

BAB III

GAMBARAN UMUM OBJEK PENELITIAN

A. GAMBARAN UMUM PT. PERUSAHAAN GAS NEGARA (Persero) Tbk.

PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. merupakan perusahaan publik yang memiliki kompetensi di bidang transmisi dan distribusi gas bumi. PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. merupakan salah satu BUMN yang bergerak di bidang infrastruktur yang menyediakan gas dalam memenuhi permintaan energi gas bumi di Indonesia yang semakin meningkat. Tugas utama PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. adalah menyediakan energi bersih dan bermutu tinggi bagi beragam aplikasi industri, dan menjadi keharusan untuk senantiasa mengutamakan kepuasan pelanggan setia di sektor rumah tangga, komersial dan industri serta niaga sejak tahun 1974. PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. mengupayakan terhubungnya sumber-sumber gas bumi dengan sentra pengguna gas bumi dalam negeri maupun regional melalui terwujudnya sistem jaringan Transmisi dan Distribusi Gas Bumi Terpadu Indonesia.

A.1. Visi dan Misi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.

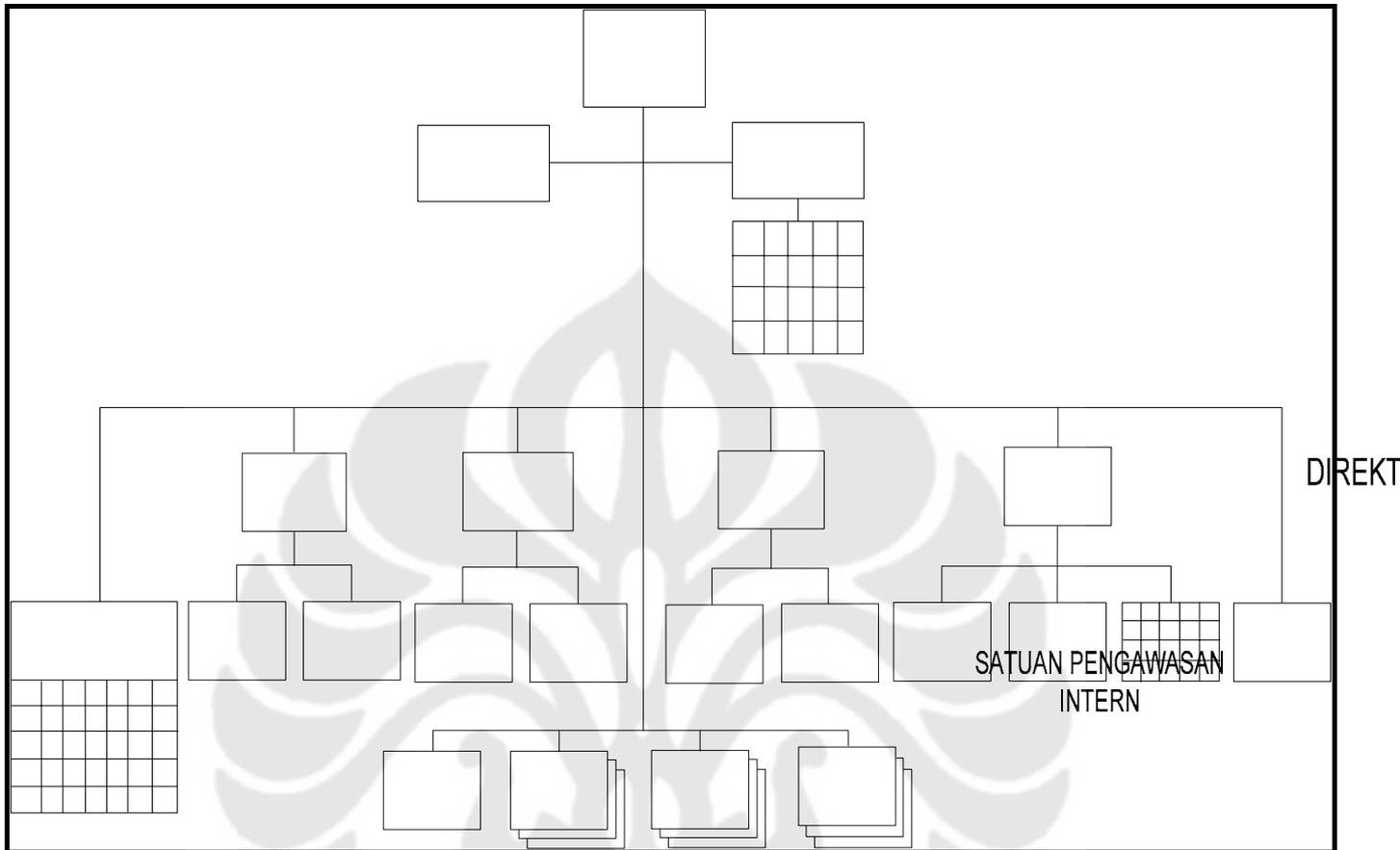
A.1.1. Visi

PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. memiliki visi menjadi perusahaan publik terkemuka di bidang penyedia gas bumi.

A.1.2. Misi

Misi yang diemban oleh PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. adalah Meningkatkan pemanfaatan gas bumi bagi kepentingan industri, komersial dan rumah tangga melalui jaringan pipa transmisi, moda transportasi lain, jaringan pipa distribusi dan kegiatan niaga serta usaha lain yang mendukung pemanfaatan gas bumi.

A.2. Struktur Organisasi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.



Sumber : Organisasi Tata Laksana PT. PGN (Persero) Tbk. – Divisi Sumber Daya Manusia PT. PGN (Persero) Tbk.

A.3. Kegiatan Usaha

PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. mempunyai kegiatan usaha sebagai penyalur (*distributor*), *trader/retailer* dan sebagai *transporter*. Sebagai *distributor* PT. Perusahaan Gas Negara (Persero)

Tbk. bertugas untuk menyediakan infrastruktur jaringan pipa distribusi dan menghubungkan stasiun penerima distribusi dengan pelanggan industri komersial dan rumah tangga. Sebagai *trader/retailer*, PT.

Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. melaksanakan pembelian gas dari

KELOMPOK JABATAN FUNGSIONAL
Kepastian objek pajak...
DIVISI KAJIAN PENGUSAHAAN DAN PENGEMBANGAN
DIVISI PERENCANAAN DAN
DIVISI OPERAS
DIVISI PEMASARAN

Andini Saraswati, 2008

produsen, dalam hal ini Pertamina dan KPS (*Kontraktor Production Sharing*) dan menjual ke pelanggan melalui jaringan pipa distribusi (termasuk jasa pelayanan teknis). Sebagai *transporter*, PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. bertugas untuk menyediakan infrastruktur jaringan pipa transmisi yang menghubungkan sumber-sumber gas ke konsumen akhir ke stasiun penerima jaringan distribusi. PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. memiliki sifat usaha sebagai perusahaan infrastruktur yang menyalurkan dan menyediakan gas bumi bagi kepentingan umum, untuk tujuan ke depannya, yakni meningkatkan pemanfaatan gas bumi sebagai sumber energi alternatif.

A.4. Wilayah Usaha

A.4.1. Unit Distribusi (*Strategic Business Unit*)

1. Wilayah I (Jawa Bagian Barat)

Mencakup usaha distribusi gas bumi di HOSBU I (*Head Office Strategic Bussiness Unit I*) yang menanungi Distrik-distrik dan Rayon yang berada di bawahnya, yakni Distrik Jakarta, Bogor, Banten, Cirebon, Palembang, Bekasi dan Kerawang, serta Rayon Bandung.

2. Wilayah II (Jawa Bagian Timur)

Wilayah ini mencakup jaringan di Surabaya dan sekitarnya yang terdiri dari HOSBU II (*Head Office Strategic Bussiness Unit II*) yang menanungi Distrik-distrik seperti Distrik Surabaya, Sidoarjo,

Pasuruan, Rayon Semarang dan Rayon Makassar. Selanjutnya rencana pengembangan jangka panjang di Sulawesi Selatan.

3. Wilayah III (Sumatera Bagian Utara)

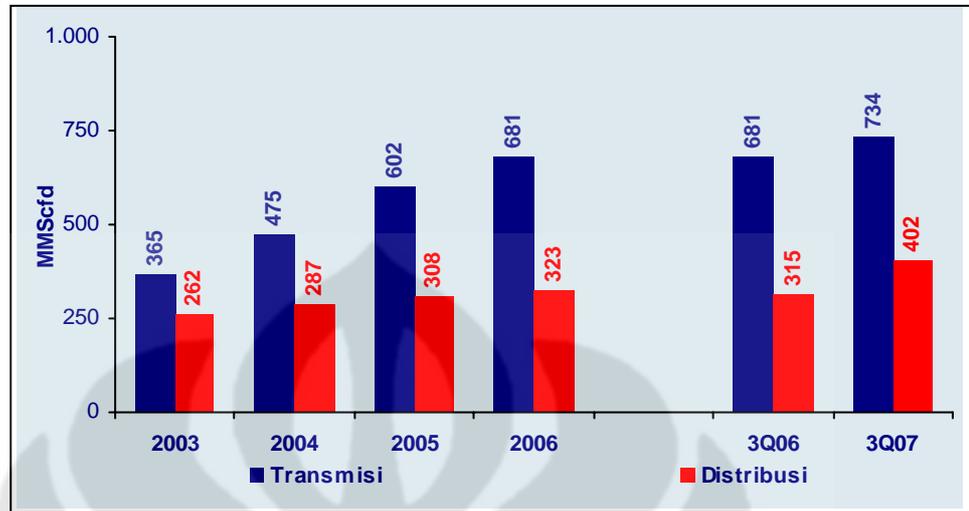
Wilayah ini mencakup jaringan eksisting di Distrik Medan yang dikoordinir oleh HOSBU III (*Head Office Strategic Business Unit III*) dan dalam waktu dekat akan mengembangkan jaringan distribusi di Jambi, Batam, dan Pekanbaru.

A.4.2. Unit Transmisi

Dalam bidang transmisi, PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. memiliki SBU Transmisi Sumatera Jawa yang beroperasi di wilayah Sumatera Selatan – Jawa Barat. PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. juga telah membentuk anak perusahaan yakni PT. Transportasi Gas Indonesia (PT. TGI) yang beroperasi di wilayah Sumatera Tengah, yaitu jaringan pipa transmisi yang telah beroperasi untuk jalur Grissik – Duri, dan telah dijual 40% sahamnya kepada *T Pipe-line Company Pvt.* yaitu perusahaan patungan yang terdiri dari Petronas, Conoco Philips, Singapore Petroleum Company dan Talisman Energy Inc.

Volume gas yang disalurkan oleh PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. untuk unit Transmisi maupun unit Distribusi selama kurun waktu 2003 – 2006 sebagaimana yang terdapat pada Grafik 3 adalah :

GRAFIK 3
VOLUME GAS UNIT TRANSMISI DAN DISTRIBUSI



Sumber : Divisi Operasi PT. PGN tahun 2007

Pertumbuhan volume transmisi (penyaluran gas kepada industri) selama 4 tahun meningkat rata-rata sebesar 23% dan volume distribusi (penyaluran gas kepada komersial maupun rumah tangga) meningkat rata-rata sebesar 7%. Jumlah volume transmisi dan distribusi pada triwulan III tahun 2007 sebesar 734 MMScfd dan 402 MMScfd. atau meningkat 8% dan 28% dibanding triwulan III tahun 2006.

A.4.2. Proyek Transportasi dan Distribusi Gas Bumi

Proyek Transportasi dan Distribusi Gas Bumi Indonesia, selanjutnya disebut PTGI terbentuk tahun 1994 merupakan unsur pelaksana PGN, berkedudukan di Jakarta yang mengkoordinir seluruh proyek pembangunan jaringan pipa transmisi di wilayah Indonesia dan distribusi gas bumi untuk wilayah yang belum memiliki Cabang PGN.

PTGI mempunyai tugas pokok menyelenggarakan dan mengkoordinasikan persiapan, perencanaan, pelaksanaan serta pengendalian pembangunan proyek untuk mencapai sasaran yang telah ditetapkan sesuai kebijakan yang ditetapkan Direksi.

Untuk melaksanakan tugas diatas, PTGI menyelenggarakan fungsi:

- a. Pengkoordinasian tentang persiapan, perencanaan dan pengendalian jadwal pelaksanaan proyek, penyusunan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan dan penyelesaian masing-masing proyek, pengendalian kegiatan - kegiatan prakonstruksi dan sinkronisasi seluruh kegiatan "*commissioning*", SCADA dan telekomunikasi infrastruktur *Gas Management System* serta pekerjaan jasa konsultan yang sifatnya terintegrasi.
- b. Pengkoordinasian persiapan kegiatan analisa data untuk perencanaan jaringan dalam rangka pelaksanaan definitive survey yang diperlukan untuk pembuatan detail desain serta penyusunan perkiraan biaya (*engineering estimate*).
- c. Pengkoordinasian dan pembinaan kerjasama dengan Instansi terkait baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah, Pertamina serta perusahaan kontraktor bagi hasil minyak dan gas bumi dalam rangka pelaksanaan Proyek, pengelolaan aspek hukum dan pengendalian pengurusan kontrak-kontrak serta koordinasi penyiapan rencana komersialisasi usaha.

- d. Pengkoordinasian tentang pengelolaan keuangan dan perbendaharaan proyek berdasarkan norma akuntansi serta pengelolaan administrasi dan sumber daya manusia yang tertib sesuai ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku.
- e. Pengkoordinasian pengendalian sistem kerja yang efektif dan efisien serta pengendalian mitra kerja.

Saat ini proyek yang sedang dilakukan oleh PTGI di antaranya adalah proyek South Sumatera – West Java (SSWJ). Proyek SSWJ akan dikembangkan dalam 2 (dua) fase yang terdiri dari :

Fase 1 : Pagardewa – Labuhan Maringgai – Cilegon – Serpong

Fase 2 : Grissik – Pagardewa – Labuhan Maringgai – Muara Bekasi – Rawa Maju

Tujuan dari pelaksanaan proyek ini adalah untuk memenuhi permintaan gas yang terus meningkat khususnya di wilayah Jawa Barat. Ditambah lagi, proyek ini akan ditujukan untuk menyediakan *supply* gas bumi dalam jangka panjang.

B.1. Mekanisme Pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai

Salah satu karakteristik Pajak Pertambahan Nilai adalah bersifat umum atau *general*, yakni akan dikenakan atas konsumsi barang yang bersifat umum. Pada prinsipnya, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas pengeluaran, dan tidak membedakan pengeluaran tersebut dipergunakan untuk barang atau

untuk jasa. Dengan karakteristik PPN yang bersifat umum, maka yang dapat menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai adalah :

1. Konsumsi atas barang

Konsumsi atas barang yang dapat dijadikan sebagai objek Pajak Pertambahan Nilai tidak memperhatikan fungsi dari barang tersebut. Konsumsi atas barang disini tidak membedakan apakah barang tersebut akan langsung habis dikonsumsi atau akan habis secara bertahap. Thuronyi dalam *Tax Law Design and Drafting* memberikan definisi atas *supply of goods*, yakni “*Supply of goods is a transfer of the right to dispose of tangible movable property or of immovable property other land of services, and leasing defined to include transfers of intangible property in assets*”.¹ Yang dimaksud dengan barang dalam pengertian ini adalah penyerahan barang yang terdiri dari barang bergerak maupun barang yang tidak bergerak. Pada prinsipnya, semua barang adalah barang kena pajak, kecuali untuk barang-barang yang diatur oleh Pemerintah sebagai barang tidak kena pajak. Pajak Pertambahan Nilai akan dikenakan terhadap semua jenis barang.

2. Konsumsi atas jasa

Alasan utama konsumsi atas jasa dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah bahwa pada umumnya konsumsi atas jasa dalam masyarakat kelas atas lebih tinggi dibandingkan dengan masyarakat kelas bawah pada

¹ Victor Thuronyi, *Tax Law and Drafting Chapter 6, Value Added Tax*, (Internasional Monetary Fund: 1996), hal 36.

negara-negara berkembang. Oleh karena itu, pajak yang dikenakan atas konsumsi ini diharapkan akan mengurangi regresibilitas pajak.

Syarat suatu barang atau jasa menjadi objek yang terutang Pajak Pertambahan Nilai adalah jika barang atau jasa tersebut diserahkan di dalam Daerah Pabean Indonesia atau dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean Indonesia. Pajak Pertambahan Nilai memiliki karakteristik netral, dimana pajak akan dikenakan sesuai dengan dimana suatu barang atau jasa tersebut dikonsumsi. Persyaratan lainnya adalah, yang melakukan penyerahan barang atau jasa tersebut harus merupakan Pengusaha Kena Pajak dan barang atau jasa tersebut diserahkan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya. Subjek pajak merupakan orang atau badan yang melakukan kegiatan ekonomi. Sehingga yang menjadi subjek Pajak Pertambahan Nilai adalah Pengusaha Kena Pajak dan Pengusaha Kecil. Penjelasan mengenai batasan Pengusaha Kecil maupun Pengusaha yang wajib dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak diatur lebih lanjut dalam pasal 1 dan pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 552/KMK.04/2000 sebagaimana telah diubah dengan KMK nomor 571/KMK.03/2003 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai. Yang menjadi subjek Pajak adalah :

a. Pengusaha Kena Pajak

Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pengusaha yang menurut ketentuan Undang-Undang untuk mendaftarkan diri dan dicatat oleh Kantor Pajak untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP). Yang wajib untuk dikukuhkan sebagai PKP adalah:

1. Orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya melakukan :
 - a. Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam daerah pabean
 - b. Penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) yang dilakukan di dalam daerah pabean
 - c. Ekspor Barang Kena Pajak (BKP)

b. Pengusaha Kecil

Merupakan pengusaha yang selama 1 (satu) tahun buku melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan atau Jasa Kena Pajak (JKP) dengan jumlah peredaran bruto tidak lebih dari Rp. 600.000.000.²

PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. merupakan Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) sejak tanggal 01 Juni 1998. Terhitung sejak tanggal pengukuhan tersebut, PT. PGN wajib melaksanakan kewajiban pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas setiap transaksi yang menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai. Transaksi yang menjadi objek pajak bagi pada PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. saat ini adalah transaksi berupa sewa alat *hot tapping*, sewa pipa (*toll fee*), sewa *fiber optik* dan sewa gedung. Atas transaksi-transaksi tersebut PT. PGN wajib melaksanakan pemungutan PPN, karena PT. PGN merupakan PKP yang menyerahkan barang kena pajak.

² Haula Rosdiana, *Op.Cit.*, hal. 99.

Semua barang pada prinsipnya merupakan barang kena pajak, hal ini merupakan karakter dari PPN yang bersifat umum. Undang-Undang PPN mengatur atas penyerahan barang atau jasa di dalam Daerah Pabean oleh PKP merupakan objek PPN, namun terdapat beberapa jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Hal ini sebagaimana diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah. Berkaitan dengan penelitian ini, gas bumi merupakan salah satu barang yang dikecualikan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang PPN:³

- (2) Penetapan jenis barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok barang sebagai berikut :
- a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
 - b. barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
 - c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya;
 - d. uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai hanya mengatur mengenai pengelompokkan barang-barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Jenis barang dari kelompok barang tersebut diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Jenis Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya

³ Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 128, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

diatur lebih lanjut dalam pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000:

Jenis barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf a adalah:

- a. minyak mentah (*crude oil*);
- b. gas bumi;
- c. panas bumi;
- d. pasir dan kerikil;
- e. batubara sebelum diproses menjadi briket batubara; dan
- f. bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, dan bijih perak serta bijih bauksit.

Berdasarkan Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, gas bumi merupakan objek yang dikecualikan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Gas bumi dikategorikan sebagai salah satu barang hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya. Penyerahan gas bumi yang termasuk dalam kategori “diambil langsung dari sumbernya” merupakan penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

PT. PGN tidak memungut PPN atas transaksi penjualan gas bumi kepada konsumennya. Hal ini dikarenakan barang yang diserahkan oleh PT. PGN bukan merupakan barang yang kena pajak. Meskipun PT. PGN merupakan Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP, namun atas penjualan gas bumi kepada konsumen tidak dikenakan PPN.

B.2. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas nilai tambah atau *value added* dari Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan oleh Pengusaha

Kena Pajak. Nilai tambah adalah suatu nilai yang merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi penyusutan, bunga modal, gaji/upah yang dibayarkan, sewa, listrik, serta pengeluaran lainnya, dan laba yang diharapkan dari pengusaha. Secara sederhana, nilai tambah dibidang perdagangan dapat juga diartikan sebagai selisih antara harga jual dan harga beli barang dagangan.⁴

Biaya yang dikeluarkan untuk faktor produksi mulai dari saat bahan baku/bahan pembantu diterima, proses produksi sampai hasil siap dijual antara lain meliputi:

- a. Faktor produksi harta tetap berupa biaya penyusutan
- b. Faktor produksi modal berupa bunga modal
- c. Faktor produksi tenaga kerja berupa gaji/upah
- d. Faktor produksi manajemen / *entrepreneur* berupa *management fee*, keuntungan yang diharapkan oleh perusahaan.

Dalam menghitung Pajak terhutang atas nilai tambah (*value added*) tersebut, ada 3 (tiga) metode, yakni:

- a. *Addition Method*

Metode ini menggunakan keuntungan dan beban produksi untuk menghitung nilai tambah.⁵ Pajak Pertambahan Nilai yang terhutang dihitung berdasarkan penjumlahan seluruh nilai tambah dikalikan dengan tarif PPN yang berlaku.

⁴ Untung Sukardji, *Op. Cit*, hal. 31.

⁵ Carl S. Soup, *VAT in Developing Countries*, (Washington D. C: The World Bank), 1990, hal. 7.

b. *Substraction Method*

Pajak Pertambahan Nilai dihitung berdasarkan selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian. Hasil dari perhitungan tersebut dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku.

c. *Credit Method*

Metode ini hampir sama dengan *substraction method*, perbedaannya adalah dalam metode ini yang dicari bukan hanya selisih antara harga jual dengan harga beli, melainkan selisih antara pajak yang dibayar saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan.⁶

Metode pengkreditan ini hampir digunakan secara universal dalam memperhitungkan PPN. Undang-Undang PPN menganut *Credit Method*, yakni memperhitungkan selisih antara Pajak Keluaran (PK) yang dipungut saat penjualan dengan Pajak Masukan (PM) yang dibayar saat pembelian. Metode ini lebih akurat, karena mengakomodir apabila dalam harga beli terdapat unsur yang tidak terhutang PPN.

Agar metode pengurangan antara Pajak Keluaran dengan Pajak Masukan tepat, maka dibutuhkan alat bukti yang dinamakan Faktur Pajak. Untuk itu, metode ini sering disebut juga sebagai metode penghitungan berdasarkan faktur (*Invoice Method*).⁷ Faktur pajak merupakan alat bukti untuk mendeteksi ke jumlah Pajak Masukan dan Pajak Keluaran yang

⁶ Untung Sukardji, *Op.Cit.*, hal. 32.

⁷ *Ibid.*

terlibat dalam mekanisme penjualan yang digunakan sebagai dokumen penunjang transaksi yang mengandung PPN.⁸

Pajak Pertambahan Nilai terutang atas pengeluaran untuk konsumsi. Semua barang pada prinsipnya merupakan objek yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, hal ini sesuai dengan karakter PPN yang bersifat umum. Undang-Undang PPN selain mengatur mengenai objek PPN, juga mengatur beberapa jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Pengecualian barang ini sebagaimana tercantum dalam Pasal 4A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai.

Syarat suatu barang terutang Pajak Pertambahan Nilai adalah jika barang tersebut merupakan barang kena pajak, diserahkan di dalam daerah pabean Indonesia oleh Pengusaha Kena Pajak yang dilakukan dalam rangka kegiatan atau usahanya. Atas penyerahan barang-barang yang termasuk dalam pasal 4A Undang-Undang PPN, walaupun diserahkan oleh Pengusaha Kena Pajak di dalam Daerah Pabean Indonesia dan dilakukan dalam kegiatan usahanya, maka atas penyerahannya tetap tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai. Gas bumi merupakan salah satu objek yang dikecualikan dari pengenaan PPN karena dianggap barang yang diambil langsung dari sumbernya, sehingga atas penyerahan gas bumi dari produsen ke pelanggan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai.

Dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas nilai tambah (*value added*), Indonesia menganut sistem *credit method*. Atas

⁸ Alan A. Tait, *Op. Cit.*, hal. 353.

penyerahan Barang Tidak Kena Pajak (BTKP) oleh produsen maupun distributor kepada konsumen, tidak terutang PPN. Atas Penyerahan Barang Tidak Kena Pajak (BTKP), maka Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan (*Disallowed input tax*). Sehingga, bagi produsen maupun distributor, Faktur Pajak Masukan yang diterimanya pada saat memperoleh barang-barang untuk dipergunakan sebagai faktor produksi, tidak dapat dijadikan sebagai kredit pajak.

B.3. Saat Terhutangnya Pajak Pertambahan Nilai

Saat terutangnya PPN diatur dalam pasal 11 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai. PPN terutang pada saat :

1. Penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak
2. Impor Barang Kena Pajak
3. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean
4. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean
5. Pembayaran, dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan BKP atau sebelum pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar Daerah Pabean
6. Saat ditetapkan lain oleh Ditjen Pajak

Dalam pasal 13 PP Nomor 24 Tahun 2002, diatur lebih lanjut mengenai saat terutangnya PPN, yakni :

- (1) Terutangnya Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang bergerak, terjadi pada saat

Barang Kena Pajak tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli, atau pada saat Barang Kena Pajak tersebut diserahkan kepada juru kirim atau Pengusaha jasa angkutan.

- (2) Terutangnya Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak berwujud yang menurut sifat atau hukumnya berupa barang tidak bergerak, terjadi pada saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai Barang Kena Pajak tersebut, baik secara hukum atau secara nyata, kepada pihak pembeli.
- (3) Terutangnya Pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak, adalah pada saat yang terjadi lebih dahulu dari peristiwa-peristiwa di bawah ini:
 - a. saat harga penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud dinyatakan sebagai piutang oleh Pengusaha Kena Pajak;
 - b. saat harga penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud ditagih oleh Pengusaha Kena Pajak;
 - c. saat harga penyerahan Barang Kena Pajak tidak berwujud diterima pembayarannya, baik sebagian atau seluruhnya oleh Pengusaha Kena Pajak; atau
 - d. saat ditandatanganinya kontrak atau perjanjian oleh Pengusaha Kena Pajak, dalam hal saat sebagaimana dimaksud dalam huruf a sampai dengan huruf c tidak diketahui.

Sebagaimana diatur dalam pasal 4A UU PPN, gas bumi merupakan jenis barang yang termasuk kategori barang tidak kena pajak. Atas transaksi barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN, penyerahannya tidak terhutang Pajak Pertambahan Nilai. Sehingga Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP tidak dapat memungut PPN ketika menyerahkan barang yang termasuk ke dalam kategori barang tidak kena pajak.

B.4. Tarif dan Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai

Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebagai mana dijelaskan pada Bab II adalah menggunakan tarif pajak proporsional, dimana tarif PPN adalah :

1. Tarif PPN atas penyerahan BKP, pemanfaatan JKP di dalam daerah pabean adalah sebesar 10%
2. Tarif PPN atas ekspor BKP adalah 0%

Harga Jual yang diatur dalam UU PPN adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh penjual karena penyerahan Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak. Harga jual yang dicantumkan dalam faktur pajak standar adalah harga jual sesungguhnya tanpa memasukkan unsur PPN.

Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan pasal 1 angka 17 Undang-Undang PPN Nomor 18 Tahun 2000 adalah jumlah Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau Nilai Lain yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan yang dipakai sebagai dasar untuk

menghitung pajak yang terutang. Dasar Pengenaan pajak yang dicantumkan dalam faktur pajak merupakan harga jual, setelah dikurangi diskon atau potongan harga. Untuk menghitung besarnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang terutang adalah dengan cara :

$$\text{PPN} = \text{Tarif} \times \text{Dasar Pengenaan Pajak}$$

Untuk dapat mengalirkan gas bumi dari sumur kepada pelanggan, diperlukan barang-barang maupun jasa-jasa yang merupakan faktor produksi. PPN terutang pada saat membeli barang-barang faktor produksi seperti pipa, kompresor, maupun jasa-jasa seperti jasa konsultan hukum, konsultan konstruksi. PPN yang terutang dari transaksi penyerahan barang maupun jasa tersebut adalah sebesar 10% dari Dasar Pengenaan Pajak. PT. PGN merupakan PKP yang menyerahkan barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Akibat dari penyerahan non BKP oleh PT. PGN, maka atas Pajak Masukan yang telah dibayar pada saat membeli barang-barang atau jasa-jasa yang berhubungan dengan kegiatan usahanya, menjadi tidak dapat dikreditkan pada Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN.

BAB IV

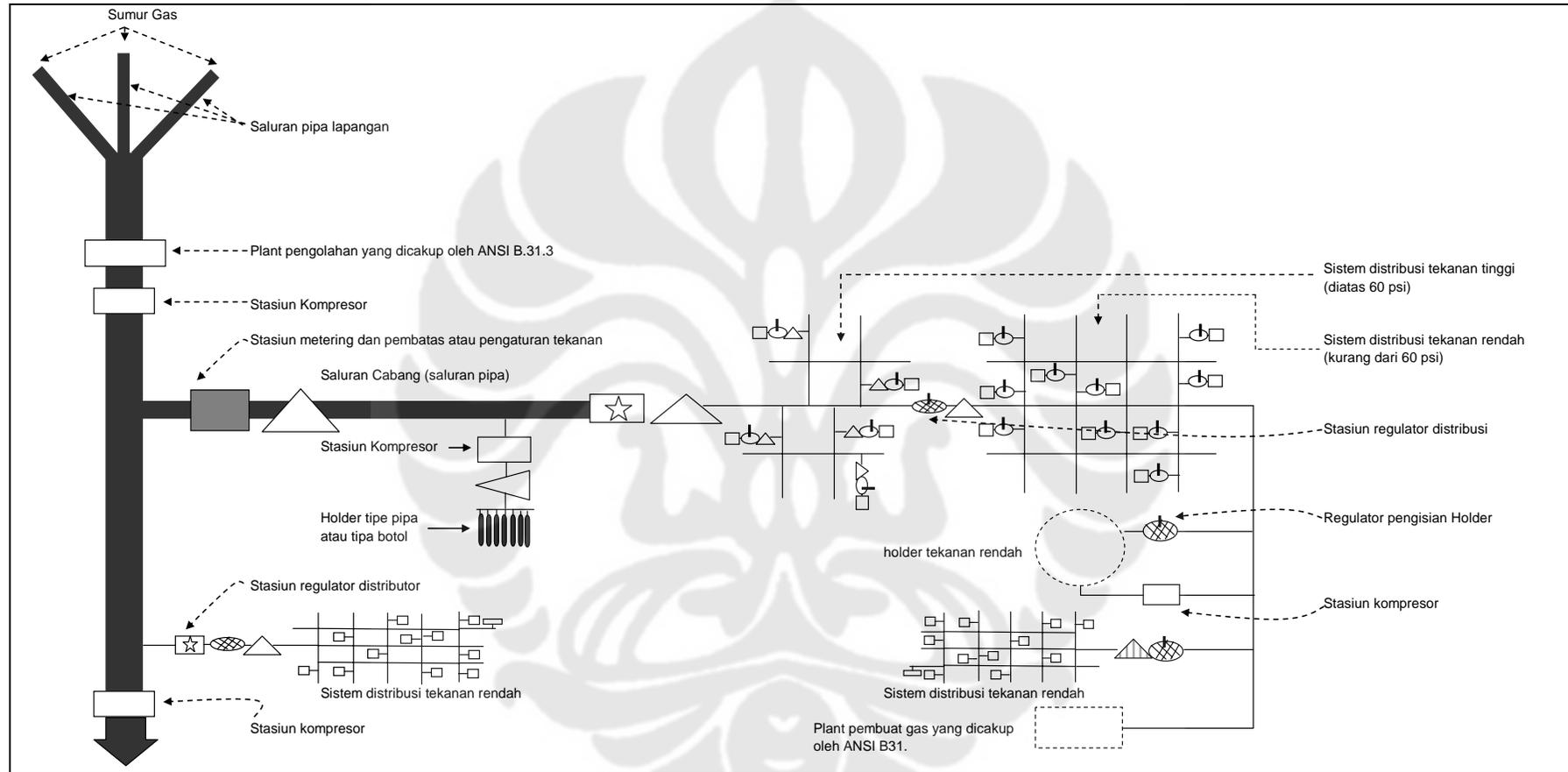
KEPASTIAN OBJEK PPN ATAS GAS BUMI YANG DIALIRKAN MELALUI PIPA TRANSMISI DAN DISTRIBUSI SERTA IMPLIKASINYA BAGI BIAYA OPERASIONAL PT. PERUSAHAAN GAS NEGARA (PERSERO) Tbk.

A. Analisis Kepastian Objek Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Gas Bumi yang dialirkan melalui pipa transmisi dan pipa distribusi

PT. Perusahaan Gas Negara berdasarkan Rencana Jangka Panjang Perusahaan (RJPP) merencanakan pengembangan jaringan pipa transmisi yang terintegrasi menghubungkan lokasi sumber-sumber gas bumi yang ada di Indonesia dengan lokasi potensi pasar. Keberadaan suatu jaringan pipa transmisi gas terpadu di Indonesia yang membentang dari Sumatera ke Jawa merupakan upaya untuk membantu Pemerintah dalam melakukan *diversifikasi* atau pemisahan energi khususnya untuk substitusi Bahan Bakar Minyak (BBM).

Diagram ruang lingkup Standar Perminyakan dan Gas yang diterapkan oleh PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. adalah sebagai berikut (Diagram 1) :

DIAGRAM 1
RUANG LINGKUP SPM.50.54.2.-1992



Sumber : Diagram Ruang Lingkup SPM.50.54.2-1992/W - Divisi Operasi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.

KETERANGAN SIMBOL DALAM RUANG LINGKUP SPM 50.54.2-1992/W

Keterangan Simbol dalam Diagram Ruling tersebut adalah :

	Saluran utama
	Gas utama
	Saluran servis
	Regulator servis
	Peranti proteksi tekanan lebih untuk saluran servis
	Meter pelanggan perpipaan melewati <i>outlet meter set assembly</i> yang dicakup oleh ANZI Z223.1
	Saluran servis dengan meter dan tanpa regulator servis (sistem distribusi tekanan rendah)
	Saluran servis dengan meter dan satu regulator servis (sistem distribusi tekanan tinggi tidak lebih dari 60 psi)
	Saluran servis dengan meter, regulator servis dan regulator seri atau peranti protektif lain (sistem distribusi tekanan tinggi diatas 60 psi)
	Stasiun pengatur tekanan
	Stasiun regulator distribusi
	Peranti proteksi tekanan lebih untuk saluran pipa dan main

Sumber : Gambar Ruang Lingkup SPM.50.54.2-1992/W - Divisi Operasi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.

Berdasarkan diagram tersebut di atas, PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk. (selanjutnya disebut sebagai PT. PGN), membeli gas dari sumur gas milik Kontraktor *Production Sharing* (KPS). Kontrak pembelian gas yang sudah ada saat ini (*eksisting*) adalah kontrak pembelian gas antara PT. PGN dengan PT. Pertamina, Conoco Philips, Lapindo Brantas, Santos, dan Kodeco. Gas yang diperoleh PT. PGN dari sumur merupakan gas yang hampir siap digunakan oleh konsumen (barang setengah jadi). Gas yang diperoleh dari KPS tersebut dimasukkan ke dalam jaringan pipa milik PT. PGN. Dalam jaringan pipa gas milik PT. PGN, gas bumi tersebut mengalami penyesuaian tekanan gas. Adapun standar tekanan operasi gas bumi milik PT. PGN adalah :

Tekanan Operasi	Sistem Operasi
> 16 Bar	Transmisi
> 4 Bar – 16 Bar	Tekanan Tinggi
> 100 Mbar – 4 Bar	Tekanan Menengah
< 100 Mbar	Tekanan Rendah

Sumber : Divisi Operasi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.

Tekanan operasi yang dibedakan menjadi tekanan transmisi dan tekanan distribusi (dibedakan menjadi tekanan tinggi, menengah dan rendah), dilakukan pengelompokan kelas berdasarkan lokasi, hal ini dimaksudkan sebagai faktor keselamatan lingkungan dan penduduk. Untuk tekanan transmisi umumnya lokasinya di hutan, pemukiman dan perkebunan. Pelanggan pada jalur transmisi umumnya adalah pelanggan industri besar. Untuk jalur distribusi biasanya berlokasi di daerah perkotaan. Pelanggan dari jalur distribusi ini umumnya merupakan pelanggan industri menengah sampai pelanggan rumah tangga.

Tekanan gas mengalami penyesuaian pada Stasiun Pengatur Tekanan atau *Regulator Station (R/S)* yang salah satu fungsinya adalah untuk menurunkan tekanan gas, dari tekanan tinggi menjadi tekanan berikutnya, sesuai dengan jalur pipa (pipa transmisi atau pipa distribusi). Penyesuaian tekanan gas ini dihasilkan dari pembatasan atau *restricted* dengan menggunakan alat yang disebut sebagai *Meter Orifice* yang dipasang pada bagian pipa atau yang disebut sebagai *Orifice Holder*. PT. PGN selain melakukan penyesuaian tekanan atas gas bumi, juga melakukan penyesuaian atau penyaringan kembali atas komposisi yang ada pada kandungan gas bumi.

Komposisi utama pembentuk gas bumi adalah *Metana, Etana* dan *Butana. Nitrogen, helium, karbon dioksida (CO₂), hidrogen sulfida (H₂S)*, dan air terkandung di dalam gas alam, *merkuri* dapat juga terkandung dalam jumlah kecil. Komposisi gas alam bervariasi sesuai dengan sumber ladang

gasnya.¹ Gas alam yang telah diproses dan akan dijual bersifat tidak berasa dan tidak berbau. Akan tetapi, sebelum gas tersebut didistribusikan ke pengguna akhir, biasanya gas tersebut diberi bau dengan menambahkan *thiol* atau *odoran*, agar dapat terdeteksi bila terjadi kebocoran gas.² Gas alam yang telah diproses itu sendiri sebenarnya tidak berbahaya, akan tetapi gas alam tanpa proses dapat menyebabkan tercekiknya pernafasan karena ia dapat mengurangi kandungan oksigen di udara pada tingkat yang dapat membahayakan. Gas alam dapat berbahaya karena sifatnya yang sangat mudah terbakar dan menimbulkan ledakan. Gas alam lebih ringan dari udara, sehingga cenderung mudah tersebar di atmosfer.

Metana merupakan salah satu komposisi yang terkandung dalam gas bumi yang merupakan komposisi yang paling dominan, yakni sebesar 88,8%. *Metana* merupakan salah satu senyawa yang dapat terbakar dan dapat langsung digunakan tanpa memerlukan pengolahan lebih lanjut. Unsur gas bumi lainnya yang juga terkandung dalam gas bumi memerlukan pengolahan lebih lanjut sebelum dapat dipergunakan oleh konsumen. PT. PGN memiliki spesifikasi gas bumi yang aman dan siap dikonsumsi oleh pelanggannya dan yang telah menjadi standar gas PT. PGN. (Lampiran I: Tabel 3).

Proses penyaringan gas bumi dalam pipa akan dilakukan oleh PT. PGN, jika dalam penyaluran gas bumi tersebut terdapat komposisi gas yang tidak sesuai standar gas yang telah ditetapkan. Penyaringan yang dilakukan berupa penyaringan kotoran yang terbawa pada proses penyaluran

¹ Karjono SA, *Ibid.*

² Karjono SA, *Ibid.*

gas bumi dari PT. PGN kepada pelanggan, selain itu juga melakukan proses untuk menghilangkan kandungan Karbondioksida (CO₂) yang terkandung di dalam gas bumi, menambahkan *odoran*, dan melakukan penyesuaian tekanan. Hal ini dimaksudkan agar gas bumi yang dialirkan kepada konsumen adalah gas bumi yang sesuai dengan spesifikasi. Sehingga, gas yang sampai ke dalam meter gas pelanggan adalah gas yang aman dan siap dikonsumsi sebagai bahan bakar. Proses penyaringan gas bumi dilakukan di MR/S atau *Meter Regulating Station*.

A. 1. Kepastian Objek PPN Berdasarkan Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang PPN

Pasal 4A ayat (2) huruf a UU PPN menyatakan bahwa barang yang diambil langsung dari sumbernya merupakan barang yang tidak dikenakan PPN.³ Pasal 4A ayat (2) huruf a tersebut hanya menjelaskan mengenai kelompok dari barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Untuk jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN, diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah.

Meskipun peraturan tersebut menunjukkan suatu kebijakan yang baik dan memberikan pengecualian dari pengenaan PPN untuk konsumen, namun Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang PPN tidak mendefinisikan batasan ataupun kategori barang yang diambil langsung dari alam. Undang-Undang

³ Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 128, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000, tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, tentang Pengelompokan barang-barang yang dikecualikan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

hanya menyebutkan bahwa barang-barang hasil pertambangan atau pengeboran yang diambil langsung dari alam dikecualikan dari pengenaan PPN. Dengan tidak adanya batasan atas barang yang diambil langsung dari sumbernya, maka setiap penyerahan barang yang termasuk dalam kategori tersebut tidak terutang PPN.

A.2. Kepastian Objek PPN Berdasarkan Pasal 2 huruf b dan Penjelasan

Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000

Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang PPN menjelaskan mengenai kelompok barang yang diambil langsung dari sumbernya. Jenis barang dari pasal 4A ayat (2) huruf a UU PPN dijelaskan lebih lanjut dalam Pasal 2 PP Nomor 144 Tahun 2000.⁴ Berdasarkan pasal 2 huruf b PP Nomor 144 Tahun 2000, gas bumi merupakan salah satu jenis barang hasil pengeboran yang termasuk dalam kategori barang yang diambil langsung dari sumbernya. Pasal tersebut tidak memberikan definisi lebih lanjut mengenai batasan atau kategori atas bentuk gas bumi yang akan diserahkan. Sehingga, atas penyerahan yang substansinya adalah gas bumi tidak akan dipungut PPN.

Penjelasan pasal 2 PP Nomor 144 Tahun 2000 menyatakan “Tidak termasuk dalam pengertian gas bumi adalah gas bumi yang siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat seperti elpiji”.⁵ Dengan mengacu pada penjelasan

⁴ Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 260, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 144 Tahun 2000, tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

⁵ Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4062, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 144 Tahun 2000 tentang, Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

tersebut, yang dikecualikan dari barang yang tidak kena PPN adalah apabila gas bumi yang diserahkan adalah gas yang siap untuk digunakan untuk dikonsumsi. Pasal tersebut memiliki konotasi terutangnya PPN adalah tergantung dari penyerahan barang yang siap dikonsumsi atau “*ready or not ready to use*”.

Sesuai dengan *legal character VAT*, Barang yang semula tidak terutang PPN akan menjadi terutang PPN jika suatu barang siap untuk dikonsumsi. Barang yang semula tidak terutang PPN karena tidak dapat langsung dikonsumsi, menjadi terutang PPN karena sudah memiliki nilai tambah dan dapat dikonsumsi. Elpiji merupakan salah satu contoh dari gas bumi yang diproses lebih lanjut sehingga menjadi barang yang siap untuk dikonsumsi. Penjualan gas dalam tabung atau elpiji (LPG / *Liquid Petroleum Gas*) merupakan objek yang terutang PPN.

Kelemahan dari Peraturan Pemerintah maupun Pasal 4A UU PPN tersebut yakni tidak memberikan definisi atas batasan barang yang diambil langsung dari alam sebagai barang yang tidak dikenakan PPN. Atas penerapan peraturan tersebut di lapangan menyebabkan *dispute* atas pemahaman antara DJP dengan WP dalam menentukan suatu barang yang tidak dikenakan PPN karena termasuk kategori diambil langsung dari alam. Definisi yang tidak dijelaskan lebih lanjut tersebut menyebabkan *dispute* atas batasan atau kategori barang yang diambil langsung dari sumbernya.

A.3. Kepastian Objek PPN Berdasarkan Pendapat Direktorat Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Direktorat Jenderal Pajak (DJP)

Gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada pelanggan merupakan barang yang tidak terutang PPN. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berpendapat gas bumi merupakan jenis barang yang diambil langsung dari sumbernya. Hal ini dinyatakan dalam informasi yang diberikan oleh informan, sebagai berikut:

“PPN atas gas bumi milik PT. PGN merupakan barang tidak kena pajak karena diambil langsung dari sumbernya. Gas bumi tersebut tidak mengalami perubahan bentuk, bentuknya adalah tetap berupa gas. Sehingga, gas bumi milik PT. PGN bukan merupakan BKP. Walaupun telah mengalami proses, namun gas bumi yang dijual kepada konsumen bentuknya adalah tetap berbentuk gas & tidak berubah bentuk”.⁶

Informasi yang didapat dari hasil wawancara di atas adalah gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada pelanggannya tidak terutang PPN. Pendapat DJP atas gas bumi yang tidak terutang PPN adalah karena tidak terjadi perubahan bentuk atas gas bumi tersebut. Gas bumi yang dibor dari sumur gas dan telah mengalami proses lebih lanjut, tetap tidak terutang PPN karena bentuknya tidak berubah (tetap berupa gas).

Batasan atau definisi suatu barang yang diambil langsung sumbernya tidak diatur lebih lanjut dalam aturan tersebut. DJP hingga saat ini belum dapat menentukan batasan atas barang yang diambil langsung dari sumbernya maupun barang yang telah mengalami proses lebih lanjut. Batasan mengenai barang yang diambil langsung dari sumbernya maupun barang yang telah mengalami proses belum diatur dalam peraturan. Untuk menetapkan batasan

⁶ Wawancara dengan Kepala Kantor PMA III dan selaku salah satu tim pembuat RUU PPN, pada tanggal 28 Mei 2008, di KPP PMA III.

atas barang tidak kena pajak menjadi barang kena pajak terdapat kendala dalam menentukan definisi per masing-masing barang dan jumlah barang-barang tersebut yang tidak sedikit. Hal ini ditegaskan dalam informasi yang diperoleh penulis dalam wawancara dengan informan :

“...Kalau batasan itu sendiri, kita sudah pernah mencoba untuk mengatur dengan melakukan tinjauan lapangan. Seperti misalnya waktu itu kami pernah mencoba untuk barang hasil pertanian, untuk setiap hasil pertanian memiliki definisi proses yang berbeda-beda....Begitu pula dengan barang hasil pertambangan. Kita juga dulu sudah pernah bertanya kepada Tamben (Pertambangan dan Energi), mereka ketika kita tanya mengenai definisi batubara waktu itu ketika masih di dalam perut bumi, ketika sudah ditambang dan ketika sudah diproses, mereka sendiri bingung batasannya seperti apa....Untuk itu, sampai dengan saat ini kriteria atau batasan mengenai barang yang diambil langsung dengan alam dengan barang yang telah mengalami suatu proses masih belum ada definisinya. Jadi kita asumsikan untuk barang yang tidak terdapat definisinya kita ambil kaidah atas barang tersebut. Namun, mengenai gas bumi, sampai dengan saat ini gas bumi masih merupakan barang yang tidak kena pajak, karena bentuk saat masih di dalam perut bumi sampai dengan ketika dijual adalah tetap sama.”⁷

Berbeda dengan pendapat yang diberikan informan yang menyatakan gas bumi merupakan barang yang tidak kena pajak karena bentuknya yang tidak berubah walaupun telah mengalami suatu proses, peneliti berpendapat walaupun bentuk gas bumi tidak berubah, namun gas bumi yang dijual kepada konsumen adalah barang kena pajak. Gas bumi ketika diambil dari alam tidak dapat langsung digunakan, diperlukan suatu proses untuk membuat gas bumi menjadi barang yang siap untuk dikonsumsi. Dengan demikian, gas bumi yang dijual kepada pelanggan adalah terutang PPN.

⁷ Wawancara dengan Kepala Kantor PMA III dan selaku salah satu tim pembuat RUU PPN, pada tanggal 28 Mei 2008, di KPP PMA III.

Tidak adanya aturan mengenai batasan suatu barang yang diambil langsung dari sumbernya maupun barang yang telah mengalami suatu proses, maka atas penyerahan barang yang telah mengalami proses lebih lanjut atau dengan kata lain tidak lagi memenuhi definisi “barang yang diambil langsung dari sumbernya”. Tidak didefinisikannya batasan tersebut menyebabkan *dispute* pada saat penerapan aturan di lapangan. Informasi ini diperoleh melalui wawancara dengan informan sebagai berikut :

“Sebagai AR PGN, *emang* dulu PGN sama kita sudah pernah membahas mengenai hal ini sampai dengan ke kepala kantor. *Disitu* dinyatakan gas bumi PGN bukan BKP, karena tidak terjadi perubahan bentuk di dalamnya. Gas bumi yang dijual tersebut diasumsikan sama seperti bentuk asalnya seperti waktu dia ada di dalam sumur. Untuk itu, sampai dengan sekarang gas bumi PGN memang tidak terutang PPN. *Ya*, tapi memang kalau kita liat secara konsep PPN *sih* memang harusnya itu jadi BKP. Konsep PPN kan bilang kalo semua barang pada prinsipnya adalah barang yang kena pajak. Apalagi gas bumi PGN itu *kan udah* mengalami proses, *ya* memang kalo berdasarkan konsep PPN, itu BKP. Hanya sekarang *kan* belum ada kebijakan yang mengatur lebih lanjut tentang batasan diambil langsung dari alam seperti apa dan barang yang sudah diproses itu seperti apa batasan dan definisinya. Sehingga sampai saat ini Kita masih belum punya dasar untuk menetapkan gas bumi yang dijual PGN itu BKP, karena aturannya belum mengatur batasan pengecualian pasal 4A itu yang seperti apa, proses yang membuat suatu BTKP jadi BKP itu proses yang bagaimana, kategori untuk tiap-tiap barang *kan beda. Kaya* barang hasil pertanian, untuk tiap produk pertanian *kan* beda-beda batasan terutangnya. *Ya* untuk itu sampai dengan saat ini kita masih mengkategorikan gas bumi PGN jadi BTKP, karena dasarnya adalah bentuknya yang *ngga* berubah itu.”⁸

Berdasarkan informasi yang diperoleh dari hasil wawancara di atas, gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen dikategorikan sebagai

⁸ Wawancara dengan *Account Representative* (AR) PT. PGN, pada tanggal 28 Mei 2008, di KPP BUMN.

barang yang diambil langsung dari sumbernya dan merupakan barang tidak kena pajak. Informan menyatakan secara konsep gas bumi yang telah mengalami proses lebih lanjut seharusnya merupakan BKP. Aturan perundangan yang tidak mengakomodir batasan suatu barang menjadi barang yang terutang PPN (pengecualian pasal 4A UU PPN), menyebabkan DJP berpendapat gas bumi yang dijual PT. PGN kepada konsumen tidak terutang PPN. DJP berpendapat berdasarkan kaidah dari barang itu sendiri. Gas bumi ketika diambil dari sumur sudah dalam bentuk gas, dan ketika dijual kepada konsumen gas tersebut tidak mengalami perubahan bentuk. Atas dasar bentuk yang tidak berubah tersebut, DJP menyatakan bahwa gas bumi yang dijual oleh PT. PGN bukan merupakan barang yang terutang PPN.

Pendapat DJP yang menyatakan secara konseptual barang yang telah mengalami proses lebih lanjut adalah merupakan Barang Kena Pajak (BKP), hal ini telah sesuai dengan teori generalisasi PPN, dimana semua barang merupakan barang kena pajak. Penentuan DJP atas suatu barang sebagai barang yang tidak kena pajak dengan hanya didasarkan pada bentuk barang yang tidak berubah, tidak sesuai dengan konsep PPN yang ada. Pasal 1 angka 16 Undang-Undang PPN menyatakan bahwa pengertian menghasilkan adalah:

Kegiatan mengolah melalui suatu proses mengubah bentuk atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru, atau kegiatan mengolah sumber daya alam termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut.⁹

⁹ Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 128, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000, tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, tentang definisi Menghasilkan.

Berdasarkan definisi yang diberikan oleh Undang-Undang PPN, kegiatan mengolah melalui suatu proses sehingga suatu barang memiliki daya guna baru merupakan kegiatan yang menimbulkan objek PPN. Konsep PPN menyatakan bahwa semua barang pada prinsipnya adalah BKP dan PPN dikenakan atas konsumsi barang maupun jasa. Penjelasan Pasal 2 PP Nomor 144 Tahun 2000 menyatakan bahwa tidak termasuk dalam pengertian gas bumi adalah gas bumi yang siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat seperti elpiji.¹⁰ Penjelasan tersebut memiliki konotasi bahwa apabila suatu barang telah melalui proses yang menyebabkan barang tersebut memiliki daya guna baru, maka barang tersebut merupakan barang yang terutang PPN.

Sesuai dengan konsep PPN yang menyatakan bahwa semua barang adalah barang kena pajak dan definisi “menghasilkan” berdasarkan pasal 1 angka 16 UU PPN, maka gas bumi tidak termasuk ke dalam kategori barang yang mendapat pengecualian (*exemption*) dari pengenaan PPN sebagaimana konsep yang dinyatakan oleh Tait tentang Pengecualian PPN (*Exemption*). Gas bumi tidak sulit untuk dikenakan pajak karena Produsen gas bumi di Indonesia saat ini terfokus pada beberapa perusahaan saja, seperti Pertamina dan PGN. Dengan dasar tersebut, gas bumi hendaknya merupakan barang yang terutang PPN.

¹⁰ Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4062, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 144 Tahun 2000 tentang, Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

A.4. Kepastian Objek PPN Berdasarkan Pendapat PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk.

PT. PGN hingga saat ini tidak memungut PPN atas gas bumi yang dialirkan melalui pipa kepada konsumennya. Hal ini dilakukan oleh PT. PGN setelah melakukan konfirmasi secara informal kepada pihak DJP. Sebagaimana hasil wawancara di atas, DJP menyatakan bahwa atas transaksi penjualan gas bumi yang merupakan *main bussiness* PT. PGN tidak terutang PPN. Gas bumi tersebut diasumsikan sama dengan barang yang diambil langsung dari sumbernya karena tidak mengalami perubahan bentuk dan tidak mengalami proses *packing* atau pengemasan.

Gas bumi yang dibeli oleh PT. PGN pada saat membeli gas dari KPS sudah merupakan barang setengah jadi. PT. PGN melakukan proses lebih lanjut untuk melakukan pengurangan atas unsur-unsur gas bumi yang tidak dipergunakan, penyesuaian tekanan dan menambahkan *odoran*. Hal ini sebagaimana terdapat pada wawancara yang dilakukan oleh peneliti dengan informan :

“Yang melakukan itu semua (proses gas bumi) secara garis besar adalah KPS. PGN melakukan penyaringan dengan menggunakan *filter*, *slack cather* itu bukan proses yang besar sekali, karena bagaimanapun masih akan ada cairan yang akan ikut selama proses transportasi yang panjang sebelum diukur, ini lebih untuk melindungi jaringan. Ada *filter* untuk menyaring debu, ada *slack cather* untuk *menangkap* cairan yang ikut selama proses transportasi. Yang ada di PGN bukan suatu *processing* yang kompleks. Yang ada di PGN adalah menambah *odoran*, karena gas itu sifatnya tidak berbau sehingga untuk mengetahui adanya kebocoran di pelanggan diberikan *odoran*.”
Apakah PGN melakukan proses lagi Mbak selain proses di atas?
“PGN melakukan proses penurunan tekanan yang dilaksanakan di jaringan-jaringan. Tergantung jenis tekanan pipa PGN.

Karena jenis pelanggan PGN bervariasi, jadi tekanan untuk masing-masing pelanggan juga berbeda-beda. Penurunan tekanan dilakukan di MR/S (*Metering Regulating Station*), yakni mengukur dan menurunkan tekanan, selain itu juga dapat dilakukan di R/S (*Regulating Station*), yakni hanya menurunkan tekanan, tidak mengukur tekanan.”¹¹

PT. PGN melakukan proses lebih lanjut atas gas bumi yang telah dibeli dari produsen atau pemasok gas (KPS). Proses yang dilakukan berupa penyaringan debu dengan menggunakan *filter*, penghilangan unsur air dengan menggunakan *slack cathcer*, dan menambahkan unsur berupa *odoran* ke dalam gas bumi. Selain melakukan proses-proses tersebut, PT. PGN juga melakukan penyesuaian tekanan. Sebagaimana telah disebutkan di atas, tekanan untuk masing-masing pelanggan adalah berbeda. Pelanggan rumah tangga memiliki tekanan yang berbeda dengan pelanggan industri. Keseluruhan proses yang dilakukan oleh PT. PGN ini bertujuan agar gas bumi yang dijual kepada konsumen, merupakan gas yang bersih dan aman untuk dikonsumsi.

Berdasarkan informasi yang diperoleh dari penjelasan di atas, PT. PGN telah melakukan kegiatan yang memenuhi definisi menghasilkan sebagaimana dimaksud pada pasal 1 angka 16 UU PPN. Gas yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen merupakan gas yang telah mengalami proses lebih lanjut dan memiliki nilai tambah. Gas bumi yang dibor dari sumur gas mengalami pengolahan terlebih dahulu baru kemudian dapat dikonsumsi oleh pelanggan. Dengan mengacu pada pasal 1 ayat 16 UU PPN dan penjelasan pasal 2 PP

¹¹ Wawancara dengan Spesialis I Pengendalian Pasokan Divisi Operasi PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk., pada tanggal 22 Mei 2008, di Divisi Operasi PT. PGN (Persero) Tbk.

Nomor 144 Tahun 2000 yang memberikan pengertian secara implisit mengenai pengecualian dari gas bumi adalah gas bumi yang siap dikonsumsi langsung oleh pelanggan, maka gas bumi yang dijual tersebut merupakan barang kena pajak yang terutang PPN.

PT. PGN sendiri berpendapat bahwa gas bumi yang dijual kepada konsumen merupakan BKP yang terutang PPN. Gas yang dijual oleh PT. PGN tidak termasuk dalam definisi barang yang diambil langsung dari sumbernya, karena gas bumi tersebut telah mengalami proses lebih lanjut. Hal ini sebagaimana terdapat pada hasil wawancara yang dilakukan dengan informan:

“Sebetulnya gas PGN itu sudah mengalami proses...Walaupun kecil nilainya, itu sudah merubah bentuk sebenarnya. Karena gas yang dijual kepada konsumen itu sudah memiliki spesifikasi. Selain itu juga *udah* ada kemasannya, walaupun itu dalam bentuk pipa, itu tetap ada kemasannya pada saat sampai ke pelanggan. Jadi sebetulnya kalau dibilang ada perubahan bentuk, itu *udah* ada.”

Jadi, seharusnya gas bumi yang dijual oleh PGN kepada konsumen itu BKP atau bukan BKP menurut Bapak ?

“Harusnya jadi BKP, dan kita pun harapannya jadi BKP. Karena sudah mengalami proses lebih lanjut, kalau kita kembalikan ke konsep PPN pasal 4A UU PPN hanya menyatakan barang yang diambil langsung dari alam kan? *Nah*, untuk barang yang telah mengalami pemrosesan seperti halnya gas bumi nya PGN ini, seharusnya menjadi pengecualian dari pasal tersebut.”¹²

Pihak PT. PGN berpendapat bahwa gas bumi yang dijualnya merupakan barang yang terutang PPN. Pendapat PT. PGN berdasarkan pada proses menghasilkan atas gas bumi dari sumur gas sampai dengan ke pelanggan. Hingga saat ini gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen tidak terutang PPN. PT. PGN telah melakukan konfirmasi kepada

¹² Wawancara dengan Advisor I Perpajakan PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, pada tanggal 22 Mei 2008, di Divisi Akuntansi PT. PGN (Persero) Tbk.

pihak DJP selama tiga periode kepala kantor dan telah mengadakan rapat dengan kepala seksi DJP, namun pihak DJP tetap menyatakan bahwa gas bumi yang dijual oleh PT. PGN bukan merupakan objek PPN. Hal ini dapat dilihat dalam Lampiran II (Transkrip Wawancara dengan Advisor I Perpajakan).

Sesuai dengan argumen yang diberikan oleh informan, gas bumi yang telah siap untuk dikonsumsi merupakan barang kena pajak. Hal tersebut sesuai dengan konsep PPN. PPN dikenakan atas semua konsumsi (*private expenditure*) semua barang maupun jasa. Gas bumi memang merupakan barang kebutuhan publik, namun atas barang tersebut dikonsumsi dalam rangka meningkatkan penghasilan.¹³ Gas bumi sebagaimana telah diuraikan di atas, juga merupakan barang yang tidak sulit untuk dipajaki, sehingga gas bumi hendaknya tidak dikategorikan sebagai barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN.

A.5. Berdasarkan asas kepastian (*certainty*) atas timbulnya objek PPN

Suatu kebijakan yang dibuat oleh Pemerintah hendaknya merupakan suatu aturan yang jelas dan tidak memberikan keraguan dalam menjalankan peraturan tersebut. Kepastian pajak tersebut mencakup :

- a. Harus pasti siapa yang dikenakan pajak atau subjek pajak;
- b. Harus pasti apa yang menjadi dasar dikenakan pajak atau objek pajak;
- c. Harus pasti berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak;

¹³ Alan A. Tait, *Ibid.*, hal. 68.

- d. Harus pasti bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar atau prosedur pelunasan pajak.¹⁴

Kepastian dalam perpajakan ini penting karena dalam perpajakan terkandung hubungan timbal balik antara kewajiban dari mereka yang terkena pajak untuk melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakan, dan hak untuk memperoleh keadilan dari Pemerintah kepada warganegaranya. Kepastian bukan hanya menyangkut mengenai subjek, objek maupun besarnya tarif, melainkan juga mengenai prosedur kewajiban perpajakannya. Suatu kebijakan hendaknya jelas dan tidak memberikan hal-hal yang memiliki makna ganda (*ambigu*), baik dalam menentukan subjek maupun non-subjek pajak, objek maupun non-objek pajaknya, tarif pajaknya. Kepastian menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu untuk menjalankan kewajiban membayar pajak karena segala sesuatunya sudah jelas. Kepastian dapat dihasilkan dengan perumusan kata-kata, Undang-Undang maupun oleh materi ketentuan tersebut.

Barang yang diambil langsung dari sumbernya yang menjadi pengecualian dari pengenaan PPN hendaknya memiliki pengertian jika barang tersebut adalah barang yang benar-benar diambil langsung dari sumbernya. Suatu barang yang telah diproses lebih lanjut memiliki definisi yang berbeda dari barang yang diambil langsung dari alam, atau dengan kata lain barang tersebut telah memiliki daya guna baru (nilai tambah). Barang yang diambil langsung dari alam merupakan barang yang belum siap untuk dikonsumsi (khususnya gas bumi), sehingga atas barang-barang tersebut dapat

¹⁴ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2002*, (Jakarta : Ind. Hill-Co.) hal. 11-12.

dikategorikan sebagai barang yang tidak terutang PPN. Proses lebih lanjut merupakan kegiatan menghasilkan barang yang siap untuk dikonsumsi, sehingga memberikan nilai tambah bagi barang tersebut. Atas barang yang telah memiliki daya guna baru (nilai tambah atau nilai manfaat), seharusnya merupakan barang yang terutang PPN. Hal ini sebagaimana informasi yang diberikan oleh informan mengenai batasan atau kriteria untuk menentukan kategori barang yang diambil langsung dari sumbernya.

“Yang dimaksud dengan Barang yang diambil langsung dari sumbernya adalah barang yang secara umum tidak mengalami pemrosesan. Jika barang tersebut diproses, maka itu menjadi BKP. Yang menjadi masalah adalah apa yang dimaksud dengan diproses? Apakah dibersihkan juga termasuk dalam pemrosesan? Apakah disaring juga termasuk dalam pemrosesan? Hal ini yang menimbulkan *dispute*. Analisis yang diberikan harus mengacu pada prinsip yang dianut dalam PPN itu apa, kalau itu diproses maka akan menjadi BKP”. Narasumber menambahkan “Ya kalau sudah mengalami suatu proses, harusnya menjadi BKP kalau bicara konsep. Yang menjadi masalah adalah kalau itu menjadi BKP, berarti pajak masukannya dapat dikreditkan. Pertimbangan pemrosesan itu adalah misalnya merubah bentuk, merubah komposisi, ya kalau gas itu sudah diproses *kan* berarti *CO2* nya sudah berkurang sesuai dengan standar komersial. Secara konsisten atau konsekuen itu harusnya sudah menjadi BKP.”¹⁵

Dengan pernyataan yang diberikan oleh informan selaku praktisi dan akademisi yang mengerti dan memahami peraturan perpajakan, khususnya Pajak Pertambahan Nilai, batasan atas barang yang diambil langsung dari sumbernya adalah barang yang secara umum tidak mengalami proses. Pasal 4A hanya menyebutkan yang dikecualikan dari pengenaan PPN adalah “barang yang diambil langsung dari sumbernya”. Barang yang telah

¹⁵ Wawancara dengan Partner Ernst & Young, pada tanggal 04 Mei 2008, di Gedung BEI Kantor Akuntan Publik Ernst & Young.

mengalami pemrosesan lebih lanjut tentu tidak termasuk ke dalam kategori barang yang diambil langsung dari sumbernya.

Sesuai dengan konsep PPN yang menyatakan bahwa semua barang pada prinsipnya merupakan barang kena pajak (BKP). Pengecualian atas BKP menjadi non BKP adalah apabila barang tersebut merupakan barang kebutuhan publik, sulit untuk dipajaki dan menghilangkan aspek regresivitas. Gas bumi yang dijual oleh PT. PGN merupakan barang publik, namun jika diperhatikan dari segi sulit atau tidaknya dalam pemungutan pajak, gas bumi tidak sulit untuk dikenakan pajak. Usaha yang bergerak di bidang penyedia energi gas bumi di Indonesia saat ini baru terfokus di beberapa Perusahaan. PPN yang akan lebih mudah untuk dipungut.

Gas bumi yang diperoleh PT. PGN dari KPS untuk selanjutnya dijual kepada konsumen, telah mengalami proses pengolahan. Gas bumi tersebut ketika diambil langsung dari alam tidak langsung dapat dipergunakan. Komposisi utama gas bumi berupa *metana* walaupun dapat dipergunakan secara langsung, namun komposisi gas bumi berupa *metana* ini dan komposisi gas lainnya memerlukan proses lebih lanjut, baik berupa penyesuaian persentase kandungan komposisi gas berupa penyaringan atau *filtrasi*, dan penyesuaian tekanan agar gas bumi menjadi gas yang dapat dikonsumsi. Hal ini sesuai dengan konsep PPN yang menyatakan PPN dikenakan atas barang yang siap untuk dikonsumsi.

Dengan mengacu pada kepastian timbulnya objek pajak atas gas bumi, maka gas bumi yang siap untuk konsumsi, seharusnya merupakan BKP yang

terutang PPN. Karena pengertian dalam pasal 4A UU PPN maupun penjelasan dalam pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 yang menjadi Barang Tidak Kena Pajak hanya dibatasi pada “barang yang diambil langsung dari sumbernya”. Barang yang diambil langsung dari sumbernya yang menjadi pengecualian dari pengenaan PPN hendaknya memiliki pengertian jika barang tersebut adalah barang yang benar-benar diambil langsung dari sumbernya. Sebagaimana terdapat pada pasal 1 angka 16 UU PPN dan Penjelasan pasal 2 angka 2 PP Nomor 144 Tahun 2000 dan mengingat faktor pemungutan pajak yang mudah untuk dilakukan, maka gas bumi yang telah siap untuk dikonsumsi merupakan barang yang tidak seharusnya dikecualikan dari pengenaan PPN.

Dengan adanya kepastian tersebut, maka ditinjau dari segi Objek Pajak Pertambahan Nilai, maka gas bumi merupakan Barang Kena Pajak yang terutang PPN. Secara umum semua barang adalah BKP dan PPN dikenakan atas konsumsi suatu barang. Jika memperhatikan konsep generalisasi PPN, maka gas bumi merupakan salah satu barang yang menjadi Objek PPN. Selaku Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) pada 01 Juni 1998, PT. PGN seharusnya memungut PPN sebesar 10% atas gas bumi yang dijualnya kepada konsumen.

B. Analisis Pengaruh Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Masukan yang Tidak Dapat Dikreditkan terhadap Biaya Operasional pada PT. PGN (Persero) Tbk.

PT. PGN memiliki Pajak keluaran yang berasal dari transaksi sewa pipa (*toll fee*), sewa gedung, sewa *hot tapping*, dan sewa fiber optik. Atas transaksi penjualan gas bumi yang merupakan bisnis utamanya, PT. PGN tidak memungut PPN (Pajak Keluaran). Alasan tidak dipungutnya Pajak Keluaran oleh PT. PGN karena DJP mengkategorikan gas bumi sebagai barang yang tidak kena PPN.

Gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen sampai dengan saat ini tidak terhutang PPN. Hal ini terjadi karena tidak adanya aturan yang mengatur batasan atau definisi atas penerapan peraturan yang merupakan kategori “barang yang diambil langsung dari sumbernya”. PT. PGN telah melakukan konfirmasi kepada pihak DJP dan memperoleh keterangan bahwa produk yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen berupa gas bumi bukan objek yang dikenakan PPN karena termasuk dalam kategori barang yang diambil langsung dari sumbernya. Sehingga, sampai saat ini PT. PGN tidak memungut PPN atas penjualan gas bumi kepada konsumennya.

Metode yang digunakan di Indonesia dalam menghitung PPN yang terutang berdasarkan nilai tambah (*value added*) adalah menganut sistem *credit method*. Metode tersebut memperhitungkan Pajak Keluaran yang terutang dikurangi dengan Pajak Masukan yang telah dibayarkan. Gas bumi yang dijual oleh PT. PGN kepada konsumen melalui pipa merupakan objek

yang tidak terutang PPN, maka atas pajak masukannya tidak dapat dikreditkan.

Yang dimaksud dengan penyerahan yang tidak terutang pajak yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud Pasal 16B Undang-Undang PPN. Hal ini sesuai dengan konsep yang diberikan oleh Tait tentang definisi pengecualian PPN (*Exemption*). Sebagai konsekuensi atas peraturan tersebut, maka PT. PGN menanggung beban pajak atas barang-barang faktor produksi yang telah dibeli dan dimanfaatkannya untuk mendukung kegiatan usahanya. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang telah dibayarkan oleh PT. PGN kepada para pemasok (*supplier*), tidak dapat dikreditkan meskipun transaksi tersebut berkaitan langsung dengan kegiatan usaha PT. PGN, dan faktur pajak standar yang telah diterima oleh PT. PGN adalah faktur pajak yang telah memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam pasal 13 angka 5 Undang-Undang PPN tentang persyaratan kelengkapan faktur pajak (faktur pajak tidak cacat). PPN Masukan yang telah dibayar oleh PT. PGN pada saat memperoleh dan memanfaatkan barang-barang maupun jasa-jasa yang merupakan faktor produksinya, tetap tidak dapat dikreditkan.

PPN Masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh PT. PGN dicatat sebagai beban operasional (*cost*). Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan ini dikapitalisasi oleh PT. PGN dan dicatat sebagai beban operasional maupun

sebagai investasi (aset). Pajak Keluaran yang terutang oleh PT. PGN atas penghasilan lain yang berasal dari sewa pipa (*toll fee*), sewa *hot tapping*, sewa gedung dan sewa fiber optik, tidak dapat dikurangkan atau di-*offset* dengan Pajak Masukan yang telah dibayarkan. PT. PGN menyetorkan Pajak yang terutang adalah sebesar angka Pajak Keluaran (tanpa dikurangi dengan Pajak Masukan). Alasan PT. PGN tidak mengkreditkan Pajak Masukan atas kegiatan yang berhubungan dengan penghasilan lain berupa sewa tersebut di atas adalah karena ditemui kendala dalam pengadministrasian PPN. PT. PGN tidak dapat melakukan pemilahan Pajak Masukan yang terkait khusus dengan penghasilan lain tersebut, maupun Pajak Masukan atas transaksi gas bumi. Hal ini memberikan beban tersendiri pada *cash flow* perusahaan, khususnya beban biaya PT. PGN. Hal ini sebagaimana terdapat dalam wawancara dengan informan:

“Biaya kalau dilihat dari efektifitasnya itu tidak efektif. Jadi, pajak masukannya baru bisa dihitung dengan PPh Badan selama jangka waktu umur dari aktivanya. Jadi, umur aktivanya PGN itu *kalo diitung* dari rata-rata itu diatas 8 tahun. 8 tahun, 16 tahun, sampai 20 tahun. Jadi, kalau dari efektifitas *cash flow* sebetulnya tidak menarik. Pengembaliannya jangka waktunya panjang. Dan implikasinya misalnya terhadap perusahaan yang rugi itu akan lebih panjang lagi nantinya, untungya PGN bukan perusahaan yang rugi. Karena kompensasi kerugian kalau *ngga salah* diatur dalam pasal 8 ya? Kalau untuk perusahaan biasa, jangka waktu kompensasi kerugian itu adalah selama 5 tahun, kalau untuk perusahaan migas, jangka waktunya itu kalau *ngga salah* selama 8 tahun. Kalau PGN yang capital aset nya besar, mekanisme kapitalisasi yang *payback*-nya lama itu sebenarnya tidak maksimal secara *cash flow*.”¹⁶

¹⁶ Wawancara dengan Advisor I Perpajakan PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, pada tanggal 22 Mei 2008, di Divisi Akuntansi PT. PGN (Persero) Tbk.

Gas bumi yang tidak terutang PPN menyebabkan PT. PGN tidak dapat mengkreditkan pajak masukan atas transaksi yang berkaitan dengan penjualan gas bumi. Pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan tersebut menyebabkan PT. PGN harus membayar Pajak Keluaran atas penghasilan selain dari gas bumi tersebut tanpa *dioffset* terlebih dahulu dengan Pajak Masukannya. Hal ini memberikan beban pada *cash flow* Perusahaan, karena Pajak Masukan yang seharusnya dapat di *offset* dengan Pajak Keluaran, menjadi tidak dapat di *offset*. Selain itu, Pajak Masukan yang dikapitalisasi menjadi biaya operasional ataupun sebagai investasi (aset), menyebabkan *pay back* atas Pajak Masukan yang telah dibayarkan menjadi lebih lama. Besarnya Pajak Keluaran yang harus dibayar oleh PT. PGN dan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh PT. PGN dapat dilihat pada Lampiran III. Ilustrasi contohnya adalah sebagai berikut:

CONTOH PERHITUNGAN PPN

CONTOH

PEMBANGUNAN INFRASTRUKTUR MASIH BERLANGSUNG

Kondisi saat ini		Jika Gas bumi menjadi BKP & Terutang PPN	
Penghasilan		Penghasilan	
Penghasilan atas gas bumi	Rp. 35.000.000.000	Penghasilan atas gas bumi (Termasuk PPN)	Rp. 38.500.000.000
Penghasilan atas Toll fee, sewa gedung dan sewa hot tapping	Rp. 4.540.000.000	Penghasilan atas Toll fee, sewa gedung dan sewa hot tapping	Rp. 4.540.000.000
PPN yang dipungut (hanya atas penghasilan selain gas bumi)	Rp. 454.000.000	PPN yang dipungut (hanya atas penghasilan selain gas bumi)	Rp. 4.304.000.000
Biaya		Biaya	
Pembelian bahan - bahan faktor produksi berupa barang & jasa (sebagian besar adalah pembangunan infrastruktur jaringan gas yang masih dalam proses pembangunan)	Rp. 54.000.000.000	Pembelian bahan - bahan faktor produksi berupa barang & jasa (sebagian besar adalah pembangunan infrastruktur jaringan gas yang masih dalam proses pembangunan)	Rp. 54.000.000.000
Pajak Masukan	Rp. 5.400.000.000	Pajak Masukan	Rp. 5.400.000.000
Kapitalisasi PM		Mekanisme Umum (PK-PM)	
Pajak Keluaran	Rp. 454.000.000	Pajak Keluaran	Rp. 4.304.000.000
Pajak Masukan (Tidak dapat dikreditkan)	Rp. 5.400.000.000	Pajak Masukan	Rp. 5.400.000.000
PPN yang kurang / (lebih) dibayar	Rp. 454.000.000	PPN yang kurang / (lebih) dibayar	Rp. (1.096.000.000)

Dari ilustrasi contoh di atas, untuk gas bumi yang tidak terutang PPN menyebabkan Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan. Pajak yang harus disetor oleh PT. PGN ke kas negara adalah sebesar Pajak Keluaran tanpa dikurangkan dengan Pajak Masukan. Pajak yang harus disetor oleh PT. PGN adalah sebesar Rp. 454.000.000 dan beban pajak masukan yang dikapitalisasi menjadi biaya maupun dijadikan sebagai investasi adalah sebesar Rp. 5.400.000.000. Beban sebesar Rp. 5.400.000.000 tersebut baru diperoleh *pay back* nya selama masa manfaat aset tersebut.

Pajak Keluaran yang dipungut menjadi lebih besar dan Pajak Masukan akan menjadi dapat dikreditkan, jika gas bumi menjadi objek yang terutang PPN. Saat akan dilakukan penyetoran PPN, maka besarnya PPN yang akan dibayar adalah sebesar Pajak Keluaran dikurangi Pajak Masukan. Jika pajak masukan dapat dikreditkan, maka terjadi kelebihan pembayaran pajak akibat pajak masukan yang telah dibayar oleh PT. PGN lebih besar dari Pajak Keluarannya. Kondisi ini disebabkan karena pembangunan infrastruktur pipa yang memerlukan pembiayaan yang besar. Apabila gas bumi merupakan objek yang terutang PPN, maka atas kelebihan pembayaran pajak tersebut, dapat membantu *cash flow* perusahaan.

Selain dari segi beban operasional perusahaan yang bertambah, PT. PGN juga harus memperhatikan segi *cost of taxation* apabila dalam pelaksanaan penjualan gas bumi ternyata merupakan transaksi yang terutang PPN. *Dispute* mengenai definisi batasan barang yang diambil langsung dari sumbernya dapat menyebabkan penerapan atas peraturan pajak yang tidak

sesuai dan menimbulkan *cost of taxation* yang dapat memberi beban tambahan kepada PT. PGN. Hal ini dapat digambarkan pada ilustrasi contoh berikut :

PT. PGN membeli pipa distribusi yang berdiameter 4” dengan total harga pengadaan Rp. 1.000.000.000. PT. PGN membeli gas bumi dari KPS dengan total pembelian gas sebanyak 110.000 MMBTU dengan harga USD 2,5/MMBTU, kurs saat transaksi adalah sebesar Rp. 9.200. Pada bulan yang sama, PT. PGN menjual gas kepada pelanggan dengan total gas yang disalurkan adalah sebanyak 100.000 MMBTU dengan harga jual USD 5,5/MMBTU. Selain menjual gas, PT. PGN menyewakan alat *hot tapping* yang dipergunakan untuk melakukan kompres gas kepada pelanggan dengan tarif sewa Rp. 500.000.000.

Tabel 5

Cost of Taxation		
Jika PT. PGN tidak memungut Pajak Keluaran atas Transaksi penjualan Gas Bumi		
Uraian	PT. PGN	Pelanggan
Pembelian Pipa distribusi dengan diameter 4" dengan harga Rp. 1 Milyar	Pajak Masukan (tidak dapat dikreditkan) = Rp.100.000.000	-
Pembelian gas bumi dari KPS dengan gas yang dibeli sebanyak 110.000 MMBTU dengan harga beli gas USD. 2,50/1 USD dengan kurs saat transaksi pembelian gas Rp. 9.200	Seharusnya terdapat PM 10% x (110.000 MMBTU x USD 2,50) =USD. 27,50 = Rp. 253.000.000	
Penjualan gas kepada pelanggan dengan gas yang tersalur 100.000 MMBTU dengan harga jual gas USD 5,50/MMBTU dengan kurs saat transaksi Rp. 9.300/1 USD	Seharusnya terutang PPN (PK) 10% x (100.000 MMBTU x USD 5,50) =USD. 55,000 = Rp. 511.500.000 Dengan kata lain, PK = 0	
Menyewakan alat <i>hot tapping</i> kepada pelanggan dengan harga sewa Rp. 500.000.000	Pajak Keluaran = Rp. 50.000.000	PM = Rp. 50.000.000
Total PK	Rp. 50.000.000	
Total PM (dapat dikreditkan)	Rp. 0	
Total PM (tidak dapat dikreditkan)	Rp. 100.000.000	
PPN disetorkan (PK - PM)	Rp. 50.000.000 - Rp. 0 = Rp. 50.000.000	
Laba Usaha	Rp. 2.035.000.000	
PPH Badan atas Laba Usaha (30%)	Rp. 610.500.000	
Total PPN yang disetorkan	Rp. 50.000.000	
PPH Badan	Rp. 610.500.000	
PM tidak dapat dikreditkan	Rp. 100.000.000	
Total Beban Pajak	Rp. 760.500.000	
PPN & sanksi pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN yang ditagih dengan SKPKB	PPN = Rp. 511.500.000 Sanksi = Rp. 757.020.000 Jumlah = Rp. 1.268.520.000	
STP pasal 14 ayat 1 huruf d UU KUP Nomor 28 Tahun 2007	2% x Rp. 5.115.000.000 = Rp. 102.300.000	
Total Cost of Taxation	Rp. 760.500.000 Rp. 1.268.520.000 Rp. 102.300.000 Rp. 2.131.320.000	

Jika PT. PGN tidak memungut PPN atas transaksi gas bumi kepada pelanggan dengan dasar gas bumi merupakan barang yang diambil langsung

dari alam, berarti PT. PGN tidak menerbitkan faktur pajak standar. Dapat diperhatikan jika PT. PGN ternyata salah mendefinisikan aturan yang menyebabkan timbulnya sanksi atas kesalahan penerapan aturan, fiskus dapat menerbitkan SKPKB dengan berpedoman pada pasal 14 ayat (1) huruf d UU KUP Tahun 2007.¹⁷ Selain menerbitkan SKPKB, Fiskus juga dapat menerbitkan STP sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak. Dari contoh di atas *cost of taxation* yang harus ditanggung oleh PT. PGN selaku PKP adalah :

1. Sebesar Rp. 2.131.320.000 yang terdiri atas Total Pajak yang disetorkan ditambah dengan sanksi yang terdapat dalam SKPKB akibat tidak memungut PPN atas BKP (gas bumi) dan sanksi dalam STP akibat tidak membuat Faktur Pajak (tidak memungut PPN).
2. Selain jumlah uang yang harus dibayarkan, terdapat biaya lainnya saat menghadapi pemeriksaan, yakni berupa biaya lembur karyawan untuk mempersiapkan dokumen pendukung, biaya fotokopi dan alat tulis kantor untuk membuat tanggapan atas Laporan Hasil Pemeriksaan yang dilakukan oleh fiskus, maupun biaya lain berupa waktu, dampak psikologis seperti stres yang dihadapi karyawan ketika menghadapi pemeriksaan.

¹⁷ Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007, tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Tabel 6

Cost of Taxation		
Jika PT. PGN memungut Pajak Keluaran atas Transaksi penjualan Gas Bumi		
Uraian	PT. PGN	Pelanggan
Pembelian Pipa distribusi dengan diameter 4" dengan harga Rp. 1 Milyar	Pajak Masukan = Rp.100.000.000	-
Pembelian gas bumi dari KPS dengan gas yang dibeli sebanyak 110.000 MMBTU dengan harga beli gas USD. 2,50/1 USD dengan kurs saat transaksi pembelian gas Rp. 9.200	Pajak Masukan 10% x (110.000 MMBTU x USD 2,50) =USD. 27,500 = Rp. 253.000.000	
Penjualan gas kepada pelanggan dengan gas yang tersalur 100.000 MMBTU dengan harga jual gas USD 5,50/MMBTU dengan kurs saat transaksi Rp. 9.300/1 USD	Pajak Keluaran 10% x (100.000 MMBTU x USD 5,50) =USD. 55,000 = Rp. 511.500.000	PM = Rp. 511.500.000
Menyewakan alat <i>hot tapping</i> kepada pelanggan dengan harga sewa Rp. 500.000.000	Pajak Keluaran = Rp. 50.000.000	PM = Rp. 50.000.000
Total PK	Rp. 561.500.000	
Total PM (dapat dikreditkan)	Rp. 353.000.000	
PPN disetorkan (PK - PM) - Kurang Bayar	Rp. 50.000.000 - Rp. 353.000.000 = Rp. 208.500.000	
Laba Usaha	Rp. 1.876.500.000	
PPH Badan atas Laba Usaha (30%)	Rp. 562.950.000	
Total PPN yang disetorkan	Rp. 208.500.000	
PPH Badan	Rp. 562.950.000	
Total Beban Pajak	Rp. 771.450.000	

Dari kedua tabel di atas, dapat dilihat terdapat selisih total beban pajak atau *cost of taxation* sebesar Rp. 1.359.870.000 atau kurang lebih 64% dari jumlah beban pajak jika PPN Masukan tidak dapat dikreditkan. Hal ini tentu saja akan memberikan beban bagi biaya operasional Perusahaan.

Bila gas bumi menjadi barang kena pajak yang terutang PPN, selain mengurangi beban biaya operasional Perusahaan, harga jual gas bumi tentu saja akan terpengaruh dengan adanya penambahan dari unsur PPN tersebut. Harga jual gas bumi yang dibuat oleh PT. PGN dan ditetapkan melalui Ketetapan Menteri ESDM, akan memperhatikan tingkatan pengenaan PPN. Hal ini sebagaimana diperoleh dari hasil wawancara sebagai berikut :

“...Kalau harapan kami, kalau gas bumi nanti jadi BKP, tapi itu ada batasan pengenaan PPN atas gas bumi seperti halnya PLN. PLN *kan* untuk pemakaian listrik di bawah 6.000 watt itu *ngga* kena PPN, kalau di atas 6.000 watt itu baru kena PPN. PGN juga *pingin* menerapkan seperti itu. Jadi misalnya golongan industri (dengan asumsi pemakaian sekian MMBTU) itu yang dikenakan, karena industri itu waktu *ngejual* barangnya *kan mungut* PPN. Biayanya akan jatuh di konsumen terakhir, jadi *ngga* banyak pengaruh pada pelanggan. Karena PPN *itukan* konsumtif tax, konsumen terakhir yang akan dikenakan.”¹⁸

PT. PGN mengharapkan bahwa PPN hanya akan dikenakan pada penjualan gas bumi pada tingkatan industri (dengan asumsi pemakaian gas bumi yang besar), hal ini dilakukan agar PT. PGN tetap dapat mendukung program pemerintah dalam *diversifikasi* energi gas bumi sebagai bahan bakar alternatif yang lebih murah dibandingkan dengan BBM. Sehingga, untuk konsumsi rumah tangga tidak akan terbebani dengan harga beli gas yang meningkat sebesar 10% karena penambahan unsur PPN di dalam penentuan harga jual gas.

¹⁸ Wawancara dengan Advisor I Perpajakan PT. Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk., pada tanggal 22 Mei 2008, di Divisi Akuntansi PT. PGN (Persero) Tbk.