

BAB III
GAMBARAN UMUM PT PLN (PERSERO)
DAN PERLAKUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI
PENYERAHAN BARANG MODAL ANTAR UNIT

A. Gambaran Umum PT PLN (Persero)

PT PLN (Persero) merupakan perusahaan perseroan negara yang bergerak di bidang ketenagalistrikan dalam sektor pembangkitan, transmisi dan distribusi tenaga listrik di seluruh wilayah Indonesia, baik di perkotaan maupun pedesaan baik untuk kalangan industri, komersial, rumah tangga dan maupun umum ini tak luput dari sejarah berdirinya dan perkembangan PT PLN (Persero). Sejarah berdirinya dan perkembangan PT PLN (Persero) mengikuti perjuangan bangsa Indonesia dari masa pendudukan oleh bangsa asing sampai dengan masa merebut kemerdekaan sampai sekarang berbentuk perusahaan perseroan. Sebagai perusahaan yang mempunyai struktur organisasi besar dengan misi dan visi perusahaan yang bertujuan menjadi perusahaan berkelas dunia.

1. Sejarah Singkat PT PLN (Persero)

Ketenagalistrikan di Indonesia dimulai pada akhir abad ke-19, pada saat beberapa perusahaan Belanda, antara lain pabrik gula dan pabrik teh mendirikan pembangkit tenaga listrik untuk keperluan sendiri. Ketenagalistrikan untuk kemanfaatan umum mulai ada pada saat perusahaan swasta Belanda, yaitu NV NIGN, yang semula bergerak di bidang gas memperluas usahanya di bidang penyediaan tenaga listrik untuk kemanfaatan umum. Pada tahun 1927, pemerintah Belanda membentuk *s'lands waterkracht bedrijven* (LWB) yaitu perusahaan listrik negara yang mengelola PLTA Plengan, PLTA Lamajan, PLTA Bengkok Dago, PLTA Ubrug dan Kracak di Jawa Barat, PLTA Giringan di Madiun, PLTA Tes di Bengkulu, PLTA Tonsea Lama di Sulawesi Utara dan PLTU di Jakarta. Selain itu, di beberapa kotapraja dibentuk perusahaan-perusahaan listrik kotapraja. Ketika Indonesia diduduki Jepang, perusahaan listrik dan gas diambil alih oleh pemerintah Jepang dan karyawannya diambil alih oleh orang-orang Jepang. Namun hal ini tidak berlangsung lama. Setelah proklamasi kemerdekaan

Republik Indonesia, perusahaan listrik yang dikuasai pemerintah Jepang direbut kembali oleh pemuda-pemuda Indonesia pada bulan September 1945, lalu diserahkan kepada pemerintah Republik Indonesia. Pada tanggal 27 Oktober 1945, dibentuklah Jawatan Listrik dan Gas oleh Presiden Soekarno, dengan kapasitas pembangkit tenaga listrik hanyalah sebesar 157,5 MW.

Tanggal 1 Januari 1961, dibentuklah BPU PLN (Badan Pimpinan Umum Perusahaan Listrik Negara) yang bergerak di bidang listrik, gas dan kokas. Namun tanggal 1 Januari 1965, BPU PLN dibubarkan dan dibentuklah perusahaan negara yaitu Perusahaan Listrik Negara (PLN) yang mengelola gas dengan kapasitas pembangkit tenaga listrik pada saat itu sebesar 300 MW. Kemudian pemerintah Indonesia menetapkan status Perusahaan Listrik Negara (PLN) sebagai Perusahaan Umum Listrik Negara pada tahun 1972. Pada tahun 1990 melalui Peraturan Pemerintah Nomor 17, PLN ditetapkan sebagai pemegang kuasa ketenagalistrikan.

2. Visi dan Misi PT PLN (Persero)

Adapun visi PT PLN (Persero) adalah "Diakui sebagai Perusahaan Kelas Dunia yang bertumbuh kembang, Unggul dan Terpercaya dengan bertumpu pada potensi insani" dan misi perusahaan dan misi PT PLN (Persero) adalah :

1. Menjalankan bisnis ketenagalistrikan dan bidang lain yang terkait, berorientasi pada kepuasan pelanggan, anggota perusahaan, dan pemegang saham.
2. Menjadikan tenaga listrik sebagai media untuk meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat.
3. Mengupayakan agar tenaga listrik menjadi pendorong kegiatan ekonomi.
4. Menjalankan kegiatan usaha yang berwawasan lingkungan.

3. Struktur Organisasi PT PLN (Persero)

Struktur Organisasi masing-masing unit di lingkungan PT PLN (Persero) ditetapkan dalam suatu Keputusan Direksi PT PLN (Persero). Sedangkan organisasi dan tata kerja PT PLN (Persero) didasarkan pada Keputusan Direksi PT

PLN (Persero) Nomor : 096.K/DIR/2008 tanggal 28 Maret 2008 dimana kedudukan puncak manajemen PT PLN (Persero) dipimpin oleh seorang Direktur Utama yang mempunyai wewenang dan tanggungjawab untuk mengkoordinasikan kegiatan para Direktur penanggungjawab Sumberdaya, yaitu :

1. Direktorat Perencanaan dan Teknologi,
2. Direktorat Konstruksi Strategis,
3. Direktorat SDM dan Umum,
4. Direktorat Keuangan,
5. Direktorat Jawa Madura Bali, dan
6. Direktorat Luar Jawa Madura Bali

Terkait dengan penulisan ini, maka penulis melakukan penelitian di Direktorat Keuangan PT PLN (Persero) Kantor Pusat yang membawahi Deputy Direktur Keuangan Korporat, Deputy Direktur Perencanaan dan Pengendalian Anggaran dan Kinerja, Deputy Direktur Akuntansi, Pajak dan Asuransi, Deputy Direktur Perbendaharaan. Sedangkan Deputy Direktur Akuntansi, Pajak dan Asuransi membawahi 3 (tiga) orang Manajer yaitu Manajer Akuntansi, Manajer Pengelolaan Perpajakan dan Manajer Pengelolaan Asuransi yang mempunyai tanggungjawab dan tugas pokok masing-masing. Adapun yang menjadi tanggungjawab dan tugas pokok Manajer Pengelolaan Perpajakan adalah :

- a. Menetapkan panduan mengenai aturan perpajakan yang sesuai dengan kondisi perusahaan.
- b. Mengembangkan dan menindaklanjuti perubahan-perubahan mengenai aturan dan kebijakan perpajakan.
- c. Melaksanakan pembinaan, penyuluhan dan *consulting* terhadap aspek-aspek perpajakan yang sesuai dengan aturan-aturan perpajakan yang berlaku.
- d. Melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan kebijakan perpajakan di unit-unit.
- e. Melaksanakan koordinasi *intern* maupun *ekstern*.

Adapun struktur organisasi PT PLN (Persero) dapat dilihat dalam gambar berikut ini :



4. Bidang Usaha PT PLN (Persero)

PT PLN (Persero) sebagai salah satu perusahaan perseroan milik negara yang bergerak dalam bidang pembangkitan, transmisi dan distribusi tenaga listrik di seluruh wilayah Indonesia memiliki beberapa tugas pokok, yaitu menyediakan tenaga listrik dalam arti seluas-luasnya bagi kepentingan umum, mengusahakan penyediaan tenaga listrik dalam jumlah dan kualitas yang memadai dengan maksud untuk meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat secara adil dan merata serta mendorong peningkatan ekonomi, merintis usaha-usaha lain yang menunjang usaha penyediaan tenaga listrik dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk melaksanakan tugas tersebut, PT PLN (Persero) mempunyai cabang-cabang yang tersebar di seluruh wilayah Indonesia baik berupa unit Kantor Pusat, unit penunjang, unit wilayah, unit distribusi, unit pembangkitan dan penyaluran serta unit proyek induk pembangkitan dan jaringan, lihat Lampiran III.1 Mapping Unit PT PLN (Persero), dimana masing-masing unit tersebut mempunyai tugas dan tanggungjawab masing, sebagai berikut :

a. Unit Wilayah, dengan unit di bawahnya yang meliputi :

Di tingkat Cabang / Di tingkat Sektor / Di tingkat Area Penyaluran dan Pengatur Beban (APPB) / Di tingkat Pusat Listrik (PL) / Di tingkat Transmisi dan Gardu Induk / Di tingkat Ranting / Di tingkat Rayon, yang bertugas dan bertanggung jawab mengelola dan melaksanakan kegiatan penjualan tenaga listrik, pelayanan pelanggan, pengoperasian dan pemeliharaan pembangkit dan jaringan transmisi dan distribusi tenaga listrik dan pengaturan beban di wilayah kerjanya secara efisien sesuai tata kelola yang berdasarkan kebijakan kantor induk untuk menghasilkan pendapatan perusahaan yang didukung dengan pelayanan, mutu dan keandalan pasokan yang memenuhi kebutuhan pelanggan serta melakukan pembinaan dan pemberdayaan unit asuhan di bawahnya.

b. Unit Distribusi, dengan unit di bawahnya yang meliputi :

Di tingkat Area Pelayanan dan Jaringan (APJ) / Di tingkat Area Pelayanan (AP) / Di tingkat Area Jaringan (AJ) / Di tingkat Area Pengatur Distribusi, yang bertugas dan bertanggungjawab merencanakan, melaksanakan, dan melakukan evaluasi serta membuat laporan atas pencapaian pendapatan

penjualan tenaga listrik, pelayanan pelanggan, pengoperasian, pemeliharaan jaringan distribusi di daerah kerjanya secara efisien dengan mutu dan keandalan yang baik untuk mencapai kinerja unit.

c. Unit Penyaluran dan Pusat Pengatur Beban (P3B) Jawa Bali :

Bertugas dan bertanggungjawab mengoperasikan sistem tenaga listrik, memelihara instalasi sistem transmisi, mengelola pelaksanaan jual beli tenaga listrik di sisi tegangan tinggi, merencanakan pengembangan sistem dan membangun kelengkapan instalasi sistem transmisi untuk sistem listrik Jawa Bali.

d. Unit Pembangkitan :

Bertugas dan bertanggungjawab menjaga keandalan operasi dan pemeliharaan unit-unit Pembangkit berdasarkan sistem operasi dan prosedur yang sesuai persyaratan teknis dan menjamin dan mengelola penyediaan bahan bakar minyak/gas bumi, sumberdaya manusia dan sumberdaya lainnya untuk keperluan pengoperasian dan pemeliharaan pembangkit.

e. Unit Proyek Induk Pembangkit dan Jaringan :

Bertugas dan bertanggungjawab mengelola kegiatan Proyek Pembangkit sesuai kontrak dengan menggunakan Jasa Manajemen Konstruksi sebagai bagian pencapaian target kinerja proyek yang ditetapkan perusahaan dan mengelola Proyek Jaringan sesuai kontrak dengan menggunakan Jasa Manajemen Konstruksi sebagai bagian pencapaian target kinerja proyek.

B. Konsep dan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia Atas Transaksi Penyerahan Barang Modal Antar Unit

1. Konsep Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia

PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (selanjutnya disingkat dengan PPnBM) pertama kali dikenakan berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983. Undang-undang ini kemudian telah beberapa kali diubah yaitu melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000. Perubahan ini merupakan bagian dari *tax reform* yang dialami sistem perpajakan di Indonesia. Reformasi ini dimaksudkan untuk mencapai sistem perpajakan Indonesia yang dapat mewujudkan kecukupan

penerimaan pajak (*revenue adequacy*) serta menciptakan keadilan (*equity*), kemudahan administrasi (*ease administration*) dan kepastian (*certainty*) dari pajak-pajak yang ada bagi masyarakat umum.⁷

Perubahan UU PPN 1984 juga dilakukan dalam rangka *ekstensifikasi* pemungutan PPN yaitu dengan cara memperluas cakupan objek PPN. Dengan perubahan yang dialami UU PPN 1984, objek PPN yang diaturnyapun mengalami perluasan secara bertahap. Perluasan objek PPN ini selain dimaksud untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor PPN, yang lebih utama adalah untuk menunjang netralitas PPN sebagai pajak atas konsumsi dan menghindari sejauh mungkin terjadi pengenaan pajak berganda.⁸

Dari *Legal character* yang telah dijelaskan dalam bab sebelumnya serta penjelasan di atas, apabila dikaitkan dengan karakteristik PPN Indonesia, menurut **Sita Resmi** dapat dirinci sebagai berikut :

a) PPN merupakan Pajak Tidak Langsung.

Karakter ini memberikan suatu konsekuensi yuridis bahwa antara pemikul beban (*destinataris* pajak) dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke kas negara berada pada pihak yang berbeda yaitu sebagai pihak pembeli BKP atau penerima JKP dan sebagai penjual BKP atau Pengusaha JKP.

b) Pajak Objektif

Yang dimaksud dengan pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif yaitu adanya keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak yang disebut dengan istilah objek pajak.

c) *Multi Stage Tax*

Karakteristik ini dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi BKP atau JKP. Setiap penyerahan dari tingkatan pabrikan sampai ke tingkatan pedagang besar, kemudian ke pedagang eceran sehingga akhirnya sampai ke tangan konsumen tapi tidak menimbulkan pemungutan

⁷ Miyasto, *Struktur PPN di Indonesia*, Jakarta, Pusat Studi Indonesia, Tahun 2000, hal. 7

⁸ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai*, edisi revisi 2002, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, hal. 29

pajak secara berganda (*double tax*) karena hanya dikenakan atas nilai tambah saja.

d) Non Kumulatif

Meskipun memiliki karakteristik *multi stage tax*, PPN tidak bersifat kumulatif (non kumulatif) karena PPN mengenai adanya mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Oleh karena itu, PPN yang dibayar bukan merupakan unsur Harga Pokok barang atau jasa.

e) Tarif Tunggal

PPN di Indonesia hanya mengenai satu jenis tariff (*single tariff*) yaitu sebesar 10% (sepuluh persen) untuk penyerahan dalam negeri.

f) *Indirect Subtraction Method/Credit method/Invoice Method.*

Metode ini mengandung pengertian bahwa pajak yang terutang diperoleh dari hasil pengurangan pajak yang dipungut atau dikenakan pada saat penyerahan barang atau jasa yang disebut dengan Pajak Keluaran (disingkat PK) dengan pajak yang telah dibayar pada saat pembelian barang atau penerimaan jasa yang disebut dengan Pajak Masukan (disingkat PM).

g) Pajak atas konsumsi umum dalam negeri.

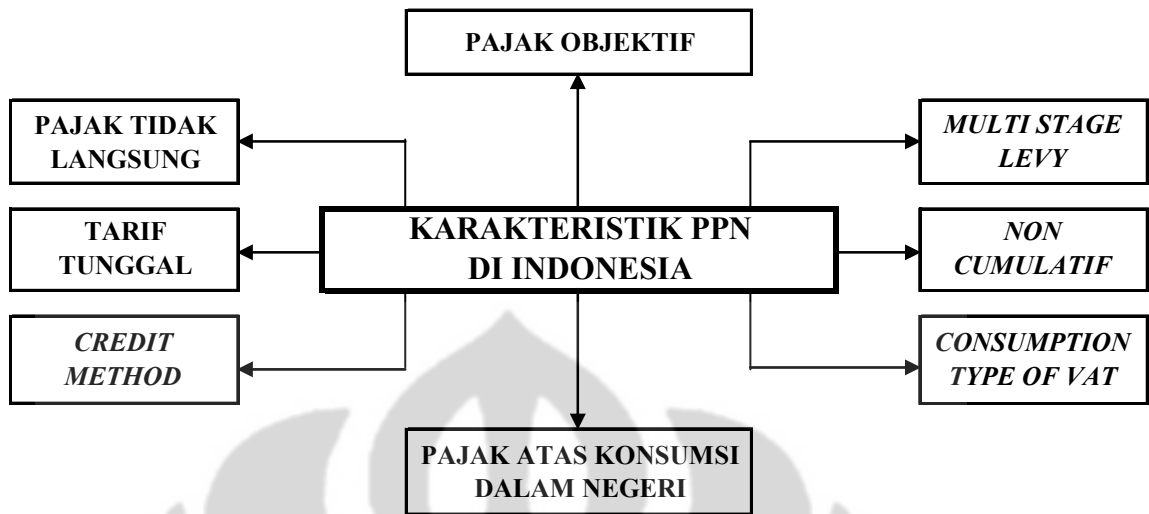
Indonesia menganut prinsip tempat tujuan (*destination principles*) yaitu pajak dikenakan di tempat barang atau jasa akan dikonsumsi, sehingga atas impor BKP dikenakan pajak sedangkan atas ekspor BKP tidak dikenakan pajak.

h) Consumption type VAT

Di Indonesia, PPN yang diterapkan adalah PPN tipe konsumsi, artinya seluruh biaya yang dikeluarkan untuk perolehan barang modal dapat dikurangi dari Dasar Pengenaan Pajak. Dengan kata lain, pajak dapat dihitung dari seluruh penerimaan kotor dikurangi dengan pajak yang telah dibayar atas biaya yang telah dikeluarkan untuk barang modal dan bahan baku maupun bahan pembantu. Dengan demikian, PPN dikenakan atas seluruh barang yang dikonsumsi.⁹

⁹ Sita Resmi, *Perpajakan Teori dan Kasus*, Penerbit Salemba Empat, edisi ketiga, tahun 2007, Jakarta. hal. 2-3

Bagan III.2
KAREKTERISTIK PPN INDONESIA



Sumber : Diolah oleh penulis

2. Objek Pajak Pertambahan Nilai

Objek PPN adalah penyerahan BKP atau JKP. Berikut ini adalah penjelasan secara rinci objek PPN menurut Pasal 4 UU Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 18 Tahun 2000, yang menyebutkan PPN dikenakan atas :

a. Penyerahan BKP atau JKP di dalam daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha

Pengertian penyerahan BKP menurut Pasal 1A UU Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN adalah penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian, pengalihan BKP oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian leasing, penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang, pemakaian sendiri atau pemberian cuma-cuma atas BKP, persediaan BKP dan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan, penyerahan BKP dari pusat ke

cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang, dan penyerahan BKP secara konsinyasi.

Adapun yang tidak termasuk dalam penyerahan BKP sehingga dalam penyerahannya tidak dikenakan PPN, menurut Pasal 1A ayat 2 UU PPN adalah penyerahan BKP kepada makelar sebagaimana dimaksud Kitab UU Hukum Dagang, penyerahan BKP untuk jaminan utang piutang, penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang dalam hal PKP memperoleh izin pemusatan pajak terutang.

Mengenai BKP dapat berupa barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN atau dengan kata lain, BKP adalah barang yang menjadi ruang lingkup pengenaan PPN, artinya tidak semua barang dikenakan PPN. Dalam UU PPN ruang lingkup pengenaan pajak atas barang dinyatakan dalam bentuk pernyataan negatif (*negative statement*), yaitu berupa daftar negatif (*negative list*) barang yang tidak dikenakan PPN. Dalam Pasal 4A ayat 1 UU PPN disebutkan bahwa jenis barang yang tidak dikenakan PPN ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah yaitu PP Nomor 144 Tahun 2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan PPN, kelompok barang yang tidak dikenakan PPN adalah barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya, barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak, makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, serta uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

b. Impor Barang Kena Pajak

Impor BKP yang dilakukan oleh siapapun adalah terutang PPN. Yang dimaksud impor di sini adalah setiap kegiatan memasukkan barang dari luar daerah pabean ke dalam daerah pabean. Daerah

pabean adalah wilayah kedaulatan RI yang di dalamnya berlaku perundang-undangan di bidang kepabeanan.

c. Penyerahan Jasa Kena Pajak

Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai. Seperti halnya BKP, JKP yang diatur dalam UU PPN dan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 juga berbentuk daftar negatif (*negative list*). Jenis jasa-jasa tersebut adalah jasa di bidang pelayanan kesehatan medik, jasa di bidang pelayanan sosial, jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko, jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi, jasa di bidang keagamaan, jasa di bidang pendidikan, jasa di bidang kesenian dan hiburan yang tidak dikenakan pajak tontonan termasuk jasa di bidang kesenian yang tidak bersifat komersial, jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan, jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air, jasa di bidang tenaga kerja, jasa di bidang perhotelan, jasa disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.

Dalam penjelasan di atas disebutkan mengenai penyerahan BKP atau JKP yang dikecualikan dari pengenaan PPN, selain itu terdapat ketentuan Pasal 16B ayat (1) UU Nomor 18 Tahun 2000 yang menyebutkan dapat ditetapkannya Peraturan Pemerintah yang menetapkan bahwa pajak terutang **tidak dipungut** sebagian atau seluruhnya baik untuk sementara waktu atau selamanya, atau **dibebaskan** dari pengenaan pajak untuk kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean, penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu, impor BKP tertentu, pemanfaatan BKP tidak berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, dan pemanfaatan JKP tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

d. Ekspor BKP dan Pemanfaatan JKP atau BKP tidak berwujud

Perbuatan ekspor BKP juga merupakan objek PPN. kegiatan ekspor adalah mengeluarkan BKP dari daerah pabean ke luar daerah pabean di Indonesia. Dalam hal orang pribadi atau badan memanfaatkan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, atau memanfaatkan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, maka terutang pajak terjadi pada saat wajib pajak memanfaatkan BKP tidak berwujud atau JKP tersebut di dalam daerah pabean. Hal ini dihubungkan dengan kenyataan bahwa yang menyerahkan BKP tidak berwujud atau JKP tidak berada di daerah pabean, sehingga tidak dapat dikukuhkan sebagai PKP. Oleh karena itu, saat pajak terutang tidak lagi dikaitkan dengan saat penyerahan, tetapi dikaitkan dengan saat pemanfaatan.

e. Kegiatan membangun sendiri tidak dalam lingkungan kegiatan/usaha

Kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan dan hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain juga dikenakan PPN dengan pertimbangan sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penghindaran pengenaan PPN dan untuk memberikan perlakuan yang sama dan untuk memenuhi rasa keadilan antara pihak yang membeli bangunan dari pengusaha *real estate* atau yang menyerahkan pembangunan gedung kepada pemborong dengan pihak yang membangun sendiri. Adapun batasan pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri adalah dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan, jika yang dibangun adalah bangunan tempat tinggal maka kegiatan yang dikenai pajak tidak termasuk fasilitas penunjang. Tetapi, jika yang dibangun adalah tempat usaha, maka pajak dikenakan pajak termasuk semua fasilitas penunjang, luas bangunan 200 m² atau lebih dan bangunan bersifat permanen. Dengan demikian, ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk mengenakan PPN atas semua kegiatan membangun sendiri.

- f. **Penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dikenakan PPN sepanjang PPN pada saat perolehan aktiva tersebut dapat dikreditkan.**

Ketentuan dalam Pasal 16D ini mempunyai arti bahwa dengan UU PPN 1994, atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dikenakan PPN dengan persyaratan sepanjang PPN yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan. Dengan dihapuskannya Pasal 1 huruf d sub 2 sub c mengenai pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan dari rumusan yang tidak termasuk dalam penyerahan BKP dan dimunculkannya Pasal 16D maka atas penyerahan aktiva berupa mesin, bangunan, peralatan, perabotan atau aktiva lain yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, dikenakan PPN sepanjang PKP membayar PPN pada saat memperoleh barang tersebut dan PPN tersebut dapat dikreditkan menurut UU PPN. Dengan demikian, penyerahan aktiva tersebut tidak dikenakan pajak apabila PPN yang dibayar pada waktu perolehan aktiva tidak dapat dikreditkan berdasarkan ketentuan dalam UU ini, kecuali jika tidak dapat dikreditkannya PPN tersebut karena bukti pengkreditannya tidak memenuhi persyaratan administratif, misalnya Faktur Pajaknya tidak diisi secara lengkap sesuai dengan ketentuan yang dimaksud dalam Pasal 13 ayat 5 UU PPN.

3. **Subjek Pajak Pertambahan Nilai**

Setelah mengetahui mengenai objek pajak, maka akan dijelaskan siapa yang menjadi penanggungjawab pajaknya. Dalam hal PPN, penanggungjawab atau Subjek Pajaknya disebut dengan Pengusaha Kena Pajak (PKP) dikaitkan dengan objek pajaknya. Terlebih dahulu, dijelaskan pengertian pengusaha menurut UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 Pasal 1 angka 14 adalah orang pribadi atau badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan,

memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.¹⁰ Sedangkan Pengusaha Kena Pajak menurut UU PPN Pasal 1 angka 15 adalah pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan atau penyerahan JKP yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang ini, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan. Pengusaha kecil walaupun melakukan penyerahan BKP atau JKP dikecualikan dari pengenaan PPN kecuali jika mereka memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP. Definisi pengusaha kecil adalah pengusaha yang selama satu tahun buku jumlah peredaran brutonya tidak lebih dari Rp. 600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah) bagi mereka yang melakukan penyerahan BKP atau JKP.

Saat pendaftaran pengukuhan sebagai PKP pada dasarnya seiring sejalan dengan saat peredaran bruto atau penerimaan bruto tempat kegiatan usaha tersebut bila telah mencapai Rp. 600.000.000,00 dalam suatu masa pajak, seperti diatur dalam ketentuan pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 552/KMK.04/2000 sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 571/KMK.03/2003. Pelaporan usaha tersebut harus dilakukan paling lambat pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terlampauinya batasan tersebut. Dalam pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan di atas disebutkan pula bahwa bila pengusaha tidak memenuhi kewajiban tersebut, maka saat pengukuhan ditentukan pada awal bulan berikutnya setelah bulan kewajiban untuk melaporkan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP berakhir. Setelah dikukuhkan sebagai PKP, maka timbullah kewajiban sebagai PKP antara lain sebagai berikut wajib melaporkan usahanya atau kegiatannya, wajib memungut PPN atas penyerahan BKP dan atau JKP, wajib menerbitkan Faktur Pajak dan menyerahkannya kepada pembeli, wajib menyetorkan PPN yang dipungut ke kas negara, wajib memperhitungkan dan melaporkan Faktur Pajak Keluaran dengan Faktur Pajak Masukan melalui formulir SPT Masa PPN 1107. Seiring dengan itu, timbul pula hak untuk melakukan pengkreditan Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP dan hak untuk melakukan restitusi atau kompensasi atas kelebihan pembayaran PPN.

Setiap penyerahan BKP dan atau JKP yang dilakukan oleh PKP dikenakan PPN dengan tarif 10% dari Dasar Pengenaan Pajak. Yang dimaksud dengan

¹⁰ Muhammad Rusjdi, "*Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*", PT Indeks Kelompok Gramedia, Edisi ketiga, tahun 2006, Jakarta, hal. 13

Dasar Pengenaan Pajak (DPP) menurut Pasal 1 angka 17 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. Adapun masing-masing pengertian dari DPP tersebut sebagai berikut :

- **Harga Jual** 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. (UU PPN Pasal 1 angka 18)
- **Penggantian** adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa karena penyerahan Jasa Kena Pajak, tidak termasuk pajak yang dipungut menurut undang-undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak. (UU PPN Pasal 1 angka 19)
- **Nilai Impor** adalah nilai berupa uang yang menjadi dasar penghitungan bea masuk ditambah pungutan lainnya yang dikenakan pajak berdasarkan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan Pabean untuk impor Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut undang-undang ini. (UU PPN Pasal 1 angka 20)
- **Nilai Ekspor** adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh eksportir. (UU PPN Pasal 1 angka 26)
- **Nilai Lain**, merupakan nilai berupa uang yang digunakan sebagai dasar pengenaan pajak bagi penyerahan BKP atau JKP yang memenuhi kriteria tertentu. Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 251/KMK.03/2002 tanggal 31 Maret 2002 menetapkan nilai lain untuk penyerahan BKP dan JKP tertentu tersebut di atas. Adapun bentuk-bentuk penyerahan dan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) dari masing-masing bentuk penyerahan tersebut beserta perhitungan PPN dari DPP atas penyerahan tersebut dapat disajikan dalam tabel di bawah ini.
-

Tabel III.1
 Nilai Lain untuk penyerahan BKP atau JKP

1. Bentuk	:	Pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma
DPP	:	Harga jual atau Nilai Penggantian dikurangi laba kotor
PPN	:	$10\% \times (\text{Harga jual atau Nilai Penggantian} - \text{laba kotor})$
2. Bentuk	:	Persediaan BKP yang tersisa saat pembubaran perusahaan
DPP	:	Harga pasar wajar
PPN	:	$10\% \times \text{Harga pasar wajar}$
3. Bentuk	:	Penyerahan media rekaman suara/gambar dan film cerita
DPP	:	Harga jual rata-rata
PPN	:	$10\% \times \text{Harga jual rata-rata}$
4. Bentuk	:	Aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjual belikan
DPP	:	Harga pasar wajar
PPN	:	$10\% \times \text{Harga pasar wajar}$
5. Bentuk	:	Penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang
DPP	:	Harga jual atau Nilai Penggantian dikurangi laba kotor
PPN	:	$10\% \times \text{Harga Jual atau Penggantian} - \text{laba kotor}$
6. Bentuk	:	Penyerahan yang dilakukan pedagang eceran yang mempunyai lebih dari satu tempat penjualan
DPP	:	Harga jual BKP
PPN	:	Yang terutang : $10\% \times \text{Harga jual BKP}$ Yang dibayar : $10\% \times 20\% \times \text{jumlah seluruh penyerahan}$
7. Bentuk	:	Jasa biro perjalanan/pariwisata
DPP	:	Jumlah tagihan atau yang seharusnya ditagih
PPN	:	$10\% \times 10\% \times \text{jumlah tagihan atau seharusnya ditagih}$
8. Bentuk	:	Anjak Piutang
DPP	:	5% dari jumlah seluruh imbalan yang diterima berupa service charge, provisi dan diskon.
PPN	:	$10\% \times 5\% \times \text{jumlah seluruh imbalan yang diterima berupa service charge, provisi dan diskon}$
9. Bentuk	:	Penyerahan kendaraan Bermotor bekas
DPP	:	Harga jual
PPN	:	$10\% \times \text{Harga jual}$
10. Bentuk	:	Pengiriman paket
DPP	:	10% dari jumlah tagihan atau seharusnya ditagih
PPN	:	$10\% \times 10\% \times \text{jumlah tagihan atau seharusnya ditagih}$
11. Bentuk	:	Persewaan ruangan
DPP	:	Harga sewa ditambah <i>service charge</i>
PPN	:	$10\% \times \text{Harga sewa ditambah } \textit{service charge}$

Sumber : Diolah oleh penulis

Setelah melakukan perhitungan untuk memperoleh berapa PPN yang kurang dibayar, Wajib Pajak sebagai PKP mempunyai kewajiban melaporkan

usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi PKP. Tetapi pada kenyataannya, Direktorat Jenderal Pajak juga mewajibkan Wajib Pajak sebagai pengusaha yang memiliki lebih dari satu tempat kegiatan usaha, maka kewajiban ini harus dilakukan oleh seluruh cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaannya.

4. Metode Penghitungan PPN

Terdapat 3 (tiga) metode penghitungan PPN terutang atas nilai tambah, sebagai berikut¹¹ :

a. *Addition Method*

Berdasarkan metode ini, PPN dihitung dari penjumlahan seluruh unsure nilai tambah dikalikan tarif PPN yang berlaku. Contoh : PT Gemilang (PKP) menjual satu perangkat komputer kepada PT PLN (Persero) Kantor Pusat dengan harga jual sebesar Rp. 22.000.000,00 (sudah termasuk PPN), maka PPN yang dipungut PT Gemilang adalah $10\% \times 100/110 \times \text{Rp. } 22.000.000,00 = \text{Rp. } 2.000.000,00$. Kelemahan metode ini adalah menuntut setiap pengusaha memiliki pembukuan yang dikerjakan dengan tertib dan akurat mengenai biaya yang dikeluarkan dan laba yang diharapkan dari masing-masing barang produksi atau barang dagangan.

b. *Subtraction Method*

Berdasarkan metode ini, PPN yang terutang dihitung dari selisih antara harga penjualan dengan harga pembelian kemudian dikalikan dengan tarif PPN yang berlaku. Contoh : PT Gemilang membeli satu perangkat printer Laser Jet dari PT Compu Bahtera Jaya dengan harga beli sebesar Rp. 2.500.000,00. Kemudian printer tersebut dijual kembali oleh PT Gemilang kepada PT PLN (Persero) Kantor Pusat dengan harga jual sebesar Rp. 3.000.000,00, maka PPN yang harus dipungut oleh PT Gemilang kepada PT PLN (Persero) Kantor Pusat adalah $10\% \times (\text{harga jual} - \text{harga beli}) =$

¹¹ Terra, Op.Cit, hal. 33-35

$10\% \times (\text{Rp. } 3.000.000,00 - \text{Rp. } 2.500.000,00)$ atau $10\% \times \text{Rp. } 500.000,00$
(merupakan nilai tambah) = Rp. 50.000,00

c. *Credit Method*

Metode ini hampir sama dengan *subtraction method*, hanya bedanya dalam *credit method* yang dicari bukan sekedar selisih antara harga jual dengan harga beli melainkan selisih antara pajak yang dibayar pada saat pembelian dengan pajak yang dipungut pada saat penjualan. Oleh karena itu, PPN yang terutang merupakan hasil pengurangan antara PPN yang dipungut oleh pengusaha pada saat melakukan penjualan dengan PPN yang dibayar pada saat pengusaha melakukan pembelian. Seperti contoh di *Subtraction method* : PT Gemilang membeli satu perangkat printer Laser Jet dari PT Compu Bahtera Jaya (PKP) dengan harga beli sebesar Rp.2.500.000,00 (belum termasuk PPN). PPN yang dibayar oleh PT Gemilang sebesar : $10\% \times \text{Rp. } 2.500.000,00 = \text{Rp. } 250.000,00$ sebagai Pajak Masukan bagi PT Gemilang. Kemudian printer tersebut dijual kembali oleh PT Gemilang kepada PT PLN (Persero) Kantor Pusat dengan harga jual sebesar Rp. 3.000.000,00 (belum termasuk PPN), maka PPN yang harus dipungut oleh PT Gemilang kepada PT PLN (Persero) Kantor Pusat adalah $10\% \times \text{Rp. } 3.000.000,00 = \text{Rp. } 300.000,00$ sebagai Pajak Keluaran PT Gemilang. Dalam melakukan mekanisme perhitungan PM dan PK, PT Gemilang mendapatkan PK lebih besar dari PM sehingga PT Gemilang wajib menyetor selisih tersebut ke kas negara yaitu sebesar $\text{Rp. } 300.000,00 - \text{Rp. } 250.000,00 = \text{Rp. } 50.000,00$

Credit method ini memiliki kelebihan apabila dibandingkan dengan *subtraction method*, yaitu apabila dalam harga beli terdapat unsure yang tidak terutang PPN, maka hasil perhitungan PPN terutang berdasarkan *credit method* akan lebih akurat daripada *subtraction method*.

Dari tiga metode penghitungan tersebut, UU PPN Tahun 1984 menganut *credit method/invoice method/indirect subtraction method*. Sesuai dengan nama metode ini, mekanisme pengurangan pajak yang dibayar pada saat melakukan pembelian terhadap pajak yang dipungut pada saat melakukan penjualan, dalam

UU PPN Tahun 1984 disebut sebagai mekanisme pengkreditan. Dengan metode ini walaupun PPN dikenakan secara bertingkat, dapat dihindari kemungkinan timbulnya pengenaan pajak berganda.¹²

5. Saat dan Tempat Pajak Pertambahan Nilai Terutang

Dasar hukum penentuan saat dan tempat terutangnya PPN terdapat dalam Pasal 11 dan Pasal 12 UU PPN Nomor 18 Tahun 2000. Ketentuan dalam pasal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Barang bergerak
Saat terutang untuk barang bergerak adalah pada saat BKP tersebut diserahkan secara langsung kepada pembeli atau pihak ketiga untuk dan atas nama pembeli, atau pada saat BKP diserahkan ke juru kirim atau pengusaha jasa angkutan,
- b. Barang tidak bergerak
Saat terutang untuk barang tidak bergerak ditentukan oleh salah satu dari dua perbuatan hukum yang lebih dahulu terjadi, (1) pada saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai BKP secara hukum, maupun (2) pada saat penyerahan hak untuk menggunakan atau menguasai BKP secara nyata kepada pembeli,
- c. Barang tidak berwujud
Saat terutang untuk barang tidak berwujud terjadi pada saat yang terjadi terlebih dahulu dari peristiwa-peristiwa berikut :
 - (1) saat dinyatakan sebagai piutang oleh PKP,
 - (2) saat ditagih oleh PKP,
 - (3) saat diterima pembayarannya baik sebagian atau seluruhnya,
 - (4) saat ditandatangani kontrak atau perjanjian,
- d. Impor BKP
Saat terutang untuk impor BKP adalah pada saat BKP dimasukkan ke dalam daerah pabean Indonesia,

¹² Untung Sukardji, Op.Cit., hal. 32-33.

- e. Jasa Kena Pajak,
Saat terutangnya adalah saat mulai tersedianya fasilitas atas kemudahan untuk dipakai secara nyata baik sebagian atau seluruhnya,
- f. Pemanfaatan BKP tidak berwujud dan JKP dari luar daerah pabean,
Saat terutangnya adalah saat orang pribadi atau badan mulai memanfaatkan BKP tidak berwujud dan JKP di dalam daerah pabean Indonesia, atau
- g. Ekspor BKP
Saat terutangnya adalah saat BKP tersebut dikeluarkan dari daerah pabean Indonesia,

Diatur pula bahwa dalam hal pembayaran diterima sebelum penyerahan Barang Kena Pajak atau sebelum penyerahan Jasa Kena Pajak, atau dalam hal pembayaran dilakukan sebelum dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf d atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf e, saat terutangnya pajak adalah pada saat pembayaran atau Direktur Jenderal Pajak dapat menentukan saat lain sebagai saat terutangnya pajak dalam hal saat terutangnya pajak sukar ditetapkan atau terjadi perubahan ketentuan yang dapat menimbulkan ketidakadilan. Dari ketentuan dan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa saat terutangnya PPN dapat diketahui dari keadaan atau peristiwa, yaitu :

- a. Saat penyerahan
- b. Saat pembayaran
- c. Saat pemanfaatan

Pada prinsipnya dalam pemungutan PPN menganut prinsip akrual (*accrual principles*) artinya terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan BKP atau pada saat penyerahan JKP atau pada saat impor BKP, meskipun atas penyerahan tersebut belum atau belum sepenuhnya diterima pembayarannya.

Namun demikian, apabila sebelum penyerahan BKP atau JKP telah diterima pembayaran maka terutangnya pajak terjadi pada saat diterimanya pembayaran. Dan apabila pembayaran dilakukan sebagian atau merupakan

pembayaran uang muka (*Down Payment*) sebelum dilakukan penyerahan, maka terutangnya pajak dihitung berdasarkan pembayaran sebagian atau pembayaran uang muka tersebut. Pajak yang terutang pada saat pembayaran sebagian atau pembayaran uang muka tersebut diperhitungkan dengan pajak yang terutang pada saat dilakukannya penyerahan.

6. Pengkreditan Pajak Masukan (PM)

Pembeli BKP, penerima JKP, pengimpor BKP, pihak yang memanfaatkan BKP tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, atau pihak yang memanfaatkan JKP dari luar daerah pabean, wajib membayar PPN dan berhak menerima bukti pungutan pajak. PPN yang seharusnya sudah dibayar tersebut merupakan Pajak Masukan (PM) bagi pembeli BKP, atau penerima JKP, atau pengimpor BKP atau pihak yang memanfaatkan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean, atau pihak yang memanfaatkan JKP dari luar daerah pabean yang berstatus PKP. PM yang wajib dibayar oleh PKP yang sama. PM yang dapat dikreditkan tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran (PK) pada masa pajak yang sama, dapat dikreditkan pada masa pajak berikutnya paling lambat 3 bulan setelah berakhirnya masa pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan. Dalam hal belum ada PK dalam suatu masa pajak, maka PM tetap dapat dikreditkan. PM yang dibayar untuk perolehan BKP dan atau JKP dikreditkan dengan PK di tempat PKP dikukuhkan.

Untuk lebih jelasnya, ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan ini diatur dalam Pasal 9 UU PPN Nomor 18 Tahun 2000, sebagai berikut :

- PM dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan PK untuk masa pajak yang sama (Pasal 9 ayat 2).
- Dalam hal belum ada PK dalam suatu masa pajak, maka PM tetap dapat dikreditkan (Pasal 9 ayat 2a).
- Apabila dalam suatu masa pajak, jumlah PK lebih besar daripada jumlah PM, maka selisihnya merupakan PPN yang wajib dibayar oleh PKP (Pasal 9 ayat 3).

- Apabila dalam suatu masa pajak, jumlah PM lebih besar daripada jumlah PK maka selisihnya merupakan kelebihan PM yang dapat diminta kembali atau dikompensasi ke masa pajak berikutnya (Pasal 9 ayat 4).
- PM yang dapat dikreditkan adalah PM untuk perolehan BKP dan atau JKP yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha melakukan penyerahan kena pajak (Pasal 9 ayat 5 jo ayat 8 huruf b).
- Meskipun berhubungan langsung dengan kegiatan usaha menghasilkan penyerahan kena pajak, dalam hal-hal tertentu tidak tertutup kemungkinan PM tersebut tidak dapat dikreditkan (Pasal 9 ayat 8 dan Pasal 16B ayat 3).

Pengkreditan PM dapat dilakukan apabila memenuhi beberapa persyaratan sebagai berikut :

- Memenuhi persyaratan formal, yaitu :
Tercantum dalam Faktur Pajak Standar (FPS) atau dalam dokumen yang diperlakukan sebagai FPS sesuai dengan ketentuan perundang-undangan dan belum dilakukan pemeriksaan.
- Memenuhi persyaratan materiil, yaitu :
Berhubungan langsung dengan kegiatan usaha melakukan penyerahan kena pajak dan belum dibebankan sebagai biaya.

Dalam UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 dalam Pasal 9 ayat (8) dan Pasal 16B ayat (3) diatur pula mengenai PM yang tidak dikreditkan, sebagai berikut :

- PM bagi pengeluaran untuk perolehan BKP atau JKP sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP.
- PM bagi pengeluaran untuk perolehan BKP atau JKP yang tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha.
- PM bagi pengeluaran untuk pembelian atau pemeliharaan kendaraan bermotor berbentuk sedan, jeep, station wagon, van dan kombi kecuali sebagai barang dagangan atau disewakan.
- PM atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP.

- PM yang tercantum dalam Faktur Pajak Sederhana.
- PM yang tercantum dalam Faktur Pajak Standar yang tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5).
- PM yang pembayarannya ditagih menggunakan surat ketetapan pajak.
- PM yang tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN, yang ditemukan dalam pemeriksaan.
- PM untuk perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan usaha yang menghasilkan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan pajak (Pasal 16B ayat 3).

Pengkreditan PM dengan PK menjadikan PM yang telah dibayar oleh PKP tersebut dikembalikan, sehingga PKP tersebut tidak menanggung beban pajak tersebut. PKP semata-mata bertindak sebagai pemungut pajak dan sebagai sarana untuk melimpahkan pajak tersebut kepada konsumen. Meskipun PPN dipungut dan dibayarkan oleh PKP, tetapi beban pajak tersebut dimaksudkan untuk ditanggung oleh konsumen. Mekanisme pengkreditan PM terhadap PK untuk menghitung besarnya PPN yang benar-benar terutang dan yang harus disetorkan ke kas negara oleh PKP, sebagaimana diatur dalam Pasal 9 UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 dalam penjelasan sebelumnya.

Seperti penjelasan sebelumnya, bahwa PPN Indonesia menerapkan metode penghitungan *indirect subtraction method/credit method/invoice method*, hal ini akan menimbulkan konsekuensi penggunaan metode tersebut untuk menghitung PPN terutang maka PKP bersangkutan diwajibkan untuk membuat dokumen pendukung yang dinamakan Faktur Pajak Standar (FPS). Pasal 1 angka 23 UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 mendefinisikan Faktur Pajak adalah bukti pemungutan pajak yang dibuat oleh PKP yang melakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP atau bukti pemungutan pajak karena impor BKP yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Kewajiban pembuatan FP merupakan pencerminan atau refleksi dari kewajiban memungut pajak terutang yang diatur dalam Pasal 3A ayat (1) UU PPN Tahun 2000 tersebut. Kewajiban ini merupakan rangkaian peristiwa dan perbuatan hukum yang diatur dalam Pasal 11 dan Pasal 1 angka 23 yang kemudian terealisasi dalam Pasal 13 ayat (1) UU PPN Tahun 2000.

Memori penjelasan dari Pasal 13 ayat (1) UU PPN Tahun 2000 menegaskan bahwa FP dapat berupa Faktur Pajak Standar, Faktur Pajak Sederhana dan dokumen-dokumen tertentu yang ditetapkan sebagai Faktur Pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dokumen-dokumen lain yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak antara lain adalah Pemberitahuan Impor Barang (PIB), Surat Setoran Pajak (SSP) untuk impor BKP, Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah dilampiri *invoice*, SSP untuk pembayaran PPN atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan atau JKP dari luar daerah pabean, rekening listrik dan dokumen lainnya.

7. Pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan yang tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan pajak

Pengkreditan PM bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan yang tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan pajak berdasarkan ketentuan perpajakan dalam Pasal 9 ayat (6) UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang pedoman penghitungan pengkreditan PM bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak. Dalam ketentuan tersebut disebutkan mekanisme penghitungan kembali PM dalam hal :

- a. PKP menggunakan barang modal untuk :
 - 1) Kegiatan usaha yang atas penyerahannya terutang PPN, dan
 - 2) Kegiatan lain yang tidak terutang PPN, atau
 - 3) Kegiatan lain yang dibebaskan dari pengenaan PPN.

- b. PKP menggunakan barang modal untuk :
 - 1) Melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated company*) yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang PPN,

- 2) Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya terdapat yang terutang dan tidak terutang PPN,
- 3) Melakukan kegiatan menghasilkan/memperdagangkan barang atau jasa yang penyerahannya terutang dan tidak terutang PPN,
- 4) Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang PPN dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan PPN.

c. Mekanisme pengkreditan PM

- PM yang dibayar untuk perolehan BKP dan atau JKP yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan penyerahan kena pajak, kemudian disamping itu juga digunakan untuk kegiatan yang tidak terutang PPN, atau dibebaskan dari pengenaan PPN, dapat dikreditkan dengan 2 (dua) macam cara, yaitu :

- PM yang dikreditkan sebanding dengan persentase penggunaan barang modal yang digunakan untuk kegiatan usaha yang terutang PPN.
- Dalam hal PM tersebut telah dikreditkan dengan PK yang dipungut dalam masa pajak yang sama, maka setelah akhir tahun buku, dihitung kembali bagian dari PM itu yang harus dibayar kembali ke kas negara, dengan menggunakan rumus :

$$P' \times PM / T$$

Keterangan :

- P' : persentase rata-rata penggunaan modal untuk kegiatan lain dalam satu tahun buku
 - PM : jumlah Pajak Masukan atas perolehan dan pemeliharaan barang modal yang telah dikreditkan.
 - T : Masa manfaat barang modal adalah 10 tahun untuk bangunan dan 5 tahun untuk barang modal.lainnya
- PM yang dibayar untuk perolehan BKP dan atau JKP yang
 - Nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut tidak terutang

PPN atau dibebaskan dari pengenaan pajak, PM tidak dapat dikreditkan.

- Nyata-nyata digunakan untuk kegiatan usaha yang akan menghasilkan penyerahan yang terutang PPN, PM dapat dikreditkan.
- Digunakan baik untuk kegiatan yang akan menghasilkan penyerahan terutang PPN maupun untuk kegiatan yang akan menghasilkan penyerahan yang tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN, PM dapat dikreditkan dengan PK yang dipungut dalam masa pajak yang sama. Kemudian setelah akhir tahun buku wajib menghitung kembali bagian PM tersebut yang akan dibayar kembali ke kas negara dengan rumus sebagai berikut :

(1) untuk barang modal : $X/Y \times PM/T$

(2) untuk bukan barang modal : $X/Y \times PM$

Keterangan :

X : jumlah seluruh peredaran selama satu tahun buku yang tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN dalam satu tahun buku.

Y : jumlah seluruh peredaran dalam satu tahun buku

PM : PM yang telah dikreditkan

T : Masa manfaat barang modal adalah 10 tahun untuk bangunan dan 5 tahun untuk barang modal lainnya.

8. Pengukuhan PKP Bagi Cabang

Sebagaimana yang telah diatur dalam UU Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN agar mekanisme pemungutan PPN berjalan dengan baik serta sebagai unsur penyeimbang, otoritas perpajakan memperkenankan pengusaha yang mempunyai tempat kegiatan usaha lebih dari satu untuk melakukan kewajiban PPN secara terpusat (*sentralisasi*). Dengan demikian bila pengusaha tidak memilih alternatif pemusatan tempat terutangnya PPN maka kewajiban mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP berlaku untuk seluruh tempat kegiatan usahanya tanpa

kecuali. Hal ini dirasakan penting agar otoritas perpajakan mengetahui identitas PKP yang sebenarnya disamping untuk melaksanakan kewajiban dan hak di bidang PPN serta untuk mengawasi administrasi perpajakan agar dapat berjalan dengan semestinya.

Tentunya kewajiban ini akan dinilai sebagai suatu kewajaran bila tempat kegiatan usaha tersebut berada jauh dari tempat kedudukan usaha (Kantor Pusat) atau tempat tinggal pengusaha yang bersangkutan. Dari sisi otoritas pajak pun hal ini menjadi teramat penting karena untuk melayani hak dan memantau kewajiban perpajakan dari PKP, aparat pajak memang sudah semestinya memilah-milah wilayah kerjanya menjadi sedemikian rupa.

Seperti telah dibahas sebelumnya bahwa PPN merupakan pajak objektif yang pengenaannya dilakukan secara bertingkat dari mata rantai produksi dan distribusi barang dan jasa. Pengenaan secara bertingkat ini tidak melihat apakah penyerahan BKP dilakukan dalam ruang lingkup usahanya atau dilakukan kepada pihak lain, di luar cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaan. Dengan kata lain, walaupun tempat kegiatan usaha ini sebenarnya masih satu kesatuan dengan kantor pusat, nama bila cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaan itu berada dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang berbeda, maka otoritas pajak menganggap sebagai suatu subjek PPN yang berbeda. Dengan kata lain, adanya penyerahan dari kantor cabang ke kantor pusat akan dipersamakan dengan penyerahan suatu perusahaan kepada perusahaan lainnya, tanpa memperhatikan afiliasi yang terkandung di dalamnya.

Hal ini sebagai pemahaman bersama karena pengenaan PPN ditujukan kepada faktor objektifnya terlebih dahulu, artinya PPN akan memfokuskan kepada keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenai pajak, yaitu objeknya berupa barang dan atau jasa. Secara sederhana dapat dikatakan bahwa pengenaan PPN lebih mendahulukan objek daripada subjeknya. Sehingga bagi otoritas pajak akan berkata wajar bila penyerahan dari kantor pusat kepada cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaan atau sebaliknya akan dikenai pajak pula. Sehingga bila seluruh persyaratan pengenaan

PPN tersebut terpenuhi, maka pihak yang menyerahkan BKP harus memungut PPN dan menerbitkan Faktur Pajak.

Seperti telah dijelaskan sebelumnya, penyerahan dari kantor pusat ke kantor cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang merupakan penyerahan BKP yang bisa jadi terutang PPN asalkan memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. Barang berwujud yang diserahkan merupakan BKP,
- b. Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud,
- c. Penyerahan dilakukan oleh PKP,
- d. Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean Indonesia, dan
- e. Penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Dengan kata lain, dari hal yang telah disebutkan sebelumnya, bila keempat syarat di atas telah terpenuhi seluruhnya dan peredaran bruto atas penerimaan bruto cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaan yang berada di wilayah kerja KPP yang berbeda dari kantor pusat ternyata telah melebihi Rp. 600.000.000,00 (Enam ratus juta rupiah) dalam satu tahun buku, maka kewajiban mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP tersebut memang sudah harus dilakukan.

9. Pengukuhan sebagai PKP bagi cabang yang berada di wilayah kerja KPP yang sama dengan kantor pusat atau cabang lainnya.

Bila diperhatikan lebih mendalam, ketentuan yang disebutkan dalam Pasal 2 ayat 2 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP yang mengatur pendaftaran PKP masih dirasakan mengandung pengertian yang terlalu luas. Bila kita lihat kembali memori penjelasan ketentuan tersebut dinyatakan :

”Dengan demikian Pengusaha orang pribadi atau badan yang mempunyai tempat kegiatan usaha di wilayah beberapa kantor Direktorat Jenderal Pajak wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP baik di Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha maupun di Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi kegiatan usaha dilakukan.”

Dari memori penjelasan di atas, dapat diketahui bahwa UU KUP kita hanya menggambarkan kondisi yang sangat luas. Bisa dikatakan bahwa ketentuan di atas sepertinya hanya merepresentasikan tempat kegiatan usaha yang berada di

wilayah kerja KPP yang berbeda dari kantor pusatnya. Dalam kondisi ini, kewajiban pendaftaran sebagai PKP bagi tempat kegiatan usaha menjadi wajar untuk dilakukan. Sedangkan bila tempat kegiatan usaha tersebut ternyata berada di dalam wilayah yang sama dengan wilayah kerja kantor pusatnya sehingga masih termasuk di dalam wilayah kerja satu Kantor Direktorat Jenderal Pajak belum diatur secara pasti sehingga harus dikembalikan pada ketentuan PPN yang berlaku saat ini.

Sebagai bahan perbandingan, bila kita lihat sebelum tahun 2000, tepatnya pada tahun 1995 pernah diterbitkan penegasan mengenai hal di atas yaitu dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-20/ PJ.54/1995 tanggal 28 April 1995 tentang perlakuan PPN atas perusahaan yang mempunyai cabang-cabang. Dalam butir ke-2 surat edaran tersebut dinyatakan sebagai berikut :

”Dengan demikian, pengusaha yang mempunyai lebih dari satu tempat pajak terutang wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP pada setiap tempat pajak yang terutang tersebut. Namun untuk tempat-tempat pajak terutang yang berada di wilayah kerja Kantor Pelayanan Pajak yang sama, cukup memiliki satu Nomor Pengukuhan PKP kecuali jika PKP sendiri menghendaki agar diberikan lebih dari satu Nomor Pengukuhan PKP untuk tempat-tempat terutang yang berada di wilayah kerja Kantor Pelayanan Pajak yang sama tersebut. Perlu ditegaskan bahwa apabila terjadi penyerahan antar unit atau antar divisi atau antar bagian dalam suatu perusahaan, dan unit-unit atau divisi-divisi atau bagian-bagian perusahaan tersebut berada dalam satu wilayah kerja KPP, serta pengusaha yang bersangkutan tidak meminta untuk mendapat Nomor Pengukuhan PKP sendiri-sendiri untuk setiap tempat pajak terutang dalam wilayah kerja Kantor Pelayanan Pajak yang sama tersebut, maka penyerahan BKP antar divisi, unit atau bagian perusahaan tersebut bukan merupakan penyerahan yang dikenakan pajak.”

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka cabang, lokasi usaha, perwakilan, unit pemasaran atau divisi perusahaan yang berada di wilayah kerja KPP yang sama dengan kantor pusatnya tidak perlu mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP. Kemudian surat edaran di atas sudah dicabut dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-19/PJ.52/1999 tanggal 10 November 1999 tentang penyelesaian permohonan untuk penerapan suatu tempat usaha sebagai tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai. Dengan demikian, ketentuan yang memberikan justifikasi agar cabang atau kantor sejenisnya tidak perlu dikukuhkan sebagai PKP karena lokasinya berada dalam wilayah kerja yang sama dengan KPP Kantor Pusatnya tidak ada lagi saat ini.

10. Perumusan dan penentuan Desain VAT menurut EC Sixth Directive

Perumusan dan penentuan desain perlakuan VAT diterapkan oleh Negara-Negara Eropa berdasarkan pokok-pokok haluan dalam *European Countries Sixth Directive*. Namun dalam perumusan desain perlakuan VAT, masing-masing Negara masih tetap mengadaptasi *EC Sixth Directive* dengan berbeda-beda sesuai dengan pilihan dan tujuan yang ingin dicapai dari perlakuan VAT tersebut.¹³ Pokok-pokok haluan desain perlakuan VAT dan EC Sixth Directive mengatur hal-hal pokok mulai dari *supply of goods* (penyerahan barang), *supply of service* (penyerahan jasa), *taxable transactions* (transaksi kena pajak), *rates* (tarif-tarif), *exemption* (pengecualian) dan lain-lain. Sampai dengan *special schemes* (hal khusus).

a. *Supply of Goods*

Menurut Pasal 5 *EC Sixth Directive*, penyerahan barang didefinisikan sebagai penyerahan hak untuk menggunakan property berwujud sebagai pemilik. Pemakaian pribadi oleh taxable person atau pemakaian lain bukan untuk tujuan non bisnis, harus pula di perlakukan sebagai (dianggap) penyerahan barang. Kemudian penyerahan kepemilikan secara ekonomi belaka tetapi tidak kepemilikan secara legal tidak mencegah suatu transaksi untuk diperlakukan sebagai penyerahan barang.

Berdasarkan *Sixth Directive* awal, Negara-negara anggota dapat pula mempertimbangkan penyerahan berdasarkan kontrak untuk melakukan pekerjaan dengan menggunakan material dari pemesan sebagai penyerahan kena pajak (*taxable supplies*). Pasal 5 ayat (5) huruf a menambahkan ketentuan ini dengan penjelasan sebagai berikut :

*“that is to say delivery by a contractor to his customer of movable property made or assembled by the contractor from materials or object entrusted to him by the customer for this purposes whether or not the contractor has provided any part of the materials used.”*¹⁴

¹³ David William, *Value Added Tax on Victor Thuronyi, Tax Law Design and Drafting*, Volume I (Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996) hal. 164

¹⁴Diunduh dari <http://online2.ibfd.org/eu/diakses> pada Sabtu, 22 Oktober 2008, pukul 19.35.00 wib.

Namun kemudian dalam penyederhanaan kedua dari *Sixth Directive* menghapus kemungkinan penyerahan dalam kontrak pekerjaan dengan material pemesan sebagai penyerahan kena pajak (*taxable supplies*).

Pasal 5 ayat (8) *Sixth Directive* memperbolehkan Negara-negara anggota untuk mempertimbangkan bahwa tidak terdapat penyerahan barang atas peristiwa penyerahan seluruh aktiva atau bagian-bagiannya. Ketentuan ini bertujuan untuk mencegah pengenaan VAT dalam jumlah yang besar walaupun jika dikenakan pajak tersebut tetap dapat dikreditkan pajak terutang tidak selalu dipungut oleh otoritas pajak, sebagai contoh dalam kasus perusahaan bangkrut/likuidasi. Namun, Negara-negara anggota dapat pula mempertimbangkan langkah untuk mencegah distorsi terhadap persaingan usaha dalam kasus di mana penerima tidak sepenuhnya dikenakan pajak.

b. *Taxable Supplies*

Taxable Supplies atau penyerahan kena pajak adalah penyerahan atau transaksi pada mana VAT dikenakan. Ketika *taxable supplies* (penyerahan kena pajak) terjadi, orang yang melakukan penyerahan tersebut, jika merupakan *taxable person*, harus mengenakan dan memungut pajak dan membayarkannya ke kas Negara. Walaupun orang tersebut tidak melakukan ini, pihak otoritas pajak dapat tetap mengenakan pajak kepada *taxable person* tersebut dengan asumsi bahwa VAT telah dipungut. Undang-undang VAT seharusnya mengenakan pajak terhadap seluruh *supplies of goods and services* atau penyerahan barang dan jasa di dalam lingkup VAT dan yang dilakukan oleh *taxable person*, kecuali UU tersebut yang mengecualikan penyerahan tersebut dari pengenaan VAT.

c. *Taxable Person*

VAT merupakan pajak objektif, yang pertama dilihat terlebih dahulu adalah objeknya, barulah kemudian dicari orangnya. Maksudnya adalah mereka yang dapat dikenakan kewajiban perpajakan untuk memungut pajak yang terutang “*A person within the scope of VAT is usually described as a taxable person.*”¹⁵ Terminologi ini mencegah kebingungan/kekacauan yang terjadi di beberapa

¹⁵ Ibid, hal. 175

Negara yang menyebutnya sebagai taxpayers (pembayar pajak atau penanggung pajak). Pada pajak tidak langsung, pihak yang memungut pajak berbeda dengan pihak yang menanggung pajak. Pihak yang berkewajiban memungut pajaklah yang disebut *taxable person*, biasanya merupakan pengusaha atau pihak yang melakukan penyerahan kena pajak (*taxable supplies*). Sedangkan *taxpayer* adalah orang yang menerima *taxable supplies* atau menanggung pajak.¹⁶

Kebanyakan Negara hanya memasukkan beberapa pihak pengusaha ke dalam kategori *taxable person*. Ini biasanya ditempuh dengan cara membuat batas *minimum level or threshold of business activity* dan mengatur bahwa hanya pengusaha yang memiliki tingkat kegiatan bisnis di atas batas minimum yang dapat dikukuhkan sebagai *taxable person*. Sedangkan pengusaha dengan tingkat kegiatan di bawah batas minimum tidak diwajibkan untuk menjadi *taxable person*. Walaupun demikian bagi mereka yang belum melampaui batasan sebagai *taxable person*, dapat mengajukan diri secara sukarela untuk dikukuhkan sebagai *taxable person*.

Ukuran biasa dari kegiatan bisnis adalah jumlah peredaran atau omzet dari *taxable goods and services* yang diserahkan oleh pengusaha pada periode yang ditetapkan. Jumlah yang akan diambil ke dalam penghitungan untuk batas (*threshold*) adalah jumlah *taxable supplies* (penyerahan kena pajak) pengusaha tersebut. Ini berarti jumlah semua *supplies* yang dilakukan oleh pengusaha, yang digolongkan sebagai *taxable supplies* berdasarkan definisi UU. Jumlah tersebut tidak termasuk *supplies* yang dikecualikan dari VAT atau diluar cakupan VAT.¹⁷

Untuk mengadministrasikan VAT, merupakan suatu stándar jika suatu Negara mewajibkan *taxable person* untuk mendaftarkan dirinya, untuk memberikan status legal kepada *taxable person*. Sehingga sering pula *taxable person* disebut sebagai *registered persons* atau *persons required to register*.¹⁸ Bagi mereka diwajibkan pula untuk memiliki nomor yang menandakan orang atau badan tersebut terdaftar sebagai *taxable person*. Nomor ini digunakan bagi aparat perpajakan dan *taxable person* sendiri, untuk meyakinkan jalannya *invoice-based VAT*.

¹⁶ Ibid

¹⁷ Ibid

¹⁸ Ibid, hal. 179

11. Tipe Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Indonesia

Untuk dapat mengetahui bentuk PPN yang dianut dan diterapkan di Indonesia, dapat dilihat melalui undang-undangnya. Pasal 9 ayat 2 UU PPN Tahun 2000 menyatakan bahwa PPN yang dibayarkan oleh PKP karena perolehan atau pemanfaatan barang atau jasa atau atas impor barang sebagai pajak masukannya, dapat dikreditkan dengan pajak terutang yang dipungut oleh PKP yang melakukan penyerahan barang atau jasa atau melakukan impor, yang menjadi pajak keluarannya. Selanjutnya pasal 9 ayat 8 mengatur pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan menurut cara sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat 2, yaitu bagi pengeluaran untuk perolehan BKP, perolehan BKP atau JKP yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha, perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, station wagon, van dan kombi kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan, pemanfaatan BKP tidak berwujud atau pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP, perolehan BKP atau JKP yang bukti pemungutannya berupa faktur pajak sederhana, perolehan BKP atau JKP yang faktur pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 13 ayat 6, perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya ditagihkan dengan penerbitan ketetapan pajak, dan perolehan BKP atau JKP yang pajak masukannya tidak dilaporkan dalam SPT Masa PPN, yang diketemukan pada saat waktu dilakukan pemeriksaan. Pasal 9 ayat 8 tersebut tidak mencantumkan ketentuan tidak dapat dikreditkannya pajak masukan yang dibayarkan karena perolehan barang modal (yang merupakan konsep dari PPN bentuk produksi). Pasal-pasal lain dalam UU tidak mengatur pembatasan pengkreditan atas barang modal, misalnya pengkreditan pajak atas pembelian barang modal berdasarkan penyusutan (yang merupakan konsep dari PPN bentuk pendapatan). Jadi dapat disimpulkan bahwa Indonesia menerapkan PPN bentuk konsumsi, dengan diperbolehkannya mengkreditkan pajak masukan atas pembelian barang modal.

BAB IV

TINJAUAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS TRANSAKSI PENYERAHAN BARANG MODAL ANTAR UNIT DI PT PLN (PERSERO)

A. Transaksi Penyerahan Barang Modal Antar Unit Di PT PLN (Persero)

PT PLN (Persero) merupakan perusahaan perseroan negara yang bergerak di bidang ketenagalistrikan dalam sektor pembangkitan, transmisi dan distribusi tenaga listrik di seluruh wilayah Indonesia, baik di perkotaan maupun pedesaan baik untuk kalangan industri, komersial, rumah tangga dan maupun umum. Kondisi rugi yang dialami PT PLN (Persero) saat ini adalah adanya harga jual yang ditetapkan oleh pemerintah masih dibawah harga beli listrik dari perusahaan listrik swasta dimana kontrak pembelian listrik kepada perusahaan listrik tidak dapat dihindari konsekuensinya pada masa pemerintahan Orde Baru dan harga bahan bakar dari Pertamina yang semakin meningkat dan mengakibatkan bertambahnya kewajiban PT PLN (Persero) kepada perusahaan tersebut, sehingga PT PLN (Persero) selalu dituntut oleh pemerintah untuk selalu berusaha meningkatkan efisiensi perusahaan.

Disamping itu, PT PLN (Persero) mempunyai cabang-cabang yang tersebar di seluruh wilayah Indonesia baik berupa unit Kantor Pusat, unit penunjang, unit wilayah, unit distribusi, unit pembangkitan dan penyaluran serta unit proyek induk pembangkitan dan jaringan, dimana unit-unit tersebut mempunyai kebutuhan untuk administrasi dan operasionalnya. Kebutuhan operasional yang berkenaan langsung dengan proses menghasilkan listrik dapat berupa persediaan material maupun aktiva tetap material cadang. Dalam wawancara, pihak intern PT PLN (Persero) yang menangani bidang akuntansi menyatakan bahwa :

”Unit PLN yang berada di seluruh Indonesia, dari pembangkitan, penyaluran dan distribusi tentunya memerlukan kebutuhan-kebutuhan material untuk operasinya, untuk pembangkitan, untuk penyaluran, untuk distribusi dimana masing-masing memerlukan suatu pencatatan. Nah, peran kami di bidang akuntansi adalah membuat pedoman-pedoman aplikasi berdasarkan peraturan standar akuntansi dan keuangan agar bisa diterapkan di unit-unit PLN, dimana setiap triwulan, semester dan tahunan, selalu diadakan konsolidasi di kantor pusat sebagai holding, dalam

pertemuan-pertemuan inilah unit-unit menyampaikan laporan sesuai pedoman akuntansi yang telah kami berikan, begitu pula pengadaan material-material yang diadakan, semua dilaporkan disini untuk dicatat sebagai material milik PT PLN (Persero) sebagai laporan manajemen ataupun untuk keperluan pajak.”⁷

Sebagai salah satu perusahaan pemegang usaha ketenagalistrikan di Indonesia di bawah kontrol pengawasan dari pemerintah, PT PLN (Persero) memang seharusnya menyelenggarakan suatu pembukuan, salah satunya untuk menyelenggarakan pencatatan terhadap material-material yang dibutuhkan di dalam kegiatan operasionalnya, sehingga jelas alur perjalanan material mulai pembelian dari pihak ketiga (supplier) oleh unit induk kemudian diteruskan ke unit anaknya atau alur penyerahan antar unit anak dimana penyerahan tersebut dimaksudkan sebagai alokasi material saja bukan sebagai pengadaan material. Pengadaan-pengadaan material yang diadakan oleh unit-unit sebelumnya di ajukan dalam usulan kebutuhan anggaran ke PLN Kantor Pusat yang kemudian *diverifikasi* untuk disesuaikan dengan anggaran masing-masing dengan melihat realisasi tahun sebelumnya dan semuanya dituangkan dalam bentuk Rencana Kerja Anggaran Perusahaan (RKAP). Sedangkan usulan-usulan tersebut berasal dari unit-unit Induk baik di tingkat proyek, wilayah maupun distribusi, termasuk kebutuhan-kebutuhan material yang diperlukan oleh unit anaknya masing-masing. Setelah usulan anggaran pengadaan disetujui dan *dropping* dana dilakukan di bagian pengelolaan keuangan atas instruksi dari bagian anggaran. Unit indukpun mengadakan kontrak dengan pihak ketiga sesuai dengan anggaran yang diterima dan mekanisme pengadaan barang di PT PLN (Persero). Material-material yang diterima kemudian disimpan di gudang unit induk untuk diadakan pengecekan-pengecekan teknis apakah telah sesuai dengan standar yang dibutuhkan dan akhirnya material tersebut dikirimkan ke gudang unit anak, dimana di sini akan dilakukan mekanisme tata usaha gudang. Pihak pemeriksa pajak dari KPP BUMN untuk tahun 2004 dan 2005 mengatakan :

“Sewaktu saya memeriksa unit PT PLN (Persero), saya menemukan adanya penambahan aktiva dalam laporan keuangan sehingga dalam awal pemeriksaan, saya langsung mengenakan PPN 10%. Pada waktu itu, saya hanya mendapat penjelasan bahwa diantara nilai aktiva tersebut terdapat aktiva hasil penyerahan antar unit yang tercatat. Saya beranggapan bila PLN berkeberatan atau tidak

⁷ Hasil wawancara dengan Ibu Anita Mardalina, Manajer Akuntansi , 2 Desember 2008 Pukul 11.03 wib.

setuju, toh, PLN akan memberikan penjelasan. Jadi bukannya, pada waktu itu saya hanya menetapkan secara sepihak saja. Ini terjadi karena masalah waktu saja, dimana waktu itu mendekati jatuh tempo, padahal materi pemeriksaan masih banyak. Penyerahan aktiva saya kenakan PPN berdasarkan ketentuan dalam UU PPN tentang penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan BKP antar cabang.”⁸

Pemeriksaan pajak yang bertujuan untuk menguji kepatuhan wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan mempunyai batasan waktu pemeriksaan sehingga apabila pemeriksaan pajak dilakukan untuk setiap jenis pajak maka pemeriksa pajak tidak akan terfokus pada satu jenis pajak saja. Pemeriksa pajak dalam kertas kerja pemeriksaannya membuat equalisasi antara angka yang terdapat dalam laporan keuangan PT PLN (Persero) dengan pajak yang telah disetor oleh PT PLN (Persero). Dalam laporan keuangan unit PT PLN (Persero) terdapat angka perolehan aktiva berupa aktiva tetap tidak beroperasi (ATTB) dan aktiva tetap belum dimanfaatkan (ATBM) yang perolehannya dari pihak ketiga karena pembelian atau diperoleh dari alokasi, sehingga keseluruhan dikenakan PPN sebesar 10% karena dianggap sebagai nilai perolehan aktiva.

Menanggapi hal tersebut, pihak intern PT PLN (Persero) yang menangani bidang akuntansi menyatakan pula bahwa :

”Penyerahan aktiva dari kantor pusat ke cabang atau penyerahan aktiva antar cabang seperti dari induk distribusi ke cabang yang ada dibawahnya atau dari wilayah ke cabang di bawahnya, adalah berupa persediaan material dan material cadang. Persediaan material ini adalah semua material yang diadakan untuk melaksanakan program investasi maupun pemeliharaan, yang pengadaannya dilakukan melalui Anggaran Investasi (AI) maupun Anggaran Operasi (AO). Sedangkan material cadang adalah semua material yang akan digunakan dalam rangka menunjang kesinambungan pengoperasian aktiva tetap induknya serta untuk menjamin keandalan suplai tenaga listrik, keandalan operasi dan untuk mengatasi kerusakan yang mungkin terjadi”⁹

Pendapat dari pihak PT PLN (Persero) di atas mengenai apa yang menjadi objek penyerahan barang modal antar unitnya dan tujuan penyerahan barang modal berupa material tersebut. Alasan ini seharusnya dikemukakan kepada

⁸ Hasil wawancara dengan Bapak Hartono, eks. Pemeriksa Pajak dari KPP BUMN, 7 November 2008 Pukul 08.55 wib.

⁹ Hasil wawancara dengan Ibu Anita Mardalina, Manajer Akuntansi 2 Desember 2008 Pukul 11.10 wib.

pemeriksa yang melakukan pemeriksaan pajak sehingga pemeriksaan pajak mengetahui secara jelas kondisi sebenarnya, bila tidak, kita tidak menyalahkan pemeriksa pajak mengenakan PPN atas penyerahan barang modal berupa material ini antar unit di PT PLN (Persero). Persediaan material dapat dikategorikan berdasarkan kondisi persediaan material sebagai berikut :

- Persediaan material normal yaitu persediaan material yang masih dalam kondisi baik.
- Persediaan material Retrovit yaitu apabila persediaan material berasal dari perbaikan atau rekondisi (retrovit) maka nilai yang diakui adalah sebesar nilai material sebelum perbaikan ditambah dengan nilai perbaikannya.
- Persediaan material rusak yaitu persediaan material yang telah menurun kondisinya.
- Persediaan material hapus yaitu persediaan material yang ada di gudang yang direncanakan dan diusulkan untuk dihapus.
- Persediaan material bursa yaitu persediaan material yang akan dibursakan ke unit lain karena kelebihan atau tidak digunakan/dipakai lagi di unit yang bersangkutan.
- Persediaan material pre memory yaitu persediaan material yang berasal dari kegiatan pemeliharaan maupun investasi dan tidak mempunyai nilai lagi.

Disamping pengelompokan persediaan Material berdasarkan kondisi, persediaan material dapat dikelompokkan berdasarkan keberadaannya, yang terdiri dari :

- Persediaan material gudang
Merupakan persediaan material yang secara fisik tersimpan di gudang PLN dan siap untuk dipergunakan.
- Material impor dalam perjalanan
Merupakan persediaan material yang bersumber dari pengadaan impor, dimana secara fisik belum diterima di gudang, namun secara persyaratan kontrak sudah merupakan milik PLN.
- Material pada pihak ketiga
Merupakan persediaan material milik PLN yang secara fisik berada pada pihak ketiga

- Material dalam perjalanan antar satuan

Merupakan persediaan material masih dalam perjalanan yang bersumber dari PLN satuan administrasi lainnya.

Pengakuan atas persediaan material dilakukan pada saat hak atas kepemilikan barang sudah berpindah ke PLN sesuai dengan persyaratan yang diatur dalam kontrak pengadaan material. Pengukuran nilai penerimaan persediaan material dinyatakan sebesar harga perolehan yang meliputi seluruh beban yang secara langsung atau tidak langsung terjadi untuk mendapatkan persediaan material antara lain harga pembelian, bea masuk, pajak-pajak, biaya pengangkutan dan beban lainnya yang dapat dibebankan kepada persediaan material tersebut. Penyajian persediaan material di dalam Laporan Keuangan Neraca perusahaan dikelompokkan dalam perkiraan Aktiva Lancar sebesar nilai perolehan dikurangi nilai penyisihannya. Jenis persediaan material berikut kode akuntansinya yang disajikan dalam lampiran IV.1

Sedangkan material cadang yang dimaksud di atas mempunyai ciri-ciri, yaitu diadakan untuk menjamin keandalan operasi dan akan digunakan untuk mengatasi kerusakan yang mungkin terjadi, jenis dan jumlahnya terbatas, proses pengadaannya memerlukan waktu relatif cukup lama, karena tidak mudah diperoleh/dibeli di pasaran bebas / lokal, memiliki rasio perputaran yang lambat, dan pengadaan material ini dilakukan melalui Anggaran Investasi dengan Surat Kuasa Investasi (SKI). Pengakuan atas Material Cadang dilakukan pada saat hak atas kepemilikan barang sudah berpindah ke PLN sesuai dengan persyaratan yang diatur dalam kontrak pengadaan material. Pengukuran nilai Material Cadang meliputi nilai persediaan Material Cadang pada saat penerimaan maupun pemakaian/pengeluaran. Pengukuran nilai penerimaan Material Cadang dinyatakan sebesar harga perolehan yang meliputi seluruh beban yang secara langsung atau tidak langsung terjadi untuk mendapatkan Material Cadang antara lain harga pembelian, bea masuk, pajak-pajak, biaya pengangkutan dan beban lainnya yang dapat dibebankan kepada Material Cadang tersebut.

Pengukuran atas pemakaian/pengeluaran Material Cadang menggunakan metode harga perolehan yang diperhitungkan pada saat Material Cadang tersebut dipakai/dikeluarkan. Masa manfaat dan Penyusutan Aktiva Tetap Material Cadang

dan cara perhitungannya sama dengan yang berlaku untuk Aktiva Tetap Induknya. Penyusutan Aktiva Tetap Material Cadang dimulai sejak tahun perolehannya dan berakhir sama dengan akhir masa penyusutan Aktiva Tetap Induknya. Apabila terjadi selisih umur karena perbedaan tahun perolehan antara Material Cadang (pengadaan baru) maka masa manfaat material cadang disusutkan selama sisa masa manfaat Aktiva Tetap Induknya. Pemakaian Material Cadang dibukukan sebagai tambahan nilai Aktiva Tetap Induknya sebesar nilai buku Material Cadang yang dipakai dan disusutkan selama sisa masa manfaat Aktiva Tetap Induknya.

Material Cadang yang dipakai dibebankan sebagai biaya pemeliharaan sebesar nilai buku dari Material Cadang yang bersangkutan apabila masa manfaat dari Aktiva Tetap Induk sudah habis. Bagian Aktiva Tetap Induk yang diganti sehubungan dengan penggunaan Material Cadang yang dibukukan sebagai tambahan nilai Aktiva Tetap induknya sebesar nilai buku material cadang yang dipakai dan disusutkan selama sisa masa manfaat Aktiva Tetap Induknya. ditarik dengan nilai taksiran, maksudnya menggunakan pendekatan sebesar harga material cadang pengganti dikurangi dengan akumulasi penyusutan selama masa pemakaian material cadang yang ditarik, baik untuk nilai perolehan maupun akumulasi penyusutannya dan dicatat/dipindahkan ke Aktiva Tetap Tidak Beroperasi (ATTB). Jenis material cadang berikut kode akuntansinya yang disajikan dalam Lampiran IV.2 Menurut pihak dari Peraturan PPN di DJP :

“Kami tidak melihat apakah yang diserahkan dalam penyerahan antar unit tersebut merupakan barang persediaan, aktiva, barang dagangan atau barang untuk tujuan produktif, tapi penyerahan BKP. BKP disini adalah yang tidak diatur dalam Pasal 4A dan PP Nomor : 144 Tahun 2000. Termasuk aktiva, memang disini tidak dijelaskan apakah itu barang persediaan atau aktiva atau barang modal. Sehingga memang mempunyai cakupan yang luas. Sehingga penyerahan yang dilakukan oleh suatu unit PLN dimana pemeriksa pada saat itu dikenakan pajak, itu sudah benar menurut UU.”¹⁰

Pihak intern PT PLN (Persero) yang menangani bidang akuntansi kembali mengatakan :

”Bisa dilihat di lampiran yang saya berikan mengenai perlakuan akuntansi persediaan material dan material cadang (selanjutnya disebutkan dalam Lampiran

¹⁰ Hasil wawancara dengan Bapak Yudios, Peraturan PPN, PP I, Direktorat Jenderal Pajak, 15 November 2008 Pukul 15.10 wib.

IV.3). Dalam lampiran tersebut dapat kita lihat bahwa baik persediaan material maupun material cadang diserahkan dari unit pilot ke unit non pilot atau sebaliknya, disana jelas bahwa penyerahan tersebut berdasarkan nilai buku atau nilai perolehannya, yang sudah termasuk pajak dan penyerahan tersebut hanya kegiatan relokasi barang tersebut saja, tidak untuk dijual tetapi untuk digunakan. secara produktif”¹¹

Dari pendapat di atas, seharusnya PT PLN (Persero) memperhatikan bagaimana *accounting treatment* bila terjadi penyerahan barang modal antar unit sesuai maksud dan tujuannya, dimana nilai perolehan seharusnya dipisahkan antara nilai pokok material dengan PPN yang dibayar kepada pihak ketiga, sehingga apabila terdapat pertanyaan dari pemeriksa pajak, pihak PT PLN (Persero) dapat menjelaskan bahwa barang modal berupa material tersebut tanpa PPN sehingga nilai tersebut sama dengan harga jual yang ditawarkan oleh pihak ketiga sewaktu transaksi jual belinya. Pengadaan lampiran penjelasan dalam laporan keuangan juga seharusnya juga dibuat secara detail mengenai alur dan dasar penyerahan barang modal tersebut. Bila diperhatikan lampiran IV.2 mengenai jenis dari material cadang, maka material cadang tersebut dapat dikategorikan sebagai barang modal, karena material cadang tersebut akan dipergunakan lebih lanjut untuk menghasilkan listrik, menyalurkan listrik dan mendistribusikan listrik sampai ke pelanggan listrik. Listrik sebagai Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis mendapat fasilitas pembebasan dari pengenaan PPN kecuali untuk listrik ke perumahan dengan daya di atas 6.600 watt. Lebih lanjut dikatakan oleh pihak intern PT PLN (Persero) di bidang akuntansi :

”Material-material yang diadakan di unit induk melalui suatu kontrak pembelian dengan pihak ketiga, dicatat di kartu gudang (*stock card*) unit induk. Bilamana, terdapat unit anak yang membutuhkannya maka akan dicatat di dalam *stock card* dimana akan dicatat sama jumlah dan nilai barang tersebut sewaktu masuk ke gudang dan keluar dari gudang unit induk untuk dipindahkan ke unit anak, jadi material-material tersebut akan dinotabukukan ke unit anak. Di dalam laporan akuntansi konsolidasi, sebagai contoh kita perhatikan neraca induk dan neraca unit di PLN Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang (Lampiran IV.4 dan Lampiran IV.5) yang saya berikan tadi, angka yang muncul untuk material cadang tersebut

¹¹ Hasil wawancara dengan Ibu Anita Mardalina, Manajer Akuntansi 2 Desember 2008 Pukul 11.17 wib.

adalah angka yang berasal dari laporan unit induk bukan unit anak. Ini diartikan bahwa tidak terjadi perpindahan kepemilikan, apalagi ke pihak lain”¹²

Bila diperhatikan pendapat di atas, maka pencatatan material yang keluar dari gudang oleh unit induk ke gudang unit anak atau antar unit dalam suatu *stock card* dimaksudkan sebagai usaha PT PLN (Persero) mengetahui alur peredaran material yang dimilikinya. Sistem penotabukuan dari unit induk ke unit anak atau unit lainnya dalam lingkungan PT PLN (Persero) holding merupakan upaya PT PLN (Persero) dalam rangka memaksimalkan fungsi material yang sebelumnya tercatat sebagai aktiva tetap tidak beroperasi selain dalam rangka diperbaiki dan dihapus. Dalam pencatatan aktiva tetap tidak beroperasi dalam rangka direlokasikan ke unit anak atau unit induk akan terlihat dalam penjelasan atas aktiva tetap di pos-pos neraca, dimana nilai aktiva akan menunjukkan angka yang sama antara unit yang menyerahkan dengan unit yang menerima material tersebut, dan keseluruhan akan dicatat sebagai suatu nilai aktiva tetap PT PLN (Persero) dalam laporan konsolidasinya.

Hal ini menunjukkan bahwa alur pergerakan aktiva yang diserahkan terimakan dari unit induk ke unit anaknya atau antar unit induk berujung pada pengakuan aktiva PT PLN (Persero), tidak beralih ke perusahaan lain. Dari sisi pemeriksa pajak, penjelasan tersebut belum sepenuhnya dapat diterima dengan dasar pemikiran bahwa bila unit-unit PT PLN (Persero) masing-masing telah mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) maka diartikan bahwa unit-unit PT PLN (Persero) merupakan suatu entitas tersendiri sehingga bila terjadi penyerahan antar unit maka diartikan sebagai penyerahan kepada pihak lain, sehingga penyerahan yang dilakukan dikenakan PPN karena dianggap telah terjadi penyerahan BKP yang tidak dikecualikan dari pengenaan PPN, terlepas apakah penyerahan tersebut dalam rangka relokasi atau secara umumnya dimaksudkan untuk dipakai dalam proses memproduksi listrik. Hal ini terjadi karena kurangnya penjelasan yang lebih detail dari unit PT PLN (Persero) yang mengadakan penyerahan material tersebut. Penjelasan tersebut secara garis besar dapat dilihat sebagai contoh yaitu penjelasan neraca PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang sebagai salah satu unit induk di bidang distribusi.

¹² Hasil wawancara dengan Ibu Anita Mardalina, Manajer Akuntansi 2 Desember 2008 Pukul 11.21 wib.

Tabel IV.1
Penjelasan atas Aktiva Tetap dalam Pos-Pos Neraca
Periode 31 Desember 2006

	2006	Dalam Rupiah 2005
1. Aktiva Tetap (Netto)	6.630.637.587.443	6.454.763.103.289
Jumlah Aktiva Tetap (Netto) per 31 Desember 2006 diuraikan sebagai berikut :		
		Rupiah

Keterangan	Saldo Per 1 Januari 2006	Penambahan	Pengurangan	Reklasifikasi/ Koreksi	Saldo Per 31 Desember 2006
a. Nilai Perolehan	8.649.794.215.589	567.309.000.004	15.510.498.752	(1.709.633.493)	9.199.883.083.348
b. Akumulasi Penyusutan	2.195.031.112.300	380.332.837.994	10.674.324.692	4.555.870.303	2.569.245.495.905
c. Nilai Buku	6.454.763.103.289	186.976.162.010	4.836.174.060	(6.265.503.796)	6.630.637.587.443

Sumber : Laporan Keuangan PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang
Periode 31 Desember 2006

Dalam tabel di atas, Penambahan Aktiva Tetap selama tahun 2006 sebesar Rp. 567.309.000.004,- yang paling dominan berasal dari penutupan Pekerjaan Dalam Pelaksanaan (PDP) yaitu sebesar Rp. 440.057.562.720,- Selama tahun 2006 ada terjadi penambahan Aktiva Tetap yang berasal dari hibah yaitu sebesar Rp. 20.014.521.034,- berupa Aktiva Tetap Jaringan, Aktiva Tetap Gardu Distribusi, Aktiva Tetap Perlengkapan Lain lain Distribusi dan Aktiva Tetap Perlengkapan Umum. Untuk mutasi pengurangan Aktiva Tetap sebesar Rp.15.510.498.752,- merupakan pemindahan Aktiva Tetap Operasi ke Aktiva Tetap Tidak Beroperasi (ATTB) sejumlah ATTB Rp. 2.314.812.641 dengan Akum. Penyusutan Rp. 2.314.733.641,- sehingga mempunyai nilai buku sebesar Rp. 79.000,- telah mendapat persetujuan penghapusan ATTB sesuai SK Direksi No. 038.K/DIR/2006 tanggal 7 Maret 2006 dan telah dilakukan pelelangan pada tanggal 7 Februari 2007 terjual dengan harga Rp. 434.000.000,- Penambahan Akumulasi Penyusutan selama tahun 2006 sebesar Rp. 380.332.837.994,- dapat dijelaskan sebagai berikut dibebankan ke Laba/Rugi Rp. 379.354.261.691,- sisanya sebesar Rp. 978.576.303,- merupakan relokasi dari PT PLN (Persero) Penyaluran dan Pusat Pengatur Beban, PT PLN (Persero) Distribusi Jawa Barat dan PT PLN (Persero) Sulawesi Selatan dan Tenggara. Pengurangan Akumulasi Penyusutan selama tahun 2006 sebesar Rp. 10.674.324.692,- yaitu pemindahan Akumulasi Penyusutan Operasi ke Akumulasi Penyusutan ATTB.

Tabel IV.2
Penjelasan atas Persediaan dalam Pos-Pos Neraca
Periode 31 Desember 2006

		Dalam Rp.	
		2006	2005
5.4.	Persediaan (Netto)	61.079.409.742	35.140.029.757
	<i>Persediaan Per 31 Desember 2006 dan 2005 terdiri dari :</i>		
	Transformator	10.003.659.505	6.512.985.627
	Switchgear dan Jaringan	33.808.713.307	10.851.205.215
	K a b e l	6.271.729.538	5.598.382.283
	Alat Ukur,Pemb.& Kontrol	4.420.129.628	2.509.645.725
	Menara dan Tiang	181.641.575	-
	Persediaan Umum	6.879.248.228	10.105.067.095
	Material Pada Pihak Ketiga	-	-
	Material yang dititipkan	-	-
	Material Swakelola	-	-
	Material Antar Satuan Dalam Perjalanan	-	-
	Material. Impor Dlm Perjalanan	-	-
	Jumlah	61.565.121.781	35.577.285.945
	Bahan Bakar dan Pelumas :		
	Batubara	-	-
	Minyak Bakar H S D	-	-
	Minyak Bakar M F O / Residu	-	-
	Minyak Bakar I D O	-	-
	Minyak Pelumas	-	-
	Campuran Bahan Bakar,dll.	-	-
	Jumlah	-	-
	Total Bruto	61.565.121.781	35.577.285.945
	Penyisihan Persediaan	(485.712.039)	(437.256.188)
	Total Bersih	61.079.409.742	35.140.029.757
	Catatan :		
	- Khusus saldo Persediaan harus sesuai dengan Hasil Inventarisasi Fisik Persediaan.		
	- Penyisihan Material berdasarkan SK Menteri Keuangan RI No. 1460/MK. 04/1981 tertanggal 23 Desember 1981, sebesar 1 % dari saldo rata-rata (bruto) per 31 Desember 2006 dan 1 Januari 2006, apabila saldo akhir persediaan sudah nihil maka perhitungan penyisihan akhir tahun tidak perlu dilakukan.		

Sumber : Laporan Keuangan PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang periode 31 Desember 2006

Tetapi di beberapa unit PT PLN (Persero) yang melakukan penyerahan material cadang sebagai barang modal, dikenakan PPN atas penyerahan yang dilakukannya oleh pemeriksa pajak. Menyingkapi hal itu, pihak intern PT PLN (Persero) di bidang pengelolaan perpajakan berpendapat :

”Pihak pemeriksa pajak mengenakan penyerahan antar unit atas material yang kami anggap sebagai barang modal tersebut adalah karena terdapat dalam UU

PPN Nomor 18 Tahun 2000 yaitu dalam Pasal 1A angka 1 huruf f yang pada intinya menetapkan bahwa penyerahan yang kami lakukan tersebut adalah terutang PPN. Dalam UU juga tidak memberikan penjelasan secara rinci tentang barang yang diserahkan apakah berupa barang dagangan atau untuk tujuan produktif. DPP yang dikemukakan pemeriksa pajak adalah DPP Nilai Lain, yaitu Harga Jual atau Penggantian setelah dikurangi laba kotor. Padahal kami telah berargumentasi bahwa material yang kami serahkan tersebut penyerahan intern bukan merupakan barang dagangan tetapi material yang akan kami gunakan di dalam proses untuk memproduksi, menyalurkan dan mendistribusikan listrik. Tetapi kami sebagai WP juga mempunyai hak untuk meminta penegasan dari DJP, untuk itulah kami meminta *advance rulling* di tahun 2005 dan di tahun 2006 untuk meminta penegasan mengenai kasus yang kami hadapi beserta kondisi-kondisi yang ada sebagai bahan pertimbangan. Mengenai jawaban DJP atas surat kami juga telah kami terima, pada prinsipnya isinya adalah sama, yaitu penyerahan asset yang kami lakukan adalah merupakan penyerahan BKP, penyerahan yang tidak terdapat dalam pengecualian BKP, dasar aturan yang melandasi jawaban mereka juga sama. Kami hanya diberi alternatif, kami harus melakukan pemusatan tempat terutangnya pajak (*sentralisasi*) atau mengukuhkan unit-unit yang melakukan penyerahan tersebut sebagai PKP agar dapat melakukan mekanisme PM dan PK.¹³

Adapun *advance rulling* yang dimintakan PT PLN (Persero) berawal dari surat Deputy Direktur Perbendaharaan PT PLN (Persero) Nomor : 07732/547/DDBDH/2004 tanggal 1 Desember 2004 meminta penegasan apakah terutang PPN atau tidak atas transaksi penyerahan dari kantor pusat ke cabang di lingkungan PT PLN (Persero) dan mempertanyakan pula Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor : S-163/PJ.15.I/1990 tanggal 2 September 1990 yang menyatakan bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 3 jo. Pasal 12 UU PPN Tahun 1984, PKP terutang PPN di tempat tinggal atau di tempat usaha dilakukan, oleh karena kantor pusat maupun cabang atau lokasi tempat usaha harus dilakukan sebagai PKP dan dengan dasar tersebut penyerahan BKP dan atau JKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau antar cabang, *boleh dianggap sebagai penyerahan kena pajak dan dianggap sebagai bukan penyerahan kena pajak asalkan dilakukan konsisten*.¹⁴ Kemudian surat jawaban dari KPP BUMN Nomor : S-155/WPJ.07/KP.0107/2005 tanggal 1 Maret 2005 menyebutkan pengertian jasa dalam Pasal 1, Pasal 4, Pasal 4A, surat PLN Nomor : 03025/547/MPEPA/2004 tanggal 28 Mei 2004

¹³ Hasil wawancara dengan Bapak Dadang Arief, Manager Pengelolaan Pajak, 2 Desember 2008 Pukul 09.10 wib.

¹⁴ Kalimat yang tercetak miring secara *eksplisit* tidak dijawab dalam surat jawaban KPP BUMN Nomor : S-155/WPJ.07/KP.0107/2005 serta belum dikoreksi/diubah/diganti

tentang pemberitahuan PLN untuk tidak melakukan pemusatan tempat PPN terutang di KPP BUMN dan Peraturan Pemerintah Nomor : 144 Tahun 2000 dan menyatakan bahwa penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang termasuk dalam pengertian BKP dan terutang PPN, kemudian surat ini diteruskan oleh PLN Kantor Pusat secara kolektif ke unit satuan administrasinya.

Surat kedua kembali dikirimkan oleh PLN dengan nomor : 03678/547/DD BDH/2005 tanggal 11 Juli 2005 ke KPP BUMN yang berisi alasan PLN melakukan penyerahan antar unit dan alasan untuk tidak memilih pemusatan tempat pembayaran pajak. Dalam surat tersebut PLN juga mengemukakan pemikiran tentang maksud DPP nilai lain atas transaksi penyerahan BKP antar unit yaitu hanya diperuntukkan untuk barang dagangan untuk dijual kembali, hal ini bertolak belakang dengan maksud penyerahan antar unit di lingkungan PLN yaitu barang untuk dipakai atau dioperasikan kembali dimana penyerahannya sesuai dengan nilai buku atau nilai perolehan dari unit PLN yang menyerahkan barang modal tanpa ada penambahan laba. Surat ini diteruskan KPP BUMN ke Kanwil DJP Jakarta Khusus dengan tembusan Direktur PPN dan PTLL, kemudian KPP BUMN meneruskan surat jawaban dari DJP nomor : S-1039/PJ.322/2005 tanggal 5 Desember 2005 yang menetapkan karena PLN tidak melakukan pemusatan tempat terutang PPN maka penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau antar cabang termasuk pengertian penyerahan BKP dan atau JKP dengan DPP adalah harga jual atau penggantian setelah dikurangi laba kotor. Tanggal 14 Pebruari 2006, PLN mengirimkan kembali surat nomor : 0642/547 /DD BDH/2006 kepada KPP BUMN yang berisi mengenai pasal 2 yang terdapat dalam Keputusan DJP nomor : KEP-87/PJ/2002 tanggal 18 Pebruari 2002 bahwa : "Pemakaian/pemanfaatan BKP/JKP untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan BKP dan atau JKP sehingga tidak terutang PPN. Disampaikan pula dalam surat ini, bahwa PLN melakukan penyerahan karena material secara teknis sudah tidak terpakai tetapi di unit lain masih dapat dipergunakan serta dipergunakan dalam memproduksi tenaga listrik (tujuan produktif), disamping itu NPWP unit PLN adalah sama yang membedakan hanya kode KPP dan pengkodean cabang saja. Terakhir surat PLN untuk meminta penegasan kembali

dengan nomor surat : 01477/547/DD BDH/2006 tanggal 12 April 2006 yang dibalas dengan surat DJP nomor : S-662/PJ.322/2006 tanggal 7 Agustus 2006. Pihak PT PLN (Persero) beranggapan bahwa ketentuan yang mengatur perlakuan PPN atas transaksi penyerahan antar unit di Pasal 1A ayat 1 huruf f merupakan aturan yang diperuntukkan untuk perusahaan yang melakukan perdagangan, sehingga bila diaplikasikan kepada penyerahan antar unit di lingkungan di PT PLN (Persero) adalah tidak tepat kecuali ketentuan tersebut diatur secara jelas dan rinci dalam penjelasannya serta dalam aturan pelaksanaannya. Ketika ditanyakan perlukan pihak PLN melakukan *Judicial Review* ke Mahkamah Agung atas UU PPN khususnya Pasal 1A ayat 1 huruf f tentang penyerahan barang dari pusat ke cabang dikenakan PPN, pihak intern PT PLN (Persero) menjawab :

”Wah, saat ini PLN tidak berpikir untuk sejauh itu, mengajukan *Judicial Review* ke MA, bisa dibayangkan proses tersebut akan berjalan lama, sebut saja waktu mengajukan *advance rulling* dimana PLN meminta penegasan mengenai perlakuan pajak yang sebenarnya atas transaksi penyerahan barang modal di PLN, berapa lama itu, mungkin sekitar 2 minggu, itu saja kami harus memonitor terus dan menghadap pejabat pajak untuk secepatnya memberikan jawaban atas kasus kami, mungkin bukan itu yang kami maksudkan, yang penting sekarang yang terbaik untuk kami lakukan adalah mengantisipasi ketentuan tersebut di dalam intern perusahaan terlebih dahulu, dengan berkoordinasi antar bidang di PLN Kantor Pusat terlebih dahulu, kemudian mengkoordinasikannya ke seluruh unit PLN, seperti mengambil kebijakan mengenai pengadaan barang dan jasa serta pengaturan penyerahan barang modal serta menginstruksikan unit-unit PLN seperti yang telah dijelaskan oleh Bapak Dadang.”¹⁵

Menurut penulis, pengajuan surat untuk meminta penegasan dari DJP (*advance rulling*) seharusnya melalui pertimbangan-pertimbangan terlebih dahulu. Pertimbangan yang utama adalah DJP tidaklah mungkin mengeluarkan suatu penjelasan dimana penjelasan tersebut bertentangan dengan apa yang telah terdapat dalam UU, sehingga merupakan hal yang sia-sia bila PT PLN (Persero) melakukan beberapa *advance rulling* berulang kali. Hal yang penting menurut penulis adalah pihak intern PT PLN (Persero) melakukan rekonsiliasi antara bagian material manajemen, akuntansi dan perpajakan sehingga *history* pencatatan material dapat dibuatkan suatu penjelasan yang mungkin akan diperlukan sebagai bahan pertimbangan dalam mengajukan suatu keberatan bila nantinya terdapat

¹⁵ Hasil wawancara dengan Bapak Rully Tobing, Analyst PPN, 2 Desember 2008 Pukul 09.10 wib.

penetapan PPN yang kurang dibayar atas adanya penyerahan barang modal antar unit di PT PLN (Persero).

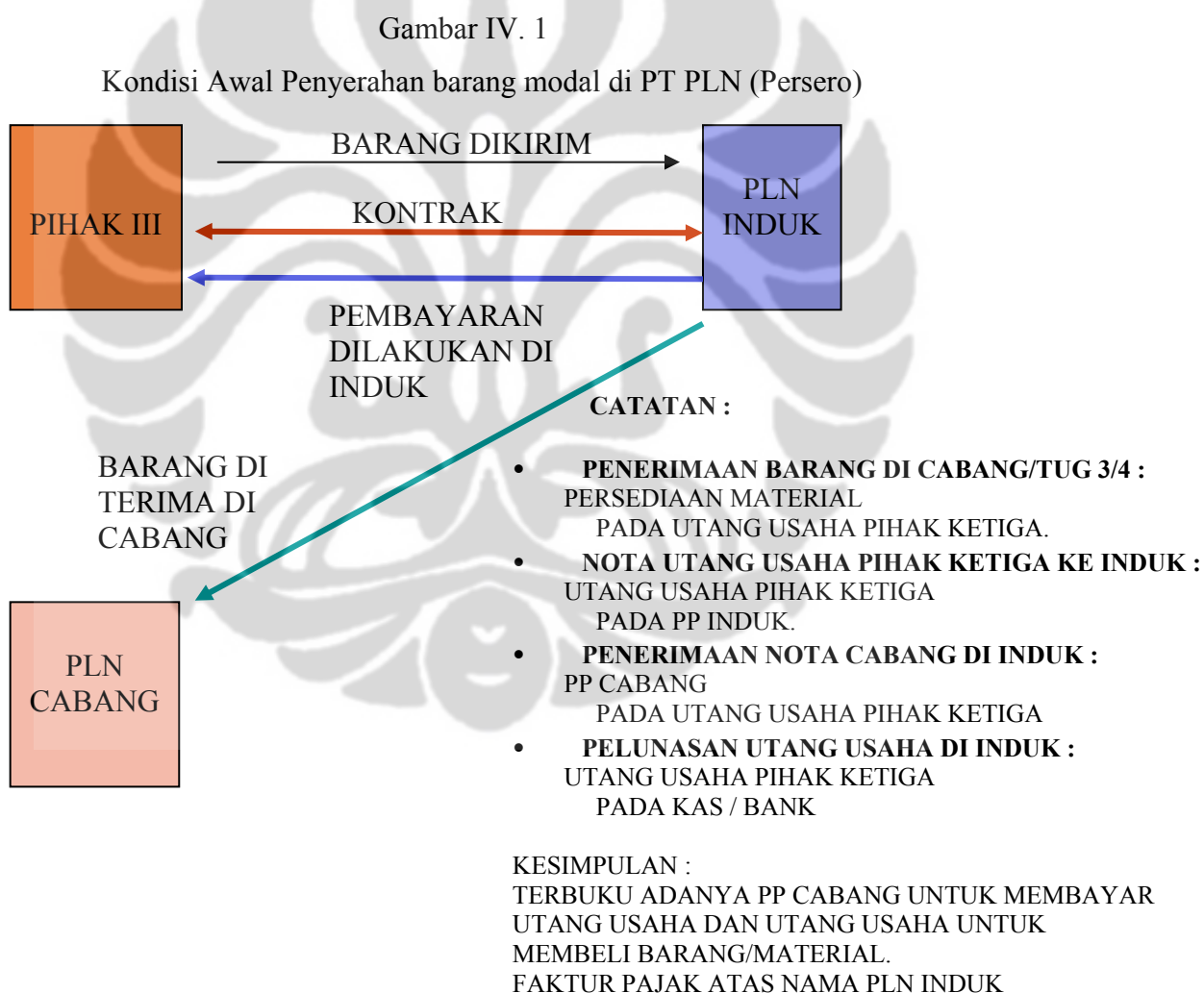
Kondisi awal dari penyerahan asset berupa barang modal antar unit di PT PLN (Persero). Diawali dengan adanya kebutuhan dari unit anak, maka unit induknya mengadakan kontrak pengadaan berupa pembelian material dari pihak ketiga. Dalam kontrak tersebut, harga jual yang ditetapkan oleh pihak ketiga adalah harga setelah PPN, dalam hal ini pihak ketiga berstatus sebagai PKP sehingga mereka memungut PPN atas penjualan yang dilakukannya. Unit induk membayar harga material berikut PPN dan biaya lainnya dan memperoleh Faktur Pajak sebagai bukti pembayaran PPN yang dilakukan PLN. PPN yang dibayar oleh unit induk kemudian dicatat sebagai biaya sehingga termasuk dalam harga perolehan. Pencatatan ini dilakukan karena unit induk belum mengukuhkan sebagai PKP, dengan pemikiran bahwa tidak melakukan penyerahan BKP dan atau JKP atau hanya sebagai pusat manajemen (*centre of management*), sehingga unit induk tidak membuat Faktur Pajak untuk melakukan pemungutan PPN ke unit anaknya sewaktu penyerahan material sesuai dengan ketentuan di dalam Pasal 13 UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 ayat 1 tentang kewajiban PKP untuk membuat Faktur Pajak pada setiap penyerahan barang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a atau huruf f dan huruf c UU PPN ini. Kemudian oleh pihak ketiga barang dikirimkan ke gudang unit induk. Pihak kalangan akademis juga mengatakan :

”Anggap saja, penyerahan barang modal dari unit induk ke unit anak merupakan penyerahan BKP sehingga terutang PPN, tapi bila unit PLN sebagai pihak yang menyerahkan belum PKP, dia belum wajib untuk memungut PPN dong, jadi, penyerahan yang dilakukannya belum terutang PPN. Sudah benar bila unit induk tersebut mencatatnya sebagai biaya. Nah, untuk unit penerima berlaku pula, karena nanti penyerahannya berupa listrik dimana listrik merupakan barang strategis yang PM nya dapat dibebaskan sehingga PM nya tidak dapat dikreditkan. Tetapi bila pemeriksa mengenakan pajak atas penyerahan tersebut, pemeriksa tersebut tidak bisa mengenakan atas seluruh nilai perolehan tersebut, dia harus bisa membedakan berapa *prosentase* untuk penggunaan listrik yang dikenakan untuk listrik rumah tangga dengan daya melebihi 6.600 watt dan selain itu. Saya kira pemeriksa akan mengalami kesulitan di situ, lagipula prosentasenya untuk pemakaian rumah tangga dengan daya lebih dari 6.600 watt sangat kecil untuk digunakan dalam perhitungan pembayaran kembali PM nya.”¹⁶

¹⁶ Hasil wawancara dengan Bapak Untung Sukardji, Widyaswara Pusdiklat Pajak, 7 November 2008 Pukul 13.48 wib.

Dalam bab sebelumnya telah dijelaskan bahwa suatu transaksi dikenakan PPN apabila memenuhi persyaratan yang bersifat kumulatif, yaitu barang dan atau jasa yang diserahkan adalah BKP dan atau JKP, penyerahan BKP dan atau pemanfaatan JKP dilakukan di dalam daerah pabean, penyerahan BKP dan atau JKP tersebut dilakukan oleh PKP. Jadi apabila unit PT PLN (Persero) yang menyerahkan barang modal berupa material belum dikukuhkan sebagai PKP maka penyerahan yang dilakukannya belum dapat untuk dikenakan PPN.

Setelah melakukan beberapa pengecekan secara teknis maka dari gudang unit induk, barang dikirim dan melakukan penotabukuan ke unit anak, dimana proses tersebut dapat digambarkan sebagai berikut :



Sumber : Diolah oleh penulis

B. Tinjauan Pada Prinsip Pengenaan dan Penentuan Objek PPN Atas Transaksi Penyerahan Barang Modal Antar Unit Di PT PLN (Persero)

Sebelumnya telah dijelaskan bahwa pihak PT PLN (Persero) berkeberatan atas pengenaan PPN untuk penyerahan barang modal berupa persediaan material ataupun material cadang yang dilakukan oleh unit induk ke unit anaknya atau antar unit induk di lingkungan PT PLN (Persero). Keberatan itu berdasarkan bukti yang ada bahwa penyerahan yang dilakukan adalah untuk digunakan dengan tujuan produktif di unit penerima dengan dasar pencatatan menggunakan nilai buku, sehingga nilai yang diserahkan adalah sama dengan nilai perolehan material tersebut. Hal ini untuk membuktikan bahwa tidak ada keuntungan yang diperoleh ataupun tidak ada nilai tambah yang dihasilkan. Hal senada juga disampaikan oleh pihak dari KAP Osman Bing Satrio sebagai auditor PT PLN (Persero) sebagai berikut :

”Penyerahan barang modal berupa material antar unit di PT PLN (Persero) khususnya penyerahan dari unit induk ke unit anak baik itu dalam tingkat wilayah maupun distribusi memang didasarkan atas nilai buku, maksudnya besarnya nilai penyerahan tersebut sebesar nilai perolehannya. Dalam hal ini tidak ada selisih dari kedua nilai tersebut, nilai perolehan maupun nilai penyerahan, sehingga tidak ada keuntungan di sini. Jadi tidak ada mekanisme PM dan PK, di satu sisi unit yang menyerahkan bukan PKP pula. Dalam perusahaan yang bergerak dalam bisnis, pengukuran nilai tambah berdasarkan selisih dari pembelian yang dilakukannya dari pabrikan dengan penjualan kepada pelanggannya. PLN memang bergerak dalam bisnis kelistrikan, tapi ingat, saham PLN masih 100% sehingga PLN tidak dilarang mengadakan jual beli tanpa seizin Pemerintah”¹⁷

Keberatan PT PLN (Persero) bila dikaitkan dengan tinjauan teori yang terdapat dalam bab sebelumnya khususnya mengenai nilai tambah yang timbul di setiap jalur peredaran suatu barang untuk mendapatkan laba. Nilai tambah timbul karena adanya faktor produksi yang terpakai dalam menghasilkan, menjual, atau pemberian pelayanan jasa kepada konsumen. Dengan kata lain, bahwa nilai tambah merupakan pertambahan nilai ataupun merupakan *selisih nilai keluaran dan nilai masukan yang ditambahkan oleh produsen untuk menghasilkan suatu*

¹⁷ Hasil wawancara dengan Bapak Frans Sijabat, Manajer Auditor KAP Osman Bing Satrio, 4 Desember 2008 Pukul 14.30 wib.

*barang atau jasa untuk dijual dalam rangka mendapatkan keuntungan*¹⁸. Dalam suatu perusahaan bisnis nilai tambah diartikan sebagai perbedaan antara penerimaan dari penjualan (selisih antara harga jual dengan harga beli) hasil produksi perusahaan dan jumlah total yang dibayar oleh perusahaan untuk barang-barang dan jasa-jasa yang dibeli selama masa itu dari perusahaan-perusahaan bisnis; dan nilai tambah merupakan hasil penjumlahan biaya produksi atau distribusi yang meliputi penyusutan, bunga modal, gaji/upah yang dibayarkan, sewa telepon, listrik serta pengeluaran lainnya, dan laba yang diharapkan oleh pengusaha.

Dalam bab sebelumnya, telah dijelaskan pula bahwa PPN dikenakan atas barang dan jasa, dimana PPN memiliki *legal character* yang melekat pada pajaknya seperti dikatakan oleh pihak dari kalangan akademis :

”*Legal character* itu sifatnya melekat pada PPN sehingga walaupun peraturan dan ketentuan dalam PPN itu berubah, *legal character* tidak akan berubah karena hal itu merupakan karakteristik pajak itu sendiri, selamanya akan melekat sebagai ciri khas yang membedakan dengan pajak yang lainnya. Apakah penyerahan sebagaimana dimaksud PLN bertujuan untuk konsumsi? Kalau tidak, berarti *legal character* tidak terpenuhi dong, apakah hal tersebut dapat disebut sebagai PPN? Itu yang perlu dijelaskan ke pemeriksa, Jadi sebenarnya dalam pembuatan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya harus memperhatikan karakteristik yang melekat di PPN itu sendiri. Jika tidak, jadi tidak benar dong itu peraturan, apalagi dimaksudkan hanya semata-mata untuk meningkatkan penerimaan saja. Masyarakat akan menyadari itu semua bila peraturan dan ketentuan yang dibuat memang dibuat tanpa mengandung arti yang *absurd*, jadi patut dipikirkan bila dalam aturan masih mencerminkan suatu yang umum maka harus dibuat aturan khususnya.”¹⁹

Salah satu karakteristik PPN adalah sebagai pajak atas konsumsi umum, tidak boleh membedakan antara konsumsi atas barang dan konsumsi atas jasa, karena keduanya merupakan pengeluaran. Tujuan PPN adalah mengenakan pajak atas pengeluaran untuk konsumsi dalam bentuk barang atau jasa dalam ruang lingkup PPN. Definisi barang dalam UU PPN itu sendiri mengalami perubahan cakupan yang cukup *signifikan* yaitu pada perubahan UU PPN Tahun 1984 melalui UU Nomor 11 Tahun 1994. Perubahan definisi dari barang secara

¹⁸ Kalimat tercetak miring adalah untuk mempertegas bahwa pengertian dari nilai tambah di dalam suatu perusahaan.

¹⁹ Hasil wawancara dengan Bapak Untung Sukardji, Widyaswara Pusdiklat Pajak, 7 November 2008 Pukul 13.55 wib.

langsung pula merubah diefinisi Barang Kena Pajak. Dalam UU PPN Nomor 8 Tahun 1983 di Pasal 1 huruf b disebutkan bahwa barang adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak maupun barang tidak bergerak sebagai proses pengolahan (pabrikasi).

Dalam Pasal 1 huruf c pada UU yang sama disebutkan BKP adalah barang sebagaimana dimaksud pada huruf b sebagai hasil pengolahan (pabrikasi) yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini. Dalam UU PPN Nomor 11 Tahun 1994, barang adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak maupun barang tidak berwujud. Dalam UU yang sama di Pasal 1 huruf c disebutkan bahwa BKP adalah barang sebagaimana dimaksud pada huruf b yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini.

Sedangkan dalam UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 di Pasal 1 angka 2 disebutkan bahwa barang adalah barang berwujud yang menurut sifat dan hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak dan barang tidak berwujud. Dalam Pasal 1 angka 3 dinyatakan bahwa BKP adalah barang sebagaimana dimaksud dalam angka 2 yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini. Dari penjelasan tersebut, disimpulkan bahwa definisi BKP semenjak UU PPN Nomor 11 Tahun 1994, tidak terbatas dari hasil proses pengolahan (pabrikasi) namun diperluas cakupannya meliputi barang berwujud dan barang tidak berwujud, serta kriteria hasil kegiatan pengolahan barang (pabrikasi) dihapus.

Pengenaan PPN dirancang untuk meliputi cakupan yang lebih luas terhadap transaksi-transaksi ekonomi dan kemudian mengeluarkan transaksi-transaksi yang dikecualikan dari pengenaan PPN. *Terminologi* penyerahan barang dan jasa dalam ruang lingkup PPN mempunyai pengertian yang lebih luas dibandingkan dengan arti penjualan barang maupun jasa, yang dimaksudkan sebagai cakupan pengenaan pada seluruh aktivitas kegiatan ekonomi. Penyerahan barang dapat didefinisikan sebagai *transfer* hak untuk memakai barang baik barang berwujud maupun barang tidak berwujud, sedangkan penyerahan kena pajak adalah penyerahan atau transaksi dimana PPN dikenakan. Pihak dari KAP Osman Bing Satrio sebagai auditor PT PLN (Persero) saat ini menambahkan :

”Memang dalam masyarakat bisnis menjadi bahan perdebatan tentang pengertian penyerahan, apakah itu berarti penjualan atau pengalihan. Pengalihan itu sendiri ada yang mengartikan pengalihan untuk dijual kepada pihak lain atau pengalihan

untuk digunakan atau dipakai. Di PLN, penyerahan material yang dilakukan oleh unit induk kepada unit anaknya merupakan penyerahan di lingkungan intern itu sendiri bukan penyerahan yang dilakukan kepada pihak lain di luar PLN.²⁰

Cakupan pengertian BKP dalam UU PPN adalah sangat luas sehingga didefinisikan seperti dalam tabel di bawah ini :

Tabel IV.3

Perbandingan Pengertian Penyerahan BKP

UU Nomor 8 Tahun 1983 Pasal 1 huruf d sub 1	Yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian. b. Pengalihan BKP oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian leasing. c. Pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak, d. Penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang. e. Pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma. f. Persediaan BKP yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan.
UU Nomor 11 Tahun 1994 Pasal 1 huruf d sub 1	Yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian. b. Pengalihan BKP oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian leasing. c. Penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang. d. Pemakaian sendiri dan pemberian Cuma-Cuma. e. Persediaan BKP dan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan f. Penyerahan BKP dari Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar Cabang. g. Penyerahan BKP secara konsinyasi
UU Nomor 18 Tahun 2000 Pasal 1A ayat 1	Yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian. b. Pengalihan BKP oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan perjanjian leasing. c. Penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang. d. Pemakaian sendiri dan atau pemberian Cuma-Cuma BKP. e. Persediaan BKP dan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan f. Penyerahan BKP dari Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar Cabang. g. Penyerahan BKP secara konsinyasi

Sumber : Diolah oleh penulis

²⁰ Hasil wawancara dengan Bapak Frans Sijabat, Manajer Auditor KAP Osman Bing Satrio, 4 Desember 2008 Pukul 14.55 wib.

Pada awal berlakunya UU PPN Tahun 1984, pengertian penyerahan BKP diubah dimana rumusan sub (c) yaitu pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak dihapus dari rumusan pengertian tersebut, rumusan sub (f) yaitu persediaan BKP yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan diubah menjadi sub (e) “persediaan BKP dari aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, sepanjang PPN atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan”. Dan menambah dua rumusan pengertian baru yaitu rumusan sub (f) “penyerahan BKP dari Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang” dan rumusan sub (g) “penyerahan barang secara konsinyasi”. seperti terlihat dalam tabel di atas. Perubahan pada sub (f) oleh UU Nomor 11 Tahun 1994 memasukkan rumusan “aktiva yang tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan” dan persyaratan “...sepanjang Pajak Pertambahan Nilai atas perolehan aktiva tersebut menurut ketentuan dapat dikreditkan” ke dalam rumusan sub (f) yang kemudian menjadi (e). Sedangkan pengertian yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP seperti tabel di bawah ini :

Tabel IV.4

Perbandingan Yang Tidak Termasuk Pengertian Penyerahan BKP

UU Nomor 8 Tahun 1983 Pasal 1 huruf d sub 2	Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan BKP kepada makelar sebagaimana diatur dalam Kitab UU Hukum Dagang. b. Penyerahan BKP untuk jaminan hutang piutang. c. Pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan..
UU Nomor 11 Tahun 1994 Pasal 1 huruf d sub 2	Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan BKP kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab UU Hukum Dagang. b. Penyerahan BKP untuk jaminan utang piutang c. Penyerahan BKP sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf f dalam hal PKP memperoleh ijin pemusatan tempat pajak terutang. d. Penyerahan BKP dalam rangka perubahan bentuk usaha atau penggabungan usaha atau pengalihan seluruh aktiva perusahaan yang diikuti dengan perubahan pihak yang berhak atas BKP
UU Nomor 18 Tahun 2000 Pasal 1A ayat 1	Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah : a. Penyerahan BKP kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab UU Hukum Dagang. b. Penyerahan BKP untuk jaminan utang piutang c. Penyerahan BKP sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf f dalam hal PKP memperoleh ijin pemusatan tempat pajak terutang.

Sumber : Diolah oleh penulis

Seperti telah dijelaskan dalam bab sebelumnya bahwa untuk masuk ke dalam lingkup pengenaan PPN, penyerahan barang harus dilakukan sebagai bagian dari kegiatan ekonomi. Pendekatan normal dalam pengenaan pajak adalah mengenakan pajak hanya apabila penyerahan tersebut merupakan bagian dari aktivitas bisnis pengusaha dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non komersial lainnya. Pengenaan PPN dibatasi pada aktivitas dalam *nature* bisnis dan bukan dikenakan pada aktivitas tanpa maksud bisnis lainnya. Dengan kata lain, apabila suatu penyerahan barang bukan merupakan bagian dari aktivitas bisnis maka penyerahan barang tersebut tidak masuk dalam lingkup pengenaan PPN.

UU PPN Tahun 1984 dalam pengaturan objek yang dikenakan PPN telah menerapkan prinsip *economic activities* ini secara konsisten. Hal ini terlihat dari rumusan objek yang dikenakan PPN yang diatur dalam Pasal 4 ayat 1 huruf (a) dan huruf (b) dengan menggunakan kriteria “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan”. Pasal 4 ayat 1 huruf (a) menggunakan kriteria di atas dimaksudkan untuk mengenakan PPN pada penyerahan BKP yang dilakukan di daerah pabean oleh Pengusaha, dengan membatasi hanya yang dilakukan di daerah pabean oleh pengusaha, dengan membatasi hanya yang dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pengusaha yang bersangkutan.

a. Dalam UU Nomor 8 Tahun 1983 Pasal 4 ayat 1 dinyatakan bahwa PPN dikenakan atas :

- Penyerahan BKP yang dilakukan di daerah pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang :
 - menghasilkan BKP tersebut
 - mengimpor BKP tersebut
 - mempunyai hubungan istimewa dengan pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1 dan angka 2
 - bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari pengusaha yang dimaksud pada huruf a angka 1 dan angka 2
 - menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari BKP tersebut.

- Penyerahan BKP kepada PKP yang dilakukan didaerah pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP.
 - Impor BKP
 - Penyerahan JKP
- b. Dalam UU Nomor 11 Tahun 1994 Pasal 4 dinyatakan bahwa PPN dikenakan atas :**
- Penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha.
 - Impor BKP
 - Penyerahan JKP yang dilakukan di dalam daerah pabean oleh pengusaha
 - Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
 - Pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
 - Ekspor BKP oleh PKP
- c. Dalam UU Nomor 18 Tahun 2000 Pasal 4 dinyatakan bahwa PPN dikenakan atas :**
- Penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha.
 - Impor BKP
 - Penyerahan JKP yang dilakukan di dalam daerah pabean oleh pengusaha
 - Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean
 - Pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, atau
 - Ekspor BKP oleh PKP

Prinsip *economic activities* atau “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan” yang diterapkan dalam UU PPN 1984 pula diatur dan dinyatakan secara tersurat dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat 1 huruf a, memori penjelasan tersebut mengatur bahwa penyerahan BKP terutang PPN bila memenuhi syarat-syarat tertentu, salah satunya adalah penyerahan tersebut dilakukan di dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan. Prinsip *economic activities* atau “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan” dalam

perkembangan PPN seterusnya yaitu UU PPN Tahun 1994 dan UU PPN Tahun 2000 masih tetap diterapkan, yaitu tertuang dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf a, walaupun rumusan ini sempat mengalami perubahan menjadi “dalam kegiatan usaha atau pekerjaan” pada UU PPN Tahun 2000. Namun tidak seperti dalam UU PPN 1984, prinsip ini kemudian tidak lagi secara tersurat dituangkan pada Pasal 4 tentang objek PPN dalam UU PPN 1984 dan UU PPN Tahun 2000. Berikut akan dijelaskan syarat-syarat pengenaan PPN yang dinyatakan dalam memori penjelasan Pasal 4 UU PPN dalam UU Nomor 8 Tahun 1983, UU Nomor 11 Tahun 1994 dan UU Nomor 18 Tahun 2000, dijelaskan sebagai berikut :

a. Dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat 1 huruf a UU PPN Tahun 1983 :

- Penyerahan barang yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :
 - Barang yang diserahkan adalah BKP
 - Tindakan penyerahan adalah penyerahan kena pajak
 - Penyerahan dilakukan oleh PKP atau pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP
 - Penyerahan dilakukan dalam daerah pabean RI termasuk penyerahan untuk ekspor meskipun atas ekspor dikenakan tarif 0% (nol persen)
 - Penyerahan dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya sebagai PKP, artinya dalam rangka kegiatannya sehari-hari sebagai PKP. Penyerahan barang yang dilakukan tidak dalam rangka menjalankan perusahaan atau pekerjaannya, misalnya pengoperan aktiva yang tidak dimaksudkan untuk dijual, tidak terutang pajak.

b. Dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf a UU PPN Tahun 1994 :

- Penyerahan barang yang dikenakan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :
 - Barang berwujud yang diserahkan merupakan BKP
 - Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud.

- Penyerahan dilakukan dalam daerah pabean
- Penyerahan dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pengusaha bersangkutan.

Dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf a UU PPN Tahun 2000 :

- o Penyerahan barang yang dikenakan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :
 - Barang berwujud yang diserahkan merupakan BKP
 - Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud.
 - Penyerahan dilakukan dalam daerah pabean
 - Penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Prinsip *economic activities* atau “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan” tidak hanya diterapkan pada pengenaan PPN atas penyerahan barang, melainkan pula diterapkan pada pengenaan atas penyerahan jasa yang diatur dalam Pasal 4 huruf (c). Namun apabila dilihat dari adanya rumusan di UU PPN, penerapan prinsip atas penyerahan jasa ini baru dimulai sejak UU PPN 1994 dan seterusnya, dan saat ini diterapkan pula dalam UU PPN Tahun 2000.

C. Tinjauan Pada Latar Belakang Ketentuan Pasal 1A ayat 1 huruf f UU Nomor 18 Tahun 2000 Sebagai Dasar Ketentuan Pengenaan PPN Atas Transaksi Penyerahan Barang Modal Antar Unit Di PT PLN (Persero)

Dalam UU PPN Tahun 1984, salah satu rumusan yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP yang diatur dalam Pasal 1 huruf d sub 2 adalah pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan. Apabila ditelusuri dalam memori penjelasan Pasal 1 huruf d sub 2 tersebut, dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan perusahaan atau bagian-bagiannya adalah aktiva yang diserahkan antar unit di suatu perusahaan untuk keperluan produktif. Pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan, atau dengan kata lain pemindahtanganan dari pusat ke cabang sejumlah aktiva yang dipergunakan tidak untuk dijual kembali atau dipergunakan untuk tujuan produktif bukan merupakan

penyerahan BKP, sehingga tidak dikenakan PPN. Hal ini disebabkan pemindahtanganan aktiva yang semula hanya dimaksudkan untuk digunakan atau hanya dioper bukan untuk dijual dipandang tidak dilakukan dalam lingkungan seperti dijelaskan dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN Tahun 1984. Tidak dikenakannya PPN atas penyerahan aktiva tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan tersebut konsisten dengan prinsip *economic activities* yang diterapkan dalam UU PPN Tahun 1984 dan seterusnya diganti dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf a yaitu penyerahan dilakukan dalam rangka usaha atau pekerjaannya. Terkait dengan hal ini, dikatakan pula oleh pihak intern PT PLN (Persero) di bidang pengelolaan pajak sebagai berikut :

“Dalam penjelasan Pasal 4 huruf a UU PPN Tahun 2000, disebutkan bahwa salah satu syarat penyerahan barang dikenakan pajak adalah penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya. Misalnya sebagai contoh, perusahaan yang mempunyai usaha menjual produk berupa sabun mandi dan mempunyai cabang di seluruh Indonesia, bila dari kantor pusat melakukan penyerahan produk berupa sabun mandi tersebut ke cabang-cabangnya untuk dijual, maka wajar bila hal ini merupakan penyerahan kena pajak, karena mereka usahanya memang menjual sabun. Tapi penyerahan yang dilakukan tidak ada hubungannya dengan kegiatan usahanya, yang diserahkan adalah mesin sebagai proses menghasilkan listrik. Jadi penyerahan mesin atau peralatan lainnya bukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya. Kalau yang diserahkan listrik kemudian listrik dijual ke pelanggan, itu yang dianggap sebagai penyerahan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya. Jadi karena salah satu tidak terpenuhi, maka penyerahan barang modal antar unit di PT PLN (Persero) seharusnya tidak dikenakan PPN.”²¹

Penulis berpendapat bahwa apabila penyerahan barang modal yang terjadi di antar unit PT PLN (Persero) termasuk pengertian penyerahan kena pajak yang dikenakan PPN dan unit induk yang menyerahkan telah dikukuhkan sebagai PKP, maka PM yang telah dibayar pada saat perolehannya oleh unit induk ke pihak ketiga sesuai dengan sistem pengkreditan telah dikreditkan seluruhnya dan sudah dilaporkan sebagai kredit pajak pada SPT Masa PPN. Di sisi lain, barang modal (yang merupakan bagian dari aktiva) sebagai masukan dalam proses produksi atau distribusi barang atau jasa oleh PKP, keluarannya adalah berupa nilai penyusutan yang secara bertahap menyatu di dalam keseluruhan keluaran yaitu nilai jual barang atau jasa yang diproduksi atau didistribusikan dengan menggunakan

²¹ Hasil wawancara dengan Bapak Rully Tobing, Analyst PPN, 2 Desember 2008 Pukul 13.20 wib.

barang modal tersebut. Sebagai bagian dari keseluruhan keluaran, maka nilai barang modal pada akhirnya turut menjadi bagian dari nilai dasar penghitungan PK. Selama barang modal tersebut digunakan untuk menghasilkan keluaran hingga habis masa penyusutannya, maka pengkreditan pajak atas masukan yang terjadi dahulu sudah sesuai dengan sistem pengkreditan. Menurut pihak dari praktisi perpajakan sebagai berikut :

“Memang ketentuan UU PPN yang tidak mengenakan PPN atas pemindahtanganan barang modal menimbulkan permasalahan yaitu pada saat pemindahtanganan, nilai buku barang modal yang dipindahtangankan tersebut relatif tinggi, maka akan terdapat kerugian negara sebesar PM yang *proporsional* dengan nilai buku barang modal terhadap nilai perolehan. Sedangkan bila nilai buku barang modal yang dipindahtangankan relatif rendah, sehingga dapat dikatakan bahwa keseluruhan nilai penjualan barang modal tersebut merupakan *capital gain* murni. Akan menjadi persoalan apakah benar *capital gain* tersebut tidak merupakan unsur nilai tambah sehingga tidak perlu dikenakan PPN.”²²

Berdasarkan pendapat di atas, kerugian negara akan terkompensasi bilamana pihak pembeli barang modal tersebut adalah PKP, maka melalui penyusutan, nilai perolehan barang modal tersebut akan turut menjadi bagian dari nilai dasar perolehan barang modal tersebut akan turut menjadi bagian dari nilai dasar penghitungan PK, sedang di lain pihak tidak ada lagi PM dari barang modal tersebut yang dikreditkan. Mengenai keraguan apakah *capital gain* murni tidak dikenakan PPN, sesungguhnya sudah tersanggah oleh argumen terkompensasinya kerugian negara pada siklus perpindahan barang modal antar KPP. Pada setiap mata rantai perpindahan barang modal tersebut, terdapat unsur *capital gain* yang menyatu dalam nilai penyusutan dan oleh karena itu turut menjadi bagian dari nilai jual yang dikenakan PPN (Pajak Keluaran), dengan demikian *capital gain* yang diperoleh PKP adalah objek PPN. Menurut pihak dari Peraturan PPN di DJP :

“DJP akan membatasi ketentuan yang tidak mengenakan PK atas pemindahtanganan aktiva antar unit hanya pada kasus pemindahtanganan antar PKP saja, pilihan ini mengisyaratkan bahwa tidak dilakukan penagihan kembali atas PM yang sudah dikreditkan terhadap PKP yang melakukan pembelian pertama kalinya (ketika barang modal tersebut masih *brand new*, dan tetap memberlakukan ketentuan yang membebaskan pemindahtanganan barang modal dari pengenaan PPN seperti PP Nomor 46 Tahun 2003 yang merupakan

²² Hasil wawancara dengan Bapak M. Ridwan, Direktur Harsono Hadibroto Consultan, 18 November 2008 Pukul 14.10 wib.

perubahan kedua PP Nomor 12 Tahun 2001 tentang barang tertentu yang bersifat strategis untuk kasus-kasus selain yang tadi kami sebutkan dan disertai dengan ketentuan yang mengatur penagihan kembali PM yang telah dikreditkan sebesar proporsional dengan nilai sisa buku barang modal pada saat terjadinya pemindahtanganan.”²³

Dalam Keputusan Menteri Keuangan nomor : 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 yang menyebutkan pedoman pengkreditan PM bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan yang tidak terutang PPN atau dibebaskan dari PPN. Ketentuan ini mengenai kewajiban pembayaran kembali PM yang telah dikreditkan selain untuk mencegah kebocoran atas penerimaan pajak yang terjadi akibat manipulasi, pula dikarenakan pemindahtanganan barang modal tersebut berarti melanggar tujuan semula dari perolehan aktiva tersebut. Tujuan semula perolehan barang modal tersebut adalah untuk digunakan dalam kegiatan PKP menghasilkan penyerahan BKP dan atau JKP. Tujuan semula ini pula yang menjadi dasar bahwa PM atas perolehan barang modal tersebut diperbolehkan untuk dikreditkan.

Kemudian melalaui penyempurnaan UU PPN Tahun 1984, kendala *yuridis* yang membatasi perlakuan perpajakan yang wajar atas pemindahtanganan barang modal telah dicoba diiadakan. Melalui UU Nomor 11 Tahun 1994, rumusan Pasal 1 huruf d sub 2 sub c yang berbunyi pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan dihapuskan dari rumusan yang tidak termasuk dalam penyerahan BKP dan memasukkan rumusan baru sub c dan sub d. Sehingga pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan termasuk aktiva yang tujuan semula tidak dijual termasuk penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar unit termasuk dalam pengertian penyerahan yang terutang pajak.

D. Tinjauan Terhadap Perbedaan Pendapat Dan Perlakuan PPN Atas Transaksi Penyerahan Barang Modal Antar Unit Di PT PLN (Persero)

Ketentuan Pasal 1 huruf d sub 1 huruf f UU PPN Nomor 11 Tahun 1994 dan Pasal 1A ayat 1 huruf f yang menyebutkan penyerahan BKP dari pusat ke

²³ Hasil wawancara dengan Bapak Freddy LP, Peraturan PPN, PP I, Direktorat Jenderal Pajak, 15 November 2008 Pukul 15.10 wib.

cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP sehingga dikenakan PPN. Dengan dihapusnya Pasal 1 huruf d sub 2 sub e pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan dalam rangka penyerahan barang dari pusat ke cabang atau antar cabang menjadi terutang PPN. Ditambah lagi, dengan keluarnya ketentuan dalam UU PPN Tahun 1994 dan UU PPN Tahun 2000 tentang pengenaan PPN atas penyerahan antar cabang tersebut. Menurut pihak dari Peraturan PPN di DJP :

“Seperti tadi saya katakan dan memang kami sadari bahwa ketentuan mengenai penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang sebagai usaha kami dalam *ekstensifikasi* di bidang perpajakan. Ketentuan tersebut memang bersifat *general* tidak menjelaskan apakah penyerahan BKP tersebut untuk dijual atau dikonsumsi atau untuk tujuan produktif, sehingga semuanya dikenakan PPN. Sebenarnya latar belakang ketentuan ini adalah untuk mencegah kebocoran penerimaan negara atau untuk menangkalkan kemungkinan penyalahgunaan ketentuan UU yang dapat berakibat persaingan tidak sehat. Mereka yang tidak mempunyai maksud baik dapat dengan mudah menyatakan barang dagangan atau barang yang tujuan semula sebenarnya untuk diperdagangkan sebagai barang modal ketika dipindahtanggankan sehingga tidak dikenakan PPN. Manipulasi ini sangat mudah dilakukan untuk barang-barang yang sifatnya lazim digunakan baik dalam rumah tangga produksi maupun rumah tangga konsumsi, seperti misalnya AC, kulkas, perabotan lainnya, seandainya ketentuan ini tidak dihapus maka barang-barang ini dapat masuk ke pasar dalam keadaan tidak ada pajaknya, sehingga mereka dapat menjual barangnya dengan harga murah, hal ini menjadikan persaingan usaha menjadi tidak sehat. Tentang PLN, kita tahu, PLN adalah BUMN jadi tidak mungkin macam-macam, karena banyak yang mengawasinya dari pihak pemerintah sebagai pemegang sahamnya. Ya, tinggal masalah dibuktikan saja di lapangan apakah benar-benar untuk tujuan produktif atau tidak.”²⁴

Pemerintah dalam hal menetapkan suatu ketentuan seyogyanya memikirkan secara matang terlebih dahulu agar ketentuan tersebut tidak mengundang *dispute* atau banyak penafsiran dari berbagai pihak, apalagi ketentuan tersebut setingkat UU. Apabila di tingkat UU saja, ketentuan tersebut menimbulkan penafsiran yang berbeda antara wajib pajak atau fiskus, maka peraturan pelaksanaannya juga akan mempunyai bias yang besar pula. Seperti ketentuan dalam Pasal 1A angka 1 huruf f mengenai penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang, juga mengundang penafsiran yang berbeda. Pihak fiskus mengartikan apabila terjadi penyerahan

²⁴ Hasil wawancara dengan Bapak Yudios, Peraturan PPN, PP I, Direktorat Jenderal Pajak, 15 November 2008 Pukul 15.15 wib.

BKP pada suatu perusahaan terlepas bahwa barang yang diserahkan tersebut digunakan untuk tujuan konsumsi atau untuk tujuan produksi, akan dikenakan PPN dengan alasan seperti yang dikemukakan di atas oleh pihak DJP. Dari pihak perusahaan yang melakukan penyerahan antar unit untuk tujuan produksi, ketentuan ini dirasakan sangat memberatkan perusahaan, apalagi perusahaan tersebut mempunyai banyak unit yang tersebar di seluruh Indonesia, seperti yang dirasakan oleh PT PLN (Persero). Sebagai perusahaan yang berbadan hukum BUMN, PT PLN (Persero) mengemban tugas dari pemerintah untuk menjaga kehandalan hasil produksinya, yaitu berupa listrik. Sebagai pemegang saham sebesar 100% di PT PLN (Persero), pemerintah seyogyanya mengerti posisi PT PLN (Persero) sehingga penyerahan barang modal yang dilakukan oleh PT PLN (Persero) bertujuan untuk memproduksi listrik dan tanpa adanya persetujuan dari pemerintah, PT PLN (Persero) tidak diperbolehkan untuk mengalihkan barang modal ke pihak lain.

Penjelasan dari pihak DJP di atas, kemudian ditanggapi oleh pihak intern PT PLN (Persero) di bidang perpajakan sebagai berikut :

“Saya pribadi juga menganggap bahwa UU PPN yang menetapkan penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang merupakan penyerahan BKP, merupakan caranya pemerintah untuk memperluas cakupan objek pajak. Hal itu memang bagus bagi penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi akan lebih bagus bila peraturan dan ketentuan apalagi bila kita bicara tentang UU, maka perlu dibuat UU secara lebih jelas dan rinci sehingga tidak mengundang persepsi yang berbeda antara fiskus dengan WP atau diantara WP itu sendiri.”²⁵

Menurut penulis, dimunculkannya Pasal 1A ayat 1 huruf f atau dikenakannya PPN atas penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang dalam penyempurnaan yang dilakukan melalui UU PPN Tahun 1994, akan menciptakan perlakuan perpajakan yang berbeda dibandingkan dengan ketentuan di dalam UU sebelumnya. Dalam pemenuhan kewajiban perpajakan tersebut, tentunya masyarakat PKP maupun para praktisi perpajakan akan timbul pernyataan-pernyataan kontradiksi mengenai ketentuan tersebut. Seperti yang diutarakan pihak dari kalangan akademis, sebagai berikut :

²⁵ Hasil wawancara dengan Bapak Rully Tobing, Analyst PPN, 2 Desember 2008 Pukul 13.20 wib.

“Ketentuan mengenai pengenaan PPN atas penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau antar cabang ini sebenarnya untuk menutup kemungkinan hilangnya potensi penerimaan pajak dari perusahaan-perusahaan yang mempunyai cabang-cabang dalam penjualan hasil produksinya. Tapi akhirnya ketentuan ini mencerminkan kesewenang-wenangan pemerintah untuk mengenakan pajak dengan tidak memberikan penjelasan penyerahan tersebut diperuntukkan untuk apa, untuk tujuan konsumsi atau untuk tujuan produktif. Apalagi dengan munculnya Pasal 16D mengenai penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan mengundang unsur *kontradiksi* dalam UU PPN, apa itu? Di Pasal 1 huruf d sub 2 sub c UU PPN Tahun 1995, diatur tidak termasuk pengertian penyerahan BKP adalah pemindahtanganan seluruh atau sebagian perusahaan, dimana dalam penjelasannya yang dimaksud dengan seluruh atau bagian perusahaan adalah aktiva perusahaan yang tujuan semula tidak untuk dijual, berarti tidak dikenakan PPN, karena tidak dilakukan di dalam kegiatan usaha. Sekarang di dalam Pasal 4 menyatakan harus dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaan, tapi dalam Pasal 16D tidak memasalahkan apakah dilakukan dalam kegiatan usaha atau tidak. Jadi tidak jelas, kan ? Di sini jelas, terdapat usaha untuk menenggelamkan ketentuan yang sudah jelas dan menimbulkan ketentuan yang tidak jelas dan bertentangan”²⁶

Menurut penulis, untuk masuk ke dalam lingkup pengenaan PPN, penyerahan barang harus dilakukan sebagai bagian dari kegiatan ekonomi. Pendekatan normal dalam pengenaan pajak adalah mengenakan pajak hanya apabila penyerahan tersebut merupakan bagian dari aktivitas bisnis pengusaha dan bukan bagian dari hobi atau aktivitas non komersial lainnya. Pengenaan PPN dibatasi pada aktivitas dalam *nature* bisnis dan bukan dikenakan pada aktivitas tanpa maksud bisnis lainnya. Dengan kata lain, apabila suatu penyerahan barang bukan merupakan bagian dari aktivitas bisnis maka penyerahan barang tersebut tidak masuk dalam lingkup pengenaan PPN.

UU PPN Tahun 1984 dalam pengaturan objek yang dikenakan PPN telah menerapkan prinsip *economic activities* ini secara konsisten. Hal ini terlihat dari rumusan objek yang dikenakan PPN yang diatur dalam Pasal 4 ayat 1 huruf (a) dan huruf (b) dengan menggunakan kriteria “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan”. Pasal 4 ayat 1 huruf (a) menggunakan kriteria di atas dimaksudkan untuk mengenakan PPN pada penyerahan BKP yang dilakukan di daerah pabean oleh Pengusaha, dengan membatasi hanya yang dilakukan di daerah pabean oleh

²⁶ Hasil wawancara dengan Bapak Untung Sukardji, Widyaswara Pusdiklat Pajak, 7 November 2008 Pukul 14.10 wib.

pengusaha, dengan membatasi hanya yang dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pengusaha yang bersangkutan.

Kemudian pendapat dari kalangan akademis di atas, ditambahkan oleh pihak dari praktisi perpajakan sebagai berikut :

“Saya tahu benar tentang ketentuan tersebut, saya ikut dalam pembuatan konsepnya, dalam pembuatan ketentuan mengenai penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang, waktu diperuntukkan bagi perusahaan-perusahaan yang menyerahkan BKP untuk tujuan dijual. Jadi misalnya, kantor cabang menyerahkan barang dagangan ke cabangnya yang di daerah untuk dijual di daerah sana, itu yang dimaksud penyerahan BKP yang terutang PPN. Kalau ditanya dengan apa yang terjadi di PLN, ya jelas beda, PLN harus berani untuk membuktikan bahwa penyerahan yang dimaksudnya bukan merupakan penyerahan kena pajak, satu sisi saja yang disorot yaitu ketentuan yang tidak jelas dan bertentangan. Sekarang ini ketentuan dibuat tapi tidak memperhatikan bagaimana konsep terlebih dahulu agar ketentuan tersebut tidak bias, mana pasal yang dipertahankan, mana pasal yang dihapus kemudian ketentuan yang baru harus saling terkait dengan pasal yang tidak diubah atau dihapus. Satu lagi, coba dilihat dalam penjelasan Pasal 1A ayat 1 huruf f di sana disebutkan bahwa apabila suatu perusahaan mempunyai lebih dari satu tempat pajak terutang, yaitu tempat melakukan penyerahan BKP kepada pihak, baik sebagai pusat maupun cabang perusahaan, maka UU ini menganggap bahwa pemindahan BKP antar tempat-tempat tersebut merupakan penyerahan BKP. Jadi dalam penjelasan tersebut disebutkan adanya penyerahan kepada pihak lain, apakah penyerahan PLN kepada pihak lain? itu yang harus dibuktikan oleh PLN bila kasus ini sampai ke tingkat pengadilan.”²⁷

Dari penjelasan atas aktiva dalam pos-pos neraca unit PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang, penulis berpendapat bahwa pihak PT PLN (Persero) tidak melakukan penyerahan kepada pihak lain tetapi melakukan penyerahan ke unit lain dalam lingkungan holding, sehingga apabila kita melihat penjelasan dalam Pasal 1A angka 1 huruf f, maka penyerahan yang dilakukan oleh unit PT PLN (Persero) bukan penyerahan yang dikenakan PPN. Di tahun 1994 telah dilakukan perluasan terhadap pengenaan PPN. Hal ini dikarenakan PPN dalam legal characternya sebagai pajak atas konsumsi seharusnya dikenakan pada semua entitas ekonomi Perluasan dilakukan ke sektor hulu dan sektor hilir. Sehingga posisi cakupan pengenaan PPN di tahun 1994 hanya sektor retail yang belum dikenakan PPN walaupun pedagang besar sudah mulai dikenakan PPN. Dari konsep ini bila diperhatikan bahwa ketentuan dalam Pasal 1A angka 1 huruf f

²⁷ Hasil wawancara dengan Bapak M. Ridwan, Direktur Harsono Hadibroto Consultan, 18 November 2008 Pukul 14.21 wib.

adalah untuk mencakup suatu entitas yang bergerak di bidang perdagangan atau dengan kata lain perusahaan yang melakukan penyerahan untuk tujuan dijual.

Sedangkan pihak dari pemeriksa pajak dari KPP BUMN untuk tahun 2004 dan 2005 mengatakan :

“Memang kami akui bahwa terkadang kami sebagai pihak pembuat ketentuan sendiri, tidak tahu pengaruh atau implikasi yang terjadi di masyarakat. Soal pengenaan pajak yang meluas, seperti PLN yang mungkin terkena dampaknya, sehingga penyerahan yang terjadi di beberapa unitnya walaupun bertujuan untuk produktif, tetap dikenakan pajak karena UU nya bicara begitu, kami hanya melaksanakan saja, sebagai pemeriksa pajak untuk unit PLN yang berada di wilayah kerja KPP BUMN, saya menerima alasan dan penjelasan yang dikemukakan oleh pihak PLN baik itu dalam hal pencatatannya maupun penjelasan secara teknisnya bahwa barang tersebut memang benar-benar dipakai untuk tujuan produktif, tidak untuk dijual. Tapi bila ditanyakan mengapa di daerah, terdapat pemeriksa pajak yang bersikeras bahwa penyerahan tersebut dikenakan PPN, saya tidak dapat berpendapat apa-apa, mungkin pemeriksa pajak tersebut mempunyai pemikiran sendiri.”²⁸

Penulis berpendapat pengenaan pajak yang meluas dapat menjadi masukan sebagai temuan akibat implementasi kebijakan di lapangan. Keseragaman pemikiran dan penafsiran dari suatu ketentuan seharusnya dimiliki oleh pemeriksa pajak sehingga tidak terjadi pengenaan pajak yang berbeda dalam suatu pemeriksaan pajak suatu entitas dengan pemeriksaan pajak di entitas lainnya. Hal-hal yang ditemukan di lapangan akan menjadi masukan bagi pemerintah untuk menetapkan ketentuan yang lebih baik tanpa menimbulkan arti yang berbeda di berbagai pihak.

Prinsip *economic activities* merupakan konsep penting yang diperlukan untuk membatasi pengenaan PPN sehingga hanya dikenakan pada penyerahan yang masuk dalam lingkup PPN. Seperti telah dijelaskan sebelumnya, bahwa pengenaan PPN seharusnya dibatasi pada aktivitas dalam *nature* bisnis, bukan pada aktivitas lain. Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya pada awalnya di UU PPN Tahun 1984 diatur sebagai penyerahan yang dilakukan tidak dalam *economic activities*. Kemudian karena perkembangan perekonomian sehingga banyak perusahaan-perusahaan yang meluaskan jaringannya

²⁸ Hasil wawancara dengan Bapak Hartono, eks. Pemeriksa Pajak dari KPP BUMN, 7 November 2008 Pukul 09.15 wib.

sampai ke daerah-daerah dengan tujuan mendekati konsumen, maka dipandang perlu untuk menetapkan ketentuan yang membatasi penyerahan-penyerahan yang tidak dikenakan pajak dengan alasan pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan.

Mengutip pernyataan **Tait** bahwa untuk menentukan apakah suatu transaksi merupakan transaksi yang dikenakan pajak (*taxable activities*) atau tidak, harus memiliki beberapa persyaratan yaitu *continuity, value, profit, active control, intra versus intertrude, appearance of business*, sehingga diartikan apabila suatu transaksi tidak memenuhi persyaratan tersebut maka menurutnya transaksi tidak dapat dikatakan sebagai transaksi yang dapat dikenakan pajak. Kembali kepada penyerahan barang modal dari pusat ke cabang atau antar cabang di lingkungan PT PLN (Persero). Berdasarkan wawancara mendalam ke pihak intern PT PLN (Persero) di bidang pengelolaan perpajakan, disampaikan :

“Barang modal yang diserahkan dari unit induk ke unit anak pada suatu unit di PT PLN (Persero) tidak dilakukan dalam setiap waktu, tergantung apakah barang modal tersebut telah tidak dipakai lagi di unit induk tetapi masih dipakai di unit anak atau barang modal yang di unit anak sedang dalam perbaikan sehingga unit induk atau unit lainnya meminjamkan, jadi perlu diadakan pencatatan di unit pemberi dan unit penerima, sekedar pencatatan administrasi untuk pertanggung jawaban masing-masing, tidak ada tujuan komersial di sini, yang ada hanya tujuan produktif. Nilainya juga tidak seberapa, kecil dibandingkan dengan biaya produksi lainnya. Barang modal tersebut tidak untuk dijual tapi dipakai untuk proses produksi listrik yang akan dijual ke pelanggan baik itu pelanggan industri maupun pelanggan rumah tangga.”²⁹

Dari pernyataan pihak intern PT PLN (Persero) disimpulkan bahwa penyerahan barang modal yang dilakukan oleh suatu unit di PT PLN (Persero) baik itu merupakan penyerahan dari unit induk ke unit anaknya atau sebaliknya atau penyerahan antar unit anaknya maupun penyerahan yang dilakukan antar unit induk di lingkungan PT PLN (Persero), dimana menurut UU Nomor 18 Tahun 2000 pada Pasal 1A ayat 1 huruf f dianggap penyerahan BKP yang terutang PPN. Apabila dikaitkan dengan pernyataan **Tait** dalam bab sebelumnya mengenai *taxable activities*, seyogyanya penyerahan tersebut bukan merupakan penyerahan yang dapat dikenakan pajak karena tidak memenuhi beberapa persyaratan yaitu

²⁹ Hasil wawancara dengan Bapak Dadang Arief, Manajer Pengelolaan Pajak, 2 Desember 2008 Pukul 13.25 wib.

continuity, value, intra versus intertrude, profit dan *apperance of business*, tetapi hanya memenuhi persyaratan saja yaitu *Active Control*, dimana hal ini memang harus dilakukan oleh suatu unit di lingkungan PT PLN (Persero) untuk mencatat dan melaporkan pengadaan dan pengaturan barang dan jasa ke pencatatan akuntansi berdasarkan pedoman yang dibuat oleh PLN Holding.

Dari tinjauan ini, dapat dikatakan bahwa penyerahan barang modal yang dilakukan oleh suatu unit PT PLN (Persero) di lingkungan internnya atau antar unit yang lain di lingkungan PT PLN (Persero) Holding termasuk dalam kriteria “di luar lingkungan perusahaan atau pekerjaan”. Hal ini dibenarkan oleh pihak dari kalangan akademis yang berpendapat sebagai berikut :

“Secara konsep bukan DPP nilai lain yang keliru tapi justru Pasal 1A ayat 1 huruf f UU PPN, itu pasal yang keliru, tidak memperhatikan peraturan yang setingkat dengannya dimana peraturan tersebut belum diubah atau dihapus berarti masih berlaku, jadi tidak bisa seenaknya membuat aturan yang baru walau dengan alasan untuk *ekstensifikasi* pajak sekalipun. Kenapa ? bila terdapat aturan terbaru tetapi aturan lama belum diubah atau dihapus, padahal mengatur hal yang sama, maka hal ini akan membingungkan masyarakat Wajib Pajak, akan timbul pertanyaan, kok bertentangan? Mungkin fiskus akan beranggapan loh ini kan UU ya harus dilaksanakan, jadi seakan-akan ketentuan ini menenggelamkan aturan sebelumnya yang seharusnya masih berlaku Tadi saya sebutkan tentang DPP nilai lain atas transaksi dalam Pasal 1A adalah nilai jual atau penggantian setelah dikurangi laba kotor, dan itu digunakan untuk penyerahan barang dagangan, bukan untuk barang modal yang diserahkan antar unit PLN. DPP itupun saya katakan tidak keliru tapi salah kaprah, mengapa ? Seharusnya kata “penggantian” tersebut tidak ada, karena yang diatur adalah BKP bukan JKP.”³⁰

Maksud pendapat di atas adalah prinsip *economic activities* atau “dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan” dalam perkembangan UU PPN dan seterusnya masih tetap diterapkan, yaitu tertuang dalam memori penjelasan Pasal 4 huruf a, walaupun rumusan ini sempat mengalami perubahan menjadi “dalam kegiatan usaha atau pekerjaan” pada UU PPN Tahun 2000, namun tidak seperti dalam UU PPN Tahun 1984, prinsip ini kemudian tidak lagi secara tersurat diterangkan pada Pasal 4 tentang objek PPN dalam UU PPN Tahun 1994 dan Tahun 2000.

Dalam bab sebelumnya, telah disebutkan perlakuan perpajakan atas penyerahan asset di beberapa negara di luar Indonesia. Dari penjelasan-penjelasan

³⁰ Hasil wawancara dengan Bapak Untung Sukardji, Widyaswara Pusdiklat Pajak, 7 November 2008 Pukul 14.10 wib.

mengenai hal tersebut, negara-negara yang termasuk dalam negara-negara di Eropa, penyerahan yang dilakukan adalah penyerahan dalam rangka bisnis atau penyerahan dengan tujuan untuk dijual. Terutangnya VAT atas transaksi tersebut apabila *taxable person* bersangkutan mengalihkan aktiva tersebut dan dia telah mendapatkan manfaat pengkreditan pajak masukan (*input tax*) secara penuh ataupun sebagian. Sehingga dapat dikatakan sebaliknya VAT tidak akan dikenakan apabila *taxable person* tidak mengkreditkan pajak masukan (*input tax*) atas pembelian atau perolehan lainnya ataupun impor aktiva yang dialihkan tersebut (termasuk perolehan dari penyerahan antar cabang atau pemakaian sendiri)

E. Pengaruh Pengean PPN Atas Penyerahan Barang Modal Antar Unit Terhadap Cost Of Taxation Di PT PLN (Persero)

Permasalahan yang terjadi berupa perbedaan pendapat antara unit PT PLN (Persero) selaku wajib pajak dengan pemeriksa pajak mengenai pengenaan PPN atas penyerahan barang modal yang dilakukan di beberapa unit-unit PT PLN (Persero) seperti yang telah di bahas dalam bab sebelumnya, disebabkan pada awalnya pemerintah sebagai perumus kebijakan tidak secara jelas menentukan barang-barang yang dikenakan PPN dan tidak mengatur secara jelas dalam merumuskan transaksi-transaksi yang dapat dikategorikan sebagai penyerahan BKP terutang PPN. Seperti halnya dalam ketentuan penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau antar cabang seperti yang diatur dalam Pasal 1A angka 1 huruf f UU PPN, tidak merumuskan secara jelas apakah transaksi penyerahan BKP tersebut merupakan *taxable supplies*, seperti jual beli dan berbagai bentuk penyerahan BKP yang mengakibatkan terjadinya pengalihan hak atas suatu BKP atau *internal supplies* seperti penyerahan antar cabang dan pemakaian sendiri, tidak serta merta akan langsung menjadi *taxable supplies*.

Di satu sisi, pemerintah mempunyai kepentingan untuk mengamankan penerimaan PPN dan sebagai usaha untuk meminimalkan *tax evasion*. Seperti yang telah dikemukakan oleh pihak DJP sebelumnya mengenai perlakuan PPN atas transaksi penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan BKP antar cabang adalah sebagai perluasan cakupan dan sebagai

pengamanan penerimaan PPN. Ketentuan ini untuk mencegah kebocoran penerimaan negara atau untuk menangkal kemungkinan penyalahgunaan ketentuan UU yang dapat berakibat persaingan tidak sehat. Mereka yang tidak mempunyai maksud baik dapat dengan mudah menyatakan barang dagangan atau barang yang tujuan semula sebenarnya untuk diperdagangkan sebagai barang modal ketika dipindahtangankan sehingga tidak dikenakan PPN. Dengan kata lain usaha pemerintah tersebut melalui ketentuan ini adalah untuk menjadikan *internal supplies* sebagai objek PPN.

Tetapi usaha ini tidak selalu transaksi *internal supplies* akan menaikkan penerimaan negara, bahkan hal ini justru akan menyebabkan beban administrasi bagi wajib pajak dan menyebabkan distorsi, jika kebijakan ini dikaji secara komprehensif. Transaksi penyerahan antar cabang dapat menjadi halangan bagi perusahaan yang akan mengembangkan usahanya atau melakukan restrukturisasi usaha padahal hal ini tidak akan terjadi bila saja pemerintah sebagai perumus kebijakan lebih seksama dalam mengkaji setiap kebijakan agar benar-benar mempertimbangkan pengaruh jangka panjang, efek psikologis yang diakibatkan beban administrasi yang berlebihan dan beban pajak (*cost of taxation*) yang sangat besar bagi suatu perusahaan.

Dalam UU PPN yang pertama kali diberlakukan, penyerahan antar cabang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP. Ketentuan sebenarnya sangat tepat bagi perusahaan seperti PT PLN (Persero) yang mempunyai lebih dari 250 cabang di seluruh Indonesia dan penyerahan antar cabang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP yang dikenakan PPN maka beban administrasi yang harus dilakukan oleh PT PLN (Persero) akan semakin besar saja, dan ini akan bertentangan dengan permintaan pemerintah sebagai pengawas atau pemegang saham sebesar 100% di PT PLN (Persero) agar PT PLN (Persero) melakukan efisiensi dan efektivitas dalam kegiatan operasionalnya. Sebagai contoh dapat kita dalam lampiran neraca per unit PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang per 30 September 2008, terdapat data di bulan Agustus 2008 adanya penyerahan aktiva dari kantor distribusi sebagai unit induk ke unit anaknya yaitu PT PLN (Persero) Area Pelayanan Cikokol sebesar Rp. 3.868.233.057,-. Misalkan nanti pada bulan Juni 2010, fiskus mengadakan pemeriksaan pajak di

Kantor distribusi dan unit anaknya di bulan , maka penyerahan aktiva sebesar tersebut oleh pemeriksa di dalam laporan hasil pemeriksaannya merupakan obyek yang dikenakan PPN sehingga pihak Kantor Distribusi PT PLN (Persero) ditetapkan adanya kurang bayar PPN sebesar 10% dari nilai penyerahan tersebut, dan akan ditetapkan kurang bayar dengan rincian sebagai berikut :

DPP PPN	=	Rp. 3.868.233.057,-	
PPN	:	10% x Rp. 3.868.233.057,-	= Rp. 386.823.305,-
Sanksi bunga	:	2% x 22 x Rp. 386.823.305,-	= Rp. 170.202.254,-
Pasal 13 ayat (2)			————— (+)
Jumlah yang ditagih dalam SKPKB	=	Rp. 557.025.559,-	

Dari perhitungan di atas, atas penyerahan antar cabang yang dilakukannya, PT PLN (Persero) Distribusi Jakarta Raya dan Tangerang, dimana dimaksudkan sebelumnya bahwa penyerahan tersebut tidak menimbulkan nilai tambah, akan menanggung *cost of taxation* sebesar Rp. 557.025.559,- ditambah biaya-biaya yang harus dikeluarkan ketika menghadapi pemeriksaan (baik dalam bentuk yang *tangible* seperti biaya-biaya dalam mendampingi pemeriksa pajak dan biaya administrasi lainnya dalam pembuatan tanggapan atas laporan hasil pemeriksaan, maupun biaya yang *intangible* seperti waktu yang dibutuhkan untuk menghadapi pemeriksaan dan mempersiapkan bukti-bukti pendukung maupun perasaan stress yang diakibatkannya. Perhitungan tersebut di atas hanya untuk satu penyerahan dari suatu unit PT PLN (Persero) saja, bagaimana dengan unit PT PLN (Persero) lainnya di seluruh Indonesia yang melakukan penyerahan dari induk ke anaknya atau antar unit dengan nilai yang lebih tinggi dari jumlah penyerahan di atas, tentunya *cost of taxation* yang dipikul oleh PT PLN (Persero) akan semakin besar dan merupakan beban yang semakin berat karena sekaligus mengemban tugas dari pemerintah untuk menjaga kehandalan listrik di seluruh Indonesia.

F. Penyerahan Barang Modal Antar Unit Di PT PLN (Persero) Ditinjau Dari Ketentuan Pasal 16D UU PPN Tahun 2000 Dan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001

Dalam UU PPN Tahun 1994, salah satu rumusan yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP yang diatur dalam Pasal 1 huruf d sub 2 adalah

pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan. Apabila ditelusuri dalam memori penjelasan Pasal 1 huruf d sub 2 tersebut, dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan perusahaan atau bagian-bagiannya adalah aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk dijual. Pemindahtanganan sebagian atau seluruh perusahaan, atau dengan kata lain pemindahtanganan yang menurut tujuan semula tidak untuk dijual, bukan merupakan penyerahan BKP sehingga tidak dikenakan PPN. Hal ini dikarenakan pemindahtanganan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk dijual dipandang tidak dilakukan di dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan pengusaha, seperti dijelaskan dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat 1 huruf a UU PPN 1984. Tidak dikenakannya PPN atas penyerahan aktiva yang tujuan semula tidak untuk dijual tersebut konsisten dengan prinsip *economic activities* atau dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan yang diterapkan dalam UU PPN 1984. Penerapan prinsip *economic activities* atau dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan dilakukan sesuai dengan definisi dari prinsip tersebut menurut UU PPN 1984 sendiri.

Pemindahtanganan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan bukan merupakan penyerahan yang dikenakan PPN. Sehingga tidak terdapat Pajak Keluaran atas keluaran tersebut. Di lain sisi, Pajak Masukan yang telah dibayar pada saat perolehan aktiva tersebut sesuai dengan sistem pengkreditan telah dikreditkan seluruhnya dan sudah dilaporkan sebagai kredit pajak pada SPT Masa PPN. Barang modal (yang merupakan cakupan dari aktiva) sebagai masukan dalam proses produksi atau distribusi barang atau jasa oleh PKP, keluarannya adalah berupa nilai penyusutan yang secara bertahap menyatu di dalam keseluruhan keluaran yaitu nilai jual barang dan jasa yang diproduksi atau didistribusikan dengan menggunakan barang modal tersebut. Sebagai bagian dari keseluruhan keluaran, maka nilai barang modal pada akhirnya turut menjadi bagian dari nilai dasar penghitungan pajak keluaran. Selama barang modal tersebut digunakan untuk menghasilkan keluaran hingga habis masa penyusutannya, maka pengkreditan pajak atas masukan yang terjadi dahulu sudah sesuai dengan sistem pengkreditan.

Penyerahan barang modal yang dilakukan oleh unit-unit PT PLN (Persero) bertujuan produktif yaitu untuk mendukung proses produksi dalam menghasilkan

listrik. Di dalam ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah terdapat beberapa kali perubahan, terakhir menjadi PP No.31 Tahun 2007, listrik merupakan salah satu BKP tertentu bersifat strategis yang mendapat pemberian insentif PPN dibebaskan oleh pemerintah. Sehingga barang modal berupa material yang diadakan baik itu melalui pembelian di dalam negeri atau pembelian dari luar negeri maka untuk dipakai secara langsung dalam menghasilkan listrik, barang modal berupa material tersebut mendapat fasilitas pembebasan pajak. Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 yang disebut sebagai barang modal adalah berupa mesin dan peralatan pabrik, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, tidak termasuk suku cadang, yang diperlukan dalam proses menghasilkan BKP oleh PKP yang menghasilkan BKP tersebut. Dalam peraturan pemerintah tersebut disebutkan pula bahwa listrik yang dikenakan PPN adalah hanya listrik yang dipergunakan untuk rumah tangga dengan daya lebih dari 6.600 watt. Pajak masukan atas perolehan BKP dan atau JKP sehubungan dengan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 yang dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan.

Dalam Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 disebutkan dalam hal BKP tertentu bersifat strategis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf (a) yang dibebaskan dari pengenaan PPN ternyata digunakan tidak sesuai dengan tujuan semula atau dipindahtangankan kepada pihak lain baik sebagian atau seluruhnya dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sejak saat impor dan atau perolehan, maka PPN yang dibebaskan wajib dibayar dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak BKP tersebut dialihkan penggunaannya atau dipindahtangankan. Pengadaan barang modal yang mendapat fasilitas pembebasan pajak seperti yang diatur dalam Pasal 16B angka 3 UU PPN Tahun 2000 dan PP Nomor 12 Tahun 2001, pajak masukannya tidak dapat dikreditkan sehingga bila pajak masukan tidak dapat dikreditkan maka bilamana suatu unit induk PT PLN (Persero) melakukan penyerahan kepada unit anaknya, maka penyerahan barang modal tersebut seharusnya tidak dikenakan PPN.

Kejadian yang terjadi di lapangan adalah pihak pemeriksa pajak menganggap penyerahan yang dilakukan unit PT PLN (Persero) tersebut adalah

merupakan penyerahan BKP yang terutang PPN dengan mengacu kepada Pasal 1A angka 1 huruf f dan Pasal 4 UU PPN. Hal ini sangat memberatkan PT PLN (Persero) karena seharusnya pihak pemeriksa pajak telah mengetahui bahwa PT PLN (Persero) sebagai perusahaan milik negara dengan hasil produksinya berupa listrik yang sebagian besar dibutuhkan oleh masyarakat baik itu untuk rumah tangga (selain daya di atas 6.600 watt) dan industri. Seyogyanya pemeriksa pajak menetapkan PPN yang kurang dibayar dari penyerahan barang modal antar unit di PT PLN (Persero) apabila unit PT PLN (Persero) yang melakukan pengadaan barang modal tersebut mengalihkan kembali barang modal tersebut ke pihak lain di luar PT PLN (Persero) sebelum jangka waktu 5 tahun atau hanya mengenakan bagian dari barang modal tersebut yang digunakan hanya untuk menghasilkan listrik untuk rumah tangga dengan daya 6.600 watt saja, karena listrik selain peruntukkan dan daya tersebut, penyerahan barang modal tidak dikenakan PPN. Hal ini memang menyulitkan pemeriksa pajak untuk memastikan nilai dari barang modal tersebut yang digunakan untuk menghasilkan listrik untuk rumah tangga dengan daya 6.600 watt dan mana yang selain itu, tetapi hal inilah yang merupakan suatu cara yang adil bagi wajib pajak untuk mendapatkan kepastian dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya.