dengan kenyataannya.

- (3) Prinsip proporsional dan kesanggupan membayar.

Prinsip pemajakan seharusnya didasarkan kepada kesanggupan Wajib Pajak untuk membayar dan asumsi tersebut dapat diterima di berbagai negara.

- (4) Prinsip *Nonretroactivity*

Prinsip dimana Undang-Undang Pajak tidak boleh diberlakukan retroaktif dapat dibenarkan dengan dasar Wajib Pajak tidak akan dapat membuat keputusan ekonomi dengan pengetahuan perpajakannya dan adanya ketidakadilan dimana terdapat konsekuensi pajak atas suatu investasi atau keputusan ekonomi lainnya yang berbeda dari perlakuan pajak pada saat keputusan dibuat.

Negara yang memberlakukan peraturan pajak secara retroaktif sering menerapkan hukum pajak yang baru, sebagai pelengkap aturan yang sudah dikeluarkan.

(5) Pembatasan lain secara konstitusi.

Pemberlakuan suatu peraturan perpajakan berbeda-beda di negara yang satu dengan yang lainnya, hal itu bergantung pada syarat yang di tetapkan dalam konstitusi yang berlaku di suatu negara, sebagai contoh adanya pengecualian pengenaan pajak atas suatu kegiatan keagamaan di tempat ibadah sebagai dalam suatu peraturan perpajakan sebagai yang diatur dalam undang-undang dasar suatu negara yang membawahi semua peraturan termasuk didalamnya peraturan perpajakan.

(6) *Charter of tax payer right*

Beberapa negara memberikan suatu deklarasi atas hak-hak wajib pajak dalam berbagai macam bentuk, yang kadang-kadang dikeluarkan oleh otoritas perpajakan. Sebagaimana dokumen pada umumnya. Hak-hak wajib pajak pada umumnya di deklarasikan pada suatu peraturan perpajakan, tanpa suatu kekuatan hukum yang berdiri sendiri, atau di atur dalam suatu peraturan tersendiri.

(7) Perjanjian internasional

Kewenangan suatu otoritas perpajakan untuk mengatur pelaksanaan system perpajakan dibatasi oleh perjanjian dan persetujuan internasional. Bentuk dari perjanjian tersebut dapat berupa :

- Perjanjian bilateral
- Perjanjian multilateral dalam membangun suatu kawasan perdagangan bebas
- Perjanjian sehubungan dengan perjanjian umum mengenai tarif dan perdagangan, dan organisasi perdagangan dunia, dan
- Pasal-pasal dalam perjanjian dengan lembaga internasional, contohnya IMF.

Dalam perjanjian-perjanjian tersebut, biasanya pembatasan atas suatu peraturan perpajakan di jelaskan secara spesifik.

Kebijakan perpajakan adalah suatu aturan bagaimana suatu sistem perpajakan dijalankan oleh pemerintah, kebijakan perpajakan menggambarkan standar

normatif dimana pemerintah. Menurut Sally M Jones (2002), standar yang baik untuk suatu kebijakan perpajakan adalah :

- Pajak yang baik seharusnya cukup untuk memenuhi kebutuhan akan penerimaan pemerintah
- Pajak yang baik seharusnya memberikan keleluasaan bagi pemerintah sebagai administrator dan bagi masyarakat sebagai pembayar pajak.
- Pajak yang baik seharusnya efisien dalam pandangan ekonomi.
- Pajak yang baik haruslah adil.

2.1.1. Subjek Pajak

Subjek pajak adalah istilah dalam peraturan perundang-undangan perpajakan untuk orang pribadi atau badan untuk mana peraturan perundang-undangan perpajakan itu berlaku. Bahwa seseorang atau suatu badan merupakan subjek pajak bukan berarti orang atau badan itu punya kewajiban pajak. Kalau dalam peraturan perundang-undangan perpajakan tertentu seseorang atau suatu badan dianggap subjek pajak dan mempunyai atau memperoleh objek pajak, maka orang atau badan itu jadi punya kewajiban pajak dan disebut wajib pajak.

Menurut Darussalam (2007), dalam buku *Kapita Selekta Perpajakan*, Pengertian Subjek Pajak pada dasarnya adalah sesuatu yang menurut Undang-Undang pajak dapat diberi hak dan kewajiban.

Subjek pajak adalah pihak yang memiliki kewajiban untuk membayar pajak menurut Sally M Jones (2002), setiap orang atau organisasi secara hukum wajib membayar pajak kepada otoritas pemerintah. Selanjutnya Untuk tujuan perpajakan, Subjek Pajak (orang Pribadi dan Badan) dapat di golongan menjadi dua yaitu :

- (1) Resident atau Subjek Pajak dalam negeri.

Resident adalah orang atau badan yang dapat dikenakan pajak di negara tersebut berdasarkan domisili, tempat tinggal, kewarganegaraan , tempat kedudukan manajemen, tempa kedudukan manajemen, tempat pendirian, atau kriteria lainnya yang sifatnya serupa.

(2) Non Resident atau subjek pajak luar negeri,

Non Resident adalah orang dan Badan tidak mempunyai hubungan erat dengan suatu negara untuk dikenakan pajak atas seluruh penghasilannya (*world wide income*).

Bentuk Usaha Tetap (selanjutnya disebut BUT) atau disebut juga *permanent establishment* adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau badan yang tidak didirikan atau berkedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia (Zakaria, 2007, hlm.6) yang dalam kegiatannya dapat berupa proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan, dengan syarat-syarat berupa : adanya tempat usaha, usaha yang dilakukan haruslah bersifat permanen, dan adanya sifat ketergantungan.

Dalam bentuk subjek pajak BUT, jasa konstruksi merupakan jenis BUT aktivitas.

2.1.2. Objek Pajak

Timbulnya kewajiban untuk membayar pajak disebabkan adanya aktivitas ekonomi yang akan menimbulkan suatu kewajiban pemajakan. Objek Pajak Penghasilan timbul sebagai akibat dari adanya penghasilan, yang menjadi Objek Pajak menurut Undang Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang pajak penghasilan adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak .

Penghasilan adalah kelebihan dari nilai yang telah diselesaikan dari produk yang telah diselesaikan selama suatu periode tertentu yang menutup biaya utama untuk menyelesaikan suatu produk tersebut, hal tersebut juga dihubungkan dengan

faktor kuantitas, yang mana kuantitas tersebut tergantung dari skala produksi dan kerja keras untuk memaksimalkan hasil. Jadi penghasilan secara singkat didefinisikan sebagai kuantitas yang jelas dan tidak samar – samar, jika harapan pengusaha akan suatu hasil melebihi faktor produksi yang dikeluarkan untuk mendapatkan hasil tersebut, dan dimana pengusaha mencoba untuk memaksimalkan jumlah penggunaan faktor produksi lain terhadap faktor produksi tenaga kerja, maka terdapat jumlah signifikan bagi penghasilan tenaga kerja (Keyness, 2006, hlm 49).

Penghasilan menurut Kevin Holmes (2001), memiliki kriteria :

1. Penghasilan secara fisik,

Merupakan penghasilan dimana seseorang mendapatkan kesenangan dan kepuasan dari konsumsi yang kepuasannya dinilai secara abstrak dan kondisi tersebut tidak dapat sepenuhnya mengukur jumlah penghasilan yang didapat, sejak jumlahnya tidak dapat diukur secara tepat, maka penghasilan fisik tersebut tidak dapat digunakan sebagai dasar penghitungan pajak.

2. Barang

Penghasilan dapat berupa barang yang diberikan kepada individu sebagai konsekuensi dari adanya produksi atau pertukaran aktivitas dalam suatu periode, dimana individu tersebut dapat mengkonsumsi untuk tujuan kepuasan dirinya.

3. Alur Jasa berdasarkan Analisis *Fisher,s*

Penghasilan individu merupakan seluruh jasa yang diberikan kepada seseorang karena pemanfaatan properti orang tersebut. Yaitu hasil *yield* sebagai jasa yang diberikan harta atau orang-orang yang memberikan kepuasan kepada yang bersangkutan.

4. Keuntungan yang tidak berhubungan dengan uang – analisis *Posner*

Definisi yang paling luas terhadap penghasilan menjadi seluruh penerimaan baik dalam bentuk uang maupun bukan dalam bentuk uang, termasuk didalamnya tidak hanya dari kemewahan dan penerimaan bukan dalam bentuk uang dari produk rumah tangga tetapi juga dalam bentuk hadiah maupun warisan. Analisis posner juga menekankan adanya efek substitusi

yang muncul ketika suatu keuntungan yang bukan dalam bentuk uang dikeluarkan dari kriteria penghasilan yang dikenakan pajak.

5. Pengukuran yang subjektif

Karena tidak diketahui secara pasti berapa nilai pasar sebenarnya barang atau jasa yang diterima seseorang dan pengukuran objektif atas suatu nilai wajar tersebut tidak diketahui, maka nilai barang dan atau jasa yang diterima seseorang menjadi subjektif.

6. Memiliki sisi objektivitas

Penghasilan harus dimengerti sebagai sesuatu yang mengandung arti kuantitas dan objektivitas. Penghasilan harus dapat diukur walaupun dapat didefinisikan secara jelas maupun tersirat mengenai prosedur yang dilakukan dalam pengukuran nilai penghasilan tersebut.

7. Penghasilan dalam bentuk uang

Penghasilan dalam bentuk uang merupakan salah satu cara untuk menyatakan nilai penghasilan secara objektif dan terukur.

8. Penggunaan dan belanja

Cara lain mengukur objektivitas penghasilan moneter yang diukur sehingga menggambarkan penghasilan sebenarnya namun cara ini sulit dilakukan dengan melakukan observasi terhadap uang yang diterima yang secara keseluruhan juga melakukan observasi adanya keuntungan yang timbul dari konsumsi barang dan jasa, kegunaan yang dapat dihasilkan dari konsumsi tersebut dimana didalamnya terdapat pengeluaran yang digunakan untuk pembelanjaan.

9. Sumber kepuasan,

kepuasan akan dirasakan oleh seseorang bukan terbatas pada konsumsi atas barang dan jasa, tetapi kepuasan atas suatu penghasilan sebenarnya dapat dirasakan dari adanya pertambahan kekayaan.

Definisi penghasilan yang diterima secara umum berasal dari definisi penghasilan dari dua ahli yaitu George Schanz dan David Davidson, yang mengemukakan *Accretion Theory Of Income* yaitu penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang

dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa, selanjutnya Robert Murray Haig mengembangkan definisi penghasilan dimana Haig lebih menekankan bahwa hakekat penghasilan itu adalah kemampuan untuk memenuhi kebutuhan untuk mendapatkan kepuasan, jadi bukan hanya kepuasan, namun tambahan kemampuan yang didapat bukan hanya untuk menguasai barang dan jasa tetapi juga untuk memenuhi kebutuhan.

Kemudian Henry Simon pada tahun 1938 mendefinisikan penghasilan untuk kepentingan perpajakan dimana penghasilan itu harus dapat bisa diukur dan mengandung arti sebagai suatu perolehan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa, namun terlepas dari sekedar memenuhi kepuasan pribadi, sehingga demi keadilan pemungutan pajak, penghasilan harus berdasarkan hal-hal yang dapat diukur secara objektif bukan subjektif.

menurut *Schanz-Haig-Simons*, penghasilan didefinisikan sebagai jumlah konsumsi pembayar pajak dan perubahan selama suatu periode tahun pajak, dimana kekayaan dapat diukur menurut harga wajar, lebih lanjut dijelaskan oleh Simons bahwa penghasilan dapat dihitung yang merupakan penghitungan dari nilai pasar dari hak yang dipakai untuk konsumsi dan perubahan nilai dari hak-hak atas harta antara awal periode dengan akhir periode yang bersangkutan. Dari dasar konsep pemikiran *Schanz-Haig-Simons* tersebut maka kenaikan nilai harta Wajib Pajak telah menambah kemampuan Wajib Pajak untuk menguasai barang dan jasa. Kritik terhadap konsep ini karena hanya mengenakan pajak atas adanya kenaikan nilai belaka, sedangkan kenaikan nilai harta Wajib Pajak sulit diikuti oleh petugas pajak sehingga konsep tersebut sulit dilaksanakan pemungutannya dalam praktek (Mansury, 2000, hlm.39).

Pengertian penghasilan dalam Undang-undang PPh tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

Pendekatan yang menggambarkan definisi atas penghasilan yaitu (Gunadi, 2001, hlm 44) :

a) Pendekatan sumber

Menurut pendekatan ini, penghasilan adalah jumlah yang dapat dikonsumsi tanpa menyebabkan orang yang bersangkutan menjadi berkurang harta kekayaannya, dalam pengertian luas penghasilan itu adalah penerimaan yang mengalir terus dari sumber penghasilan. Menurut konsep sumber, beberapa penghasilan yang termasuk dalam kategori penghasilan secara akuntansi komersial yang tidak tersebut dalam ketentuan perpajakan, bukanlah penghasilan yang dikenakan pajak. Sementara itu secara ekonomis, konsep sumber menghendaki adanya kontinuitas aliran dari penghasilan itu dari suatu titik sumber. Tanpa adanya sumber asal aliran secara berulang-ulang suatu kemampuan ekonomis maka tidak dapat dianggap penghasilan.

b) Pendekatan pertambahan

Menurut pendekatan ini penghasilan dalam arti luas meliputi unsur pertambahan kekayaan dan pengeluaran konsumsi tanpa melihat adanya sumber dan kontinuitas aliran kemampuan ekonomi dimaksud.

Prof. Gunadi dalam Pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan selanjutnya disebut Undang-Undang Pajak Penghasilan Terhadap Undang-Undang Dasar menyebutkan bahwa Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia menerapkan dua konsep pemajakan yaitu pemajakan secara global dan pemajakan secara *scheduler* yaitu jenis-jenis penghasilan yang dikenakan pajak dengan satu formula tarif.

2.1.3. Dasar pengenaan pajak

Pajak dikenakan berdasarkan suatu jumlah yang berasal dari suatu jumlah dasar pengenaan pajak dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku berdasarkan peraturan perpajakan. Menurut Sally M Jones (2002) dasar pengenaan pajak berdasarkan karakteristiknya dapat didasarkan menurut suatu kejadian atau adanya transaksi dan adanya suatu aktivitas. Dasar pemajakan berdasarkan adanya kejadian atau transaksi adalah dasar pengenaan pajak dimana terdapat suatu jumlah yang dapat dijadikan dasar pengenaan pajak dari adanya suatu kejadian atau adanya suatu

transaksi, sebagai contoh adalah pajak yang terutang pada saat dilakukannya pembelian barang atau jasa.

2.1.4. Pajak penghasilan final dan tidak final

Tata cara pemungutan pajak dapat dibagi kedalam tiga stelsel yaitu stelsel nyata, stelsel nyata, dan stelsel campuran (Widodo dan Djefris, 2008, hlm.33) :

1. Stelsel Nyata (riil)

Stelsel ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada objek yang sesungguhnya terjadi (untuk pajak penghasilan objeknya adalah penghasilan). Dan pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak.

2. Stelsel anggapan (fiktif)

Menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur dalam undang-undang. Kelebihannya, dapat dibayarkan pada tahun berjalan tanpa harus menunggu sampai akhir tahun, misalnya pembayaran dilakukan pada saat wajib pajak memperoleh penghasilan tinggi atau mungkin dapat diangsur dalam tahun berjalan.

3. Stelsel Campuran

Menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal suatu tahun, besarnya pajak pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak dihitung berdasarkan pada keadaan yang sesungguhnya. Jika keadaan sebenarnya lebih besar maka Wajib Pajak membayar kekurangan pembayaran pajaknya, dan jika pajak sesungguhnya lebih kecil, maka wajib pajak dapat meminta pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut.

Pajak penghasilan dikenakan atas penghasilan individu atau bisnis (berupa perusahaan atau badan hukum lain). Berbagai sistem pajak penghasilan menentukan apakah suatu penghasilan menjadi objek pemajakan. Perpajakan penghasilan bisa progresif, sebanding, atau mundur.

Dalam sistem pemungutan pajak dikenal adanya istilah *Global Income Tax* dan *Schedular Income Tax*, dalam sistem *Global System of income taxation*, semua penghasilan tidak dilihat berdasarkan sumbernya, dimana seluruh sumber penghasilan dikenakan pajak yang sama pajak progresif dapat diterapkan di sistim

ini karena perbedaan jumlah penghasilan bukan perbedaan sumber penghasilan, sementara dengan sistem *Schedular Income Tax System* mengidentifikasi sumber-sumber pendapatan dengan mengenakan pajak, kadang-kadang tingkat yang berbeda, yang dipisahkan dari penghasilan yang diperoleh di setiap klasifikasi sumber, (Holmes, 2001, hlm 28).

Schedular tax system merupakan sistem pemajakan dengan asumsi “*the source concept of income*” yang menyatakan bahwa penghasilan adalah penerimaan yang mengalir terus-menerus dari sumber penghasilan, dan konsep ini dikembangkan dinegara – negara eropa yang melakukan pemungutan pajak atas penghasilan menggunakan “*schedular taxation*” atas penghasilan tertentu (Mansury, 2000, hlm.36).

Menurut Darusalam dan Septriadi (2006) Sistem pemotongan dan pemungutan pajak atau *withholding tax* dirancang untuk menghasilkan penerimaan pajak secara “otomatis” dengan “jumlah” yang besar dan tidak memerlukan “upaya” yang besar, dan sangat efektif untuk memungut Pajak Penghasilan, namun mekanisme pemungutan dan pemotongan pajak penghasilan menjadi beban bagi Wajib Pajak karena diharuskan melakukan pemotongan pajak, sehingga di beberapa negara sistem pemotongan dan pemungutan pajak dibatasi hanya dikenakan kepada jenis penghasilan dari pekerjaan seperti gaji dan upah, penghasilan dari modal (*passive income*) seperti bunga, dividen, dan royalti, dan jarang diterapkan terhadap jenis penghasilan usaha (*business income*).

Dalam sistem pemungutan pajak di suatu negara, terdapat beberapa mekanisme pemungutan pajak penghasilan salah satunya adalah dengan mekanisme pemotongan dan pemungutan pajak, menurut Prof. Andriani Cara pemungutan pajak dapat dibagi kedalam tiga golongan :

1. Wajib Pajak menentukan sendiri jumlah pajak terutang sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Perpajakan.
2. Ada kerjasama antara Wajib Pajak dan Fiskus (tetapi keputusan terakhir ada di pihak fiskus) dalam bentuk :
 - Pemberitahuan sederhana dari wajib pajak
 - Pemberitahuan lengkap dari wajib pajak.
3. Fiskus menentukan sendiri diluar wajib pajak jumlah pajak yang terutang.

Menurut Norman Novak dalam buku *Tax Administration in Theory and Practice* yang dikutip oleh Nurmantu (2005), dikemukakan bahwa sistem perpajakan suatu negara terdiri dari tiga unsur yaitu kebijakan perpajakan, Hukum Pajak, dan Administrasi Perpajakan.

Sistem pemungutan pajak dengan menentukan dan menghitung sendiri jumlah pajak terutang yang dikenal dengan nama MPS (menghitung pajak sendiri) atau dikenal juga dengan tata cara *self assessment* sementara sistem penghitungan pajak orang lain dikenal dengan nama MPO (menghitung pajak orang lain tidak dapat dijalankan oleh fiskus di Indonesia).

Pemotongan dan pemungutan Pajak Penghasilan adalah suatu sistem perpajakan dimana pihak ketiga diberikan kepercayaan untuk melaksanakan kewajiban perpajakan, atau diberdayakan (*empowerment*) untuk melaksanakan kewajiban perpajakan oleh undang-undang perpajakan untuk memotong dan memungut pajak penghasilan dengan suatu persentase tarif tertentu dari penghasilan yang dibayarkan kepada wajib pajak. Jadi yang berperan dalam sistem pemotongan dan pemungutan pajak atau *withholding tax* adalah pihak ketiga, bukan fiskus, dan bukan pula wajib pajak. Fiskus akan berperan jika terjadi gejala bahwa pemotongan pajak tidak atau tidak sepenuhnya melaksanakan kewajiban atau memotong pajak.

Menurut Safri Nurmantu (2005), Pajak yang dipotong oleh pihak ketiga terdapat dua jenis yaitu provisional dan final, pemotongan pajak yang bersifat provisional adalah pemotongan pajak yang kredit pajaknya dapat diperhitungkan sesudah akhir tahun dengan jumlah pajak penghasilan yang terutang atas seluruh penghasilan, sedangkan pemotongan pajak bersifat final adalah pemotongan pajak yang kredit pajaknya tidak lagi dapat diperhitungkan dengan pajak terutang atas seluruh penghasilan. Tentu saja penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final tersebut tidak lagi dijumlahkan dengan penghasilan lain yang bersifat tidak final.

Menurut Prof. Gunadi (2001) Pajak Final mempunyai karakteristik sebagai berikut :

- a. Penghasilan yang dikenakan pajak tidak perlu digabung dengan penghasilan lain (yang tidak dikenakan pajak final) dalam penghitungan Pajak Penghasilan dalam SPT Tahunan.
- b. Jumlah Pajak Penghasilan Final yang telah dibayar sendiri atau dipotong pihak lain sehubungan dengan penghasilan tersebut tidak dapat dikreditkan.
- c. Biaya-biaya yang digunakan untuk menghasilkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang pengenaan PPh-nya bersifat final tidak dapat dikurangkan.

Pajak penghasilan final merupakan pungutan pajak penghasilan yang tidak perlu dikreditkan pada pajak penghasilan tahunan. Karena tidak dikreditkan maka penghasilan yang telah dikenakan pajak penghasilan final tidak dihitung lagi sebagai penghasilan kena pajak melainkan hanya dilaporkan dalam SPT yang bersangkutan. Penyelesaian hutang pajak penghasilan final ada yang dipungut oleh pihak ketiga yang diberi kewenangan untuk memotong/memungut serta kemudian menyetorkannya ke kas Negara atau bank persepsi dan atau pembayaran dilakukan oleh wajib pajak sendiri dengan menyetorkannya ke kas Negara atau bank persepsi. sesuai dengan tarif yang telah ditentukan.

Sementara Pajak Bukan Final merupakan pajak yang dibayarkan oleh Wajib Pajak dan dapat diperhitungkan kembali oleh Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tahunannya.

Pemajakan final merupakan *presumptive method of taxation* dimana diterapkan dengan menggunakan pendekatan tidak langsung untuk suatu kondisi ketidakpastian dalam menentukan suatu jumlah pajak terutang. Istilah *presumptive* dikemukakan untuk mengindikasikan bahwa ada suatu anggapan legalitas bahwa penghasilan wajib pajak tidak kurang dari jumlah penghasilan jika diterapkan melalui metode tidak langsung lainnya (Thuronyi, 1996, hlm.401).

Menurut Thuronyi (1996) *Presumptive method* dilakukan dengan beberapa alasan :

1. penyederhanaan, khususnya dalam kaitannya dengan beban kepatuhan pembayar pajak dengan omset sangat rendah (dan yang sesuai beban administrasi wajib pajak yang diaudit).
2. memerangi penggelapan pajak atau penipuan (asumsi ini berlaku hanya jika indikator penggelapan pajak didasarkan pada asumsi-asumsi yang lebih sulitnya untuk mengidentifikasi adanya penggelapan pajak yang tidak dapat dilakukan dengan dasar pencatatan akuntansi).
3. memberikan indikator objektif untuk penilaian pajak, dengan asumsi metode ini dapat menyebabkan lebih banyak pemerataan beban pajak, seperti masalah karena tidak ada metode yang dapat diandalkan untuk membentuk karena kepatuhan wajib pajak atau menghindari adanya korupsi secara administratif.
4. anggapan *rebuttable* (dapat dibantah) dapat mendorong pembayar pajak menggunakan *account* yang tepat, karena mereka tunduk pada beban pajak mungkin pajak yang lebih tinggi dalam ketiadaan *account* tersebut. Suatu jenis penghasilan dimana tidak ada definisi yang jelas atas suatu penghasilan, maka diterapkan *presumptive tax* dengan syarat pajak yang dibayarkan sama atau lebih rendah dari tarif yang berlaku umum.
5. adanya keinginan memperoleh efek insentif misalnya seorang wajib pajak yang akan berpenghasilan lebih tidak harus membayar lebih banyak pajak (perlakuan eksklusif).
6. Adanya pengenaan pajak minimum yang dapat dibenarkan dengan beberapa alasan (pendapatan kebutuhan, keprihatinan keadilan, dan politik atau kesulitan teknis dalam menangani isu-isu tertentu secara langsung sebagai lawan untuk melakukan hal itu melalui pajak minimum).

Namun disuatu negara *presumptive tax* sangat jarang diterapkan, karena menggambarkan ketidakadilan, dimana perhitungan tarif pajak berdasarkan asumsi laba atas suatu usaha, dimana ditetapkan melalui riset dan penelitian dan harus sebanding dengan *turnover* dari aset perusahaan yang bersangkutan.

Namun penerapan *presumptive tax* juga bisa menguntungkan jika laba sebenarnya yang dicapai perusahaan lebih tinggi dan bisa membayar pajak lebih rendah daripada menggunakan tarif umum pajak penghasilan.

2.1.5. Hak-hak Wajib Pajak dan prinsip keadilan dalam suatu Peraturan Perpajakan

Pada umumnya peraturan perpajakan hanya menekankan pada kewajiban perpajakan yang harus dilaksanakan oleh Wajib Pajak.

Berkaitan dengan teori pemajakan berkaitan dengan prinsip pemajakan menurut Adam Smith serta prinsip umum dan pembatasan kekuasaan dalam membuat suatu hukum pajak menurut Victor Thuronyi seperti yang telah disebutkan di depan, maka dalam suatu penerapan peraturan perpajakan terdapat hak-hak Wajib Pajak dalam suatu proses pemenuhan kewajiban perpajakan.

Hak-hak Wajib Pajak menurut Widodo dan Djefris (2008), dibagi menjadi dua yaitu hak-hak administratif dan hak-hak hukum Wajib Pajak. Hak administratif adalah bagaimana Wajib Pajak dapat menjalankan kewajiban perpajakan menurut sistem perpajakan yang berlaku efektif dan menghindari adanya diskresi administratif perlu adanya pengawasan dan akuntabilitas otoritas perpajakan, efektivitas organisasi institusi perpajakan dapat menurun dalam suatu sistem administrasi perpajakan jika terdapat korupsi yang berkembang diantara pegawai pajak, rendahnya tingkat pengetahuan dan kompetensi dari pegawai pajak untuk memahami dan mengaplikasi aturan pajak, investasi yang rendah di jasa publik untuk kebutuhan gaji dan adanya kondisi yang tidak dapat menarik atau mempertahankan pegawai yang kompeten, dan pegawai pajak merasa tidak terlindungi dalam melaksanakan tugasnya sesuai prosedur yang berlaku misalnya dalam tugasnya melakukan tindakan penagihan pajak. Secara keseluruhan diperlukan penerapan *good governance* dalam sistem administrasi perpajakan untuk menjamin Wajib Pajak memperoleh hak administratif dalam sistem perpajakan.

Hak-hak hukum Wajib Pajak adalah hak Wajib Pajak atas suatu prinsip legalitas yang diterapkan dalam suatu sistem perpajakan termasuk interpretasi hukum atas suatu kebijakan perpajakan.

Menurut Bentley dalam Widodo dan Djefris (2008) unsur –unsur pokok prinsip legalitas adalah sebagai berikut :

1. Suatu pajak dalam pengertiannya yang paling luas sekalipun harus diterapkan melalui mekanisme hukum.
2. Struktur suatu sistem perpajakan memerlukan peraturan-peraturan yang mengatur tentang administrasi, pengumpulan, dan penegakan hukum pajak yang memberikan ruang yang cukup kepada otoritas pajak untuk melakukan penafsiran dalam berbagai konteks yang berbeda
3. Peraturan-peraturan tersebut harus memberikan batasan yang jelas dan kerangka yang tepat bagi otoritas pajak menjalankan kebijakan atau diskresinya.

Beberapa aspek penting dalam pemenuhan hak hukum adanya kepastian hukum bagi Wajib Pajak, ketentuan pajak harus mudah dimengerti, ketentuan-ketentuan pajak tidak boleh saling bertentangan, ketentuan pajak harus memungkinkan untuk dilaksanakan, hak untuk membayar pajak sesuai jumlah yang benar, Hak untuk tidak dikenakan pajak lebih dari satu kali, ketentuan pajak harus memenuhi aspek non diskriminasi, dan proporsional.

Sementara itu keadilan dikenal dengan dua macam keadilan yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal, keadilan horizontal adalah keadilan dimana semua orang yang mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama, harus dikenakan pajak yang sama, sementara keadilan vertikal, adalah keadilan dimana semakin tinggi kemampuan membayar pajak seseorang, semakin tinggi juga pajak yang dikenakan atas orang tersebut, atau adanya perbedaan struktur tarif pajak terhadap tingkat penghasilan/kemampuan ekonomi seseorang, dalam memenuhi syarat keadilan baik horizontal maupun vertikal, terdapat beberapa syarat agar keadilan tersebut terpenuhi (Mansury, 1996, hlm 11) :

1. Syarat keadilan horizontal antara lain :
 - Definisi penghasilan yaitu semua tambahan kemampuan ekonomis untuk dapat menguasai barang dan jasa, yang dimasukan sebagai Objek Pajak atau definisi penghasilan.
 - *Globality* yaitu semua tambahan kemampuan ekonomis tersebut merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan membayar atau *the*

global ability-to-pay, oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai objek pajak.

- *Net Income* : yang menjadi *ability-to-pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan itu, sebab penerimaan atau perolehan yang dipakai untuk mendapatkan penghasilan, tidak dapat dipakai lagi untuk kebutuhan Wajib Pajak, jadi yang dipakai untuk biaya tersebut tidak merupakan tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak.
- *Personal Exemption* yaitu pengurangan berupa PTKP sebagai biaya untuk memelihara diri Wajib Pajak.
- *Equal Treatment For The Equal* : Jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama, dikenakan pajak dengan tarif pajak sama, tanpa membedakan jenis dan sumber penghasilan.

2. Syarat keadilan vertikal :

- *Unequal treatment for unequals* yang berarti bahwa membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan.
- *Progression* yaitu apabila jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar lebih besar dengan menetapkan tarif pajak yang persentasenya lebih besar.

2.2. Teori Retroaktivitas

Pengertian retroaktif dalam istilah hukum berarti berlaku surut atau dalam bahasa latin: *ex post facto* yang berarti "dari sesuatu yang dilakukan setelahnya", adalah suatu hukum yang mengubah konsekuensi hukum terhadap tindakan yang dilakukan atau status hukum fakta-fakta dan hubungan yang ada sebelum suatu hukum diberlakukan atau diundangkan.

Menurut Stephen R Munzer dalam essaynya berjudul *Retroactive Law* (1977), suatu peraturan dikatakan retroaktif berdasarkan tindakan yang harus dilakukan berdasarkan peraturan tersebut dimana peraturan dibuat dan ditetapkan dalam

suatu waktu tertentu, namun diberlakukan sebelum waktu dibuat dan ditetapkan tersebut. dan dapat merubah status hukum atas suatu tindakan. berdasarkan karakteristiknya tersebut dapat dikatakan bahwa hukum tersebut retroaktif atau murni berlaku surut jika setiap tindakannya berlaku mendahului sebelum peraturan tersebut dibuat.

menurut Munzer, beberapa karakteristik retroaktivitas suatu peraturan dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Karakteristik berdasarkan asumsi dimana peraturan tersebut juga menggambarkan peraturan yang berlaku sebelumnya walaupun tidak sama persis, setiap hukum retroaktif akan berlaku dan ada setelah di tetapkan oleh suatu badan legislatif
2. Istilah status hukum digunakan yang berarti suatu karakter atau konsekuensi bahwa suatu aturan diberlakukan dengan suatu tindakan untuk melaksanakan menjalankan hak atau kewajiban.
3. Status hukum atas suatu tindakan dapat berubah dengan berlakunya peraturan yang baru jika deskripsi dari karakter dan konsekuensi atas peraturan yang baru berbeda dengan peraturan yang lama, namun kepastian hukum atas suatu tindakan dapat berlaku surut atau retroaktif.
4. mungkin tidak selalu dibenarkan bahwa suatu undang-undang berlaku surut untuk suatu tindakan, karena mungkin tidak selalu benar bahwa hukum sangat tepat dibuat kemudian untuk menyelesaikan tindakan atau keduanya

Menurut Sampford dalam Widodo dan Djefris (2008), adalah penerapan hukum yang mampu merubah segala konsekuensi legal dimasa yang akandatang terhadap kejadian-kejadian hukum dimasa lalu.

Beberapa pendapat menyatakan bahwa penerapan hukum yang berlaku surut diperkenankan, menurut Thuronyi (2003) penerapan hukum yang berlaku surut dapat dipertimbangkan untuk diberlakukan dengan penjelasan sebagai berikut :

1. Konsekuensi yang ditimbulkan oleh penerapan azas retroaktif dalam peraturan tersebut dapat diminimalisir.
2. Terdapat aturan hukum yang tidak jelas atau saling bertentangan sebelum pemberlakuan peraturan tersebut.

3. Penerapan azas retroaktif dibutuhkan dalam rangka mengoreksi peraturan hukum yang cacat secara konstitusi, misalnya peraturan yang melanggar prinsip persamaan (*equality*)
4. Penerapan azas retroaktif tersebut dibutuhkan untuk kepentingan umum.

Peraturan yang memiliki daya berlaku surut digunakan sebagai cara mencegah Wajib Pajak melakukan tindakan penghindaran pajak akibat mengetahui beberapa celah-celah hukum suatu peraturan perpajakan, namun pemberlakuan tersebut akan menimbulkan dampak berupa sanksi administrasi dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang berhubungan dengan jangka waktu pembayaran dan pelaporan kewajiban perpajakan.

Prinsip retroaktivitas yang ideal hanya diberlakukan dan kepada pemenuhan kewajiban perpajakan oleh Wajib Pajak, dimana dapat melakukan pembetulan kewajiban perpajakannya dimana masih terdapat objek pajak atas suatu jenis pajak ditahun-tahun sebelumnya yang bukan disebabkan oleh perubahan peraturan perpajakan, dan konsekuensi hukum atas pembetulan kewajiban perpajakan tersebut telah diketahui oleh Wajib Pajak.

BAB 3

GAMBARAN TENTANG INDUSTRI JASA KONSTRUKSI

3.1. Jasa Konstruksi

Jasa berdasarkan definisi tradisional adalah aktivitas dimana tidak memproduksi secara permanen suatu material barang, berdasarkan pengertian ini jasa merupakan barang tidak berwujud berupa aktivitas yang memiliki nilai sehingga bisa di transaksikan.

Ada banyak definisi atas jasa Menurut Valerie A. Zeithaml and Mary dalam Fitzsimmons (2006) dalam *Service Marketing* disebutkan : *Services are deeds, proses, and performances* .

Menurut Christian Gronroos dalam Fitzsimmons (2006) , *A Service is an activities of more or less intangible nature that normally, but not necessarily, take place in interactions between customer and service employees and/or physical resources of goods and/or systems of the service provider, which are provided as solutions to customer problems.*

Karakteristik jasa menurut Fitzsimmons (2006) adalah :

1. Partisipasi pelanggan dalam proses penjualan jasa
2. Simultan, jasa di produksi dan dikonsumsi secara simultan atau bersamaan, dalam jasa konstruksi jasa yang diberikan oleh kontraktor di konsumsi dalam bentuk kemajuan sebuah proyek konsumsi.
3. *Perishability* berarti bahwa jasa tidak dapat dijaga dan disimpan beberapa waktu
4. Heterogen yaitu proses pemberian jasa selalu berbeda antara satu produk dengan produk lainnya baik dari prosedur pemberian jasa maupun kuantitas jasa.
5. Jasa bersifat *intangible*, jasa merupakan barang tidak berwujud yang merupakan perbuatan, tindakan, pengalaman, proses, kinerja.

Namun jasa konstruksi tidak sepenuhnya di definisikan sebagai jasa karena sifat produknya yang berwujud, tidak seperti jenis jasa lain seperti jasa perbankan, jasa akuntansi, dan jenis jasa lainnya.

Konstruksi menurut Hillebrandt dalam Ofori (1990) didefinisikan sebagai pihak-pihak yang terlibat dalam proses konstruksi dan sampai batas tertentu, termasuk pemasok yang menyediakan sumber daya dalam industri konstruksi tersebut.

Industri jasa konstruksi dapat dikelompokkan kedalam suatu sektor ekonomi yang merencanakan, mendesain, melakukan konstruksi, merubah, melakukan pemeliharaan, melakukan perbaikan, dan melakukan penghancuran bangunan dalam semua bentuk pekerjaan tehnik sipil, mekanikal, rancang bangun struktur elektrik, dan pekerjaan sejenis lainnya. Jadi industri tersebut termasuk (Ofori, 1990, hlm.23-24) :

- (a) perseorangan, badan usaha, dan agen baik yang dikelola oleh publik maupun pribadi, yang melibatkan pekerjaan fisik konstruksi, dimana keduanya memiliki aktivitas utamanya di bidang konstruksi dan bagian-bagian pekerjaan yang relevan dan entitas yang terlibat di bidang bisnis lain yang menjadi pihak tertentu yang terlibat dalam kegiatan memelihara produk konstruksi.
- (b) Pihak-pihak yang menyediakan segala macam perencanaan, desain, pengawasan, dan layanan yang terkait dengan manajemen konstruksi

Namun definisi tersebut tidak termasuk manufaktur atau penjual material yang digunakan dalam proses konstruksi. Jadi meskipun perusahaan konstruksi memproduksi bahan baku konstruksi seperti concrete blocks, precast concrete, dan perlengkapan bahan-bahan tersebut sebagai bagian aktivitas normal perusahaannya, maka kegiatan produksi atas produk-produk tersebut, tidak digolongkan sebagai industri jasa konstruksi.

Jasa konstruksi berbeda dengan manufaktur memiliki karakter yang berbeda walaupun kedua-duanya memiliki ukuran produktivitas untuk menghasilkan suatu produk yang memiliki bentuk fisik yang baru. Ditinjau dari terminologinya, urutan proses manufaktur menyerupai manajemen pabrik yang akan memproduksi sebuah benda dimana berbeda dengan konstruksi dimana pada saat implementasi proses kegiatan konstruksi, nilai produk ditetapkan di awal sedangkan proses dilakukan kemudian sementara dalam kegiatan manufaktur proses produksi dilakukan terlebih dahulu, dan nilai atas produk tersebut dapat diketahui

kemudian. Perbedaan tersebut juga dapat menjelaskan bagaimana suatu kegiatan konstruksi dan manufaktur berbeda dalam menghasilkan nilai tambah bagi pihak-pihak yang melakukan usaha tersebut dimana dapat di analisa besarnya pendapatan yang akan dihasilkan dari kedua kegiatan produksi konstruksi dan manufaktur tersebut.

Secara umum perbedaan antara kegiatan konstruksi dengan manufaktur dapat di jelaskan dalam tabel 3.1. sebagai berikut :

Tabel 3.1.
Perbedaan kegiatan konstruksi dengan kegiatan manufaktur

No.	Uraian	Konstruksi	Manufaktur
1.	Jadwal produksi	Jadwal dan rancangan hanya digunakan satu kali dalam proses konstruksi	Jadwal dan rancangan digunakan untuk proses pengerjaan yang berulang
2.	Lokasi	Lokasi produksi bersifat sementara	Lokasi produksi bersifat tetap
3.	Hasil produksi	Hasil produksi tidak selalu identik tergantung dari lokasi dan peruntukan	Hasil produksi identik
4.	Kegiatan produksi	Merupakan kegiatan perintis, seperti pembangunan infrastruktur	Bukan merupakan kegiatan perintis
5.	Skala	Berskala besar dengan kuantitas yang relative sedikit	Berskala besar maupun kecil dengan kuantitas besar (produk massal)
6.	Karakteristik biaya	Karakteristik biaya berbeda antara proyek yang satu dengan yang lainnya, sehingga laba bersih buat kontraktor agak sulit diprediksi	Karakteristik biaya relatif sama, sehingga dapat di buat prediksi laba untuk setiap proses produksi.

Dalam melihat substansi kegiatan konstruksi, banyak sudut pandang yang harus dilihat dalam kegiatan tersebut, antara lain mengenai jenis-jenis konstruksi, tahap kegiatan dalam proyek konstruksi, pihak-pihak yang terlibat dalam proyek konstruksi, organisasi proyek konstruksi, manajemen proyek konstruksi, dan unsur-unsur pengelola dalam kegiatan konstruksi.

Semua elemen dalam kegiatan konstruksi tersebut haruslah tertuang dalam sebuah kontrak dimana kontrak tersebut mengatur mengenai perencanaan,

pelaksanaan, dan pengawasan dalam kegiatan jasa konstruksi. Kontrak merupakan suatu gambaran umum dalam bidang konstruksi yang mencakup kegiatan perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan, dimana dalam kontrak tersebut juga dapat menjadi alat untuk melakukan estimasi mengenai biaya-biaya yang timbul dalam setiap tahapan kegiatan konstruksi.

Konstruksi merupakan kegiatan membangun sarana maupun prasarana. Dalam sebuah bidang arsitektur atau teknik sipil, sebuah konstruksi juga dikenal sebagai bangunan atau satuan infrastruktur pada sebuah area atau pada beberapa area. Kegiatan konstruksi dikenal sebagai satu pekerjaan, tetapi dalam kenyataannya konstruksi merupakan satuan kegiatan yang terdiri dari beberapa pekerjaan yang berbeda. Dalam melakukan suatu konstruksi biasanya dilakukan sebuah perencanaan terpadu, hal ini terkait dengan metode penentuan besarnya biaya yang diperlukan, rancang-bangun, dan efek lain yang akan terjadi saat pekerjaan konstruksi dilakukan. Suatu kegiatan konstruksi terkait dengan pendanaan, dampak lingkungan, keamanan lingkungan konstruksi, ketersediaan material bangunan, logistik, ketidak-nyamanan publik terkait dengan adanya penundaan pekerjaan konstruksi, persiapan dokumen dan tender, dan lain sebagainya.

Setelah dilakukan kegiatan perencanaan maka tahapan berikutnya adalah kegiatan pelaksanaan konstruksi, dalam kegiatan pelaksanaan konstruksi inilah sebagian besar penggunaan faktor produksi dilakukan. Kegiatan konstruksi diawasi oleh pengawas, dalam hal ini bisa berarti manajer proyek, insinyur disain, atau arsitek proyek dan pengawasan lapangan yang mengawasi pekerja konstruksi di lapangan.

Proyek konstruksi menurut Ervianto (2005) merupakan suatu rangkaian kegiatan yang hanya satu kali dilaksanakan dan umumnya berjangka waktu pendek. Dalam rangkaian kegiatan tersebut, terdapat suatu proses yang mengolah sumber daya proyek menjadi suatu kegiatan yang berupa bangunan. Proses yang terjadi dalam rangkaian tersebut tentunya melibatkan pihak-pihak yang terkait, baik secara langsung maupun tidak langsung dan hubungan antara pihak-pihak yang terlibat dalam suatu proyek dibedakan atas hubungan fungsional dan hubungan kerja, Kegiatan konstruksi dilakukan dalam suatu satuan kegiatan yang

disebut proyek, Proyek Konstruksi dapat dibedakan menjadi dua kelompok bangunan (Ervianto, 2005, hlm.14) yaitu :

- 1) Bangunan Gedung berupa rumah, pabrik, dan lain-lain, ciri-ciri dari kelompok bangunan ini adalah :
 1. Proyek konstruksi menghasilkan tempat orang bekerja atau tinggal.
 2. Pekerjaan dilaksanakan pada lokasi yang relatif sempit dengan kondisi pondasi umumnya diketahui.
- 2) Bangunan Sipil berupa jalan, jembatan, bendungan, dan infrastruktur lainnya. Ciri-ciri dari kelompok bangunan sipil adalah :
 1. Proyek konstruksi dilaksanakan untuk mengendalikan alam agar berguna bagi kepentingan manusia.
 2. Pekerjaan dilaksanakan pada lokasi yang luas atau panjang dan kondisi pondasi sangat berbeda satu dengan lainnya dalam suatu proyek.
 3. Manajemen dibutuhkan untuk memecahkan permasalahan.

3.2. Karakteristik industri Jasa Konstruksi

Produk dari suatu industri konstruksi telah memiliki karakteristik yang sudah dikenal, dimana memiliki diferensiasi dengan produk lainnya, karakteristik tersebut menyebabkan sulitnya menjelaskan metode produksi, organisasi, penentuan harga, metode pembayaran, keputusan keuangan dan pengawasan. Suatu industri jasa konstruksi memiliki struktur yang berbeda dengan industri lainnya. (Hillebrant, 1989, hlm. xviii), pola manajemen konstruksi yang berubah-ubah dari proyek satu ke proyek lainnya membuat pengakuan pendapatan dalam kegiatan jasa konstruksi mempengaruhi profitabilitas perusahaan konstruksi berdiferensiasi tergantung dari jenis proyek konstruksi yang dijalankan.

Industri jasa konstruksi memiliki karakteristik dimana merupakan kegiatan jasa yang besar, merupakan pekerjaan yang memiliki hubungan dalam berbagai sektor ekonomi, ukuran yang besar, dibutuhkan peran pemerintah, jangka waktu pengerjaan yang lama, struktur industri konstruksi heterogen, karena terdapat berbagai macam kegiatan konstruksi, dan suatu industri dapat masuk kesalah satu jenis pekerjaan jasa konstruksi tanpa harus mengerjakan seluruh proyek konstruksi.

Kegiatan dalam jasa konstruksi memiliki karakteristik sebagai berikut (Ofori, 1990, hlm.58) :

- (1) Ukuran kegiatan jasa yang besar.

Industri jasa konstruksi memiliki ukuran yang besar, karena jasa konstruksi memiliki peran yang besar dalam perekonomian nasional. Karena hasil dari jasa konstruksi memiliki produk yang digunakan sebagai salah satu faktor produksi dalam semua sektor ekonomi. Kinerja dari industri konstruksi dipengaruhi oleh sektor ekonomi lain, yaitu jika terjadi kenaikan pertumbuhan ekonomi, maka semua sektor ekonomi akan menggunakan jasa konstruksi untuk membangun pendukung faktor produksi dalam suatu sektor ekonomi begitu juga sebaliknya.

- (2) Masing-masing sektor ekonomi dimana industri terhubung memiliki perangkat khusus yang mengatur aktivitas, prospek, masalah, dan batasan. Kesulitan dalam industri konstruksi dapat muncul dari hal-hal atau kejadian yang tidak secara langsung berhubungan dengan suatu sektor ekonomi yang menggunakan jasa di sektor konstruksi.

- (3) Periode yang sebenarnya dibutuhkan untuk menjalankan kegiatan di sektor konstruksi maupun kinerja yang buruk dalam sektor konstruksi memiliki hubungan dan masalah yang kompleks terhadap sektor ekonomi begitu juga sebaliknya.

- (4) Beberapa pihak yaitu individu maupun publik atau keduanya yang terlibat dalam berbagai aspek dalam kegiatan konstruksi, dan sering mengalami kesulitan untuk melakukan kordinasi atas aktivitas mereka dan membangun kebijakan yang komperhensif dalam kegiatan konstruksi.

- (5) Dalam sektor konstruksi pemerintah bertindak sebagai klien.

Pemerintah telah menggunakan kekuasaannya untuk mengawasi segmen terbesar dari seluruh permintaan konstruksi, investasi di bidang konstruksi perlu adanya campur tangan pemerintah, karena salah satu indikator perekonomian yang dominan adalah di bidang konstruksi, sektor konstruksi sangatlah mahal, namun tidak produktif, namun semua sektor ekonomi menggunakan konstruksi sebagai salah satu pendukung kegiatan dan sebagai salah satu faktor produksi.

Ketersediaan kredit sebagai salah satu penggerak sektor konstruksi membutuhkan campur tangan pemerintah untuk membuat kebijakan yang mendukung dilaksanakannya dan berkembangnya sektor kegiatan konstruksi.

Di negara berkembang, pemerintah aktif mempromosikan produk lokal sebagai bahan baku maupun bahan pembantu proses kegiatan konstruksi dan mengurangi penggunaan bahan impor untuk kegiatan konstruksi.

(6) Biaya Tinggi.

Salah satu ciri-ciri dari kegiatan jasa konstruksi adalah biaya yang tinggi atau mahal, produk dari suatu kegiatan konstruksi sangatlah mahal. Salah satu yang diharapkan dari sektor konstruksi dari mahalnya kegiatan konstruksi adalah kebutuhan akan adanya ketersediaan kredit melalui fasilitas bank sentral yang merupakan campur tangan pemerintah untuk meningkatkan sektor konstruksi, kebutuhan akan fasilitas kredit ini bukan hanya untuk kepentingan penawaran dari sisi kontraktor namun juga kebutuhan permintaan konsumen.

(7) Karakteristik permintaan akan produk konstruksi,

Permintaan akan produk konstruksi disesuaikan dengan waktu, penggunaan produk dengan jenis dan ukuran tertentu, lokasi, dan beberapa karakteristik khusus.

Permintaan akan produk konstruksi berfluktuatif didasarkan pada :

- (a) Industri tersebut sebagian besar tidak melakukan adanya persediaan atas produknya.
- (b) Industri tersebut tidak bisa secara pasti merencanakan dan mendapatkan sumber daya dengan harga dan jumlah yang pasti.
- (c) Industri konstruksi tergantung pada jumlah pegawai tidak tetap atau buruh dan mengalokasikan sedikit investasi usaha dalam bentuk peralatan dan perlengkapan, hal ini tidak mendukung peningkatan keahlian, pengalaman, maupun pengenalan tehnik baru bagi karyawan.

- (8) Ketahanan produk,
Seperti yang diharapkan para pelaku bidang konstruksi, segala komponen dalam produk konstruksi dibuat dari bahan yang memiliki daya tahan untuk jangka waktu yang lama.
- (9) Karakteristik dalam pekerjaan konstruksi,
Karakteristik dominan dalam kegiatan konstruksi adalah tenaga kerja sebagai faktor produksi utama walaupun pekerjaan dalam pembuatan konstruksi tidak menarik.
- (10) Teknologi,
Dalam sektor konstruksi teknologi yang digunakan relatif sederhana, sehingga secara keseluruhan dalam industri konstruksi, sangat mudah bagi masyarakat untuk masuk dalam kegiatan usaha sektor konstruksi, sebagaimana diketahui bahwa faktor produksi dominan dalam industri konstruksi adalah tenaga kerja. Teknologi dalam sektor konstruksi juga berbeda-beda tergantung kemampuan masing-masing negara.
- (11) Organisasi,
dalam suatu proyek konstruksi, sejumlah tenaga ahli yang berasal dari perusahaan berbeda sering digunakan sebagai sub-kontraktor dalam suatu proyek konstruksi. Menurut Cherns and Bryant (1984) proyek konstruksi disebut juga sebagai “kumpulan organisasi sementara” dimana anggota-anggotanya digambarkan sebagai berikut : merupakan wakil dari berbagai organisasi yang berbeda; wakil ini sesungguhnya akan kembali lagi kepada organisasi asalnya, atau pada proyek baru ketika bangunan telah diselesaikan. Kumpulan organisasi sementara ini akan dalam bentuk bermacam-macam, tergantung kepada sifat dari proyek yang dijalankan, sifat dari klien, dan bentuk kontrak yang dipilih.
- (12) Jangka waktu,
Konstruksi dalam prosesnya melalui beberapa tahapan kerja sampai pada titik pekerjaan penyelesaian, masing-masing dari tahap kerja tersebut memerlukan waktu yang tergantung pada jenis pekerjaan dan tingkat kesulitan serta faktor lainnya yang mempengaruhi cepat atau lambatnya satu tahapan pekerjaan diselesaikan. Resiko akan jangka waktu penyelesaian

pekerjaan akan lebih lama diselesaikan sangat mungkin terjadi, hingga jangka waktu penyelesaian pekerjaan secara keseluruhan akan tergantung dari hambatan yang mungkin terjadi pada setiap tahapan pekerjaan.

(13) Struktur

Struktur dalam industri konstruksi dihasilkan secara langsung dari permintaan akan jasa kegiatan konstruksi, perbedaan jenis dari proyek yang akan dilaksanakan, dan adanya kesempatan untuk masuk ke dalam industri konstruksi yang relatif mudah. perusahaan bidang konstruksi sangat heterogen dan kebanyakan merupakan perusahaan kecil.

3.3. Penghasilan dan biaya dalam kegiatan Jasa Konstruksi

Sifat dan aktivitas kegiatan jasa konstruksi memiliki keunikan karena aktivitas jasa konstruksi didasarkan pada tanggal aktivitas kontrak mulai dilakukan dan selesai pada suatu tanggal tertentu yang periodenya biasanya berbeda dengan periode akuntansi maupun periode tahun pajak menurut aturan perpajakan sehingga perlu dilakukan berlakunya pengakuan perpajakan untuk mengakui kapan pendapatan dan biaya suatu kontrak konstruksi harus diakui sebagai beban dan pendapatan dalam laporan rugi laba maupun bagaimana kewajiban perpajakan atas pendapatan dari jasa konstruksi untuk suatu periode kontrak konstruksi dapat dilaksanakan sesuai peraturan perpajakan yang berlaku.

Penghasilan dan biaya atas suatu kegiatan konstruksi didasarkan pada kontrak, namun masih terdapat kemungkinan bahwa pendapatan atau biaya selama masa kontrak dapat berubah, naik atau turun dari suatu periode ke periode berikutnya.

Pendapatan dalam kegiatan konstruksi diakui ketika kejadian dan resiko dan nilai yang timbul dari produk jasa konstruksi diserahkan kepada konsumen. Pengakuan pendapatan menjadi masalah utama terjadi pada kontrak. dalam suatu kontrak konstruksi untuk jangka panjang, pengakuan pendapatan dilakukan menggunakan Metode Persentase Penyelesaian dan pengakuan pendapatan juga boleh diperhitungkan memakai Metode Kontrak yang Selesai.

Pengakuan pendapatan dalam suatu kegiatan konstruksi yang dilakukan dalam jangka waktu kontrak jangka panjang sulit dilakukan karena banyaknya kejadian dan jumlah yang harus diestimasi selama masa konstruksi yang berlangsung

beberapa tahun, hal tersebut juga disebabkan adanya estimasi-estimasi yang di buat dalam rangka pengerjaan proyek berubah karena perubahan spesifikasi yang diinginkan oleh klien maupun adanya hal-hal yang tidak diinginkan yang terjadi selama masa konstruksi. Ada beberapa metode pengakuan pendapatan yang berbeda yang dilaksanakan oleh perusahaan konstruksi diantaranya dengan mengidentifikasi pendapatan dari perkiraan kas, akrual, penyelesaian kontrak, dan dengan metode persentase penyelesaian kontrak, tetapi laporan keuangan dapat menerapkan metode persentase penyelesaian kontrak, berikut ini beberapa metode pengakuan pendapatan dalam jasa konstruksi (Schexnayder and Mayo, 2004, hlm.318-319) :

(1) Metode kas dalam pengakuan pendapatan,

Perusahaan konstruksi dapat mencatat penerimaan ketika pembayaran atas jasa diterima (berdasarkan tanggal aktual saat pembayaran) dan mencatat biaya yang timbul sesuai tanggal transaksi biaya tersebut. Meskipun tidak ada gambaran yang akurat mengenai kondisi keuangan dalam suatu proyek konstruksi

(2) Proses akumulasi langsung atas pengakuan pendapatan

Dalam metode ini biaya yang diperhitungkan adalah biaya yang terjadi pada tanggal transaksi (walaupun belum dilakukan pembayaran) dan pendapatan yang telah dilakukan penagihan pada suatu tanggal tertentu.

(3) Pengakuan pendapatan dengan metode kontrak penyelesaian

Metode kontrak penyelesaian seharusnya hampir tidak pernah digunakan dan hanya digunakan dalam kondisi :

- Kontraktor mengerjakan kontrak pekerjaan untuk jangka waktu pekerjaan yang sangat pendek.
- Kondisi yang digunakan untuk menggunakan metode prosentase penyelesaian tidak dapat dipenuhi.
- Adanya indikasi bahwa kontrak kerja konstruksi yang dilakukan diluar kondisi normal, atau penuh dengan resiko.

(4) Pengakuan pendapatan dengan metode prosentase penyelesaian.

Metode prosentase penyelesaian seharusnya digunakan ketika estimasi dari pekerjaan dalam tahap penyelesaian, termasuk pendapatan, dan biaya yang terjadi dan dalam kondisi dimana :

- Kontrak secara jelas menyebutkan hak maupun kewajiban yang berkaitan dengan semua pihak yang terlibat.
- Pemilik diharapkan dapat memenuhi semua kewajiban berdasarkan kontrak.
- Kontraktor dapat diharapkan untuk melaksanakan kewajiban berdasarkan kontrak.

Ketika menerapkan metode penyelesaian kontrak, penghitungan pendapatan dilakukan dengan terlebih dahulu melakukan pengukuran pekerjaan kontrak terhadap biaya pada tanggal pengukuran dan penyelesaian yang direncanakan dalam ukuran persentase.

Menurut Steven M Bragg dalam bukunya *Accounting Reference Desktop* (2002) terdapat definisi mengenai pengakuan pendapatan berkaitan dengan kegiatan usaha konstruksi yaitu :

(1) Pengakuan pendapatan metode kontrak penyelesaian

Dalam industri konstruksi, salah satu pilihan dalam pengakuan pendapatan adalah menunggu sampai proyek konstruksi diselesaikan dalam seluruh aspek kegiatan konstruksi tersebut sebelum pengakuan yang berhubungan dengan pendapatan. Metode ini diterapkan dalam kondisi biaya maupun pendapatan yang timbul dalam kegiatan konstruksi tersebut tidak dapat ditelusuri dengan jelas atau ketika ada beberapa ketidakpastian berkaitan dengan adanya biaya tambahan dalam proyek atau penerimaan pembayaran dari pelanggan atau klien. Walaupun begitu pendekatan ini tidak menunjukkan adanya imbalan dari penghasilan yang disajikan dalam laporan keuangan dari perusahaan konstruksi sampai suatu proyek atau pekerjaan dapat dikatakan selesai, dimana laporan keuangan tersebut juga tersebut tidak dapat memberikan informasi memadai mengenai adanya kesanggupan perusahaan untuk menghasilkan pendapatan. Sebagai konsekuensinya, metode presentase

penyelesaian akan menjadi pilihan dimana biaya dan pendapatan dapat diperkirakan.

(2) Pengakuan pendapatan dengan metode presentase penyelesaian

Metode ini biasa digunakan dalam industri konstruksi, dimana proyek konstruksi untuk jangka panjang membuat perusahaan dapat melakukan pengakuan pendapatan atau biaya sampai proyek diselesaikan, dimana pengakuan pendapatan atau biaya tersebut hanya mungkin terjadi hanya untuk suatu interval. Dengan menggunakan pendekatan ini, akuntan dapat mengembangkan proyeksi presentase berdasarkan biaya keseluruhan yang terjadi dalam ukuran persentase dari estimasi biaya keseluruhan dari proyek, dan mengkalkulasikan persentase penyelesaian dengan total pendapatan yang akan dihasilkan berdasarkan kontrak (walaupun pendapatan yang seharusnya diterima belum di tagihkan kepada pelanggan atau klien). jumlah yang dihasilkan tersebut diakui sebagai pendapatan. Laba kotor yang berkaitan dengan proyek diakui secara proporsional sesuai dengan saat pendapatan diakui.

3.4. Kontrak dalam Jasa Konstruksi

Kontrak dalam suatu kegiatan jasa konstruksi menjadi dasar dilaksanakannya kegiatan konstruksi mulai dari perencanaan, pelaksanaan, dan juga pengawasan konstruksi.

Dalam kontrak tersebut menurut pandangan akuntansi, terdapat hal-hal yang berkaitan dengan fasilitas-fasilitas yang digunakan dalam suatu kegiatan konstruksi dimana fasilitas tersebut dapat dikapitalisasi dan diamortisasi serta adanya biaya perawatan dan pengoperasian fasilitas yang dibiayakan dalam suatu periode akuntansi yang biasa dilakukan dalam waktu satu tahun atau periode akuntansi tertentu, Selain itu dalam kontrak tersebut dijelaskan pekerjaan yang dilakukan oleh karyawan kontraktor maupun yang dilakukan oleh pihak diluar kontraktor yang dapat berupa perusahaan lain yang berperan sebagai sub kontraktor yang memiliki spesialisasi pekerjaan yang merupakan bagian pekerjaan dalam suatu proyek pekerjaan konstruksi secara keseluruhan.

Selain itu kontrak konstruksi juga mengatur mengenai metode pembayaran atas pekerjaan konstruksi.

3.4.1. Definisi kontrak

Kontrak didefinisikan sebagai suatu pengikatan antara dua pihak atau lebih, Menurut PSAK No.34 kontrak konstruksi didefinisikan sebagai suatu kontrak yang dinegosiasikan secara khusus untuk konstruksi suatu aset atau suatu kombinasi aset yang berhubungan erat satu sama lain atau saling tergantung dalam rancangan, teknologi, fungsi, atau tujuan, atau penggunaan pokok.

3.4.2. Jenis-jenis kontrak

Ada empat jenis dasar kontrak konstruksi diantaranya adalah kontrak harga tetap, kontrak harga perunit, biaya tambahan, dan pengembangan desain. beberapa jenis kontrak mungkin akan timbul sebagai akibat dari kombinasi antara kondisi yang terdapat pada suatu jenis kontrak dengan kontrak yang lain. Penjelasan jenis-jenis kontrak tersebut menurut Charles S Philips (1999, hlm.8-9) adalah sebagai berikut :

1. Kontrak harga tetap (keseluruhan)

Dalam kontrak ini kontrak menetapkan dan menjamin seluruh kompensasi terhadap seluruh tenaga kerja, material, dan peralatan, dan jasa yang pasti akan dilaksanakan untuk menyelesaikan fasilitas yang dijabarkan dalam kontrak konstruksi. Kontrak harga tetap memberikan pemilik kepastian akan harga yang tetap (sepanjang tidak ada perubahan selama masa konstruksi yang telah ditetapkan dalam kontrak) terhadap anggaran biaya selama proyek konstruksi.

2. Kontrak harga per unit

Kontrak harga perunit digunakan untuk yang tidak begitu rumit yang didasarkan pekerjaan yang dapat diidentifikasi dalam satuan unit. Contohnya kontrak untuk pemasangan paving blok yang dapat dihitung akurat berdasarkan suatu area maupun ketebalannya. Kontrak harga perunit juga memerlukan persiapan yang hati-hati untuk mencegah terjadinya penyimpangan biaya dalam pengerjaannya.

3. Kontrak biaya tambahan

Kontrak biaya tambahan adalah pilihan yang terbaik dalam kondisi mendesak atau ketika terjadi suatu kondisi dimana waktu dan biaya dalam suatu pekerjaan tersebut tidak akurat. Jenis-jenis kontrak untuk biaya tambahan tersebut pada umumnya berupa tambahan material dan bisa dengan adanya tambahan biaya jasa kontraktor, dan secara detil ditunjukkan dalam kontrak.

4. Kontrak desain dan pembangunan

Adalah jenis kontrak yang melaksanakan pekerjaan desain dan konstruksi sebagai satu kesatuan jasa konstruksi yang diberikan. Penggabungan jenis pekerjaan desain dan pembangunan dalam suatu kontrak pekerjaan konstruksi mengurangi konflik antara desainer, kontraktor, dan pemilik yang menginginkan integrasi desain, spesifikasi dan perancangan suatu produk konstruksi dan menyatukan tanggung jawab antara pekerjaan desain dan pekerjaan pembangunan.

Jenis-jenis kontrak menjadi dasar bagaimana pengakuan pendapatan atas suatu transaksi dalam bidang jasa konstruksi yang menjadi dasar penghasilan dapat menjadi dasar pengenaan pajak. Namun tidak tertutup kemungkinan adanya bentuk kontrak diluar jenis-jenis kontrak yang telah disebutkan diatas karena sifat dan kondisi tertentu pekerjaan konstruksi.

3.5. Pendapatan dan Biaya dalam Kontrak Konstruksi menurut Standar Akuntansi Keuangan dan *International Accounting Standard*

Pada prakteknya jasa konstruksi tidak dipisahkan antara jasa yang sebenarnya dilakukan dengan biaya-biaya lain yang terjadi dalam proses konstruksi. Pendapatan kontrak menurut PSAK Nomor 34 tentang Akuntansi Kontrak Konstruksi paragraph 10 mengenai pendapatan konstruksi disebutkan :

- (a) nilai pendapatan semula yang disetujui dalam kontrak, dan
- (b) Penyimpangan dalam pekerjaan kontrak, klaim, dan pembayaran insentif dengan kondisi bahwa hal tersebut memungkinkan untuk menghasilkan pendapatan; dan dapat diukur dengan andal.

Sementara Biaya kontrak menurut PSAK Nomor 34 tentang Akuntansi Kontrak Konstruksi paragraph 15 mengenai pendapatan konstruksi terdiri atas :

- (a) Biaya yang berhubungan langsung dengan kontrak tertentu;
- (b) Biaya yang dapat diatribusikan pada aktivitas kontrak pada umumnya dan dapat dialokasikan ke kontrak tersebut; dan
- (c) Biaya lain yang secara khusus dapat ditagihkan ke pemberi kerja sesuai isi kontrak.

Dalam Paragraf 16 dijelaskan bahwa biaya langsung terdiri dari :

- (a) biaya pekerja lapangan, termasuk penyelia
- (b) biaya bahan yang digunakan dalam konstruksi
- (c) Penyusutan sarana dan peralatan yang digunakan dalam kontrak tersebut
- (d) Biaya pemindahan sarana, peralatan, bahan-bahan, dari dan ke lokasi pelaksanaan kontrak
- (e) Biaya penyewaan sarana dan pelaksanaan
- (f) Biaya rancangan dan bantuan teknis yang berhubungan dengan kontrak tersebut
- (g) estimasi biaya pembetulan dan biaya-biaya lain yang mungkin timbul selama
- (h) masa jaminan; dan
- (i) klaim dari pihak ketiga.

Penghasilan yang didapatkan dalam suatu proses jasa konstruksi berbeda dengan bidang usaha lain, sesuai dengan penjelasan teori mengenai karakteristik industri jasa konstruksi, dalam jasa konstruksi, untuk kepentingan perpajakan pendapatan diakui secara basis kas, baik dalam bentuk uang muka maupun termin, sementara untuk kepentingan akuntansi, pengakuan pendapatan di lakukan menurut metode akuntansi berdasarkan PSAK Nomor 34 tentang Akuntansi Kontrak Konstruksi paragraf 20, dimana bila hasil kontrak dapat diestimasi secara andal, maka pengakuan pendapatan kontrak dan biaya kontrak yang berhubungan dengan kontrak konstruksi, harus diakui masing-masing sebagai pendapatan dan beban dengan memperhatikan tahap penyelesaian aktivitas kontrak pada tanggal neraca.

Dalam *International Accounting Standard* pengakuan pendapatan dan biaya atas kegiatan jasa konstruksi diatur sebagai berikut :

Biaya-biaya ini dapat dikurangkan dari keuntungan yang bersifat insidental yaitu keuntungan yang tidak termasuk dalam pendapatan kontrak, misalnya keuntungan dari penjualan kelebihan bahan dan pelepasan sarana dan peralatan pada akhir kontrak. Menurut *International Accounting Standard* Sebuah kontrak konstruksi adalah suatu kontrak yang dinegosiasikan secara khusus untuk pembangunan suatu aset atau kelompok aset terkait. (IAS 11,3).

Sesuai dengan IAS No. 11, jika kontrak mencakup dua atau lebih banyak aset konstruksi dari setiap aset harus dicatat secara terpisah dengan syarat :

- (a) Proposal terpisah telah diajukan untuk setiap aset,
- (b) bagian dari kontrak untuk setiap pekerja yang dinegosiasikan secara terpisah dan
- (c) biaya dan pendapatan dari masing-masing aset dapat diukur. Jika tidak, kontrak harus diakui secara keseluruhan. (IAS 11,8)

Dalam IAS No.11, pengakuan pendapatan dalam kontrak konstruksi dapat diperkirakan andal, jika pendapatan dan pengeluaran yang diakui sebanding dengan tahap pelaksanaan kegiatan kontrak, dengan metode persentase penyelesaian akuntansi atau membuat estimasi yang dapat dipercaya dan diandalkan dari total nilai kontrak, tahap penyelesaian dan biaya untuk menyelesaikan kontrak.

Jika hasil estimasi tidak dapat dipercaya dan diandalkan, tidak ada keuntungan harus diakui. Sebaliknya, pendapatan kontrak harus diakui hanya sejauh biaya kontrak diharapkan dapat *recovery* dan biaya kontrak harus diakui sesuai periode akuntansi. Dalam hal terjadi kerugian, maka kerugian tersebut dapat diakui segera dan diperhitungkan dalam laporan rugi laba.

Tahap penyelesaian kontrak dapat ditentukan dengan berbagai cara :

- menilai proporsi biaya kontrak yang terjadi untuk pekerjaan yang dilakukan sampai saat total biaya kontrak dapat diperhitungkan,
- survei terhadap pekerjaan yang dilakukan, atau
- menilai penyelesaian berdasarkan proporsi fisik dengan kontrak kerja.

BAB 4

PAJAK PENGHASILAN PADA SEKTOR JASA KONSTRUKSI

4.1. Kegiatan Jasa Konstruksi, Penetapan Kriteria Dan Penentuan Klasifikasi Usaha Jasa Konstruksi Yang Menjadi Dasar Peraturan Pajak Penghasilan Dibidang Jasa Konstruksi

Berdasarkan publikasi OECD tahun 2008 mengenai gambaran industri konstruksi di Indonesia, ada beberapa masalah yang dihadapi dalam praktek kegiatan jasa konstruksi salah satu diantaranya adalah permasalahan sertifikasi, dimana sertifikasi dalam bidang usaha konstruksi dikeluarkan oleh LPJK yang menjadi dasar pembedaan tarif perpajakan untuk bidang usaha konstruksi. LPJK yang keberadaannya diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 juga menimbulkan beberapa masalah selain masalah terkait dengan perpajakan dengan diberlakukannya Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 (selanjutnya dapat disingkat menjadi PP 51 Tahun 2008 dan PP 40 Tahun 2009), dimana masalah tersebut berpengaruh pada kinerja industri jasa konstruksi dan berimplikasi pada pemungutan pajak.

Jasa konstruksi dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi dipisahkan menjadi tiga proses pekerjaan yaitu perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan. Namun terjadi ketidakjelasan karakteristik dari setiap kegiatan dalam jasa konstruksi tersebut.

Berdasarkan Pasal 1 PP 51 Tahun 2008 ayat (4),(5), dan (6) ditetapkan bahwa jasa konstruksi dibagi dan didefinisikan menjadi jasa perencanaan konstruksi, jasa pelaksanaan konstruksi, dan jasa pengawasan konstruksi, mengenai kualifikasi usaha dalam peraturan tersebut hanya dirinci kedalam jasa konstruksi dengan kualifikasi :

- (1) usaha kecil
- (2) memiliki kualifikasi, dan
- (3) tidak memiliki kualifikasi usaha

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 1999 tentang jasa konstruksi disebutkan bahwa Jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi,

dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 disebutkan sebagai berikut :

- (1). Jenis usaha jasa konstruksi terdiri dari usaha perencanaan konstruksi, usaha pelaksanaan konstruksi, dan usaha pengawasan konstruksi yang masing-masing dilaksanakan oleh perencana konstruksi, pelaksanakonstruksi, dan pengawas konstruksi.
- (2). Usaha perencanaan konstruksi memberikan layanan jasa perencanaan dalam pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan mulai dari studi pengembangan sampai dengan penyusunan dokumen kontrak kerja konstruksi.
- (3). Usaha pelaksanaan konstruksi memberikan layanan jasa pelaksanaan dalam pekerjaan konstruksi yang meliputi rangkaian kegiatan atau bagian-bagian dari kegiatan mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil pekerjaan konstruksi.
- (4). Usaha pengawasan konstruksi memberikan layanan jasa pengawasan baik keseluruhan maupun sebagian pekerjaan pelaksanaan konstruksi mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil konstruksi.

Sementara itu, dalam peraturan perpajakan dalam Pasal PP 51 Tahun 2008, pengertian atas pekerjaan jasa konstruksi hampir sama, namun dijelaskan mengenai subjek pajak pelaku jasa konstruksi tersebut, apakah termasuk kedalam golongan Wajib Pajak Badan atau orang Pribadi dalam kegiatan perencanaan, pelaksanaan, maupun pengawasan jasa konstruksi.

PP 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dari usaha jasa konstruksi Pasal 1 adalah sebagai berikut :

- (1). Jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultasi perencanaan, pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultansi pengawasan pekerjaan konstruksi.
- (2). Pekerjaan jasa konstruksi adalah keseluruhan atau sebagaian rangkaian kegiatan perencanaan dan/atau pelaksanaan beserta pengawasan yang mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrik, dan tata lingkungan masing-masing beserta kelengkapannya untuk mewujudkan suatu bangunan atau bentuk fisik lain.

- (3). Perencanaan Konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang perencanaan jasa konstruksi yang mampu mewujudkan pekerjaan dalam bentuk dokumen perencanaan bangunan fisik lain.
- (4). Pelaksanaan Konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pelaksanaan jasa konstruksi yang mampu menyelenggarakan kegiatannya untuk mewujudkan suatu hasil perencanaan menjadi bentuk bangunan atau bentuk fisik lain, termasuk di dalamnya pekerjaan konstruksi terintegrasi yaitu penggabungan fungsi layanan dalam model penggabungan Perencanaan, pengadaan, dan pembangunan (*engineering, procurement and construction*) serta model penggabungan perencanaan dan pembangunan (*design and build*).
- (5). Pengawasan Konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pengawasan jasa konstruksi, yang mampu melaksanakan pekerjaan pengawasan sejak awal pelaksanaan pekerjaan konstruksi sampai selesai dan diserahkan.

penjelasan mengenai bidang pekerjaan dari masing-masing jasa konstruksi dijelaskan menurut PP 51 Tahun 2008 dan Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008 untuk Jasa Perencanaan dan Jasa Pengawasan Konstruksi, serta Peraturan Nomor 11a Tahun 2008 untuk Jasa Pelaksanaan Konstruksi dengan penjelasan sebagai berikut :

4.1.1. Jasa Perencanaan Konstruksi

Jasa perencanaan konstruksi menurut Pasal 1 PP 51 Tahun 2008 adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang perencanaan jasa konstruksi yang mampu mewujudkan pekerjaan dalam bentuk dokumen perencanaan bangunan fisik lain. Lebih lanjut mengenai pengelompokan jenis jasa konstruksi untuk jenis jasa perencanaan dan pengawasan didefinisikan dalam peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008 yang di bagi menjadi beberapa bidang perencanaan dan pengawasan.

Untuk jasa perencanaan konstruksi dibagi menjadi bidang dan layanan, untuk bidang terdiri dari :

1) Bidang Arsitektural, yang meliputi jenis jasa :

- Jasa nasihat/ pradesain, desain, dan administrasi kontrak arsitektural
- Jasa arsitektural lansekap
- Jasa desain interior
- Jasa penilai perawatan bangunan dan gedung
- Jasa arsitektur lainnya

2) Bidang Sipil :

- Jasa nasehat/pradesain, dan desain enjiniring bangunan
- Jasa nasehat/Pra-desain, dan desain enjiniring, pekerjaan tehnik sipil keairan.
- Jasa nasehat/Pra-desain dan desain enjiniring pekerjaan tehnik sipil transportasi.
- Jasa nasehat/Pra desain dan desain enjiniring pekerjaan tehnik sipil lainnya

3) Bidang Mekanikal :

- Jasa desain enjiniring mekanikal
- Jasa nasehat/pradesain dan desain enjiniring industrial plant dan proses
- Jasa nasehat/pradesain dan desain enjiniring pekerjaan mekanikal lainnya

4) Bidang Elektrikal :

- Jasa desain enjiniring elektrikal
- Jasa nasehat/pradesain dan desain enjiniring sistem kontrol lalu lintas
- Jasa nasehat/pradesain dan desain enjiniring pekerjaan elektrikal lainnya.

5) Bidang Tata Lingkungan :

- Jasa konsultasi lingkungan
- Jasa perencanaan urban
- Jasa nasehat/pradesain dan enjiniring pekerjaan tata lingkungan lainnya.

Sementara layanan perencanaan konstruksi terdiri dari :

1) Layanan Jasa Survey :

- Jasa Survey Permukaan
- Jasa Pembuatan Peta
- Jasa Survey Bawah Tanah
- Jasa Geologi, Geofisik, dan Prospek Lainnya

2) Layanan Jasa Analisis dan Enjiniring Lainnya :

- Jasa Komposisi dan Analisis
- Jasa Enjiniring lainnya

4.I.2.Jasa Pelaksanaan Konstruksi

Jasa pelaksanaan konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pelaksanaan jasa konstruksi yang mampu menyelenggarakan kegiatannya untuk mewujudkan suatu hasil perencanaan menjadi bentuk bangunan atau bentuk fisik lain, termasuk di dalamnya pekerjaan konstruksi terintegrasi yaitu penggabungan fungsi layanan dalam model penggabungan perencanaan, pengadaan, dan pembangunan (*engineering, procurement and construction*) serta model penggabungan perencanaan dan pembangunan (*design and build*).

Jasa pelaksanaan secara rinci di uraikan dalam lampiran Peraturan LPJK Nomor 11a Tahun 2008, usaha jasa pelaksana konstruksi dibagi kedalam bidang :

1) Pelaksanaan Bidang Arsitektural, yang dibagi kedalam subbidang :

- Perumahan tunggal dan kopel
- Perumahan multi hunian
- Bangunan pergudangan dan industri
- Bangunan komersial
- Bangunan-bangunan non perumahan lainnya
- Fasilitas pelatihan olah raga diluar gedung, fasilitas rekreasi
- Pertamanan

Jenis pekerjaan lain yang termasuk kedalam bagian subbidang pelaksanaan arsitektural adalah :

- a) bagian subbidang *Finishing* Bangunan dengan jenis pekerjaan sebagai berikut :
 - Pekerjaan pemasangan instalasi aksesoris bangunan
 - Pekerjaan dinding dan kaca jendela
 - Pekerjaan interior
- b) bagian subbidang pekerjaan berketrampilan dengan jenis pekerjaan sebagai berikut :
 - Pekerjaan kayu
 - Pekerjaan logam
 - bagian subbidang perawatan gedung/bangunan dengan jenis pekerjaan perawatan gedung/bangunan.

2) Pelaksanaan Bidang Sipil, dengan subbidang pekerjaan sebagai berikut :

- Jalan raya dan jalan lingkungan
- Jalan kereta api
- Lapangan terbang dan *runway*
- Jembatan
- Jalan layang
- Terowongan
- Jalan bawah tanah
- Pelabuhan atau dermaga
- Drainase kota
- Bendung
- Irigasi dan Drainase
- Persungai, rawa, dan pantai
- Bendungan
- Pengerukan dan Pengurukan

Bagian pekerjaan yang merupakan subbidang pekerjaan persiapan terdiri dari pekerjaan :

- a) Pekerjaan persiapan
 - pekerjaan penghancuran

- pekerjaan penyiapan dan pengupasan lahan
- pekerjaan penggalian dan pemindahan tanah

b) Pekerjaan struktur

- Pekerjaan pemancangan
- Pekerjaan pelaksanaan pondasi
- Pekerjaan kerangka konstruksi atap
- Pekerjaan atap dan kedap air
- Pekerjaan pembetonan
- Pekerjaan konstruksi baja
- Pekerjaan pemasangan perancah pembetonan
- Pekerjaan perencanaan khusus lainnya

c) Pekerjaan finishing struktur, yang termasuk dalam pekerjaan dalam subbidang ini adalah pekerjaan pengaspalan.

3) Mekanikal dengan bidang jasa sebagai berikut :

- Instalasi pemanasan, ventilasi udara, dan AC dalam bangunan
- Pemipaan air dalam bangunan
- Instalasi pipa gas dalam bangunan
- Insulasi dalam bangunan
- Instalasi lift dan eskalator
- Pertambangan dan manufaktur
- Instalasi thermal, bertekanan, minyak, gas, geothermal (pekerjaan rekayasa)
- Konstruksi alat angkut dan alat angkat (pekerjaan rekayasa)
- Konstruksi perpipaan, minyak, gas, energi (pekerjaan rekayasa)
- Fasilitas produksi, penyimpanan minyak dan gas (pekerjaan rekayasa).
- Jasa penyedia peralatan kerja konstruksi.

4) Elektrikal

- Pembangkit tenaga listrik semua daya
- Pembangkit tenaga listrik dengan daya maksimal 10 Mega Watt/unit
- Pembangkit tenaga listrik energi baru yang terbarukan
- Jaringan transmisi tenaga listrik tegangan tinggi dan ekstra tegangan tinggi

- Jaringan transmisi telekomunikasi dan atau telepon
- Jaringan distribusi tenaga listrik tegangan menengah
- Jaringan distribusi tenaga listrik tegangan rendah
- Jaringan distribusi telekomunikasi dan atau telepon
- Instalasi kontrol dan instrumentasi
- Instalasi listrik gedung dan pabrik
- Instalasi listrik lainnya

5) Tata lingkungan, dibagi menjadi bidang jasa sebagai berikut :

- Perpipaan minyak
- Perpipaan gas
- Perpipaan air bersih/limbah
- Pengolahan air bersih
- Instalasi pengolahan limbah
- Pekerjaan pengeboran air tanah
- Reboisasi/penghijauan

4.1.3. Jasa Pengawasan Konstruksi

Jasa pengawasan konstruksi adalah pemberian jasa oleh orang pribadi atau badan yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pengawasan jasa konstruksi, yang mampu melaksanakan pekerjaan pengawasan sejak awal pelaksanaan pekerjaan konstruksi sampai selesai dan diserahterimakan.

sementara itu dalam jasa pengawasan konstruksi bidang pekerjaan menurut lampiran 1 Peraturan LPJK Nomor 12a Tahun 2008 dibagi kedalam beberapa layanan pengawasan yang terdiri dari :

1) Layanan Jasa Inspeksi Teknis :

- Jasa Enjiniring Fase Konstruksi dan Instalasi Bangunan
- Jasa Enjiniring Fase Konstruksi dan Instalasi Pekerjaan Teknik Sipil Transportasi
- Jasa Enjiniring Fase Konstruksi dan Instalasi Pekerjaan Teknik Sipil Keairan

2) Layanan Jasa Manajemen Proyek :

- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Bangunan.
- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik Sipil Transportasi
- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik Keairan
- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Pekerjaan Teknik sipil Lainnya
- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Industrial Plant dan Proses
- Jasa Manajemen Proyek Terkait Konstruksi Sistem Kontrol Lalu Lintas

3) Layanan Jasa Enjiniring Terpadu dengan sub layanan pengawasan jasa enjiniring terpadu

Mengenai uraian bidang pekerjaan perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan akan dilampirkan tersendiri dimana telah dirinci dan dijelaskan secara detail sehingga substansi pekerjaan – pekerjaan yang termasuk bidang usaha konstruksi dapat diidentifikasi. Masing-masing klasifikasi jenis jasa konstruksi tidak menjelaskan mengenai biaya bahan baku maupun bahan pembantu, dimana unsur-unsur bahan pembantu maupun bahan pembantu dalam suatu kegiatan jasa konstruksi dapat dianggap sebagai penjualan barang yang menjadi sumber penghasilan dan menjadi dasar pengenaan harga untuk suatu jasa konstruksi tidak dapat dikenakan PPh Final atas jasa konstruksi melainkan dikenakan PPh berdasarkan ketentuan umum Undang-Undang Perpajakan dimana, transaksi yang memasukan unsur bahan baku maupun bahan pembantu tersebut dianggap sebagai penjualan barang, dan bukan penjualan jasa.

4.1.4. Batasan Kualifikasi Dan Penggolongan Usaha Jasa Konstruksi Berdasarkan Peraturan LPJK

Dalam peraturan perpajakan atas jasa konstruksi, berikut ini akan dilakukan analisa perbandingan mengenai kualifikasi usaha yang tercantum dalam peraturan peraturan perpajakan maupun kualifikasi berdasarkan peraturan yang dikeluarkan oleh LPJK.

Golongan dan kualifikasi usaha jasa konstruksi disusun mengikuti Peraturan LPJK dengan Peraturan Nomor 11a Tahun 2008 untuk Registrasi Usaha Jasa Pelaksana Konstruksi dan Peraturan Nomor 12a Tahun 2008 untuk Registrasi Usaha Jasa Perencana Konstruksi dan

Jasa Pengawas Konstruksi, dengan penjelasan dan analisa singkat dalam Tabel 4.1. dan 4.2. sebagai berikut :

Tabel 4.1.
Golongan dan Kualifikasi Jasa Pelaksanaan Konstruksi
(nilai dalam jutaan rupiah) :

No	Golongan usaha	Kualifikasi	Batas Nilai Satu Pekerja	Kekayaan Bersih	Kemampuan Keuangan Sesaat (seluruh paket)
1.	Perseorangan	Gred 1	0 - 50	Tidak ada persyaratan	
2.	Kecil	Gred 2	0 - 300	50 - 600	90 - 1080
		Gred 3	0 - 600	100 - 800	180 - 1440
		Gred 4	0 - 1.000	400 - 1.000	720 - 1.800
3.	Menengah	Gred 5	1.000-10.000	1.000-10.000	4.200-42.000
4.	Besar	Gred 6	1.000-25.000	3.000-25.000	64.000-160.000
		Gred 7	>1.000 s/d tidak terbatas	10.000 s/d tidak terbatas	64.000 s/d tidak terbatas

Tabel 4.2.
Kualifikasi Jasa Perencanaan dan Pengawasan Konstruksi
(nilai dalam jutaan rupiah) :

No	Golongan usaha	Kualifikasi	Batas Nilai Satu Pekerja	Kekayaan Bersih
1.	Perseorangan	Gred 1	0 - 50	---
2.	Kecil	Gred 2	0 - 400	≤ 200
3.	Menengah	Gred 3	>400 - 1.000	200 - 1.000
4.	Besar	Gred 4	> 1.000	>400 s/d tidak terbatas

Dalam tabel tersebut dijelaskan mengenai adanya pembatasan kualifikasi jasa konstruksi dimana di dalam kualifikasi tersebut termasuk berbagai macam jenis jasa baik jasa perencanaan, pelaksanaan maupun pengawasan jasa konstruksi.

Berbeda dengan kualifikasi untuk kepentingan perpajakan berdasarkan PP 51 Tahun 2008 yang dirinci kedalam kualifikasi sebagai berikut :

1. Perencanaan dan pengawasan yang memiliki kualifikasi usaha
2. Perencanaan dan pengawasan yang tidak memiliki kualifikasi usaha
3. Pelaksanaan dengan kualifikasi usaha kecil

4. Pelaksanaan yang memiliki kualifikasi usaha, dan
5. Pelaksanaan yang tidak memiliki kualifikasi usaha

Peraturan perpajakan tidak melampirkan detail dari pekerjaan dalam lingkup perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan dalam jasa konstruksi, hal tersebut dapat berarti Dirjen Pajak dapat mengenakan pajak untuk suatu jenis usaha yang substansinya merupakan jasa konstruksi, tetapi untuk bidang usaha maupun jenis layanan yang dilakukan oleh kontraktor yang tidak tercantum dalam lampiran peraturan LPJK dapat menjadi ketidakjelasan apakah suatu bidang usaha tersebut termasuk dalam kegiatan jasa konstruksi yang dikenakan PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 atau termasuk dalam jasa lain selain jasa konstruksi yang dikenakan PPh Pasal 23 berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 244/PMK.03/2008 tentang Jenis Jasa Lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c.

4.2. Objek Pajak Penghasilan dalam suatu kegiatan jasa konstruksi

Dalam proses bisnis yang dijalankan dalam jasa konstruksi, dapat ditelaah adanya Objek Pajak yang terkandung dalam setiap tahapan kegiatan konstruksi maupun dalam setiap jenis pekerjaan dalam kegiatan konstruksi. Penerapan PPh Final memperkecil kontrol pihak perpajakan dalam menganalisa adanya objek pajak penghasilan dalam suatu perusahaan jasa konstruksi karena kemungkinan melakukan ekualisasi atas biaya-biaya yang menjadi data intensifikasi pajak khususnya melalui mekanisme pemotongan dan pemungutan pajak.

Sistem pemajakan final bukan saja menutup adanya pembebanan yang menjadi bahan intensifikasi penerimaan pajak bagi pihak perpajakan, namun juga ekstensifikasi penerimaan pajak melalui penelitian bukti potong pajak penghasilan yang melibatkan pihak-pihak dalam kegiatan konstruksi selain melalui konfirmasi faktur pajak untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai.

Sumber daya yang digunakan dalam suatu kegiatan konstruksi dapat menjadi Objek Pajak, selain penghasilan dari kegiatan konstruksi itu sendiri, sumber daya tersebut adalah tenaga kerja, material, dan peralatan.

4.2.1. Kewajiban PPh Pasal 4 Ayat (2) Final

kegiatan jasa konstruksi dikenakan pajak yang bersifat final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 dan PP 40 Tahun 2009, yang akan dijelaskan pada bagian selanjutnya dari karya tulis ini.

4.2.2. Kewajiban PPh Pasal 21/26

Kontraktor dalam bentuk badan usaha yang melakukan kegiatannya sebagai pemberi kerja tetap harus melakukan pemotongan dan pemungutan PPh Pasal 21 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan dimana Pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh pemberi kerja yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai atau bukan pegawai. Jadi dalam selain gaji yang dibayarkan sebagai tenaga administrasi dalam perusahaan jasa konstruksi, maka gaji dan upah atas karyawan maupun tenaga kerja yang terlibat langsung dalam proyek konstruksi dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 21 sepanjang penghasilan karyawan sebagai subjek pajak dikenakan PTKP.

PPh Final atas jasa konstruksi merupakan pengganti dari *corporate tax* jika diterapkan dengan menggunakan tarif umum pajak penghasilan namun pengenaan PPh Pasal 21 memiliki sudut pandang berbeda dari tiap-tiap subjek pajak. Sebab terlepas dari jasa konstruksi tersebut laba atau rugi, gaji atau upah yang dibayarkan kepada karyawan atau buruh jasa konstruksi tetap harus dibayarkan dan akan terutang PPh Pasal 21.

4.2.3. Kewajiban PPh Pasal 23

Sewa peralatan digunakan untuk mendukung kegiatan jasa konstruksi, jasa teknik, maupun jasa manajemen yang dilakukan dalam rangka kegiatan jasa konstruksi dikenakan PPh Pasal 23.

Untuk perusahaan besar yang telah menyusun laporan keuangan dengan baik, maka rincian atas biaya-biaya tersebut dapat dijadikan bahan penelitian atas kewajiban perpajakan PPh Pasal 23 tersebut, namun untuk perusahaan maupun perseorangan pelaku jasa konstruksi, tidak tersedianya data lengkap dalam laporan

keuangan serta penerapan PPh Final akan membuat Wajib Pajak tidak perlu melakukan rincian biaya-biaya secara detail dikarenakan Wajib Pajak tidak memiliki kepentingan atas data-data biaya tersebut dalam menghitung penghasilan kena pajak karena sudah dikenakan PPh Final.

4.2.4. Kewajiban PPh Pasal 26

Kewajiban PPh Pasal 26 ini berlaku untuk subjek pajak BUT dimana sisa laba setelah Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) PP 51 Tahun 2008, dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang PPh atau sesuai dengan ketentuan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau adanya pinjaman utang dari luar negeri yang terutang PPh Pasal 26 oleh kontraktor.

4.3. Peraturan Perpajakan Jasa Konstruksi

Dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 perubahan keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, bidang usaha jasa konstruksi dikenakan pajak berdasarkan PPh Pasal 4 ayat (2) yang menetapkan penghitungan pajak dengan menggunakan sistem pemajakan final dan PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c, yang mengatur penghitungan pajak dengan sistem pemajakan tidak final.

Dari kedua ketentuan perpajakan dalam undang-undang tersebut, pemerintah menjalankan ketentuan perpajakan berdasarkan pasal 4 ayat (2) yang pelaksanaannya didelegasikan kepada PP 51 Tahun 2008 dan PP 40 Tahun 2009, selain itu perlakuan perpajakan juga dibedakan jika pengguna jasa merupakan pemotong pajak dan bukan pemotong pajak, dimana yang dimaksud pemotong pajak adalah badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong pajak penghasilan

4.3.1. Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008

1) Pengenaan Pajak dan Tarif Pajak

Menurut Pasal 1 ayat (1) PP 51 Tahun 2008 seluruh kegiatan jasa konstruksi dikenakan pajak yang bersifat final dengan sistem pemotongan dan

pemungutan pajak, yang dimaksud dengan "pemotong pajak" adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan. Tarif PPh Final yang berlaku dijelaskan dalam perincian dalam Tabel 4.3. sebagai berikut :

Tabel 4.3.
Daftar tarif jasa konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah
Nomor 51 Tahun 2008

No.	Jenis jasa konstruksi	Kualifikasi usaha	Tarif	Pelunasan PPh terutang bagi pengguna jasa	
				pemotong PPh.	bukan pemotong PPh.
1.	Perencanaan & pengawasan	ada	4%	Dipotong oleh pengguna jasa	Disetorkan sendiri oleh penyedia jasa/wajib pajak
2.	Perencanaan & pengawasan	Tidak ada	6%		
3.	Pelaksanaan	Kualifikasi usaha kecil	2%		
4.	Pelaksanaan	Kualifikasi menengah dan besar	3%		
4.	Pelaksanaan	Tidak ada	4%		

2) Perlakuan khusus untuk kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Januari 2008 :

- untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi;
- untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak setelah tanggal 31 Desember 2008, pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah ini.

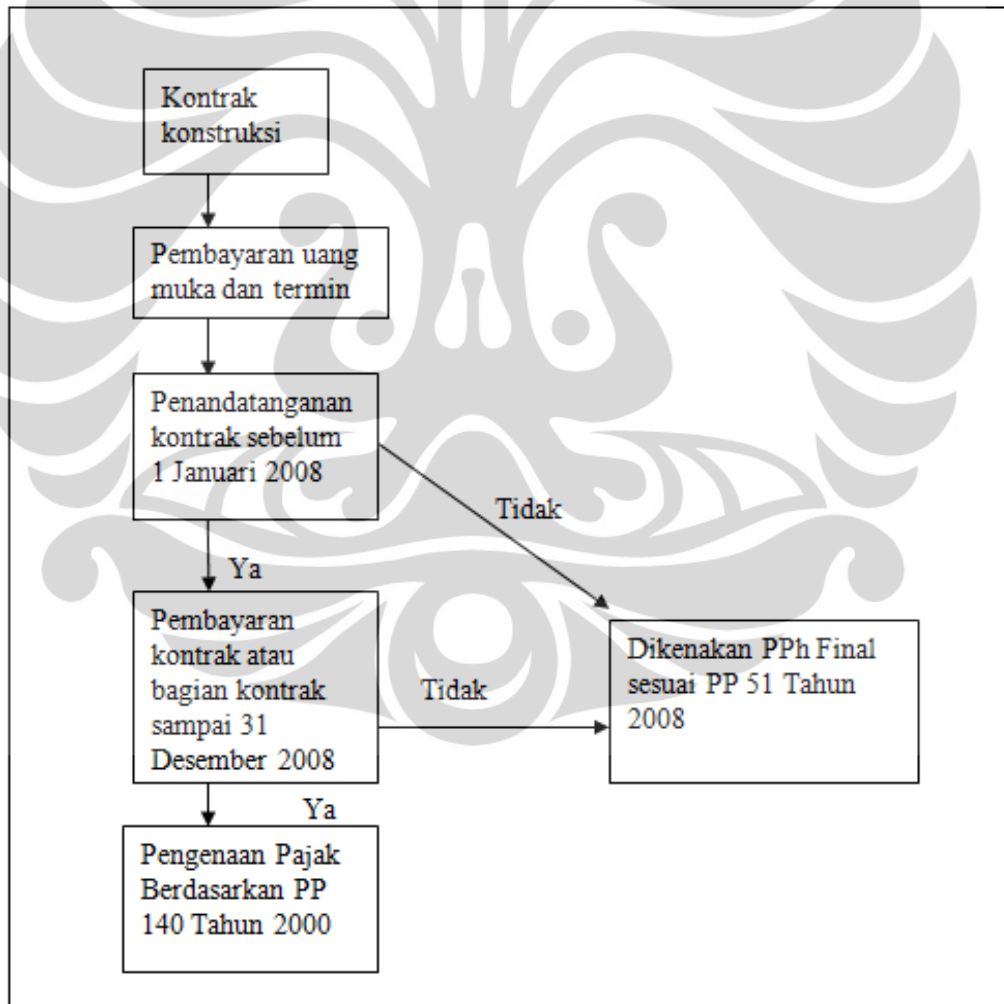
3) Peraturan Pelaksanaan

PP 51 Tahun 2008 ditetapkan tanggal 20 Juli 2008 dan berlaku pada tanggal 1 Januari 2008 dan peraturan pelaksanaan berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2008 yang ditetapkan tanggal 20 November 2008 dan berlaku tanggal 1 Januari 2008.

Pengenaan PPh Pasal 23 dan PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 dijelaskan dalam Gambar 4.1.

Gambar 4.1.

Tata cara pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jasa Konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2000



4) Permasalahan yang timbul akibat pemberlakuan surut PP 51 Tahun 2008

Pemberlakuan surut tersebut menyebabkan permasalahan dalam perubahan peraturan perpajakan dari PP 140 Tahun 2000 yang pengenaan pajaknya diatur dalam Peraturan Direktur Pajak Nomor : 70/PJ./2007 yang selanjutnya diberlakukan PP 51 Tahun 2008 yang memiliki perbedaan tarif dan sistem pemungutan pajak. Dalam perubahan peraturan perpajakan tersebut terdapat perbedaan tarif dengan rincian dalam tabel 4.5. sebagai berikut :

Tabel 4.5.
Selisih Tarif antara PP 140 Tahun 2000 dengan PP 51 Tahun 2008

NO.	JENIS JASA KONSTRUKSI :	TARIF PAJAK				SELISIH TARIF
		PP 140 TAHUN 2000		PP 51 TAHUN 2008		
		TARIF PAJAK	SIFAT PEMAJAKAN	TARIF PAJAK	SIFAT PEMAJAKAN	
1.	UNTUK JASA KONSTRUKSI KUALIFIKASI USAHA KECIL DAN MEMILIKI NILAI PENGADAAN SAMPAI DENGAN Rp 1.000.000.000,00 :					
	PERENCANAAN	4%	FINAL	4%	FINAL	0%
	PELAKSANAAN	2%	FINAL	2%	FINAL	0%
	PENGAWASAN	4%	FINAL	4%	FINAL	0%
2.	UNTUK JASA KONSTRUKSI YANG MEMILIKI KUALIFIKASI USAHA MENENGAH DAN BESAR :					
	PERENCANAAN	4%	TIDAK FINAL	4%	FINAL	0%
	PELAKSANAAN	2%	TIDAK FINAL	3%	FINAL	1%
	PENGAWASAN	4%	TIDAK FINAL	4%	FINAL	0%
3.	UNTUK JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MEMILIKI KUALIFIKASI USAHA :					
	PERENCANAAN	4%	TIDAK FINAL	6%	FINAL	2%
	PELAKSANAAN	2%	TIDAK FINAL	4%	FINAL	2%
	PENGAWASAN	4%	TIDAK FINAL	6%	FINAL	2%

Dalam Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 187/PMK.03/2008 maka Pajak Penghasilan yang telah dipotong atau disetor berdasarkan PP 140 Tahun 2000 dapat dipindahbukukan menjadi pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana diatur dalam PP 51 Tahun 2008,

Pemindahbukuan akibat perubahan peraturan tersebut dapat dilakukan dengan ketentuan sebagai berikut :

- a. Pemotongan dan penyeteroran Pajak Penghasilan tersebut dilakukan terhadap penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi berdasarkan kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Januari 2008; dan
- b. Pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sebagaimana tersebut pada huruf a dilakukan paling lama sampai dengan akhir bulan ditetapkannya dalam Peraturan Menteri Keuangan sebagai peraturan pelaksanaan.

Dalam peraturan tersebut atas adanya Pajak Penghasilan yang kurang dibayar yang bersifat final setelah dilakukan pemindahbukuan dan kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan tersebut wajib disetor oleh Penyedia Jasa paling lama tanggal 15 Desember 2008.

Permasalahan terhadap pemberlakuan tersebut timbul akibat dari adanya selisih pajak yang harus dibayar sehingga mempengaruhi jumlah laba rugi dalam laporan keuangan perusahaan yang juga mengurangi realibilitas laporan keuangan yang akan dilaporkan oleh manajemen.

Dalam penerapan PP 51 Tahun 2008, permasalahan timbul untuk :

- Jasa Konstruksi dengan nilai pengadaan di atas 1 miliar,
- Jasa Pelaksanaan Konstruksi dengan kualifikasi usaha menengah dan besar,
- Jasa Konstruksi yang tidak memiliki kualifikasi usaha
- Kontrak konstruksi yang ditandatangani setelah 1 Januari 2008 dan telah dilakukan pembayaran antara tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 dan sesudahnya, harus melakukan pembetulan dengan cara pemindahbukuan atas kewajiban perpajakan yang telah dilakukan dalam periode tersebut.

Permasalahan lain akibat perbedaan pemberlakuan PP 51 Tahun 2008 :

- 1) adanya perubahan sistem perpajakan untuk kontraktor dengan kualifikasi selain usaha kecil dari pengenaan pajak tidak final menjadi pengenaan pajak final, dimana terdapat perbedaan pelaksanaan kewajiban perpajakan berupa perbedaan formulir bukti potong yang digunakan dalam PPh Final dengan PPh Pasal 23.

- 2) adanya perbedaan tarif yang digunakan Permasalahan yang timbul dalam pelaksanaan peraturan tersebut yaitu:
 - Wajib Pajak harus melakukan review dan perhitungan ulang atas pajak-pajak seharusnya dibayar berdasarkan PP 51 Tahun 2008 penyeteroran atas kekurangan pembayaran PPh Pasal 4 ayat (2) harus dilakukan paling lambat tanggal 15 Desember 2008
 - adanya sejumlah koreksi atas pajak yang kurang bayar akibat penerapan PPh Final untuk jasa pelaksanaan kualifikasi menengah dan besar sebesar 1% dan jasa konstruksi yang tidak memiliki kualifikasi usaha sebesar 2%.
- 3) Kelebihan Pembayaran angsuran PPh Pasal 25 dalam masa Januari sampai dengan Agustus 2008 dimana jumlah tersebut menimbulkan pajak yang lebih dibayar dalam SPT PPh Badan untuk tahun pajak 2008, setelah dilakukan perubahan pelaksanaan kewajiban dengan pemindahbukuan perpajakan sesuai PP 51 tahun 2008, sementara pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut harus melalui proses pemeriksaan pajak sebagai prosedur pengembalian kelebihan pembayaran PPh Pasal 25.
- 4) Pada saat diterapkan PP 51 Tahun 2008 disebutkan dalam Pasal 8 ayat (5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PPK.03/2008 tentang Tatacara Pemotongan, Penyeteroran, Pelaporan Dan Penatausahaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi disebutkan Dalam hal terdapat kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan yang bersifat final setelah dilakukan pemindahbukuan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), kekurangan pembayaran Pajak Penghasilan tersebut wajib disetor oleh Penyedia Jasa paling lama tanggal 15 Desember 2008.

4.3.2. Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009

PP 40 Tahun 2009 mengatur kembali pengenaan pajak atas jasa konstruksi yang harus mengikuti ketentuan PP 51 Tahun 2008 untuk mengenakan pajak yang bersifat final atau mengenakan PPh Pasal 23 Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan berdasarkan pada tanggal penandatanganan kontrak, pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak, dan berita acara penyelesaian pekerjaan

Perubahan tersebut dilakukan terhadap Wajib Pajak pelaku jasa konstruksi dengan penjelasan sebagai berikut :

1) Terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Agustus 2008, untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak yang dilakukan sampai dengan tanggal 31 Desember 2008

- dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final bagi Wajib Pajak yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil dan mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah) dan untuk kontraktor yang bukan termasuk kualifikasi tersebut dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan atau dikenakan PPh Pasal 23 yang pengenaan pajaknya dilakukan berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-70/PJ./2007.

2) Terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Agustus 2008, untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak dilakukan setelah tanggal 31 Desember 2008 berlaku ketentuan sebagai berikut:

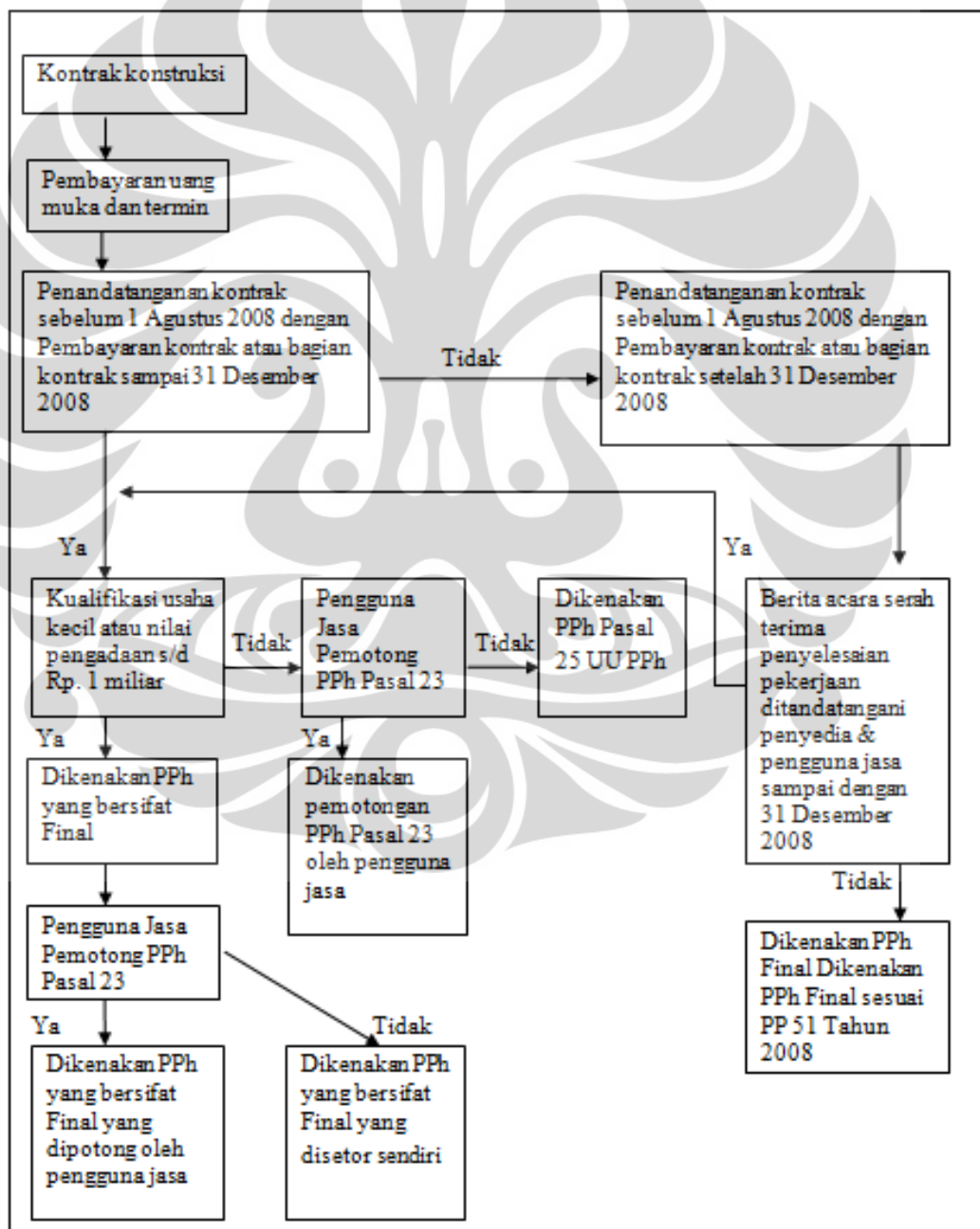
- dalam hal berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000.
- dalam hal berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sejak tanggal 1 Januari 2009 atau penyelesaian pekerjaan tidak menggunakan berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan, pengenaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan PP 51 Tahun 2008.

3) Terhadap kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Agustus 2008, pengenaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.

Terjadi perubahan pemberlakuan sistem pemajakan final dari 1 Januari 2008 menjadi 1 Agustus 2008, sehingga menjadi permasalahan bagi Wajib Pajak yang telah melakukan pemindahbukuan untuk penyesuaian pelaksanaan kewajiban perpajakan berdasarkan PP 51 Tahun 2008.

Pengenaan PPh Pasal 23 dan PPh Final berdasarkan PP 40 Tahun 2009 dijelaskan dalam Gambar 4.2.

Gambar 4.2.
Tata cara pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jasa Konstruksi berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009



Perbedaan tarif timbul untuk Wajib Pajak yang melakukan penandatanganan kontrak, pembayaran kontrak atau bagian kontrak, dan Berita Acara serah terima penyelesaian pekerjaan seperti yang disebutkan dalam poin 1 dan 2 halaman 70, berdasarkan perubahan tersebut maka terdapat selisih tarif dalam PP 40 Tahun 2009 dibandingkan dengan PP 51 Tahun 2008 seperti terdapat dalam Tabel 4.6. :

Tabel 4.6.
Selisih Tarif antara PP 51 Tahun 2008 dengan PP 40 Tahun 2009

NO.	JENIS JASA KONSTRUKSI :	TARIF PAJAK				SELISIH TARIF
		PP 51 TAHUN 2008		PP 40 TAHUN 2009		
		TARIF PAJAK	SIFAT PEMAJAKAN	TARIF PAJAK	SIFAT PEMAJAKAN	
1.	UNTUK JASA KONSTRUKSI KUALIFIKASI USAHA KECIL DAN MEMILIKI NILAI PENGADAAN SAMPAI DENGAN Rp 1.000.000.000,00 :					
	PERENCANAAN	4%	FINAL	4%	FINAL	0%
	PELAKSANAAN	2%	FINAL	2%	FINAL	0%
	PENGAWASAN	4%	FINAL	4%	FINAL	0%
2.	UNTUK JASA KONSTRUKSI YANG MEMILIKI KUALIFIKASI USAHA MENENGAH DAN BESAR :					
	PERENCANAAN	4%	FINAL	4%	TIDAK FINAL	0%
	PELAKSANAAN	3%	FINAL	2%	TIDAK FINAL	-1%
	PENGAWASAN	4%	FINAL	4%	TIDAK FINAL	0%
3.	UNTUK JASA KONSTRUKSI YANG TIDAK MEMILIKI KUALIFIKASI USAHA :					
	PERENCANAAN	6%	FINAL	4%	TIDAK FINAL	-2%
	PELAKSANAAN	4%	FINAL	2%	TIDAK FINAL	-2%
	PENGAWASAN	6%	FINAL	4%	TIDAK FINAL	-2%

PP 40 Tahun 2009 diberlakukan untuk mengantisipasi adanya perbedaan tarif yang timbul akibat penerapan PP 51 Tahun 2008 yang berlaku surut, namun untuk beberapa jenis jasa konstruksi masih terdapat selisih negatif tarif pajak yang berlaku atas Wajib Pajak dengan kondisi sebagai berikut :

1. Wajib Pajak yang melakukan penandatanganan kontrak setelah 1 Januari 2008 dan menerima pembayaran kontrak dan bagian kontrak sampai dengan 31 Desember 2008 yang telah melakukan perubahan dari PPh Pasal 23 menurut PP 140 Tahun 2000 menjadi PPh Final menurut PP 51 Tahun 2008, harus merubah lagi menjadi PPh Pasal 23 berdasarkan PP 40 Tahun 2009

untuk masa Januari sampai dengan Desember 2008 karena berdasarkan Pasal 10 PP 40 Tahun 2009 penandatanganan kontrak sebelum 1 Agustus 2008 dengan pembayaran kontrak dan bagian dari kontrak harus dikenakan PPh Pasal 23.

2. Wajib Pajak yang melakukan penandatanganan kontrak sebelum 1 Januari 2008 dengan pembayaran kontrak dan bagian kontrak setelah 31 Desember 2008, yang melakukan Berita Acara serah terima penyelesaian pekerjaan sampai dengan 31 Desember 2008 yang telah melaksanakan kewajiban perpajakan PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 harus melakukan perubahan menjadi PPh Pasal 23 setelah ditetapkannya PP 40 Tahun 2009.

prosedur pelaksanaan PP 40 Tahun 2009 antara lain terdapat dalam Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 153/PMK.03/2009 yang mengatur prosedur perubahan pelaksanaan kewajiban perpajakan akibat perubahan peraturan tersebut dengan melakukan perubahan atas bukti potong atas pemotongan pajak yang telah dikenakan PPh Final berdasarkan PP 51 Tahun 2008 menjadi bukti potong PPh Pasal 23.

Jika terdapat kelebihan pemotongan Pajak Penghasilan yang bersifat final setelah perubahan bukti pemotongan maka kelebihan pemotongan Pajak Penghasilan yang bersifat final tersebut dikembalikan dengan tata cara pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang melalui permohonan secara tertulis yang disampaikan oleh penyedia jasa kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat penyedia jasa terdaftar.

Untuk pembayaran PPh yang bersifat final dilakukan melalui mekanisme penyetoran sendiri oleh penyedia Jasa berdasarkan PP 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi, dapat dipindahbukukan.

Dalam Pasal 8 C Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 153/PMK.03/2009 disebutkan, bagi Wajib Pajak yang hanya memperoleh penghasilan dari usaha jasa konstruksi, sejak tahun pajak 2009 tidak diwajibkan melakukan pembayaran angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 sesuai peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan.

Dari perubahan-perubahan dengan terbitnya PP 51 Tahun 2008 dan PP 40 Tahun 2009, serta pemberlakuan surut peraturan perpajakan bidang jasa

konstruksi, isu utama dari hal-hal tersebut diatas adalah adanya konsep-konsep dasar pemajakan yang tidak dipenuhi yaitu :

1. Konsep pasti dan sederhana
2. Konsep adil dan wajar

Pemberlakuan surut bertentangan dengan argumen yang didasarkan pada prinsip ekonomi, dimana suatu pemberlakuan surut kebijakan perpajakan bertentangan dengan dasar penentuan pajak penghasilan, dimana pemerintah menetapkan periode satu tahun untuk menetapkan pajak penghasilan, dan setelah periode tersebut berakhir, maka pemungutan pajak akibat pemberlakuan surut dalam peraturan perpajakan menjadi tidak relevan karena laba perusahaan yang dikenakan pajak akibat perubahan tersebut pada periode akuntansi berikutnya telah dikapitalisasi oleh Wajib Pajak. (Duke, 1923. hlm.263). menurut Kertawacana dalam Widodo & Djefris (2008) retroaktivitas dengan ancaman pidana tidak diperkenankan kecuali untuk *extraordinary crime* misalnya kasus pelanggaran hak asasi manusia berat, dengan demikian peraturan perpajakan tidak diperkenankan berdaya laku surut.

4.4. Perlakuan perpajakan jasa konstruksi untuk Wajib Pajak Bentuk Usaha Tetap.

Terhadap Bentuk Usaha Tetap (selanjutnya disebut BUT), selain dikenakan pajak penghasilan dari kegiatan usaha juga dikenakan pajak penghasilan yang berasal dari penghasilan kena pajak setelah dikurangi pajak dari BUT tersebut yang dikirim ke kantor pusatnya atau biasa disebut *Branch Tax Office*, yang dikenakan dengan mekanisme pemotongan dan pemungutan PPh Pasal 26, dengan tarif 20% atau disesuaikan dengan berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang disepakati oleh kedua negara.

Ketentuan perpajakan penyedia jasa konstruksi BUT diatur dalam Pasal 3 ayat (2) PP 51 Tahun 2008 yang berbunyi :

Dalam hal Penyedia Jasa adalah bentuk usaha tetap, tarif Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tidak termasuk Pajak Penghasilan atas sisa laba bentuk usaha tetap setelah Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Kemudian dalam Pasal 4 PP 51 Tahun 2008 disebutkan :

Sisa laba dari bentuk usaha tetap setelah Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2), dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang PPh atau

Perhitungan PPh Final dan *Branch Profit Tax* tersebut diatur juga dalam Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : 257/PMK.03/2008 tentang Perlakuan Perpajakan atas Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu bentuk usaha tetap dimana diatur bahwa dasar pengenaan PPh Pasal 26 ayat (4) adalah Penghasilan Kena Pajak yang dihitung berdasarkan pembukuan yang sudah dikoreksi fiskal dikurangi dengan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Hal tersebut menimbulkan ketidakpastian bagi antara lain Wajib Pajak BUT untuk menghitung kewajiban perpajakannya, yaitu :

- bagaimana menentukan PPh Final atas jasa konstruksi maupun pajak atas sisa laba BUT, karena dasar pengenaan PPh Final tersebut tidak termasuk pajak dari sisa laba BUT yang nilainya belum dapat diketahui sebelum PPh Final diketahui dalam jumlah yang pasti,
- perhitungan sisa laba BUT tidak dapat diketahui karena PPh Final yang dihitung tidak memadai dan belum memperhitungkan adanya sisa laba yang terkandung dalam nilai kontrak konstruksi tersebut.
- Pembayaran kontrak atau bagian dari nilai kontrak, dibayarkan sebelum tahapan pekerjaan dilakukan, dimana pada saat pembayaran tersebut telah terutang PPh Final berdasarkan Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 187/PMK.03/2008 dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan.
- Perhitungan pada umumnya menggunakan metode *gross up* dimana penentuan PPh Final menggunakan perhitungan laba fiskal yang berdasarkan anggapan yang tidak memiliki kepastian hukum.

Sebagai gambaran perhitungan, PPh Final Jasa Konstruksi untuk BUT yang tidak memiliki kualifikasi usaha dimana dikenakan PPh Final sebesar 4% maka

untuk mengikuti ketentuan dalam PP 51 Tahun 2008 tersebut, maka kewajiban perpajakan yang harus dilakukan dapat disimulasikan secara objektif dengan persamaan sebagai berikut :

- Nilai kontrak : X
- Laba menurut fiskal : Y (laba dalam pembukan setelah koreksi fiskal)
- PPh Pasal 4 ayat (2) : $Z = 4\% \times (X - (Y - Z))$.
- PPh Pasal 26 ayat (4) : $20\% \times (Y - Z)$

Maka perhitungan PPh Final dan PPh Pasal 26 ayat (4) dirumuskan dengan persamaan sebagai berikut :

$$Z = 4\% (X - 20\%(Y - Z))$$

$$Z = 4\%X - 0,8\%Y + 0,8\%Z$$

$$Z = \frac{4X - 0,8Y}{99,2}$$

Penghitungan PPh Final dalam simulasi persamaan tersebut juga hanya bisa dilakukan pada masa akhir proyek konstruksi atau pada saat selesai dilakukan penghitungan rugi laba dalam laporan keuangan untuk dapat memperhitungkan pendapatan dan biaya yang andal untuk mengetahui sisa laba BUT.

Penghitungan pajak dalam persamaan tersebut diatas tidak menunjukkan adanya kesederhanaan dalam penghitungan dan pemungutan pajak penghasilan, hal tersebut disebabkan interpretasi yang bervariasi atas cara penghitungan PPh Final dan PPh Pasal 26 ayat (4) untuk jasa konstruksi yang dilakukan oleh BUT.

Kesulitan interpretasi dalam cara penentuan pajak terutang tersebut juga sering menjadi perdebatan bagi fiskus dan Wajib Pajak BUT sementara tidak ada penjelasan lebih lanjut maupun peraturan pelaksanaan yang memberikan penjelasan secara simultan mengenai cara penghitungan kewajiban perpajakan tersebut.

4.5. Aspek Hukum Peraturan Perpajakan Bidang Jasa Konstruksi.

4.5.1. Pendelegasian sistem pemungutan pajak dan tarif pajak kepada pemerintah

Berdasarkan uraian mengenai kegiatan jasa konstruksi dan peraturan perpajakan dapat dianalisa adanya permasalahan dalam penyusunan, penetapan,

dan penerapan peraturan perpajakan dalam bidang jasa konstruksi, yaitu adanya pendelegasian pengaturan pengenaan pajak dalam suatu usaha jasa konstruksi dari Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan prosedur pelaksanaan Pasal 23 maupun Pasal 4 ayat (2) yang diatur dalam PP 140 Tahun 2000, PP 51 Tahun 2008, dan PP 40 Tahun 2009, pendelegasian tersebut meliputi penetapan tarif dan/atau sistim pemajakan.

Sementara dalam PP 51 Tahun 2008 merupakan pelaksanaan Undang-Undang Pajak Penghasilan terdapat ketentuan untuk menetapkan tarif atas masing-masing kualifikasi usaha jasa konstruksi yang dikenakan PPh Final.

Menurut Thuronyi (1996) Secara umum, kerangka hukum dasar perpajakan harus sesuai dengan aturan hukum. Dasar-dasar kerangka kerja ini adalah bahwa pajak hanya dapat ditetapkan dengan undang-undang untuk mendapatkan kepastian hukum. Undang-undang perpajakan harus dirancang dalam konteks kerangka hukum, yang berlaku di negara tertentu, dalam Pasal 23A UUD 1945 disebutkan secara tegas bahwa pengenaan pajak harus didasarkan pada undang-undang dan setiap pengenaan pajak (dalam menetapkan *tax base* dan *tax rate*) terhadap suatu jenis penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak sebagai rakyat harus melalui lembaga yang mewakili rakyat dalam hal ini Dewan Perwakilan Rakyat, (Darussalam dan Septriadi, 2006.,hlm.9).

4.5.2. Dua sistem dan dua tarif pemajakan atas Jasa Konstruksi dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan

Pengenaan pajak atas penghasilan sebagai Objek Pajak telah diatur dalam ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan, namun untuk pengenaan pajak usaha kegiatan jasa konstruksi terdapat dua pasal yang mengatur sekaligus menetapkan dua sistem pemungutan pajak yaitu Pasal 4 ayat (2) huruf d Undang-Undang Pajak Penghasilan disebutkan bahwa atas penghasilan jasa konstruksi, dikenakan pajak yang bersifat final.

Kemudian dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c disebutkan bahwa atas penghasilan imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 dikenakan pajak penghasilan sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto.

Pengenaan pajak dengan dua sistem pemajakan serta dua tarif yang berbeda cukup membingungkan Wajib Pajak tanpa membaca peraturan pelaksanaan yang mengatur lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah atau dapat dikatakan bahwa ketentuan tersebut, kurang memberikan kepastian hukum bagi masyarakat khususnya yang melakukan kegiatan di bidang usaha konstruksi.

Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c disebutkan bahwa pajak yang dikenakan atas jasa konstruksi sebesar 2% dari jumlah bruto, dalam ketentuan tersebut, diasumsikan bahwa tarif tersebut dikenakan untuk seluruh kualifikasi dalam kegiatan jasa konstruksi tanpa terkecuali. Pengaturan lebih lanjut dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak : SE-53/PJ./2009 disebutkan bahwa pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23 tersebut tidak berlaku jika telah dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat Final, secara tidak langsung surat edaran tersebut membatalkan berlakunya PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c.

Seharusnya jika suatu kegiatan jasa konstruksi belum dikenakan PPh Final maka akan menggunakan tarif sesuai Pasal 23 ayat (1) huruf c, ketentuan ini hanya akan dijalankan dalam hal Kontraktor tidak memiliki kualifikasi dan klasifikasi usaha, Namun ketentuan PP 51 Tahun 2008, telah menetapkan tarif untuk Subjek Pajak yang tidak memiliki kualifikasi usaha dikenakan tarif pengenaan pajak yang paling besar.

Surat Edaran Direktur Jenderal tidak termasuk dalam jenis dan hirarki peraturan perundangan di Indonesia, dalam Pasal 7 ayat (1) Undang Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang termasuk dalam hirarki adalah sebagai berikut :

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- c. Peraturan Pemerintah;
- d. Peraturan Presiden;
- e. Peraturan Daerah.

Kemudian ayat (4) berbunyi :

Jenis Peraturan Perundang-undangan selain kelima bentuk peraturan perundangan dalam hirarki tersebut dapat diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan

yang lebih tinggi, dan dalam hal ini tidak ada lagi pengaturan yang tertinggi selain Undang-Undang dan UUD 1945.

Surat edaran merupakan jenis peraturan perundang-undangan selain yang termasuk dalam hirarki peraturan perundang-undangan dalam pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004, namun kembali melihat Pasal 23 tidak mengatur lebih lanjut mengenai penerapan tarif 2% yang dikenakan atas jasa konstruksi dimana dalam formulir bukti pemotongan dan pemungutan PPh Pasal 23 atas jasa konstruksi sudah tidak dapat dilakukan sesuai dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-53/PJ./2009 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Masa Pajak Penghasilan Final Pasal 4 Ayat (2), Surat Pemberitahuan Masa Pajak Penghasilan Pasal 15, Pasal 22, Pasal 23 Dan/Atau Pasal 26 Serta Bukti Pemotongan/Pemungutannya.

4.5.3. Pertentangan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan bidang jasa konstruksi.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/PMK.03/2008 yang ditetapkan tanggal 20 November 2008, terdapat jangka waktu penerbitan selama 4 bulan sejak Peraturan Pemerintah tersebut dilaksanakan, bagi Wajib Pajak yang telah melakukan pemindahbukuan dalam kurun waktu tersebut seharusnya dikenakan sanksi administrasi berdasarkan Pasal 7 ayat (1) yaitu terlambat menyampaikan surat pemberitahuan masa untuk jenis pajak lainnya dengan sanksi sebesar Rp. 100.000,00 dan Pasal 9 ayat (2a) atas keterlambatan kurang bayar dengan sanksi sebesar 2% dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Direktorat Jenderal Pajak tidak mengatur mengenai pengecualian penerapan sanksi administrasi yang dikenakan akibat peraturan perpajakan yang berlaku surut tersebut, sehingga dapat diasumsikan bahwa sanksi administrasi Pasal 9 ayat (2a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan tidak dikenakan kepada Wajib Pajak jika pembayaran atas kurang bayar tersebut dilakukan sampai dengan tanggal 15 Desember 2008, meskipun sebetulnya hal tersebut bertentangan dengan hirarki peraturan perundangan karena berdasarkan pasal 9 ayat 1 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dimana disebutkan bahwa tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau Masa Pajak

bagi masing-masing jenis pajak, paling lama 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak.

4.5.4. Kesulitan interpretasi dalam penentuan kewajiban perpajakan jasa konstruksi untuk Bentuk Usaha Tetap

Penentuan kewajiban perpajakan PPh Final berdasarkan Pasal 3 ayat (2) dan Pasal 4 PP 51 Tahun 2008, menimbulkan kesulitan dan tidak adanya kesederhanaan bagi BUT untuk menghitung kewajiban perpajakannya. Dalam peraturan tersebut tidak dijelaskan jenis pajak yang harus diperhitungkan terlebih dahulu antara PPh Final atas jasa konstruksi yang dasar pengenaan pajaknya tidak termasuk pajak atas sisa laba BUT, atau PPh Pasal 26 ayat (4) atas sisa laba BUT yang penghitungannya dilakukan setelah pengenaan PPh Final.

Kesulitan juga terjadi dalam menghitung sisa laba untuk BUT, dimana perhitungan sisa laba baru dapat direalisasikan dalam laporan keuangan dalam suatu periode akuntansi, sementara PPh Final yang harus dibayarkan berdasarkan PP 51 Tahun 2008 didasarkan dengan adanya pembayaran uang muka atau termin berdasarkan nilai kontrak konstruksi, tanpa memperhatikan periode akuntansi yang bersangkutan. Sementara dasar pengenaan PPh Final yang dibayarkan tidak termasuk pajak atas sisa laba BUT untuk menghindari penghitungan pajak ganda.

4.6. Aspek Keadilan Dalam Pemungutan PPh Final Jasa Konstruksi.

4.6.1. PPh Final tidak memenuhi syarat keadilan Horizontal dan keadilan Vertikal.

Pada prakteknya jasa konstruksi bukan benar-benar merupakan suatu jasa yang ditransaksikan tetapi prosesnya bergantung pada sumber daya lain dimana sumber daya tersebut dijadikan input bagi terlaksananya proses bisnis jasa konstruksi. Pengenaan PPh Final tersebut menjadi sama dengan penetapan penghasilan kena pajak dengan menggunakan norma penghitungan dimana ketentuan tersebut membuat ketentuan pasal 6 dan pasal 9 undang-undang pajak penghasilan menjadi diabaikan karena kemampuan membayar pajak dan substansi adanya penghasilan bagi Wajib Pajak dinyatakan dalam laba bersih atau penghasilan neto dan pengenaan pajak final tersebut tidak memenuhi azas keadilan berdasarkan *ability to pay principle*.

Menurut Mansury (1996), sistim pemajakan final tidak memenuhi prinsip keadilan Horizontal dimana beban pajak atas semua Wajib Pajak adalah sama atas Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

Dalam jasa konstruksi yang dikenakan PPh Final tidak memenuhi syarat keadilan horizontal yaitu :

(1) Dibedakan pengenaan pajaknya dari sektor usaha lain.

Penghasilan atas jasa konstruksi dikenakan perlakuan pajak khusus atau dikenakan PPh Final dimana dibedakan dari pengenaan pajak atas suatu penghasilan dari kegiatan pekerjaan lainnya.

(2) Pajak yang dikenakan bukan merupakan penghasilan yang merupakan definisi penghasilan.

Dapat dikatakan bahwa pengenaan PPh Final bukan merupakan pajak atas penghasilan melainkan pajak yang dikenakan pada suatu aktiva atau suatu peredaran usaha.

(3) Dalam penerapan PPh Final, biaya-biaya yang menjadi beban WP dalam mendapatkan penghasilan, tidak diperhitungkan, sehingga besar kecilnya laba bersih jasa konstruksi yang menjadi penghasilan usaha jasa konstruksi tidak menjadi pertimbangan dalam pengenaan pajak penghasilan

Penerapan pajak final merugikan pelaku jasa konstruksi karena dikenakan pada peredaran usaha dan tidak dikenakan pada laba bersih. Pada intinya peraturan perpajakan mengatur jasa konstruksi karena penghasilan atas jasa atau imbalan atas jasa, sehingga adanya biaya material dalam suatu proses konstruksi yang diperhitungkan hanya berkaitan dengan pelaksanaan jasa konstruksi dengan syarat harga material yang dibebankan sebagai biaya yang dibebankan kepada pihak pengguna jasa konstruksi sama dengan harga perolehannya. Besarnya nilai kontrak akibat tingginya harga bahan yang digunakan dalam suatu proyek konstruksi tidak menggambarkan penghasilan yang sebenar-benarnya oleh perusahaan dan akan dikenakan PPh Final dan

hal ini merupakan kelemahan sistem pemajakan final jasa konstruksi dari sudut pandang keadilan.

Biaya yang diperhitungkan dalam penghitungan Penghasilan Bruto sebagai dasar pengenaan PPh Final terdapat dalam Pasal 7 ayat (3) PP 51 Tahun 2008 kerugian selisih kurs atas pembayaran bagian dari kontrak yang dilakukan dapat diperhitungkan dalam penetapan pembayaran PPh Final.

Sementara dalam PSAK 34 seluruh metode pengakuan pendapatan memperhitungkan biaya sebagai komponen penghitungan laba bersih .

(4) PTKP Wajib Pajak orang pribadi yang tidak diperhitungkan dalam menghitung penghasilan.

Wajib Pajak Orang Pribadi yang berusaha di bidang jasa konstruksi tidak mendapatkan haknya untuk memperhitungkan Penghasilan Tidak Kena Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan atas penghasilan dari kegiatan usahanya tersebut. Hal ini merupakan salah satu ketidakadilan sebab menurut Adam Smith, Wajib Pajak perseorangan diberikan pembebasan atau pengurangan atas penghasilan yang dikenakan pajak yang dianggap sebagai biaya yang harus dikeluarkan untuk memungkinkan wajib pajak Orang Pribadi tersebut mempunyai kemampuan untuk mendapatkan penghasilan. (Mansury ,1996, hlm.163)

Syarat Keadilan Vertikal juga tidak dapat dijalankan dalam peraturan perpajakan bidang konstruksi yaitu adanya tarif pajak dibedakan berdasarkan besar kecilnya nilai pengadaan atau kontrak dalam suatu pekerjaan konstruksi, dan bukan didasarkan pada laba bersih dari kegiatan usaha jasa konstruksi.

Kualifikasi usaha jasa konstruksi didasarkan pada besarnya nilai pengadaan suatu proyek, sementara sangat mungkin terjadi laba atau rugi dalam kegiatan usaha jasa konstruksi untuk semua tingkatan kualifikasi yang telah ditetapkan tersebut.

4.6.2. Wajib Pajak tidak mendapatkan insentif Pajak Penghasilan

Penerapan PPh Final bagi perusahaan jasa konstruksi juga mengakibatkan Wajib Pajak kehilangan haknya untuk mendapatkan insentif berdasarkan Pasal 17 ayat (2b) dan Pasal 31 E Undang-Undang Pajak Penghasilan dimana diberikan insentif sebagai berikut :

Pasal 17 ayat (2b) Undang-Undang Pajak Penghasilan :

Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah daripada tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

Dalam hal perusahaan merupakan perusahaan jasa konstruksi yang berbentuk perseroan terbuka maka seharusnya jika tidak dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final maka akan memperoleh insentif pajak berupa pengenaan tarif lebih rendah 5% dari tarif PPh Badan sebesar 28%.

Pasal 31E Undang-Undang Pajak Penghasilan :

- (1) Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah) mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif sebesar 50% (lima puluh persen) dari tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah).
- (2) Besarnya bagian peredaran bruto sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dinaikkan dengan Peraturan Menteri Keuangan.

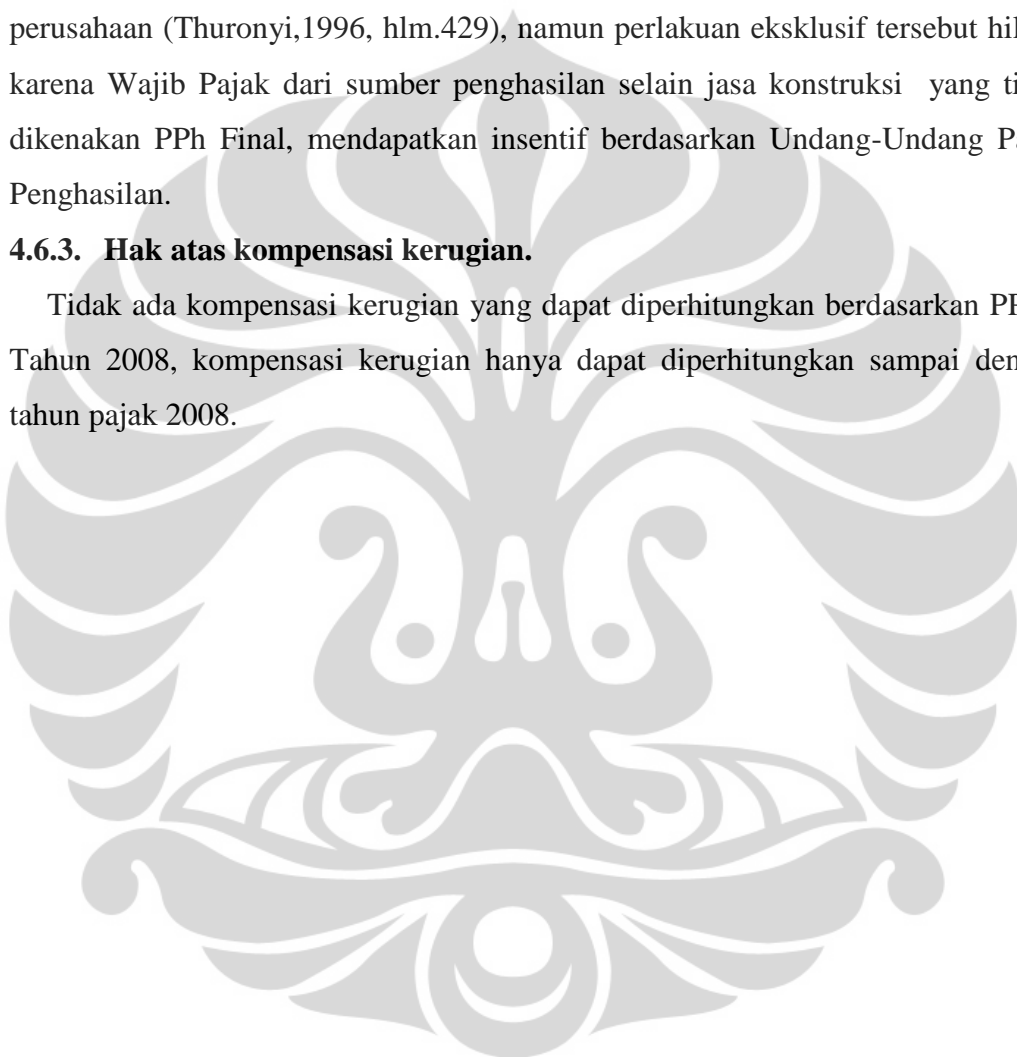
Berdasarkan pasal tersebut maka insentif diberikan sebesar 50% dari tarif PPh Pasal 17 untuk Wajib Pajak Badan sebesar 28% sehingga untuk laba bersih yang dihasilkan dari perusahaan dengan peredaran usaha sampai Rp 4.800.000.000 dikenakan tarif PPh Badan sebesar 14%, sementara untuk laba perusahaan dengan peredaran usaha antara Rp 4.800.000.000 sampai dengan Rp 50.000.000.000 dikenakan kombinasi dua tarif pajak yaitu 14% dan 28%, dan untuk laba

perusahaan dengan peredaran usaha diatas Rp. 50.000.000.000 dikenakan tarif 28%.

Pengenaan pajak melalui sistim pemajakan final atau *Presumptive tax* pada intinya adalah ingin memberikan perlakuan eksklusif bagi sekelompok Wajib Pajak untuk dapat melakukan perluasan basis Wajib Pajak pada suatu sektor usaha tertentu sehingga tidak bertujuan pada pengenaan pajak berdasarkan laba perusahaan (Thuronyi,1996, hlm.429), namun perlakuan eksklusif tersebut hilang karena Wajib Pajak dari sumber penghasilan selain jasa konstruksi yang tidak dikenakan PPh Final, mendapatkan insentif berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan.

4.6.3. Hak atas kompensasi kerugian.

Tidak ada kompensasi kerugian yang dapat diperhitungkan berdasarkan PP 51 Tahun 2008, kompensasi kerugian hanya dapat diperhitungkan sampai dengan tahun pajak 2008.



4.7. Wawancara dengan Pihak Direktorat Jenderal Pajak mengenai Kebijakan Perpajakan Sektor Konstruksi

Wawancara juga dilakukan kepada pihak Direktorat Jenderal Pajak yang diwakili oleh Bapak Pandoyo, Kepala Seksi pada Direktorat Peraturan Perpajakan II, yang memberikan penjelasan mengenai peraturan perpajakan dalam jasa konstruksi dengan poin-poin pertanyaan dan jawaban sebagai berikut :

1. Peraturan perpajakan bidang konstruksi tidak harus mengikuti kualifikasi dan klasifikasi usaha berdasarkan Peraturan LPJK yang lebih lengkap, karena kedudukan peraturan perpajakan harus mengikuti Undang-Undang Pajak Penghasilan dimana posisinya lebih tinggi dari pada suatu peraturan lembaga asosiasi jasa konstruksi, dan peraturan pemerintah harus menjalankan amanah dari Undang-Undang tersebut.
2. Mengenai pertimbangan Direktur Jenderal Pajak dalam mengenakan sistem pemajakan final untuk jasa konstruksi, maka disebutkan bahwa hal tersebut sesuai dengan penjelasan Pasal 4 ayat (2) mengenai jasa konstruksi antara Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan antara lain :
 - kesederhanaan dalam pemungutan pajak;
 - berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak;
 - pemerataan dalam pengenaan pajaknya; dan memerhatikan perkembangan ekonomi dan moneter, atas penghasilan-penghasilan tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya.

Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah.

3. Mengenai pemberlakuan surut atas Peraturan Pemerintah, peraturan tersebut sebenarnya sudah selesai disusun pada akhir tahun 2007 setelah dibahas bersama-sama dengan asosiasi jasa konstruksi dan DPR (Dewan Perwakilan Rakyat), namun karena proses pengesahan yang cukup lama, yaitu tahun 2008, maka peraturan tersebut ditetapkan untuk tetap berlaku 1 Januari 2008.

4. Dalam peraturan pemerintah, tidak ada batasan dalam pendelegasian Undang-Undang, karena Peraturan Pemerintah dibuat sesuai amanah dari Undang-Undang, begitu juga dengan penerapan tarif final atas PPh Jasa Konstruksi, hal tersebut sesuai dengan amanah Undang-Undang di atasnya.
5. Mengenai adanya dua sistem pemajakan maupun tarif atas penghasilan dari jasa konstruksi dalam PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c maupun Pasal 4 ayat (2) hal tersebut dilaksanakan karena adanya dua mekanisme pemajakan yaitu *self assessment* dan pemungutan pajak final, pertimbangan adanya dua sistem tersebut telah melalui pertimbangan dengan DPR dan asosiasi Lembaga Pengawasan Jasa Konstruksi.
6. Mengenai adanya perubahan pengenaan pajak dari PPh Final menjadi PPh dengan tarif PPh Pasal 17 atau tarif umum Pajak Penghasilan, Direktorat Jenderal Pajak belum mengetahuinya namun hal tersebut bisa saja terjadi di masa yang akan datang.
7. Mengenai terbatasnya data laporan keuangan akibat pengenaan PPh Final yang menyebabkan terbatasnya fungsi pengawasan untuk intensifikasi dan ekstensifikasi kewajiban perpajakan, maka terhadap Wajib Pajak yang dianggap memiliki kewajiban perpajakan lain dari data pihak ketiga atau hal-hal lain yang dianggap mencurigakan, maka intensifikasi maupun ekstensifikasi Wajib Pajak akan dilakukan melalui pemeriksaan pajak.
8. Tidak ada insentif bagi jasa konstruksi yang dikenakan PPh Final jika dikaitkan dengan adanya insentif Wajib Pajak Pasal 31E Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, karena dalam *hearing* sejak tahun 2007 antara Direktorat Jenderal Pajak dengan asosiasi jasa konstruksi maupun dengan DPR, telah disetujui resiko penerapan PPh Final baik dalam kondisi Wajib Pajak mengalami kerugian maupun mengalami keuntungan, mengenai mengenai adanya diskriminasi insentif pajak dalam Pasal 31E Pajak Penghasilan yang diberlakukan sejak 1 Januari 2009, hal itu sudah menjadi resiko dikenakannya PPh Final yang telah disetujui dalam penyusunan PP 51 Tahun 2008 tersebut.

4.8. Peraturan perpajakan jasa konstruksi di Cina suatu perbandingan

4.8.1. Subjek Pajak

di Cina selain Wajib Pajak Perseorangan terdapat dua jenis badan usaha yaitu perusahaan negara dan perusahaan kolektif atau perusahaan swasta, perusahaan kolektif dimiliki oleh publik yang juga dimiliki oleh pekerja dalam perusahaan tersebut. Perusahaan kolektif di Cina terdiri dari berbagai macam bentuk diantaranya persekutuan dari yang kecil hingga besar sampai pada perusahaan besar yang melakukan penjualan saham di bursa.

4.8.2. Business Tax

Pajak yang dikenakan kepada penyedia jasa di Cina dikenakan *Business Tax*. Tarif yang dikenakan untuk jenis pajak *business tax* untuk jasa konstruksi adalah sebesar 3% dimana penghitungan pajaknya didasarkan pada jumlah *turnover* yaitu pembayaran atau penjualan jasa. Dalam perusahaan kontraktor menyelesaikan sebagian pekerjaannya kepada sub kontraktor, maka pajak yang dibayarkan adalah jumlah penjualan jasa dikurangi dengan jumlah pembayaran kepada pihak yang menjadi sub kontraktor tersebut.

Di Cina tidak diterapkan *branch profit tax* untuk perusahaan asing yang beroperasi di Cina.

4.8.3. Pajak atas laba ditahan untuk Wajib Pajak perusahaan negara dan perusahaan kolektif yang berinvestasi dalam produk jasa konstruksi

Di Cina perusahaan negara dan perusahaan kolektif dikenakan pajak atas laba ditahan atau *retained profit* yang dikenakan untuk mengendalikan jumlah bonus yang dibayarkan kepada karyawan, untuk mengendalikan investasi perusahaan, dan untuk mencegah kelebihan pertambahan tingkat konsumsi di masyarakat. (Jinyan Li, 1990, hlm.81).

Jenis pajak atas *retained profit* tersebut adalah :

1. *Construction tax*
2. *Wages Regulatory Tax and Bonus*

Construction tax hanya merupakan jenis pajak atas laba ditahan dan bukan pajak atas jasa konstruksi, dimana pajak tersebut dikenakan kepada entitas usaha yang melakukan investasi atau penambahan aset dalam bentuk fisik bangunan atau sarana yang merupakan produk jasa konstruksi.

Besarnya pajak yang dikenakan tersebut antara lain sebagai berikut :

- 1) Pajak 10% dari investasi atau nilai pengadaan oleh perusahaan-perusahaan negara atau lembaga-lembaga publik pada proyek konstruksi modal atau investasi dalam konstruksi untuk proyek renovasi teknologi yang tercantum dalam perencanaan negara dan pengadaan dalam proyek-proyek konstruksi di daerah perkotaan oleh perusahaan kolektif atau perusahaan swasta.
- 2) Tarif pajak 20% dari nilai pengadaan proyek atau investasi perumahan atau gedung biasa.
- 3) Tarif pajak 30% dari nilai pengadaan atau investasi pada pembangunan hotel, *guest house*, rumah sakit baru sembuh, teater, auditorium, ruang rapat, gedung kantor atau tempat pameran tidak tercantum dalam rencana negara.
- 4) Pajak tersebut dibebaskan untuk perusahaan negara atau perusahaan kolektif yang melakukan investasi dalam bentuk fasilitas untuk pengembangan sumber daya energi dan fasilitas komunikasi sekolah, rumah sakit atau fasilitas penelitian ilmiah dengan finenced pinjaman yang disediakan oleh lembaga keuangan internasional atau pemerintah asing atau dari donasi untuk luar negeri, dan fasilitas untuk tujuan-tujuan sosial dan perlindungan lingkungan

untuk efektivitas pajak atas pembayaran pajak harus dilakukan dengan dana sendiri, tidak akan dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak perusahaan, biaya konstruksi tidak dapat diamortisasi sebagai bagian dari biaya properti tersebut, dan pembayar pajak tidak diperkenankan untuk membayar pajak mereka dengan dana yang dialokasikan dari pemerintah atau pinjaman bank.

BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan.

Berdasarkan pembahasan dan analisa dalam Bab sebelumnya maka dapat disimpulkan bahwa :

1. Jasa konstruksi bukan merupakan jasa secara murni tetapi juga membutuhkan sumber daya berupa material, peralatan dan memiliki output berupa bentuk fisik yang dapat dinilai berdasarkan nilai pasar. Proses bisnis jasa konstruksi berbeda dengan jasa lainnya karena perhitungan laba bersih dalam kegiatan konstruksi juga memperhitungkan biaya-biaya yang terjadi selama kegiatan konstruksi, manajemen proyek konstruksi yang berubah-ubah sesuai kondisi proyek, baik dalam hal biaya, organisasi, maupun proses produksi membuat proyek konstruksi, terutama untuk kontraktor skala kecil sulit untuk menyusun laporan keuangan yang akuntabel sehingga pengenaan pajak secara final cukup efektif dan efisien dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.
2. Klasifikasi bidang jasa konstruksi yang lebih lengkap terdapat dalam peraturan LPJK tidak menjadi dasar klasifikasi dan kualifikasi usaha dalam peraturan perpajakan jasa konstruksi, membuat perusahaan jasa konstruksi maupun subsektor konstruksi tidak memiliki kepastian hukum dalam melaksanakan kewajiban perpajakan berdasarkan PP 51 Tahun 2008 atau dikenakan Pajak Penghasilan sesuai dengan laba yang diperoleh dari usahanya.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 yang berlaku surut menunjukkan adanya ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya di bidang jasa konstruksi.

Pemberlakuan surut dalam peraturan tersebut menyebabkan :

- 1) Konsekuensi yang ditimbulkan oleh penerapan azas retroaktif dalam peraturan tersebut tidak dapat diminimalisir.
- 2) Kepastian hukum menjadi masalah utama dalam penerapan peraturan perpajakan bidang konstruksi dikarenakan perubahan-perubahan tersebut, dan adanya perubahan mekanisme pelaksanaan kewajiban perpajakan

dari PPh Pasal 23 menjadi PPh Final serta adanya perubahan kembali menjadi PPh Pasal 23 seperti yang tercantum dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 153/PMK.03/2009, perubahan sistem pemajakan, dan adanya sanksi administrasi akibat pajak yang kurang dibayar atau memungkinkan adanya pemeriksaan dalam rangka pengembalian kelebihan pajak akibat perubahan peraturan tersebut.

- 3) Penerapan azas retroaktif bukan dalam rangka mengoreksi peraturan hukum yang cacat secara konstitusi dimana perubahan aturan tersebut tidak mengoreksi prinsip-prinsip yang tidak sesuai dengan prinsip dasar pemajakan
 - 4) Perubahan-perubahan tersebut bukan saja menimbulkan ketidakpastian hukum, tetapi juga menimbulkan adanya informasi yang salah dalam laporan keuangan yang telah diterbitkan oleh perusahaan, untuk perusahaan masuk bursa tentu saja hal tersebut merupakan kerugian bagi pemegang saham. Pengguna laporan keuangan harus mendapatkan informasi laporan keuangan yang relevan dalam hal hakikat dan materialitas digunakan untuk pengambilan keputusan dan peramalan kondisi keuangan di masa yang masa datang dan laporan keuangan tersebut harus memberikan informasi yang dapat diandalkan.
4. Ditinjau dari aspek hukum atas peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi terdapat pendelegasian sistem pemungutan pajak final dan bukan final serta penentuan tarif pajak kepada pemerintah melalui Peraturan Pemerintah, berkembangnya dunia usaha tentu membutuhkan penyesuaian akan peraturan perpajakan dengan cepat, sehingga tarif bisa saja diatur melalui pendelegasian peraturan dibawah undang-undang namun kembali kepada prinsip *equality*, mengapa kebijakan perpajakan ini hanya berlaku untuk jasa konstruksi, dimana dalam kegiatannya diperoleh dari usaha yang proses untuk mendapatkan penghasilan masih bisa dikendalikan sementara objek pemajakan final lainnya merupakan pajak atas kekayaan atau modal dimana fluktuasi dasar pengenaan pajaknya tidak bisa dikendalikan, contohnya : tingkat suku bunga, nilai pasar properti, dan sebagainya.

5. Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Kedudukan hukum Pasal 23 ayat (1) huruf c dengan menetapkan tarif 2% lebih kuat dibandingkan dengan tarif berdasarkan Pasal 4 ayat (2) yang penetapan tarifnya didelegasikan kedalam Peraturan Pemerintah yang hirarkinya lebih rendah daripada Undang-Undang Pajak Penghasilan itu sendiri. Begitu juga penentuan bahwa atas penghasilan jasa konstruksi yang telah dikenakan PPh Final tidak dapat dikenakan PPh Pasal 23 Undang-Undang Pajak Penghasilan hanya diatur melalui suatu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak.
6. Penghitungan PPh Final BUT, yang diatur dalam Pasal 3 ayat (2) dan Pasal 4 PP 51 Tahun 2008, tidak memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak dalam menghitung kewajiban perpajakannya berupa PPh Pasal 4 ayat (2) Final maupun PPh Pasal 26 ayat (4) atas sisalaba BUT setelah dikenakan PPh Final. PPh Final yang dikenakan terhadap pembayaran uang muka dan termin yang merupakan pembayaran seluruhnya atau bagian dari nilai kontrak dalam suatu jasa konstruksi, dapat kategorikan sebagai penghitungan pajak ganda, karena nilai kontrak yang dibayarkan sebagai uang muka atau termin tersebut masih terkandung adanya sisa laba BUT, sementara sisa laba BUT harus diperhitungkan dalam suatu laporan rugi laba dimana sisa laba tersebut baru dapat diketahui pada akhir periode akuntansi.
7. Maksud dari penerapan PPh Final atas jasa konstruksi, mendukung kesederhanaan pemungutan pajak, efektif, dan pemajakan final ini berguna untuk memperluas basis perpajakan khususnya untuk bidang usaha jasa konstruksi, namun penerapan peraturan tersebut tidak memenuhi prinsip pemajakan yang adil dan wajar antara lain :
 - 1) PPh Final tidak memenuhi syarat keadilan Horizontal dan keadilan Vertikal.
 - 2) Penghasilan bruto tidak memperhitungkan biaya untuk mendapatkan, memelihara dan menagih penghasilan.
 - 3) Wajib Pajak Orang Pribadi kehilangan hak atas Penghasilan Tidak Kena Pajak.

- 4) Wajib Pajak tidak mendapatkan insentif Pajak Penghasilan berdasarkan tarif umum dalam pasal 17 ayat (2b) dan Pasal 31E Undang-Undang Pajak Penghasilan.
- 5) Adanya kompensasi kerugian yang tidak dapat diperhitungkan dalam laporan rugi laba perusahaan.

5.2. Saran

1. Direktorat Jenderal Pajak harus menentukan bidang usaha yang termasuk dalam bidang jasa konstruksi berdasarkan peraturan LPJK, baik seluruhnya maupun sebagian, dalam peraturan perpajakan bidang jasa konstruksi untuk menghindari adanya perdebatan mengenai lingkup usaha jasa konstruksi antara Wajib Pajak dengan Fiskus dalam menentukan penghitungan pajak terutang.
2. Direktorat Jenderal Pajak harus meninjau kembali pemberlakuan tarif pajak berdasarkan PP 51 Tahun 2008 atas sektor jasa konstruksi terkait Pasal 23 Ayat (1) huruf c dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menetapkan tarif 2% yang secara hirarki kedudukannya lebih tinggi daripada tarif PPh Final yang ditetapkan melalui peraturan pemerintah tersebut.
3. Direktorat Jenderal Pajak harus meninjau kembali penerapan PPh Final Jasa konstruksi atau meninjau kembali pengenaan PPh Pasal 26 ayat (4) untuk jasa konstruksi BUT, dimana Perhitungan PPh Final dan sisa laba Pasal 26 ayat (4) menjadi kendala, karena perbedaan saat terutang serta perbedaan dasar pengenaan pajak dimana hal tersebut tergantung ketersediaan data pembayaran seluruh atau bagian nilai kontrak serta laba bersih BUT yang baru akan diketahui pada akhir periode akuntansi.
4. Dengan tidak adanya insentif PPh Badan bagi perusahaan jasa konstruksi, maka disarankan adanya insentif untuk jenis pajak lain misalnya PPh Pasal 21 bagi subjek pajak yang bekerja di sektor konstruksi, dan diberikan PPNDTP (Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah) untuk jasa konstruksi yang mendorong pembangunan rumah susun sederhana atau rumah sangat sederhana dan pembangunan infrastruktur berupa jalan, waduk, pelabuhan, sekolah dan infrastruktur yang mendorong pertumbuhan perekonomian.

DAFTAR REFERENSI

I. BUKU

- Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, (2008) *IFRS, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standard*, John Wiley & Sons, Inc.
- Clifford J. Schexnayder and Richard E. Mayo, 2004, *Construction management fundamentals*, Mc Graw Hill.
- Darussalam (2007), *Kapita Selekta Perpajakan*, Penerbit Salemba Empat
- Darussalam dan Danny Septriadi, (2006), *Membatasi kekuasaan untuk mengenakan pajak*, PT. Grasindo
- George Ofori (1990), *The construction industry: aspects of its economics and management*, Singapore University Press, Kent Ridge, Singapore.
- Gunadi (2001), *Paduan Komprehensif Pajak Penghasilan*, Jakarta Multi Utama Conference.
- Gunadi (2010), *Paduan Komprehensif Pajak Penghasilan*, Cicero Publishing.
- IAI, *Standar Akuntansi Keuangan, Per 1 September 2007*, Penerbit Salemba Empat.
- Iskandar (2009), *Metodologi Penelitian Kualitatif*, GP Press.
- Jaja Zakaria (2005) *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*, PT. Raja Grafindo Persada.
- James A. Fitzsimmons and Mona J Fitzsimmons, (2006), *Service Management, Operation, Strategy, Information Technology*, 5th Ed, Mc Graw Hill International Edition.
- John Maynard Keynes – (2006) -*The General Theory of Employment, Interest and Money*, Atlantic Publisher and Distributor.
- Kevin Holmes (2001), *The Concept Of Income : A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD Publication BV.
- Patricia M. Hillebrandt & Jacqueline Cannon, (1989), *The Management Of Construction Firm*, The Macmillan Press, Ltd.
- R. Mansury (2002), *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi (2000)*. Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.

- R. Mansury (2002), *Pembahasan Mendalam Pajak Atas Penghasilan*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4).
- R. Mansury (1994) *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, PT. Bina Pariwara.
- R. Mansury (1996) *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind-Hill-Co,
- R. Santoso Brotodihardjo (2008) *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, penerbit Refika Aditama.
- Safri Nurmantu, (2005), *Pengantar Perpajakan*, Jakarta Granit.
- Sally M Jones, *Principles of Taxation For Business and Investment*, Mc Graw Hill.
- Charles S Philips (1999), *Construction Contract Administration, Society of Mining, Metalurgy, and Exploration Inc.*
- Jinyan Li, (1990), *Taxation In The People's Republic Of China*, Praeger Publisher.
- Victor Thuronyi (1996), *Tax Law Design and Drafting*; International Monetary Fund.
- Victor Thuronyi, (2003), *Comparative tax law*, Kluwer Law International
- W. Lawrence Neuman 4 ed, (2000), *Social research method, qualitative and quantitative approach*, Pearson Education Company.
- W. Lawrence Neuman 6 ed, (2006), *Social research method, qualitative and quantitative approach*, Pearson Education Company
- Widi Widodo dan Dedy Djefris, (2008), *Tax Payer's Rights*, Penerbit Alfabeta
- Wulfram I Ervianto (2005), *Manajemen Proyek Konstruksi*, Penerbit Andi, 2005.

II. SERIAL

- Darussalam dan Danny Septriadi, (2009), *Tax Avoidance, Tax Planning, dan Anti Avoidance*, artikel di www.ortax.org.
- Gumilar Rusliwa Somantri (2005), *Memahami Metode Kualitatif*, Makara Sosial Humaniora Vol.9 No.2
- Stephen R. Munzer, 1977, *Journal, Retroactive Law*, <http://www.jstor.org>
- Steven M Bragg, (2002), *Accounting Reference Desktop*, John Wiley & Son Inc.

Sulipan (2007), Penelitian Deskriptif Analitis : Berorientasi Pemecahan Masalah.

T.W.D Duke, (1923), Virginia Law Register : Retroactive Tax Law,
<http://www.jstor.org>

III. PUBLIKASI

OECD (2008), Policy Roundtables Construction Industry, <http://www.oecd.org>

Publikasi Menteri Pekerjaan Umum, (2005) Prospek pembangunan infrastruktur di Indonesia; Kuliah Umum di STT Sapta Taruna Jakarta

IV. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Perundang-Undangan.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.