



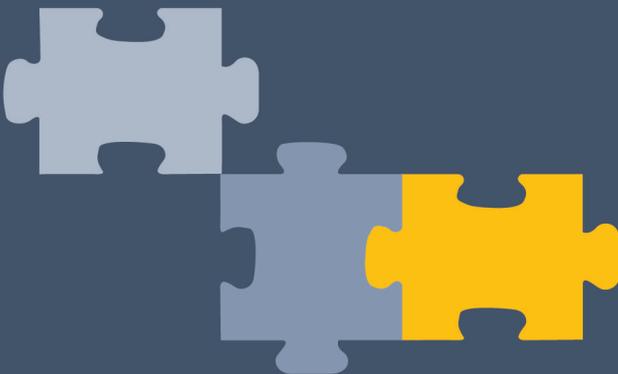
UNIVERSITAS  
ISLAM  
INDONESIA

---

Buku 1

# Isu Kontemporer Perpajakan Berbasis Studi Kasus di Indonesia

---





# Isu Kontemporer Perpajakan Berbasis Studi Kasus di Indonesia

## Penulis:

Dekar Urumsah, Drs., S.Si., M. Com (IS), Ph.D.

Umi Sulistiyanti, S.E., M.Acc., Ak.

Anis Al Rosjidi, S.E., M.Sc

Penerbit:



**UNIVERSITAS  
ISLAM  
INDONESIA**

2022

# Isu Kontemporer Perpajakan Berbasis Studi Kasus di Indonesia

Penulis: Dekar Urumsah, Drs., S.Si., M. Com (IS), Ph.D.

Umi Sulistiyanti, S.E., M.Acc., Ak.

Anis Al Rosjidi, S.E., M.Sc

©2022 Penulis

Hak cipta dilindungi Undang-Undang.

Dilarang memperbanyak atau memindahkan seluruh atau sebagian isi buku ini dalam bentuk apapun, baik secara elektronik ataupun mekanik termasuk memfotokopi, tanpa izin dari Penulis.

Ukuran : 16 cm x 23 cm

Jumlah Halaman: xii + 112

Cetakan I

Agustus 2022 M / Muharram 1444 H

ISBN : 978-602-450-760-2

E-ISBN : 978-602-450-761-9 (PDF)

Penerbit:



**UNIVERSITAS  
ISLAM  
INDONESIA**

Kampus Terpadu UII

Jl. Kaliurang Km 14,5 Yogyakarta 55584

Tel. (0274) 898 444 Ext. 2301; Fax. (0274) 898 444 psw 2091

<http://library.uui.ac.id/penerbit/>; e-mail: [penerbit@uui.ac.id](mailto:penerbit@uui.ac.id)

Anggota IKAPI, Yogyakarta

# PRAKATA

Puji dan syukur kami panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa karena berkat hidayahnya buku modul ini akhirnya dapat diselesaikan. Buku ini merupakan buah pemikiran dari team kecil hasil kolaborasi antara dosen, mahasiswa, dan alumni Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Islam Indonesia.

Buku ini bertujuan memberikan ilustrasi bahwa untuk memahami fenomena yang ada disekitar bisa dilakukan dengan visualisasi membentuk alur, gambar, ataupun mindmap. Visualisasi memberi banyak keunggulan dalam memahami suatu fenomena, karena memberikan gambaran jelas dan terstruktur. Fenomena perpajakan seperti misal transfer pricing, sengketa, dan banding merupakan sedikit contoh kasus perpajakan yang rumit untuk dipahami. Sementara kasus-kasus tersebut adalah hal yang biasa ditemui oleh pembelajar pajak. Hal ini tentu memberi tantangan tersendiri untuk memahami kasus perpajakan yang rumit dan sangat mungkin membutuhkan multidisiplin ilmu.

Buku ini hadir menyajikan fenomena perpajakan dalam bentuk visualisasi, agar pembaca bisa memahami bahkan untuk fenomena yang rumit sekalipun dapat menjadi jelas dengan konsep visualisasi dalam buku ini. Buku ini disusun dari berbagai macam sumber literatur, kajian para expertis perpajakan, dan putusan pengadilan agar lebih komprehensif.

Dalam kesempatan ini kami mengucapkan terimakasih kepada para kontributor penulis yaitu Amaliah Fahrani Raju, Ari Pratama, Elsi Narulita Ikawati, Laif Kumalasari, Muhammad Faridtaqy, Rafi'i Habib Al Rasyid, Rahmadani Ningtyas Sekar Putri dan Rizke Nofitriyeni yang telah berkenan menyumbangkan waktu dan pemikirannya untuk buku ini.

Akhir kata semoga buku ini dapat memberikan manfaat bagi para pembaca. Saran dan kritik membangun dari para pembaca tentunya akan sangat kami harapkan agar menjadi perbaikan bagi buku ini dikemudian hari.

Yogyakarta, 1 Juli 2022

## **Editor,**

Dekar Urumsah, Drs., S.Si., M. Com (IS)., Ph.D.

Umi Sulistiyanti, S.E., M.Acc., Ak.

Anis Al Rosjidi, S.E., M.Sc



# DAFTAR ISI

PRAKATA.....	v
Daftar Isi .....	vii
Daftar Tabel .....	xi
Daftar Gambar.....	xii
<b>Bab 1  Transfer Pricing .....</b>	<b>1</b>
1.1 Transfer Pricing: Konsep dan Praktis .....	1
1.2 Perusahaan Multinasional dan <i>Transfer Pricing</i> .....	2
1.3 Konsep Arm Length Principal Dalam Pajak .....	3
1.3.1 Arm's Length Principle .....	3
1.3.2 Analisis Kesebandingan dan Data Pembanding .....	3
1.4 Ragam dan Aspek Pemilihan Metode Transfer Pricing .....	4
1.5 Aspek Hukum <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia .....	6
1.6 Prosedur Pemeriksaan <i>Transfer Pricing</i> .....	7
1.7 Studi Kasus: Sengketa <i>Transfer Pricing</i> Perusahaan Multinasional.....	8
1.7.1 Kenapa Terjadi Sengketa? .....	9
1.7.2 Skema <i>Transfer Pricing</i> PTPL .....	10
1.7.3 Bagaimana Memaknai Beneficial Owner .....	12
1.7.4 DJP Kalah Dalam Sengketa.....	13
<b>Bab 2  Perubahan Status Perusahaan .....</b>	<b>15</b>
2.1 Perubahan Status Perusahaan Sebagai Strategi .....	15
2.2 Konsep Dasar Penggabungan Perusahaan (Merger, Akuisisi, dan Konsolidasi).....	16
2.2.1 Merger (Penggabungan Usaha) .....	16
2.2.2 Akuisisi .....	17
2.2.3 Konsolidasi .....	18
2.3 Landasan Hukum .....	18
2.4 Aspek Perpajakan Penggabungan Usaha .....	20
2.4.1 Isu Pajak Penggabungan Usaha di Indonesia (Metode <i>by Purchase &amp; Polling of Interest</i> ).....	20
2.4.2 Pajak Penghasilan Atas Penjualan Harta.....	21
2.4.3 Pajak Penghasilan Final Atas Pengalihan Aktiva Tanah dan Bangunan .....	22

2.4.4	Tidak Dikenakan PPN .....	22
2.4.5	BPHTB Atas Pengalihan Hak Milik .....	22
2.4.6	Perlakuan Pajak Masukan Setelah Merger .....	23
2.4.7	Angsuran PPH Pasal 25.....	23
2.4.8	Penghapusan NPWP .....	23
2.5	Aspek Pemeriksaan Pajak Atas Perubahan Status Perusahaan.....	23
2.6	Studi Kasus: Sengketa Penjualan Divisi Usaha .....	25
2.6.1	Skema Kompleks Penjualan Disivi Usaha .....	25
2.6.2	Keputusan Majelis Hakim.....	30
<b>Bab 3 </b>	<b>Pajak Atas Penilaian Kembali.....</b>	<b>33</b>
3.1	Pendahuluan (Latar Belakang Masalah).....	33
3.2	Konsep Revaluasi Aset.....	34
3.3	Manfaat Melakukan Revaluasi Aktiva Tetap .....	35
3.4	Landasan Hukum .....	36
3.5	Aspek Perpajakan.....	37
3.6	Aspek Pemeriksaan.....	38
3.7	Studi Kasus .....	39
<b>Bab 4 </b>	<b>Keberatan .....</b>	<b>47</b>
4.1	Pendahuluan.....	47
4.2	Landasan Hukum .....	48
4.2.1	Dasar Hukum Pengenaan Saat Tahun Berjalan.....	49
4.3	Pengajuan Keberatan .....	49
4.3.1	Keberatan Yang Dapat di Ajukan .....	50
4.4	Konsekuensi Atas Keputusan Keberatan.....	50
4.5	Pencabutan Pengajuan Keberatan .....	51
4.6	Peninjauan Kembali.....	51
4.7	Studi Kasus: Sengketa Pajak Kurang Bayar.....	51
<b>Bab 5 </b>	<b>Banding .....</b>	<b>59</b>
5.1	Pendahuluan.....	59
5.2	Landasan hukum .....	60
5.3	Tata Cara Penyelesaian Banding .....	60
5.3.1	Pengajuan Banding.....	60
5.3.2	Pemeriksaan .....	61
5.3.3	Proses Penyelesaian .....	62
5.4	Hak-Hak Pemohon Banding .....	63
5.5	Pencabutan Banding.....	64

5.6	Peninjauan Kembali.....	65
5.7	Studi Kasus: Banding Pajak Kurang Bayar .....	65
<b>Bab 6</b>	<b>Pajak Daerah - Pajak Bumi dan Bangunan.....</b>	<b>73</b>
6.1	Pendahuluan.....	73
6.2	Landasan Hukum .....	73
6.3	Objek Pajak dan Bukan Objek Pajak .....	73
6.4	Subjek dan Tarif .....	74
6.5	Dasar Pengenaan dan Cara Perhitungan PBB Terutang .....	75
6.6	Studi Kasus: Sengketa Pajak Bumi Bangunan Perusahaan Perkebunan .....	75
	6.6.1 Permulaan Sengketa.....	76
	6.6.2 Proses di Pengadilan Pajak.....	77
<b>Bab 7</b>	<b>Pajak Daerah - Retribusi Daerah .....</b>	<b>79</b>
7.1	Pendahuluan: Retribusi Daerah .....	79
7.2	Retribusi Daerah: Definisi dan Perbedaannya Dengan Pajak Daerah .....	80
	7.2.1 Definisi Retribusi Daerah.....	80
	7.2.2 Perbedaan Retribusi Daerah Dengan Pajak Daerah.....	81
7.3	Peranan Retribusi Daerah: Fungsi dan Dampaknya .....	82
7.4	Dasar Hukum Retribusi Daerah .....	82
7.5	Aspek Pajak: Jenis-Jenis Retribusi Daerah .....	83
	7.5.1 Retribusi Jasa Umum.....	83
	7.5.2 Retribusi Jasa Usaha .....	84
	7.5.3 Retribusi Perizinan Tertentu .....	84
7.6	Perhitungan Tarif dan Pemungutan .....	85
	7.6.1 Penetapan Tarif Retribusi Daerah.....	85
	7.6.2 Perhitungan Retribusi Daerah.....	86
	7.6.3 Tata Cara Pemungutan Retribusi Daerah.....	86
7.7	Aspek Pemeriksaan dan Pengawasan Retribusi Daerah.....	86
7.8	Studi Kasus: Penerapan Perda Kabupaten Bantul dalam Penyediaan Tempat Parkir di Tepi Jalan Umum.....	87
	7.8.1 Peraturan Tentang Penyediaan Tempat Parkir di Tepi Jalan Umum Kabupaten Bantul .....	87
	7.8.2 Permasalahan Penyelenggaraan Parkir di Tepi Jalan Umum Kabupaten Bantul .....	88
<b>Bab 8</b>	<b>Pajak Hotel dan Pajak Restoran .....</b>	<b>93</b>
8.1	Pendahuluan.....	93
	8.1.1 Definisi Pajak Hotel Dan Restoran .....	94

8.2	Dasar Hukum Pelaksanaan Pemungutan Pajak Hotel dan Pajak Restoran .....	96
8.3	Aspek Perpajakan Pajak Hotel dan Pajak Restoran .....	97
8.3.1	Dasar Pengenaan, Tarif dan Cara Perhitungan Pajak ...	97
8.3.2	Sistem Pendaftaran Wajib Pajak Daerah .....	99
8.3.3	Sistem Pembayaran, Pelaporan dan Ketetapan Pajak Daerah .....	100
8.3.4	Penagihan dan Penghapusan Piutang Pajak Daerah .....	101
8.3.5	Keberatan dan Banding Pajak Daerah .....	104
8.4	Aspek Pemeriksaan .....	107
8.4.1	Pemeriksaan Pajak Hotel .....	109
8.4.2	Pemeriksaan Pajak Restoran .....	110
8.5	Studi Kasus: Pemberian Cuma-Cuma Hotel .....	110
8.5.1	Kenapa <i>Compliment</i> Dikenakan Pajak Hotel? .....	110
8.5.2	Mengapa Sering Menjadi Temuan Pemeriksaan? .....	111
8.5.3	Kasus Lainnya Pajak Hotel.....	111
	<b>Daftar Pustaka .....</b>	<b>113</b>
	<b>Lampiran.....</b>	<b>117</b>



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Trace Penerbitan Obligasi .....	10
Tabel 6.1 Tabel Perbedaan Luas PBB Sebelum dan Sesudah Mengajukan Keberatan .....	77
Tabel 6.2 Perbandingan Putusan Awal, Setelah Keberatan, dan Setelah Banding .....	78
Tabel 7.1 Perbedaan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah .....	81

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Ilustrasi Studi Kasus Sengketa <i>Transfer Pricing</i> PTPL .....	11
Gambar 2.1 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Sebelum Akuisisi.....	26
Gambar 2.2 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Setelah Mendirikan <i>Joint Venture</i> .....	27
Gambar 2.3 Ilustrasi Saat Pengakuisisian Unit Usaha.....	28
Gambar 2.4 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Pasca Akuisisi.....	29
Gambar 5.1 Ilustrasi Banding Pajak.....	71
Gambar 6.1 Ilustrasi Sengketa PBB PT.XXX.....	76
Gambar 7.1 Alur Penyelesaian Permasalahan Pelaporan Hasil Retribusi Parkir Kabupaten Bantul.....	90
Gambar 8.1 Alur dan Jangka Waktu Penagihan Pajak Daerah Dengan Surat Paksa .....	103

# Bab 1

## Transfer Pricing

Rafi'i Habib Al Rasyid

### 1.1 Transfer Pricing: Konsep dan Praktis

Multinasional Enterprise (MNE) adalah sebuah perusahaan yang mengelola produksi atau memberikan jasa di lebih dari satu negara. Beberapa perusahaan multinasional yang sangat besar beroperasi dengan anggaran yang melebihi *gross domestic income* suatu negara. Perusahaan multinasional dapat memiliki pengaruh yang kuat dalam ekonomi lokal, dan bahkan ekonomi dunia, dan memainkan peran penting dalam hubungan Internasional dan globalisasi. Perusahaan multinasional dengan operasinya yang lintas batas, mereka mampu memanipulasi harga dan keuntungan dan membatasi masuknya pesaing potensial melalui pengaruh dominan yang mereka ciptakan.

Sebagai akibat dari operasinya yang lintas batas diantara “mereka” ada konsekuensi yang harus ditanggung yaitu transfer pricing. *Transfer pricing* timbul jika ada transaksi yang terjadi antar pihak yang berelasi. Pihak berelasi tersebut bisa berupa anak perusahaan, joint venture, atau cabang perusahaan. *Transfer pricing* sendiri berkaitan dengan penentuan harga wajar sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau disebut sebagai *arm's length principle* bagi perusahaan yang berafiliasi (Darussalam et al, 2013).

Mulanya, *transfer pricing* adalah sebuah istilah dalam akuntansi manajemen yang diartikan sebagai harga yang diterapkan atas penyerahan barang atau jasa antar divisi/departemen di dalam suatu perusahaan dengan tujuan untuk mengukur kinerja dari masing-masing divisi/departemen tersebut. Dari sudut pandang akuntansi Mangoting (2000) mendefinisikan *Transfer pricing* sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*).

Dari sisi perpajakan *Transfer pricing* menurut PMK No. 22 Tahun 2020 didefinisikan sebagai harga dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Dapat disimpulkan jika dari sisi konsep *transfer pricing* dapat dikatakan sebagai

sesuatu yang netral walaupun istilah *transfer pricing* terkadang dikonotasikan dengan sesuatu yang tidak baik atau sering disebut sebagai *abuse of transfer pricing*. *Abuse of transfer pricing* diartikan sebagai suatu pengalihan penghasilan dari sebuah perusahaan dalam suatu negara dengan tarif pajak yang lebih tinggi ke perusahaan lain dalam satu grupnya di negara lain dengan tarif pajak yang lebih rendah sehingga mengurangi total beban pajak group perusahaan tersebut.

Konotasi tersebut sah saja mengingat, *transfer pricing* pada praktiknya dapat digunakan sebagai salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber-sumber daya yang terbatas (Permatasari, 2004). Menurut Mangoting (2000) bila dicermati *transfer pricing* dapat saja menyimpang secara signifikan dari harga yang disepakati sehingga *transfer pricing* sering dikaitkan dengan suatu rekayasa harga secara sistematis yang ditujukan untuk mengurangi laba yang nantinya akan mengurangi jumlah pajak atau bea dari suatu negara. Adanya skema tersebut tentunya akan memberi dampak yang merugikan pada penerimaan pajak suatu negara karena negara tidak bisa menarik pajak atas penghasilan yang “bergeser” akibat *transfer pricing*. Beberapa penelitian juga menyimpulkan jika skema *transfer pricing* sering digunakan perusahaan untuk mengelabui kewajiban perpajakannya (Mangoting, 2000; Permatasari, 2004; Nurhayati, 2013).

## **1.2 Perusahaan Multinasional dan Transfer Pricing**

Sebuah kasus yang menarik terjadi beberapa waktu lalu berkaitan dengan skema transfer pricing perusahaan multinasional. Sebagaimana dikutip dari artikel Gatra.com (2012) berjudul “Skandal Pajak Juragan Kopi” Starbucks ketahuan tidak membayar pajak selama tiga tahun, meski terus mengeruk keuntungan. Laporan investigasi yang dibuat Reuters mengungkapkan banyak kontradiksi antara laporan petinggi Starbucks kepada otoritas pajak Inggris dan kepada investornya di Amerika Serikat. Menurut Reuters, untuk bisa terus mengaku rugi, Starbucks harus bisa secara legal memindahkan keuntungan ke luar negeri.

Taktik yang digunakan yaitu skema offshore licensing yang berkaitan dengan hak kekayaan intelektual. Starbucks Inggris misalnya tidak memiliki hak kekayaan intelektual atas desain, resep, atau logo Starbucks. Hak kekayaan intelektual itu dipegang sebuah perusahaan asal Belanda bernama Starbucks Coffee EMEA BV sehingga setiap tahun Starbucks Inggris mentransfer keuntungan ke Belanda atas nama “biaya lisensi”. Oleh Starbucks Coffee EMEA

BV, pemasukan dari Inggris itu dikategorikan sebagai “royalti”, yang dikenai pajak sangat kecil berdasarkan peraturan pajak Belanda.

Taktik lain yang digunakan Starbucks adalah berkaitan dengan pembelian biji kopi. Starbucks Inggris membeli biji kopi dari sebuah unit Starbucks lain yang berkantor di Swiss. Karena itu, tiap tahun mereka mentransfer banyak uang ke cabang Swiss untuk “biaya pembelian”. Oleh unit Starbucks Swiss, uang itu dikategorikan sebagai “penjualan komoditas”, yang berdasarkan peraturan pajak Swiss hanya dikenai pajak 2%.

### **1.3 Konsep Arm Length Principal Dalam Pajak**

#### **1.3.1 Arm’s Length Principle**

Arm’s length Principle adalah prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus sama / sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa yang menjadi pembanding. Menurut pasal 18 ayat (3) Undang-undang PPh, DJP berhak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan utang sebagai dasar untuk menghitung besarnya Penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independent.

#### **1.3.2 Analisis Kesebandingan dan Data Pembanding**

Terdapat 2 jenis data pembanding, yaitu pembanding external dan pembanding internal. Jika suatu perusahaan memiliki 2 data pembanding (eksternal dan internal) maka yang diutamakan adalah data pembanding internal. Analisis kesebandingan adalah untuk menentukan metode *transfer pricing* dan memilih data pembanding yang akan digunakan. Analisis kesebandingan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

1. Yang dimaksud sebanding adalah tidak terdapat perbedaan kondisi yang material/signifikan yang dapat memengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan, terdapat perbedaan kondisi, namun dapat dilakukan penyesuaian.

2. Jika terdapat data internal, maka yang digunakan adalah data internal
3. Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian (TP Documentation), biasanya untuk yang nilainya lebih dari 10 Miliar.

Faktor-faktor yang menentukan kesebandingan antara lain:

1. Karakteristik produk / jasa
2. Analisis fungsi, asset dan risiko
3. Ketentuan Kontrak
4. Keadaan Ekonomi
5. Strategi Bisnis

#### 1.4 Ragam dan Aspek Pemilihan Metode Transfer Pricing

Peraturan tentang *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menentukan kembali besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (*arm's length principle*) dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya. Setiawan dalam working papernya memaparkan metode penentuan harga wajar beserta contohnya sebagai berikut:

##### a. Metode perbandingan harga (Comparable Uncontrolled Price/CUP)

Metode ini membandingkan harga transaksi dari pihak yang ada hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (pembanding independen), baik itu internal CUP maupun eksternal CUP. Metode ini sebenarnya merupakan metode yang paling akurat, tetapi yang sering menjadi permasalahan adalah mencari barang yang benar-benar sejenis. Contoh penerapan:

PT ABC menyerahkan penjualan barang X kepada afiliasinya PT Y dengan harga franko tujuan Rp10.000.000. Di saat yang sama PT ABC juga menjual barang X kepada pihak ketiga PT KLM dengan harga franko pabrik Rp10.000.000 dan biaya pengangkutan dan asuransi Rp500.000. Dengan metode CUP harga jual wajar barang X dari PT ABC kepada PT Y adalah  $Rp10.000.000 + Rp500.000 = Rp10.500.000$ .

**b. Metode Harga Penjualan Kembali (Resale Price Method/RPM)**

Metode ini digunakan dalam hal Wajib Pajak bergerak dalam bidang usaha perdagangan, di mana produk yang telah dibeli dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa dijual kembali (*resale*) kepada pihak lainnya (yang tidak mempunyai hubungan istimewa). Harga yang terjadi pada penjualan kembali tersebut dikurangi dengan laba kotor (*markup*) wajar sehingga diperoleh harga beli wajar dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Contoh penerapan:

PT A menyerahkan barang kepada afiliasinya PT B dengan harga Rp10.000.000. PT B kemudian menyerahkan barang tersebut kepada pihak ketiga PT C (independen) dengan harga Rp20.000.000. Diketahui ternyata ada transaksi antara pihak independen, yaitu PT Z yang juga menyerahkan produk yang sejenis kepada PT Y dengan kenaikan harga jual (*markup*) 20%. Dengan demikian, harga jual yang wajar dari PT A kepada PT B adalah  $Rp20.000.000 - (20\% \times Rp20.000.000) = Rp16.000.000$ . Jadi, harga jual PT A terlalu rendah dari yang seharusnya karena ada transfer pricing.

**c. Metode Biaya-Plus (Cost Plus Method)**

Metode ini dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Umumnya digunakan pada usaha pabrikan. Contoh penerapan:

PT A memproduksi barang dengan biaya Rp500.000 dan menyerahkan barang tersebut kepada afiliasinya PT B dengan harga Rp900.000. PT Y juga memproduksi produk sejenis dengan biaya sebesar Rp600.000 dan menjualnya kepada PT Z (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp900.000. Dari penjualan PT Y terlihat bahwa persentase laba kotor dari biaya adalah sebesar  $30:60 = 50\%$ . Dengan cost-plus method, dapat diketahui bahwa harga wajar penjualan PT A ke PT B adalah:  $Rp500.000 + (50\% \times Rp500.000) = Rp750.000$ . Jadi, bisa dianggap bahwa harga beli PT B lebih mahal dari yang seharusnya dan dapat dikoreksi biayanya oleh kantor pajak.

**d. Metode Pembagian Laba (Profit Split Method/PSM)**

Metode ini dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai

Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dengan menggunakan Metode Kontribusi (*Contribution Profit Split Method*) atau Metode Sisa Pembagian Laba (*Residual Profit Split Method*).

**e. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method/TNMM*)**

Metode ini dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa lainnya.

## **1.5 Aspek Hukum *Transfer Pricing* di Indonesia**

Adanya peraturan yang spesifik diharapkan mampu mengatasi dan meminimalkan masalah-masalah yang timbul atas transaksi transfer pricing. Nurhayati (2013) merangkum aspek perundangan berkaitan dengan perlakuan perpajakan terhadap transaksi *transfer pricing* yaitu sebagai berikut:

Pasal 18 ayat (3) UU PPh, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan dan menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sesuai kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.

1. PER-43/PJ/2010, penerapan prinsip kewajaran dan kewajiban usaha (*arm's length price*) karena penentuan harga tidak wajar dengan melakukan analisis kesebandingan, menentukan metode *transfer pricing* yang tepat dan keharusan mendokumentasikan serta menyimpan buku dan catatan.
2. Pasal 18 ayat (1) UU PPh, Menteri Keuangan berwenang untuk menetapkan besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan (*debt to equity ratio/DER rule*).

3. Pasal 18 ayat (2) UU PPh, Menteri Keuangan berwenang untuk menetapkan saat diperolehnya deviden oleh WPDN atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek.
4. Pasal 18 ayat (3a) UU PPh, mengatur tentang kesepakatan harga transfer (*advance pricing agreement/APA*), yaitu kesepakatan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Keuntungan dari kesepakatan ini adalah memberi kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak serta tidak dilakukan koreksi bagi Wajib Pajak yang melakukan kesepakatan.
5. Kewajiban dokumen, pelaporan dan pembukuan *transfer pricing* (PP 80 Tahun 2007 Pasal 16 ayat (2), Pasal 19 PER 43/PJ/2010)
6. Perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*), melakukan pertukaran informasi dan melakukan *renegosiasi tax treaty*.
7. Pasal 9 ayat 1 huruf f UU PPh, Pengeluaran dengan jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan pada pemegang saham atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto.
8. Pemeriksaan transfer pricing, pedoman khusus pemeriksaan transfer pricing: Surat Edaran Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor: S-153/PJ.04/2010 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.7/1993

## 1.6 Prosedur Pemeriksaan *Transfer Pricing*

Pemeriksaan kasus *transfer pricing* pada praktiknya membutuhkan proses yang sangat panjang. Direktorat Jenderal Pajak harus memiliki surat keputusan pemeriksaan terlebih dahulu. Padahal untuk mendapatkan surat keputusan ini, Direktorat Jenderal Pajak harus memeriksa harga di negara asal barang. Terkait kasus-kasus *transfer pricing* yang terjadi di daerah, Direktorat Jenderal Pajak di pusat tidak bisa memeriksa langsung kasus-kasus yang terjadi. Kecuali jika kantor pajak di daerah meminta bantuan ke pusat, setelah itu Direktorat Jenderal Pajak pusat turun tangan dan membantu (Nurhayati, 2013).

## 1.7 Studi Kasus: Sengketa *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional

Pada perkembangnya skema *transfer pricing* juga diterapkan pada transaksi aset tak berwujud seperti paten, goodwill, dan bahkan terdapat juga sengketa *transfer pricing* berkaitan dengan konsultasi yang diberikan induk perusahaan pada anak perusahaan. Untuk studi kasus yang dibahas dalam tulisan ini adalah sengketa berkaitan dengan pembayaran bunga pinjaman intercompany loan yang terjadi antara salah satu BUMN (wajib pajak) yang ada di Indonesia melawan Direktorat Jendral Pajak (DJP).

Studi kasus pada Gambar 1.1 di ilustrasikan berdasarkan putusan pengadilan pajak (*tax court*) Putusan Nomor: Put-59881/PP/M.IIB/13/2015 dan putusan Mahkamah Agung Putusan Nomor 133/B/PK/PJK/2017. Jenis pajak yang menjadi sengketa adalah PPH pasal 26 dengan pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap Koreksi Positif Objek PPh Pasal 26 berupa bunga yang dibayarkan oleh BUMN tersebut kepada Wajib Pajak Luar Negeri yang berdomisili di Negara Belanda dengan nominal sengketa sebesar Rp1.081.112.049.765.

Secara sederhana sengketa ini berkuat pada penentuan siapa *Beneficial Owner* (BO) atau pemilik manfaat sebenarnya dari bunga obligasi yang menjadi objek pajak PPH pasal 26 tersebut.

*Beneficial Owner* telah lama menjadi isu utama dalam dunia perpajakan. *Beneficial Owner* (BO) merujuk pada individu atau kelompok yang menikmati manfaat dari sebuah kepemilikan meskipun hak atas suatu bentuk kepemilikan tersebut menggunakan nama orang lain. Dengan konsep tersebut *Beneficial Owner* seyogianya dimaknai secara substansi, namun pada praktiknya *Beneficial Owner* terkadang dimaknai secara normative dalam bentuk formal, yang ditandai dengan kepemilikan dokumen-dokumen sebagai bukti hukum atas suatu kepemilikan.

Dalam ilustrasi kasus berikut akan dijelaskan secara ringkas bagaimana para pihak yang bersengketa dalam hal ini WP, DJP, dan Pengadilan dalam memaknai *Beneficial Owner* sebagai bahan pembelajaran yang penting bagi kita pembaca bagaimana mendefinisikan *Beneficial Owner* sesuai dengan keperluan. Untuk dapat memahami ilustrasi dalam studi kasus ini terlebih dahulu diperkenalkan istilah berikut karena akan berkaitan dengan studi kasus secara keseluruhan

Investor	: individu atau kelompok yang menerima pembayaran bunga
MHBV	: anak perusahaan yang didirikan di negara Belanda
MFBV	: anak perusahaan MHBV yang didirikan di negara Belanda



PTPL	: BUMN yang berdiri di Indonesia (pemohon banding)
SKPKB	: surat ketetapan pajak kurang bayar
DJP	: direktorat jendral pajak (terbanding)
Pengadilan Pajak	: badan peradilan yang melaksanakan kehakiman perpajakan
Mahkamah Agung	: lembaga tinggi negara dalam sistem ketatanegaraan Indonesia
Obligasi	: instrument keuangan yang diterbitkan untuk berhutang
P3B	: Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

### 1.7.1 Kenapa Terjadi Sengketa?

Sengketa berawal dari dikeluarkannya SKPKB Nomor: 00006/204/07/051/11 tanggal 30 Juni 2011 oleh DJP yang mengkoreksi DPP PPh Pasal 26 atas Bunga yang dibayarkan oleh Pemohon Banding (PTPL). Atas SKPKB tersebut PTPL merasa keberatan dan menyampaikan surat keberatan kepada DJP disertai dengan alasan keberatan. Namun pernyataan keberatan PTPL ditolak oleh DJP melalui surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-660/WPJ.19/2012 tanggal 25 Mei 2012. Atas penolakan keberatan tersebut PL. PL melakukan banding dan sengketa berlanjut ke pengadilan pajak (lihat alur I dan J).

Dalam persidangan di pengadilan pajak masing-masing pihak mengungkapkan alasan yang mendasari adanya koreksi dan alasan keberatan. Alasan-alasan tersebut terungkap pada dokumen Putusan Nomor: Put-59881/PP/M.IIB/13/2015 pengadilan pajak. Menurut DJP, PTPL tidak berhak mendapat fasilitas yang ada pada P3B (*tax treaty*) antara Indonesia-Belanda karena menurut DJP MFBV (pihak terafiliasi PTPL) bukanlah *Beneficial Owner* dari pembayaran bunga obligasi yang diterbitkan pemohon banding melalui anak usahanya yang berkedudukan di negara Belanda dalam hal ini MHBV.

DJP berpendapat jika *Beneficial Owner* yang sebenarnya dari pembayaran bunga obligasi tersebut secara substantive adalah investor yang oleh pemohon banding tidak dapat dibuktikan kewarganegaraannya apakah penduduk negara Belanda atau bukan. Sehingga atas dasar tersebut DJP berpendapat jika PTPL tidak berhak mendapat fasilitas P3B Indonesia-Belanda, dimana untuk mendapat fasilitas P3B tersebut sesuai Pasal 11 ayat (2) dan (4) P3B Indonesia-Belanda penerima manfaat pembayaran bunga harus warga negara Belanda agar mendapatkan tarif 10% dan bunga

dibayarkan atas hutang yang dibuat melebihi 2 tahun. Karena menurut DJP *Beneficial Owner* pembayaran bunga tersebut bukan warga Belanda, maka Indonesia juga berhak menarik pajak atas pembayaran bunga tersebut yakni dengan tarif 20%.

Dilain sisi, pemohon banding menyatakan alasan ketidaksetujuannya atas koreksi DJP dengan alasan *Beneficial Owner* pembayaran bunga obligasi yang diterbitkan adalah benar MFBV karena secara teknis PTPL mendapat pinjaman dan membayar bunga pinjaman kepada MFBV yang merupakan penduduk negara Belanda dibuktikan dengan surat keterangan domisili (SKD) yang dikeluarkan oleh Competent Tax Authority negara Belanda.

### 1.7.2 Skema Transfer Pricing PTPL

PTPL dalam operasionalnya membutuhkan pendanaan dan memutuskan untuk menerbitkan obligasi Internasional melalui anak usahanya MHBV yang ada di Belanda (lihat alur A). Kepemilikan saham PTPL atas MHBV adalah 100% yang artinya setiap transaksi dengan MHBV adalah transaksi antar pihak yang berhubungan istimewa (lihat alur B). Ditahun 2006 MHBV mendirikan MFBV dengan kepemilikan saham 100%, sehingga antara PTPL, MHBV, dan MFBV menjadi suatu afisiasi yang artinya ketiganya memiliki hubungan istimewa (lihat alur C). Lalu MHBV di tahun yang sama menerbitkan obligasi Internasional sebesar US\$.1 milyar, yang terdiri atas 2 (dua) trance yang dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 1.1 Trace Penerbitan Obligasi

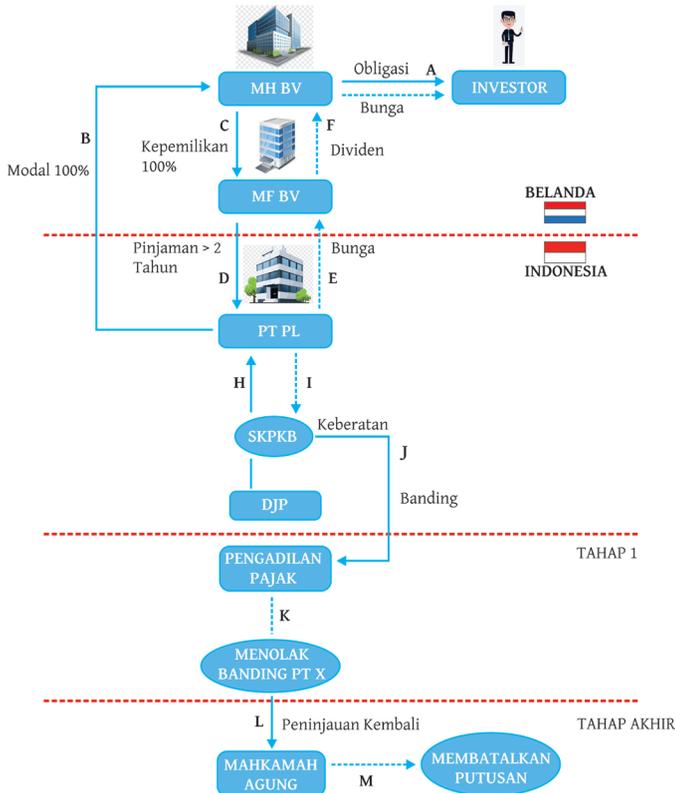
Tahun	Nilai	Rate	Jatuh Tempo
2006	US\$.450 Juta	7,25%	2011
2006	US\$.550 Juta	7,25%	2016
2007	US\$.500 Juta	7,25%	2017
2007	US\$.500 Juta	7,88%	2037

Hasil dari penjualan obligasi tahun 2006 tersebut kemudian diserahkan MHBV kepada PTPL dalam bentuk intercompany loan. Kemudian ditahun berikutnya yaitu 2007 MHBV kembali menerbitkan obligasi Internasional dan menyetorkan hasil penjualan obligasi tersebut kepada MFBV sebagai modal (equity) lalu selanjutnya oleh MFBV dipinjamkan kepada PTPL dengan mekanisme intercompany loan (lihat alur D).

PTPL melakukan pembayaran bunga atas obligasi tersebut kepada MFBV

dengan memanfaatkan tarif P3B Indonesia-Belanda sebesar 10% dan karena hak pemajakan berada di pihak Belanda, PTPL merasa tidak perlu memungut pajak atas pembayaran bunga tersebut (PPH 26) untuk diserahkan ke Indonesia sesuai dengan Pasal 11 ayat (2) dan (4) P3B Indonesia-Belanda (lihat alur E).

Berdasarkan fakta persidangan, dari Laporan Keuangan MFBV diketahui bahwa seluruh penghasilan yang diterima oleh MFBV adalah dalam bentuk pendapatan bunga. Dari data Laporan Keuangan tersebut juga diketahui bahwa sejak didirikan pada akhir tahun 2006, MFBV langsung melakukan pembayaran dividen kepada pemegang saham (dalam hal ini 100% kepemilikan adalah MHBV) pada tahun 2007 dan berlanjut pada tahun 2008 (lihat alur F). Lalu atas obligasi yang terbitkannya MHBV berkewajiban membayar bunga kepada investor (lihat alur G). Diketahui juga ternyata listing penerbitan obligasi MHBV dilakukan di Singapura yang mana pembeli obligasi tersebut tidak bisa dipastikan kewarganegaraannya apakah warga negara Belanda atau bukan.



Gambar 1.1 Ilustrasi Studi Kasus Sengketa *Transfer Pricing* PTPL

### 1.7.3 Bagaimana Memaknai Beneficial Owner

Seperti dibahas sebelumnya pada skema *transfer pricing* yang dijalankan PTPL di Gambar 1.1, DJP berpendapat jika *Beneficial Owner* dari pembayaran bunga obligasi bukanlah MFBV melainkan investor sehingga PLPT dalam hal ini tidak bisa menggunakan fasilitas yang ada pada P3B Indonesia-Belanda. DJP dalam sengketa ini juga berusaha membuktikan jika MFBV bukanlah *Beneficial Owner* pembayaran bunga tersebut dengan mengungkapkan beberapa fakta berikut

1. dalam Laporan Keuangan Audited PTPL dinyatakan bahwa hutang PTPL seluruhnya adalah kepada Majapahit Holding, B.V. dan ada dokumen yang dikonfirmasi dari bank kepada MHBV]
2. berdasarkan Laporan Keuangan Independen sama sekali tidak ada penyebutan
3. pembayaran bunga atas pinjaman ke MHBV ataupun MFBV, melainkan keseluruhannya dengan judul pembayaran bunga obligasi international.
4. PTPL mengakui dan menjelaskan bahwa MHBV yang berdomisili di Negara Belanda merupakan perusahaan yang didirikan oleh Pemohon Banding untuk tujuan mencari dana untuk kepentingan Pemohon Banding dengan cara menerbitkan obligai international dan sekaligus menjualnya.
5. MHBV dan MFBV tidak memiliki pegawai yang melaksanakan operasional perusahaan
6. penandatanganan management report Laporan Keuangan MHBV dan MFBV merupakan karyawan PTPL
7. MHBV dan MFBV mempunyai alamat yang sama yaitu Herengracht 450, 1017CA Amsterdam
8. MHBV memiliki struktur biaya dimana biaya bunga yang dibayarkan kepada pemilik obligasi merupakan biaya/pengeluaran yang porsinya paling besar dibanding biaya lainnya (*operating expenses*), yaitu lebih dari 90%.

Dengan semua argument tersebut DJP menyimpulkan jika MHBV dan MFBV hanya *pass through company* agar PTPL bisa menggunakan fasilitas P3B Indonesia-Belanda dan keduanya bukanlah *Beneficial Owner* pembayaran bunga obligasi tersebut. Namun dilain sisi PTPL sebagai pemohon banding memiliki pendapat tersendiri mengapa mereka tetap berhak menggunakan fasilitas P3B Indonesia-Belanda. Alasan yang diungkap PTPL antara lain

1. PTPL membayar bunga kepada MFBV, suatu perusahaan yang didirikan di Negara Belanda dan merupakan residen/penduduk Belanda sesuai dengan Surat Keterangan Domicili (SKD)
2. karena pinjamannya mempunyai jangka waktu lebih dari 2 tahun sudah sesuai dengan P3B Indonesia-Belanda
3. fakta bahwa PTPL membayar bunga kepada MHBV
4. MHBV bukan merupakan *pass through company* karena setoran modal yang diberikan relative besar
5. definisi *Beneficial Owner* menurut MHBV merujuk pada pendapat para ahli perpajakan internasional. Para ahli perpajakan internasional berpendapat bahwa *Beneficial Owner* adalah *international tax language* sehingga menjadi tidak tepat jika istilah yang tidak diberi definisi kemudian merujuk pada undang-undang domestik yang digunakan DJP sebagai dasar argumen

Berdasarkan argumen yang dibangun oleh masing-masing pihak terlihat jika DJP menterjemahkan *Beneficial Owner* secara substantive dengan asas “*substance over the form*” sementara PTPL menterjemahkan *Beneficial Owner* secara normative atau “*legal form*”. Akhir dari sengketa di pengadilan pajak ini dimenangkan oleh DJP karena majelis hakim sepakat dengan argument yang dibangun oleh DJP dan menolak banding PTPL (lihat alur K).

Dari keputusan di pengadilan pajak kita dapat mengambil kesimpulan jika hakim menggunakan substansi dari *Beneficial Owner* sebagai pertimbangan untuk mengambil keputusan. Dalam hal ini majelis hakim sepakat jika *Beneficial Owner* dari pembayar bunga tersebut adalah pihak investor. Namun atas putusan tersebut PTPL mengajukan peninjauan kembali yang akhirnya sengketa ini berlanjut ke ranah Mahkamah Agung sebagai Lembaga kehakiman terakhir penyelesaian sengketa (lihat alur L).

#### 1.7.4 DJP Kalah Dalam Sengketa

Atas putusan pengadilan pajak PTPL mengajukan peninjauan kembali dan sengketa kembali berlanjut ke Mahkamah Agung (MA). Dalam proses persidangan di MA kedua belah pihak baik DJP dan PTPL kembali mengungkapkan alasan atas koreksi dan keberatan masing-masing pihak. Dalam prosesnya majelis hakim MA mempertimbangkan alasan setiap pihak ditambah dengan pertimbangan dari putusan pengadilan pajak sebelumnya.

Alasan yang digunakan kedua belah pihak ketika bersengketa di pengadilan pajak kembali diungkapkan di Mahkamah Agung. Namun ada satu informasi baru yaitu majelis hakim MA menerima surat konfirmasi pengakuan dari otoritas pajak Belanda bahwa hak pemajakan atas bunga tersebut berada di Negara Belanda, sehingga apabila terjadi pengenaan pajak di sisi negara Indonesia maka pajak tersebut tidak dapat dikreditkan di negara Belanda.

Setelah serangkaian proses peradilan, majelis hakim MA pada akhirnya memutuskan menolak putusan pengadilan pajak karena menurut majelis hakim putusan tersebut bertentangan dengan perundangan yang berlaku. Adapun pertimbangan majelis hakim MA adalah

1. Majelis mempertimbangkan asas "*lex specialis derogat lex generalis*" dan "*lex superior derogat legi inferiori*" di mana ada bukti-bukti pendukung yang cukup memadai berupa penghasilan bunga yang diterima oleh MFBV (perusahaan yang didirikan di Negara Belanda) adalah sebagai pemilik manfaat (beneficial owner) dan jangka waktu dibuat dalam kurun waktu pinjaman lebih dari 2 (dua) tahun, serta Surat Keterangan Domisili (SKD) yang telah diyakini kebenarannya

Atas dasar pertimbangan tersebut majelis hakim MA memutuskan menerima peninjauan kembali PTPL dan menyatakan DJP sebagai pihak termohon kalah dan dihukum membayar biaya perkara. Asas *lex specialis derogat lex generalis* yang digunakan MA dalam putusannya bermakna mengedepankan perjanjian yang spesifik dalam hal ini P3B Indonesia-Belanda dibanding perundangan pajak yang berlaku di Indonesia. Sementara asas *lex superior derogat legi inferiori* bermakna hukum yang lebih tinggi tingkatannya didahulukan keberlakuannya daripada hukum yang lebih rendah dan Posisi P3B Indonesia-Belanda adalah produk hukum yang didahulukan dalam hal ini.

# Bab 2

## Perubahan Status Perusahaan

Rahmadani Ningtyas Sekar Putri & Rafi'i Habib Al Rasyid

### 2.1 Perubahan Status Perusahaan Sebagai Strategi

Tuntutan perusahaan supaya berkembang semakin ketat dilihat dari perubahan ekonomi secara global yang harus bersaing dengan para kompetitor di sebuah industry. Persaingan membuat perusahaan untuk mengambil langkah – langkah agar perusahaan dapat berekspansi dan *sustainable*. Perubahan ekonomi yang terjadi secara tidak langsung memaksa perusahaan untuk dapat meningkatkan efisiensi, efektifitas serta produktivitas suatu perusahaan. Dalam rangka meningkatkan efisiensi, efektifitas serta produktivitas, salah satu cara yang dapat dilakukan perusahaan agar dapat bersaing adalah dengan melakukan penggabungan usaha yang dikenal sebagai merger, konsolidasi dan akuisisi

Perubahan status perusahaan tidak asing lagi bagi suatu perusahaan terutama bagi perusahaan yang ingin memiliki tata kelola perusahaan yang baik dan ingin meningkatkan asset perusahaan. Adapun definisi penggabungan, peleburan, pengambilalihan, dan pemisahan berdasarkan Bab VIII, Pasal 122 s/d Pasal 137 UU No.40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yaitu:

Penggabungan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh satu Perseroan atau lebih untuk menggabungkan diri dengan Perseroan lain yang telah ada yang mengakibatkan aktiva dan pasiva dari Perseroan yang menggabungkan diri beralih karena hukum kepada Perseroan yang menerima penggabungan dan selanjutnya status badan hukum Perseroan yang menggabungkan diri berakhir karena hukum (Pasal 1 butir 9 UU No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Peleburan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh dua Perseroan atau lebih untuk meleburkan diri dengan cara mendirikan satu Perseroan baru yang karena hukum memperoleh aktiva dan pasiva dari Perseroan yang meleburkan diri dan status badan hukum Perseroan yang meleburkan diri berakhir karena hukum (Pasal 1 butir 10 UU No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Pengambilalihan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh badan hukum atau orang perseorangan untuk mengambil alih saham Perseroan yang menga-

kibatkan beralihnya pengendalian atas Perseroan tersebut (Pasal 1 butir 11 UU No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Pemisahan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh Perseroan untuk memisahkan usaha yang mengakibatkan seluruh aktiva dan pasiva Perseroan beralih karena hukum kepada dua Perseroan atau lebih atau sebagian aktiva dan pasiva Perseroan beralih karena hukum kepada satu Perseroan atau lebih (Pasal 1 butir 12 UU No. 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas). yang dimaksud dengan perubahan status adalah perubahan bentuk hukum perusahaan dari bentuk usaha bukan badan hukum menjadi bentuk usaha berbadan hukum.

Selain dilihat dari aspek hokum yang mengatur tentang penggabungan usaha, aspek perpajakan perlu diperhatikan ketika suatu perusahaan ingin melakukan merger, konsolidasi dan akuisisi. Berdasarkan Undang – Undang Perpajakan No.10 Tahun 1994, pasal 4 ayat 1 huruf d disebutkan bahwa keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha adalah salah satu objek pajak. Selanjutnya dalam Undang – Undang Pajak Penghasilan No.10 Tahun 1994, Pasal 10 ayat 3 menyebutkan bahwa “Nilai perolehan atau pengalihan harta yang dialihkan dalam rangka likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilan usaha adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar (market price), kecuali ditetapkan lain oleh menteri keuangan”

Jika dilihat proses penggabungan usaha dalam segi perpajakan tentunya terdapat *transfer tax* berupa PPN, PPh Final 4 ayat 2 dan Bea Perolehan Hal atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) disebabkan adanya perpindahan aktiva. Hal ini ditandai dengan penyerahan barang karena konsekuensi dari proses penggabungan usaha. PPh Final dan BPHTB berlaku ketika terjadi pengalihan aktiva atau harta berupa tanah dan bangunan. Adapun tarif yang dikenakan pada PPh Final sebesar 5% dari harga jual, dan untuk tarif BPHTB dikenakan 5% dari nilai jual kena pajak yang merupakan selisih antara harga jual dengan nilai jual objek pajak tidak kena pajak.

## **2.2 Konsep Dasar Penggabungan Perusahaan (Merger, Akuisisi, dan Konsolidasi)**

### **2.2.1 Merger (Penggabungan Usaha)**

Merger sebuah gabungan antara dua organasasi atau lebih, yang nantinya akan ada satu perusahaan yang bertahan. Penggabungan usaha (business

combination) atau yang biasa dikenal dengan konsolidasi atau merger merupakan salah satu bentuk tindakan restrukturisasi yang paling sering dipakai, dibanding tindakan-tindakan yang lainnya. Menurut UU Perseroan Terbatas Pasal 1 butir 9 merger dapat diartikan sebagai perbuatan hukum yang dilakukan oleh satu Perseroan atau lebih untuk menggabungkan diri dengan Perseroan lain yang telah ada yang mengakibatkan aktiva dan pasiva dari Perseroan yang menggabungkan diri beralih kepada Perseroan yang menerima penggabungan dan selanjutnya status badan hukum Perseroan yang menggabungkan diri berakhir karena hukum.

Adanya merger perusahaan dapat mengatasi keterbatasan sumber daya dengan cara memanfaatkan sumber daya yang terbatas tersebut secara efisien dan efektif sehingga menyebabkan mempercepat laju pertumbuhan bisnis. Selain itu merger yang dilakukan perusahaan dapat mendapatkan sinergitas keuangan, manajerial, dan operasioal, serta dapat meningkatkan efisiensi, diversifikasi, kekuatan pasar, dan mencapai internasionalisasi (Moeller & Brady, 2007).

### 2.2.2 Akuisisi

Akuisisi merupakan salah satu jenis merger dimana salah satu perusahaan mengambil alih kepemilikan perusahaan lain sehingga meskipun nama target perusahaan tetap ada tetapi kepemilikannya telah beralih kepada perusahaan yang mengakuisisi (Tarigan, Yenewan, & Natalia, 2016). Pada umumnya tujuan perusahaan melakukan akuisisi sama seperti merger yaitu berupaya untuk memiliki keunggulan kompetitif perusahaan untuk jangka panjang sehingga dapat meningkatkan nilai perusahaan.

Namun ada juga perusahaan yang melakukan akuisisi dengan tujuan *go public* atau pendaftaran saham tanpa melakukan IPO dari anak perusahaan yang diakuisisi oleh perusahaan publik. Cara ini merupakan upaya yang paling efisien dan tidak berbelit-belit dan dapat menikmati fasilitas sebagai perusahaan publik tanpa melewati prosedur yang rumit di BAPEPAM (Gustina, 2017). Banyak juga perusahaan melakukan akuisis dengan mengambil keuntungan dalam rangka meningkatkan pemasaran produk, melakukan riset, menambah kemampuan manajerial, mengurangi biaya produksi dan efisiensi.

### 2.2.3 Konsolidasi

Berdasarkan Undang – Undang Perseroan Terbatas Pasal 1 butir 10, konsolidasi atau peleburan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh dua Perseroan atau lebih untuk meleburkan diri dengan cara mendirikan satu Perseroan baru yang karena hukum memperoleh aktiva dan pasiva dari Perseroan yang meleburkan diri dan status badan hukum Perseroan yang meleburkan diri berakhir karena hukum. Definisi tersebut memberikan penjelasan bahwa konsolidasi atau peleburan terjadi ketika terdapat minimal dua perusahaan bergabung jadi satu dan akan mendirikan satu entitas yang baru.

Alasan perusahaan melakukan konsolidasi sama seperti halnya dengan merger dan akuisisi yaitu untuk meningkatkan laju pertumbuhan bisnis. Bagi perusahaan yang ingin mengatasi masalah dalam permodalan dapat melakukan salah satu caranya yaitu dengan konsolidasi, ketika suatu perusahaan sulit untuk melakukan ekspansi usaha disebabkan kecilnya modal, maka entitas tersebut dapat bergabung dengan satu atau beberapa entitas yang lain sehingga modal yang dimiliki menjadi besar dan memudahkan perusahaan untuk meningkatkan laju pertumbuhan bisnis.

Selain itu dengan melakukan konsolidasi, perusahaan lebih mudah untuk menguasai pasar karena dengan adanya power di masing - masing perusahaan yang mengakibatkan perluasan pangsa pasar sehingga secara bertahap semakin banyak produk perusahaan yang akan dikenal masyarakat.

## 2.3 Landasan Hukum

### 1. UU No.36 tahun 2008 Pasal 4 ayat 1d

Pada UU No.36 tahun 2008 Pasal 4 ayat 1d yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta diantaranya

1. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;

2. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
3. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
4. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan

## **2. PP 34 2016 Pasal 1 ayat 1**

Peraturan Pemerintah tentang pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Isi dari PP 34 2016 Pasal 1 ayat 1 dinyatakan bahwa penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan berasal dari

Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau

Perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya, terutang Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Kemudian dirinci lebih jelas lagi pada PP 34 2016 Pasal 1 ayat 2 yang mengatakan bahwa penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat 1 huruf a adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan melalui penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak.

## **3. UU No.42 tahun 2009 Pasal 1a ayat 2d (PPN)**

Landasan hukum yang ketiga adalah UU No.42 tahun 2009 membahas tentang pajak pertambahan nilai barang dan jasa. Bagian pasal 1a ayat 2d dijelaskan yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak, yaitu pengalihan Barang Kena Pajak dalam rangka penggabungan,

peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah Pengusaha Kena Pajak

#### **4. UU No.20 tahun 2000 Pasal 5 (BPHTB)**

Dalam UU No.20 Tahun 2000 menjelaskan berkaitan dengan BPHTB yaitu Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disebut Pajak. UU No.20 tahun 2000 Pasal 5 menyebutkan bahwa pihak yang menerima pengalihan hak atas tanah dan bangunan akan dikenakan tarif sebesar 5% dari nilai perolehan objek pajak kena pajak.

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha.
2. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ/2008 tentang Persyaratan Dan Tata Cara Pemberian Izin Penggunaan Nilai Buku Atas Pengalihan Harta Dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha.

### **2.4 Aspek Perpajakan Penggabungan Usaha**

#### **2.4.1 Isu Pajak Penggabungan Usaha di Indonesia (Metode by Purchase & Polling of Interest)**

Penggabungan usaha seperti merger dan akuisisi merupakan salah satu tujuan perusahaan untuk melakukan penghematan pajak secara legal. Menurut (Tarigan, Yenewan, & Natalia, 2016) aspek perpajakan memiliki pengaruh ketika menentukan metode yang akan digunakan untuk melakukan transaksi penggabungan usaha.terdapat 2 metode yang kemungkinan digunakan yaitu *by Purchase* dan *by Pooling of Interest*.

##### **1. By Purchase**

Metode purchase pada umumnya diaplikasikan dengan cara mengakuisisi asset. Perusahaan pembeli yang melakukan metode purchase dapat melanjutkan usaha yang dijalani nya, namun perusahaan yang dibeli akan dibubarkan dan berhenti beroperasi. Pencatatan harta kekayaan yang diperoleh perusahaan dalam melakukan penggabungan usaha harus dicatat dan diakui sebesar nilai pasarnya. Sehingga pada metode ini terdapat pengenaan pajak atas aktiva tidak berwujud atau goodwill. Pengakuan Goodwill terjadi ketika terdapat

selisih kos pada nilai buku yang tidak ditemukan pada aset dan utang tertentu. Kemudian income diakui ketika terjadinya pembelian aset sehingga hanya pendapatan dan beban sesudah akuisis yang dapat diaplikasikan pada penggabungan usaha. Pada bagian akhir biaya yang berkaitan dengan penggabungan usaha akan diperlakukan sebagai bagian harga perolehan, sedangkan biaya penerbitan saham akan mengurangi agio saham.

## 2. **By Pooling of Interest**

Berbeda dengan metode by purchase, metode by pooling of interest melakukan pencatatan dan pengakuan berdasarkan nilai buku pada semua harta, hak pemegang saham, hutang, dan lain – lain. Sehingga pada metode ini tidak terdapat pengenaan pajak disebabkan tidak adanya penambahan aset yang terjadi. Berdasarkan penjelasan diatas diketahui bahwa metode *pooling of interest* menggunakan nilai buku sehingga tidak menghasilkan penghasilan kena pajak, karena metode yang penggabungan yang digunakan berdasarkan nilai buku dari kedua perusahaan bukan berdasarkan nilai pasar.

Setelah melihat metode – metode diatas, pada umumnya metode yang diperbolehkan untuk kegiatan merger dan akuisisi ini adalah metode by *purchase* yang berdasarkan pada nilai pasar. Sedangkan untuk metode by *pooling of interest* diperbolehkan dengan catatan harus lulus tes ujian bisnis yang diberikan oleh Direktur Jendral Pajak. Selain itu merger dan konsolidasi dapat dilakukan dengan dasar bebas pajak (kecuali PPN) tersedia kondisi tertentu yang harus dipenuhi (Tarigan, Yenewan, & Natalia, 2016), yaitu:

- a. Pengalihan aset harus dicatat pada nilai buku dan kesatuan saat mentransfer
- b. Persetujuan untuk merger atau konsolidasi harus diperoleh dari Direktur Jenderal Pajak (dalam praktek ini mungkin menjadi persetujuan pasca- transaksi bahkan jika persetujuan prinsip diperoleh sebelum transaksi terjadi)
- c. Akuntan publik wajib menyampaikan laporan tentang hal-hal yang ditentukan. Pengajuan tersebut dianggap telah selesai disetujui jika tidak ada penolakan dalam satu bulan.

### 2.4.2 **Pajak Penghasilan Atas Penjualan Harta**

Penjelasan pada UU No. 36 Tahun 2008 pasal 4 ayat 1 huruf d butir 3 dinyatakan bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh Wajib

Pajak sebagai tambahan kekayaan wajib pajak sehingga mendapatkan keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun maka termasuk objek PPh.

### **2.4.3 Pajak Penghasilan Final Atas Pengalihan Aktiva Tanah dan Bangunan**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan melalui penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak. Pajak yang berkaitan dengan merger atau akuisisi atas pengalihan aktiva tanah dan/atau bangunan termasuk objek pajak yang bersifat final. Selain itu tarif yang dikenakan pada pajak penghasilan final sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa Rumah Sederhana atau Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

### **2.4.4 Tidak Dikenakan PPN**

Berdasarkan ketentuan yang diatur dalam Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak merger bukan termasuk objek PPN sehingga tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas merger atau akuisisi. Ketentuan yang diatur dalam UU PPN Pasal 1A dijelaskan bahwa tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak salah satunya adalah pengalihan Barang Kena Pajak dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah Pengusaha Kena Pajak.

### **2.4.5 BPHTB Atas Pengalihan Hak Milik**

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang termasuk jenis pajak daerah. Tarif yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagai bentuk penggabungan usaha dengan nilai buku terutang BPHTB adalah 5% dari nilai pengalihan. Namun BPHTB dapat dimintakan pengurangan dengan mengajukan permohonan ke Direktorat Jendral Pajak (DJP) .(Per 16/PJ/2005 Pasal 1 Huruf b point 5 jo Per 158/

PJ/2006). Pengurangan BPHTB bisa sampai dengan 50% (Per 16/PJ/2005 Pasal 2 ayat 1 huruf b)

#### **2.4.6 Perlakuan Pajak Masukan Setelah Merger**

Berdasarkan UU PPN No.42 tahun 2009 Pasal 9 ayat 14 disebutkan bahwa :  
“*Dalam hal terjadi pengalihan Barang Kena Pajak dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha, Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak yang dialihkan yang belum dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang mengalihkan dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang menerima pengalihan, sepanjang Faktur Pajaknya diterima setelah terjadinya pengalihan dan Pajak Masukan tersebut belum dibebankan sebagai biaya atau dikapitalisasi.*” Sehingga setelah tanggal efektif merger Wajib Pajak yang mengalihkan harta atau yang dilebur tetap dapat dikreditkan dalam SPT Masa PPN WP yang menerima harta.

#### **2.4.7 Angsuran PPH Pasal 25**

Wajib Pajak yang mengalami penurunan usaha setelah merger atau penggabungan usaha, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengurangan angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Namun demikian, ketika merger dilakukan selama tahun pajak berjalan, jumlah angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 Wajib Pajak yang menerima harta setelah merger tidak boleh lebih kecil dari angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 dari Wajib Pajak yang terkait sebelum pemekaran usaha (SE-29/PJ/2015).

#### **2.4.8 Penghapusan NPWP**

Wajib Pajak yang melakukan pengalihan harta dalam rangka merger, NPWP Wajib Pajak akan dileburkan dan diajukan permohonan untuk dihapuskan setelah tanggal efektif merger.

### **2.5 Aspek Pemeriksaan Pajak Atas Perubahan Status Perusahaan**

Selain untuk mengembangkan bisnis, tujuan melakukan merger dan akuisisi terkadang dapat disalahgunakan dengan praktik – praktik yang dapat merugikan beberapa pihak. Maka diperlukan peraturan yang berlaku sesuai dengan prosedur dan melakukan pengawasan yang ketat. Dalam rangka untuk

menghindari hal tersebut dapat dilakukan dengan melakukan evaluasi atau audit secara berkala pada rencana perubahan status perusahaan. Evaluasi atau audit yang dapat dilakukan meliputi titik – titik kelemahan pada peraturan yang berkaitan dengan status perusahaan. Sehingga dapat dipahami bahwa audit pajak atas perubahan status perusahaan merupakan kegiatan yang dilakukan secara objektif dan profesional dalam mengumpulkan dan mengolah data yang bertujuan untuk mendeteksi kecurangan ketika adanya perubahan status perusahaan.

Pemeriksaan pajak terhadap WP yang melakukan merger, akuisisi, dan konsolidasi dalam SE No. 45/PJ/2008 yang telah diganti dengan SE No. 29/PJ/2015 menjelaskan bahwa (DDTC, 2015):

1. Pemeriksaan terhadap wajib pajak yang melakukan merger atau pemekaran usaha dilakukan untuk tahun pajak berjalan melalui pemeriksaan lapangan
2. Untuk untuk penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)/Pencabutan Pengusaha Kena Pajak (PKP), terhadap Wajib Pajak yang melakukan penggabungan atau peleburan usaha dilakukan pemeriksaan rutin.

Pada Surat Edaran Direktur Jendral Pajak No. 29/PJ/2015 dijelaskan juga bahwa apabila setelah merger dilakukan pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mengalihkan harta menyangkut tahun – tahun pajak sebelum tahun terjadinya merger, surat ketetapan pajak hasil pemeriksaan pajak tersebut serta tindakan penagih dan/atau restitusinya diterbitkan atas nama dan NPWP wajib pajak yang mengalihkan harta q.q nama dan NPWP wajib pajak yang menerima harta.

Selain itu di dalam SE No. 29/PJ/2015 disebutkan terdapat pengenaan sanksi bagi wajib pajak;

1. Apabila dalam jangka waktu 5 tahun Direktur Jendral Pajak melalui penelitian atau pemeriksaan menemukan bukti bahwa:
  - a. Merger atau pemekaran usaha tidak memenuhi persyaratan business purpose test, dan/atau
  - b. Dalam hal harta yang dimiliki oleh wajib pajak yang menerima harta setelah terjadinya merger atau pemekaran usaha dipindahtangankan sebelum dua tahun
  - c. setelah tanggal efektif merger atau pemekaran usaha namun wajib pajak yang menerima pengalihan harta:
    - Tidak menyampaikan pernyataan tertulis bahwa harta tersebut layak dijual; atau

- Menyampaikan pernyataan tertulis bahwa harta tersebut layak dijual tetapi pernyataan tersebut tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, maka nilai pengalihan harta dalam rangka merger atau pemekaran usaha berdasar kana nilai buku dihitung kembali berdasarkan nilai pasar.
2. Apabila wajib pajak yang telah memperoleh persetujuan Direktur Jendral Pajak untuk melakukan pengalihan harta dengan menggunakan nilai buku dalam rangka pemekaran usaha, namun:
    - a. Belum dapat melaksanakan penawaran umum perdana (Initial Public Offering); atau
    - b. Telah memperoleh persetujuan perpanjang jangka waktu pelaksanaan penawaran umum perdana (Initial Public Offering) tetapi sampai dengan jangka waktu perpanjang yang diberikan belum dapat melaksanakan penawaran umum perdana (Initial Public Offering), nilai pengalihan harta atas pemekaran usaha yang dilakukan berdasarkan nilai buku dihitung kembali berdasarkan nilai pasar.
  3. Kepada Wajib Pajak sebagaimana diamsud pada huruf a dan huruf b Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jendral Pajak atas nama Direktur Jendral Pajak menerbitkan surat keputusan pencabutan atas surat keputusan persetujuan.
  4. Berdasarkan hasil pemeriksaan dan surat keputusan pencabutan tersebut Direktorat Jendral Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak.

## **2.6 Studi Kasus: Sengketa Penjualan Divisi Usaha**

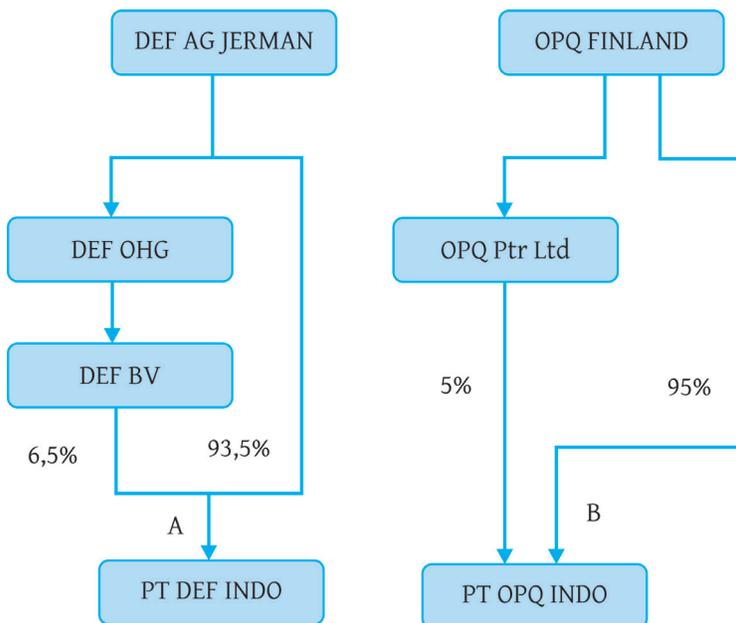
Studi kasus yang dibahas dalam tulisan ini adalah hasil dari analisa tim penulis berdasarkan putusan Mahkamah Agung putusan nomor Put.42750/PP/MI/16/2013 mengenai penjualan divisi usaha dengan pokok sengketa koreksi positif atas dasar pengenaan pajak (DPP) pajak pertambahan nilai (PPN) dengan nilai sengeketa sebesar Rp. 1.595.576.014.415. Ilustrasi studi kasus diambil dari Tobing (2021) dalam sebuah webinar berjudul “*Effective Strategies, Recent Updates, and Case Study on Corporate Income Tax, WHT, and VAT Disputes*” dan dinarasikan ulang oleh tim penulis.

### **2.6.1 Skema Kompleks Penjualan Disivi Usaha**

Membangun sinergi dalam bisnis adalah hal yang umum untuk dilakukan perusahaan ditengah persaingan yang semakin ketat. Membangun sinergi

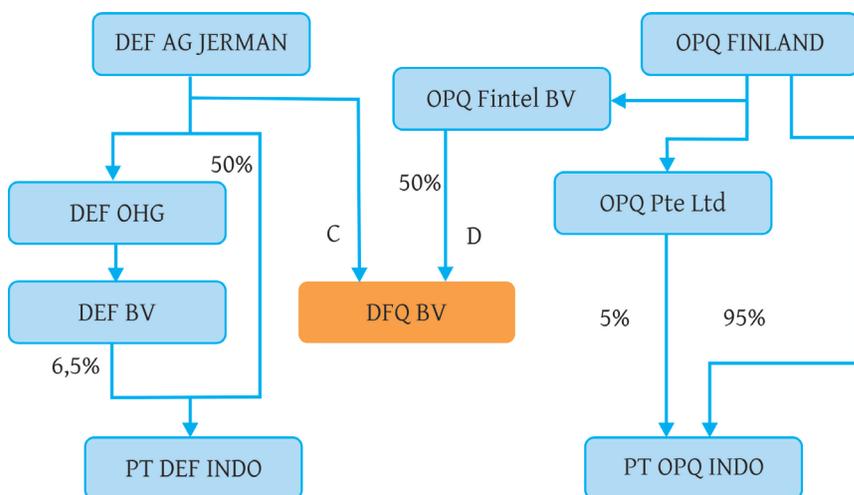
bisnis bisa dilakukan dengan beberapa skema salah satunya adalah merger, akuisisi dan *joint venture*. Namun dalam prosesnya pemilihan skema yang dikehendaki akan membawa konsekuensi tersendiri seperti missal munculnya potensi sengketa perpajakan. Sengketa yang muncul ini oleh Kristiaji (2013) disebut sebagai akibat dari asimetris informasi diantara WP dan otoritas pajak yang pada akhirnya menimbulkan sengketa perpajakan dan berujung pada biaya kepatuhan pajak yang tinggi. Kristiaji (2013) mencontohkan asimetris yang dimaksud adalah perbedaan pemahaman dan intrepetasi dari sebuah aturan perundangan antara wajib pajak dan otoritas pajak. Dalam studi kasus ini juga akan dibahas bagaimana wajib pajak, otoritas pajak, dan pengadilan dalam mengintrepetasikan hubungan istimewa dan bagaimana masing-masing pihak membangun dasar argumentasinya.

OPQ Finland sebagai salah satu perusahaan multinasional bidang telekomunikasi terbesar di dunia berniat membangun sinergi bisnis dengan DEF AG Jerman dikawasan Asia melalui anak usahanya di Indonesia yang bernama PT. OPQ Indonesia. Misi tersebut akan dilakukan oleh PT. OPQ Indonesia dengan mengakuisisi unit bisnis dari kompetitornya yaitu PT. DEF Indonesia yang merupakan anak perusahaan dari DEF AG Jerman. Sebelum proses akuisisi tersebut terjadi berikut adalah struktur kepemilikan kedua perusahaan tersebut.



Gambar 2.1 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Sebelum Akuisisi

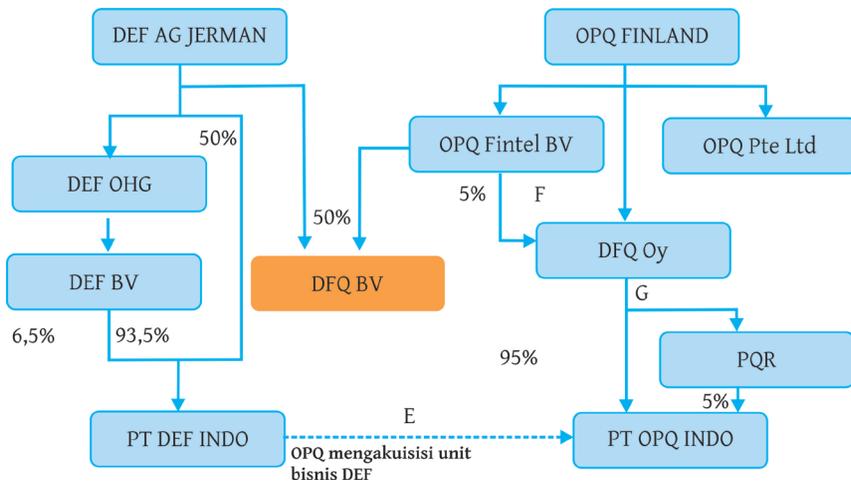
Kedua perusahaan baik PT.OPQ Indonesia dan PT DEF Indonesia adalah anak usaha dari perusahaan multinasional yang berbasis di negara Finlandia dan negara Jerman. Nantinya PT. DEF Indonesia akan menjual unit usaha komunikasinya kepada PT. OPQ Indonesia. Untuk melancarkan aksi korporasi tersebut induk kedua perusahaan yaitu DEF AG Jerman dan OPQ Finland sepakat untuk membuat sebuah *Orininal Framework Agreement* pada tanggal **19 Juni 2006**. Dalam *Orininal Framework Agreement* tersebut disepakati kedua belah pihak akan membentuk sebuah *joint venture* untuk memudahkan proses akuisisi. *Joint venture* tersebut akan didirikan pada tanggal **8 November 2006** di negara Belanda dan di beri nama DFQ BV. Setelah pembentukan *joint venture* tersebut struktur kepemilikan yang terbentuk adalah sebagai berikut



Gambar 2.2 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Setelah Mendirikan *Joint Venture*

Dari struktur kepemilikan setelah pembentukan *joint venture* terlihat struktur kepemilikan kedua perusahaan atas perusahaan *joint venture* DFQ BV adalah DEF AG Jerman memiliki DFQ BV sebesar 50% dan OPQ Finland memiliki DFQ BV melalui OPQ Fintel BV sebesar 50%. Lalu rencananya semula penjualan divisi komunikasi akan terjadi pada tanggal **31 Desember 2006**, namun karena terdapat suatu kendala rencana tersebut dibatalkan.

Selanjutnya pada tanggal **30 maret 2007** OPQ Finland mengalihkan kepemilikan sahamnya atas PT. OPQ Indonesia kepada anak perusahaannya yang bernama DFQ OY dan PQR. Sehingga struktur kepemilikan dari sisi OPQ Finland berubah menjadi seperti terlihat pada ilustrasi berikut

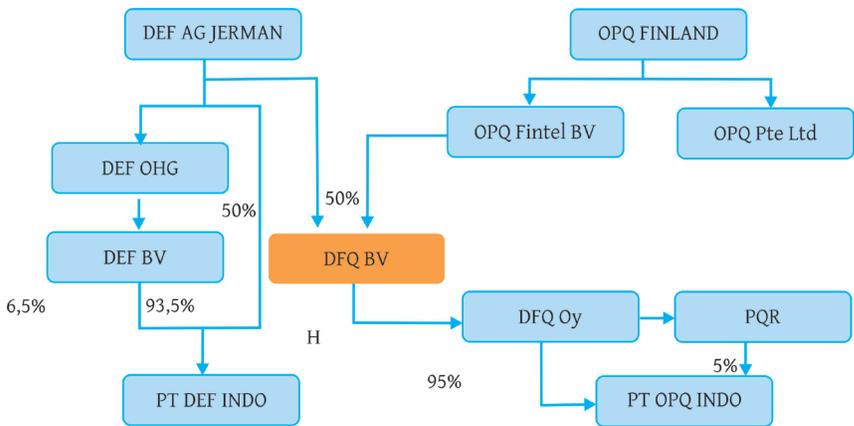


Gambar 2.3 Ilustrasi Saat Pengakuisisian Unit Usaha

Dari ilustrasi terlihat jika OPQ Finland yang awalnya memiliki PT. OPQ Indonesia melalui OPQ Pte. Ltd berubah menjadi kepemilikan melalui DFQ Oy dan PQR. Langkah selanjutnya transaksi penjualan unit usaha dari PT. DEF Indonesia kepada PT. OPQ Indonesia baru benar-benar terjadi pada tanggal **1 April 2007**. *Market value* unit bisnis yang dijual oleh PT. DEF Indonesia tersebut adalah sebesar Rp. 1.121.670.000.000. *Market value* tersebut berdasarkan hasil penilaian dari kantor jasa penilai independent bernama PT. ZPR dengan menggunakan metode DCF dan metode AMM.

Suatu hal yang perlu menjadi pertimbangan adalah sampai dengan tanggal 1 April 2007 berdasarkan struktur kepemilikan, secara *de jure* DEF AG Jerman dan OPQ Finland bukanlah pihak-pihak yang berhubungan istimewa karena tidak terdapat kriteria hubungan istimewa seperti penyertaan modal, penguasaan, ataupun hubungan sedarah sesuai dengan definisi hubungan istimewa menurut pasal 18 Ayat 4 UU No 36 2008.

Langkah selanjutnya adalah OPQ Finland pada tanggal **13 April 2007** mengalihkan kepemilikan sahamnya atas PT OPQ Indonesia melalui DFQ OY kepada perusahaan *joint venture* yang mereka bentuk diawal yaitu DFQ BV. Sehingga setelah pengalihan saham tersebut terbentuk struktur kepemilikan saham yang baru seperti yang digambarkan ilustrasi berikut



Gambar 2.4 Ilustrasi Struktur Kepemilikan Pasca Akuisisi

Dari ilustrasi di atas terlihat jika efek dari pengalihan saham OPQ Finland atas DFQ Oy kepada DFQ BV (*joint venture*) adalah secara *de jure* antara DEF AG Jerman, OPQ Finland, PT DEF Indonesia dan PT OPQ Indonesia menjadi pihak yang berhubungan istimewa karena terdapat penyertaan modal di atas 25% pada DFQ BV.

Hal yang menarik adalah walaupun divisi usaha PT. DEF Indonesia telah dijual kepada PT. OPQ Indonesia, DEF AG Jerman sebagai pihak penjual tetap menjadi pemilik atas divisi tersebut secara tidak langsung karena kepemilikannya atas DFQ BV sebesar 50% dimana DFQ BV merupakan pemilik PT OPQ Indonesia.

### 1.1.1.1 Sengketa Pajak Dimulai

Sengketa berawal dari dikeluarkannya Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-815/WPJ.07/2010 tanggal 27 Agustus 2010 mengenai keberatan atas SKPKB Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP masa pajak tahun 2007. Dalam surat keputusan tersebut DJP mengkoreksi fair market value divisi komunikasi yang dijual oleh PT. DEF Indonesia kepada PT. OPQ Indonesia. PT. DEF Indonesia merasa keberatan atas koreksi tersebut dan mengajukan banding ke Mahkamah Agung.

Argumentasi yang diungkapkan DJP atas koreksinya tersebut adalah sebagai berikut

1. menurut DJP transaksi yang terjadi antara PT. DEF Indonesia dan PT. OPQ Indonesia adalah transaksi antar pihak yang berhubungan

istimewa sehingga DJP menilai jika *market value* dari unit bisnis yang dijual tidak wajar karena tidak mencerminkan harga pasar sesungguhnya atau dengan kata lain tidak mengedepankan prinsip *Arm's length principle*. Atas penilaian ketidakwajaran tersebut DJP mengkoreksi *fair market value* unit bisnis yang dialihkan tersebut menjadi Rp. 2.713.324.000.000

2. asumsi hubungan istimewa tersebut diambil DJP dengan dasar *de facto* dimana menurut DJP *Orininal Framework Agreement* yang disepakati pada tanggal 19 Juni 2006 memuat langkah lanjutan yang harus dilakukan para pihak sehingga proses akuisisi tersebut berhasil. Dengan kata lain sejak *Orininal Framework Agreement* tersebut disepakati baik DEF AG Jerman dan OPQ Finland sudah menjadi pihak pihak berhubungan istimewa.
3. menurut DJP *fair market value* yang di apprise oleh PT. ZPR sebagai penilai tidak merepresentasikan harga pasar yang wajar sehingga dinilai ulang oleh DJP

Dari sisi PT. DEF Indonesia mengungkapkan alasan ketidaksetujuannya atas koreksi yang dilakukan DJP dengan argimentasi sebagai berikut

1. menurut PT. DEF Indonesia antara DEF AG Jerman dan OPQ Finland pada saat penjualan unit bisnis ditanggal 1 April belum terjadi hubungan istimewa. Hubungan istimewa baru terjadi ditanggal 13 April karena secara *de jure* OPQ Finland mengalihkan kepemilikan saham mereka atas PT. OPQ Indonesia kepada DFQ BV (*joint venture*)
2. menurut PT. DEF Indonesia *Orininal Framework Agreement* yang disepakati tanggal 19 juni 2006 tidak serta merta menjadikan DEF AG Jerman dan OPQ Finland sebagai pihak berhubungan instimewa karena ada kemungkinan perjanjian tersebut batal
3. menurut PT. DEF Indonesia harga unit bisnis yang dijual sudah merepresentasikan nilai yang wajar dan dinilai oleh pihak penilai independent sesuai dengan peraturan perundangan yang ada di Indonesia
4. menurut PT. DEF Indonesia surat dari auditor eksternal mereka mengkonfirmasi jika unit bisnis tersebut dijual pada tanggal 1 April 2007

## 2.6.2 Keputusan Majelis Hakim

Hakim pengadilan pajak yang mengadili persengketaan ini memberi pertimbangan hukum sesuai dengan pasal 18 ayat 4 huruf b yang berbunyi

“Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung”. Namun tidak dijelaskan lebih lanjut bentuk penguasaan seperti apa yang dimaksud oleh hakim tersebut. Pertimbangan lain yang diberikan hakim adalah dengan adanya *Original Framework Agreement* yang dibuat oleh kedua induk perusahaan yaitu DEF AG Jerman dan OPQ Finland pada tanggal 19 Juni 2006, walaupun Pemohon Banding (PT. DEF Indonesia) menganggapnya sebagai suatu *Memorandum of Understanding* (nota kesepahaman) namun mempunyai kekuatan mengikat para pihak berdasarkan asas hukum “*pacta sunt servanda*” (perjanjian yang sudah disepakati oleh para pihak berlaku sebagai undang-undang bagi para pihak yang menyelenggarakan).

Sesuai prinsip “*substance over the form*” maka secara substansi dengan adanya dokumen *Original Framework Agreement* tertanggal 19 Juni 2006 tersebut, telah terjadi penggabungan DEF AG Jerman dan OPQ Finland, walaupun secara legal baru diwujudkan dengan pendirian DFQ BV pada tanggal 8 November 2006.

Dari pertimbangan hakim dapat disimpulkan jika *Original Framework Agreement* yang dibuat pada tanggal 19 Juni 2006 dapat menjadi bukti bahwa telah terjadi hubungan istimewa antara para pihak yang melakukan transaksi. Hasil ini didapat dengan mengintrepesasikan hubungan istimewa secara *de facto* sementara dari sisi pemohon banding (PT. DEF Indonesia) mengintepretasikan hubungan istimewa secara *de jure* yaitu bentuk formal dari hubungan istimewa sesuai dengan pasal 18 ayat 4.

Bentuk formal yang dimaksud pemohon banding adalah terjadi pengalihan saham oleh OPQ Finland ke pada DFQ BV pada tanggal 13 April 2007. Hakim dalam hal memutuskan sengketa dengan pertimbangannya dan argument yang dibangun oleh DJP memenangkan DJP di persidangan. Artinya hakim dalam hal ini sepakat dengan DJP jika transaksi penjualan divisi usaha tersebut adalah transaksi antara pihak yang berhubungan istimewa. Dengan keluarnya putusan hakim tersebut maka PT DEF selaku pemohon banding dinyatakan kalah dalam persengketaan pajak ini.



# Bab 3

## Pajak Atas Penilaian Kembali

Rahmadani Ningtyas Sekar Putri & Rizke Nofitriyeni

### 3.1 Pendahuluan (Latar Belakang Masalah)

Pada umumnya, sebuah perusahaan membutuhkan aktiva dalam menjalankan usahanya. Perusahaan manufaktur misalnya, membutuhkan aktiva tetap berupa gedung pabrik dan mesin pabrik. Perusahaan dagang membutuhkan aktiva tetap berupa bangunan gudang, bangunan toko, peralatan untuk memajang barang dagangan, dan sebagainya. Hal yang sama juga diperlukan pada perusahaan-perusahaan di bidang industri lainnya.

Pada umumnya, perusahaan akan mengeluarkan biaya yang cukup besar untuk memperoleh aktiva tetap tersebut. Di sisi lain, aktiva tetap dapat digunakan lebih dari satu tahun. Oleh karena itu, pengeluaran biaya untuk memperoleh aktiva tetap tersebut perlu dialokasikan setiap tahun selama masa manfaat aktiva tetap tersebut. Proses alokasi biaya perolehan aktiva tetap setiap tahun disebut sebagai penyusutan. Hampir semua aktiva tetap perlu disusutkan, kecuali aktiva tetap berupa tanah. Hal ini terjadi karena masa manfaat tanah pada umumnya bersifat tidak terbatas. Hak perusahaan atas tanah pada umumnya dapat terus diperpanjang sehingga masa manfaat tanah dapat dianggap tidak terbatas.

Apabila dicatat dengan menggunakan model biaya, nilai buku tanah tidak akan pernah berubah. Hal ini terjadi karena tidak adanya pengakuan penyusutan atas tanah. Di sisi lain, nilai pasar tanah meningkat dari waktu ke waktu. Pada aktiva tetap lain seperti bangunan, nilai buku aktiva tetap akan terus menurun dari waktu ke waktu. Hal ini disebabkan oleh pengakuan penyusutan yang dilakukan setiap tahun dan terakumulasi dalam akumulasi penyusutan. Padahal, di sisi lain, nilai pasar aktiva tetap, seperti tanah dan bangunan, terus meningkat dari waktu ke waktu. Oleh karena itu, sebagian perusahaan tertarik untuk melakukan penilaian kembali aktiva tetap (revaluasi aset tetap). Dengan melakukan penilaian kembali aktiva tetap, diharapkan nilai aktiva tetap yang muncul di laporan keuangan lebih mampu mencerminkan kondisi perusahaan.

Revaluasi aset merupakan penilaian kembali aset tetap yang dimiliki perusahaan. Nilai aset tetap dinilai kembali sesuai nilai wajar aset tetap tersebut. Penilaian kembali dapat dilakukan dengan menggunakan bantuan penilai. Dengan melakukan penilaian kembali aset tetap, pada umumnya, perusahaan akan mencatat selisih penilaian kembali aktiva tetap. Selisih penilaian kembali aktiva tetap ini memiliki implikasi perpajakan. Perusahaan memiliki kewajiban untuk membayar PPh Final dari selisih penilaian kembali aktiva tetap.

Di sisi lain, adanya kenaikan nilai aktiva tetap menyebabkan adanya kenaikan penyusutan yang diakui pada periode-periode berikutnya. Kenaikan beban penyusutan pada periode-periode berikutnya akan menyebabkan laba menjadi turun dan memengaruhi jumlah pajak penghasilan yang dibayarkan.

Seperti kita ketahui, perusahaan berusaha untuk melakukan efisiensi beban pajak dengan melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) atau penghindaran pajak (*tax avoidance*). Penilaian kembali aktiva tetap salah satunya dapat digunakan untuk memperbesar beban penyusutan pada tahun-tahun setelah revaluasi. Oleh karena itu, audit pajak bertujuan untuk memastikan bahwa upaya perusahaan untuk efisiensi beban pajak tersebut sesuai dengan peraturan yang berlaku.

### **3.2 Konsep Revaluasi Aset**

Revaluasi aset adalah penilaian kembali aset ke nilai wajarnya. Nilai wajar aset dapat lebih tinggi atau lebih rendah daripada nilai buku aset. Apabila nilai wajar aset lebih tinggi daripada nilai buku aset, terjadilah kenaikan nilai aset. Apabila nilai wajar aset lebih rendah daripada nilai buku aset, terjadilah penurunan nilai aset. Ada beberapa konsep revaluasi, yaitu sebagai berikut.

Menurut PSAK dan IFRS

Berdasarkan PSAK dan IFRS, aset tetap harus diakui sebesar biaya perolehan. Untuk keperluan pengukuran selanjutnya (*subsequent measurement*), perusahaan diperbolehkan menggunakan model biaya atau model revaluasi. Dalam model biaya, aset tetap dicatat sebesar biaya perolehan dikurangi akumulasi depresiasi dan akumulasi rugi penurunan nilai. Apabila perusahaan menggunakan model revaluasi, aset tetap dicatat pada jumlah revaluasian, yaitu nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi depresiasi dan akumulasi rugi penurunan nilai setelah tanggal revaluasi. Jika nilai tercatat aset meningkat akibat revaluasi, kenaikan tersebut diakui dalam penghasilan komprehensif lain sebagai surplus revaluasi aset tetap. Apabila nilai tercatat aset turun akibat revaluasi, penurunan tersebut diakui dalam laba rugi. Akan

tetapi, jika perusahaan masih memiliki saldo surplus revaluasi pada penghasilan komprehensif lain, akan dikurangkan dari saldo surplus revaluasi tersebut.

Menurut US GAAP

Berdasarkan US GAAP, semua aset tetap harus diukur berdasarkan pendekatan biaya historis. Nilai aset tetap diturunkan nilainya apabila nilai buku aset tetap berada di bawah recoverable amount.

### 3.3 Manfaat Melakukan Revaluasi Aktiva Tetap

Berikut manfaat yang dirasakan perusahaan setelah dilakukannya revaluasi asset

- Menunjukkan posisi kekayaan wajar  
Dengan adanya revaluasi, nilai aset tetap perusahaan akan menggambarkan nilai wajar aset yang dimiliki perusahaan sehingga dapat menggambarkan posisi kekayaan wajar yang sebenarnya. Hal ini tentu bermanfaat bagi perusahaan apalagi jika perusahaan adalah perusahaan publik. Perusahaan publik menerbitkan laporan keuangan yang terus dilihat oleh publik. Selain itu, revaluasi juga bermanfaat pada saat perusahaan akan melakukan merger. Dengan adanya revaluasi, pihak pengakuisisi dapat mengetahui nilai wajar aset perusahaan yang sebenarnya sebelum transaksi merger dilaksanakan.
- Memperbaiki rasio modal perusahaan  
Revaluasi ini dapat bermanfaat untuk menurunkan debt to equity ratio perusahaan sehingga jika perusahaan ingin meminjam utang dari bank, bank bisa memberikan pinjaman dengan mudah. Hal ini disebabkan, jumlah modal perusahaan mengalami peningkatan dan otomatis capital adequacy ratio juga meningkat sehingga pihak bank bisa memberikan pinjaman ke perusahaan. Artinya, pihak bank akan mendapatkan keuntungan yang akan diperoleh perusahaan. Dengan demikian, revaluasi aset sangat bermanfaat untuk mengontrol permodalan perusahaan.
- Menarik minat investor  
Dari adanya revaluasi maka performa finansial perusahaan juga meningkat sehingga dapat menarik para investor dengan cara menerbitkan obligasi atau penawaran surat saham perusahaan. Kemudian, melakukan perhitungan perusahaannya berdasarkan debt to assets ratio dan debt to equity perusahaan. Dengan demikian, kreditur akan memberikan kepercayaan untuk menanamkan modal pada perusahaan

### 3.4 Landasan Hukum

Dasar hukum mengenai revaluasi aktiva tetap tercantum dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (selanjutnya disebut UU PPh). Pasal 19 ayat (1) UU PPh menyebutkan bahwa:

Perusahaan dapat melakukan penilaian kembali aktiva tetap perusahaan dengan tujuan pajak dan telah memenuhi kewajiban pajak sampai dengan masa pajak berakhir sebelum masa pajak dilakukan penilaian kembali.

Perusahaan yang dapat melakukan penilaian kembali aktiva tetap merupakan wajib pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap, tidak termasuk perusahaan yang mendapatkan izin menyelenggarakan pembukuan dalam bahasa Inggris dan mata uang dolar Amerika Serikat.

Penilaian kembali aktiva tetap perusahaan tidak dapat dilakukan kembali sebelum lewat jangka waktu 5 tahun terhitung sejak penilaian kembali aktiva tetap perusahaan terakhir yang dilakukan.

Penilaian kembali perusahaan harus dilakukan dengan nilai pasar atau nilai wajar aktiva tetap yang berlaku saat penilaian kembali aktiva tetap yang ditetapkan perusahaan jasa penilai atau ahli penilai yang telah memperoleh izin dari pemerintah.

Penilaian kembali aktiva tetap perusahaan dilakukan dalam jangka waktu paling lama 1 tahun sejak tanggal pelaporan perusahaan jasa penilai atau ahli penilai.

Tarif dari selisih lebih penilaian kembali aktiva tetap perusahaan di atas nilai sisa buku fiskal semula dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final 10%. Perusahaan yang karena kondisi keuangan tidak memungkinkan untuk melunasi sekaligus pajak penghasilan yang terutang dapat mengajukan permohonan pembayaran angsuran dengan jangka waktu paling lama 12 bulan sesuai ketentuan.

Pengaturan lebih lanjut mengenai penilaian kembali aktiva tetap diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 79/PMK.03/2008 tentang Penilaian Kembali Aktiva Tetap Perusahaan untuk Tujuan Perpajakan. PMK ini menjelaskan bahwa perusahaan dapat melakukan penilaian kembali aset tetap perusahaan untuk tujuan perpajakan dengan syarat telah memenuhi semua syarat kewajiban pajaknya hingga dengan masa pajak akhir sebelum masa pajak dilakukan penilaian kembali.

Berdasarkan PMK Nomor 79/PMK.2008, perusahaan yang dapat melakukan revaluasi adalah Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap (BUT), tidak termasuk perusahaan yang memperoleh izin menyelenggarakan pembukuan dalam bahasa Inggris dan mata uang dolar Amerika Serikat (AS) (DDTCNews, 2019).

### 3.5 Aspek Perpajakan

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP), perusahaan wajib menyelenggarakan pembukuan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain.

Penilaian kembali aktiva tetap untuk tujuan perpajakan harus dilakukan sesuai dengan PMK Nomor 79/PMK.03/2008. Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) PMK Nomor 79/PMK.03/2008, penilaian kembali aktiva tetap perusahaan dilakukan terhadap:

seluruh aset tetap berwujud termasuk tanah yang berstatus hak milik atau hak guna bangunan atau;

seluruh aset tetap berwujud tidak termasuk tanah, yang terletak atau berada di Indonesia, dimiliki, dan dipergunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang merupakan objek pajak.

Selisih atas revaluasi adalah selisih antara nilai baru (setelah revaluasi) dari suatu aset dengan sisa nilai buku aset secara fiskal (sebelum revaluasi). Apabila dari selisih tersebut terjadi kelebihan, akan dikenakan pajak penghasilan final sebesar 10% (Pasal 5 PMK Nomor 79/PMK.03/2008).

PMK 79/2008 juga memberikan ketentuan batasan terhadap wajib pajak badan yang melakukan revaluasi aktiva tetap (DDTCNews, 2019), yaitu sebagai berikut:

- penilaian kembali aktiva tetap tidak dapat dilakukan sebelum lewat jangka waktu 5 tahun terhitung sejak revaluasi terakhir;
- perusahaan yang melakukan revaluasi komersial, tetapi tidak memperoleh persetujuan Dirjen Pajak, nilai revaluasi yang ditetapkan tidak dapat digunakan sebagai dasar melakukan penyusutan fiskal;
- penjualan aset yang telah direvaluasi sebelum masa penyusutannya berakhir (aset kelompok 1 dan 2) akan dikenakan tambahan PPh final

sebesar selisih tarif terakhir dikurangi 10% atau  $(25\% - 10\% = 15\%)$  dikalikan dengan selisih lebih revaluasi;

- penjualan aktiva tetap kelompok 3 dan 4, bangunan, dan tanah yang telah memperoleh persetujuan revaluasi sebelum lewat jangka waktu 10 tahun maka akan dikenakan tambahan PPh final sebesar selisih tarif terakhir dikurangi 10% atau  $(25\% - 10\% = 15\%)$  dikalikan dengan selisih lebih revaluasi;
- selisih antara nilai pengalihan aktiva tetap perusahaan dengan nilai sisa buku fiskal pada saat pengalihan merupakan keuntungan atau kerugian sesuai dengan UU PPh.

### 3.6 Aspek Pemeriksaan

Pemeriksaan perpajakan bertujuan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Terkait dengan penilaian kembali aktiva tetap, terdapat beberapa aspek yang dapat diuji oleh pemeriksa adalah sebagai berikut.

#### 1). Perhitungan penyusutan

Pada saat melakukan pemeriksaan pajak, pemeriksa perlu memeriksa perhitungan penyusutan yang dilakukan perusahaan yang melakukan penilaian kembali aktiva tetap. Beberapa hal yang perlu diperiksa adalah sebagai berikut.

- Dasar penyusutan aktiva tetap adalah nilai pada saat penilaian kembali.
- Masa manfaat fiskal aktiva tetap perusahaan disesuaikan kembali menjadi masa manfaat penuh untuk kelompok aktiva tersebut
- Perhitungan penyusutan dimulai sejak bulan dilakukannya penilaian kembali aktiva tetap.
- Pemeriksa juga perlu memastikan bahwa apabila permohonan penilaian kembali ditolak, dasar penyusutan aktiva tetap perusahaan menggunakan dasar penyusutan fiskal semula. Oleh karena itu, pemeriksa perlu:
  1. meminta surat persetujuan penilaian kembali dari Direktorat Jenderal Pajak;
  2. meminta data perhitungan penyusutan yang dimiliki perusahaan;
  3. melakukan rekalkulasi untuk memastikan perhitungan penyusutan sudah dilakukan dengan tepat. Rekalkulasi dilakukan untuk memastikan bahwa dasar penyusutan, masa manfaat, dan saat dimulai penyusutan baru telah sesuai dengan PMK Nomor 79/PMK.03/2008.

2). Pengalihan aktiva tetap yang dilakukan penilaian kembali Berdasarkan PMK Nomor 79/PMK.03/2008, perusahaan akan dikenakan tambahan PPh final dengan tarif tertinggi PPh WP Badan dikurangi 10% apabila melakukan pengalihan:

- aktiva tetap kelompok 1 dan kelompok 2 sebelum berakhirnya masa manfaat yang baru;
- aktiva tetap kelompok 3 dan kelompok 4, bangunan, dan tanah sebelum lewat jangka waktu 10 tahun.

Ketentuan tersebut tidak berlaku untuk pengalihan-pengalihan berikut:

- pengalihan aktiva tetap perusahaan yang bersifat force majeure berdasarkan keputusan atau kebijakan Pemerintah atau keputusan Pengadilan;
- pengalihan aktiva tetap perusahaan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha yang mendapat persetujuan; atau
- penarikan aktiva tetap perusahaan dari penggunaan karena mengalami kerusakan berat yang tidak dapat diperbaiki lagi.

Oleh karena itu, pemeriksa perlu melakukan beberapa hal berikut.

1. Meminta data pengalihan aktiva tetap perusahaan setelah tanggal persetujuan penilaian kembali aktiva tetap. Data ini kemudian dicocokkan dengan data aktiva tetap yang memperoleh persetujuan untuk penilaian kembali. Apabila diketahui ada pengalihan aktiva tetap, perlu dicek apakah dilakukan setelah jangka waktu dalam PMK Nomor 79/PMK.03/2008.
2. Apabila diketahui pengalihan aktiva tetap dilakukan sebelum jangka waktu dalam PMK Nomor 79/PMK.03/2008, pemeriksa perlu meminta data dan keterangan yang membuktikan bahwa pengalihan aktiva tetap tersebut memenuhi kriteria pengecualian. Jika telah terjadi pengalihan aktiva tetap sebelum jangka waktu dan tidak memenuhi kriteria pengecualian, pemeriksa dapat menerbitkan SKPKB untuk menagih pajak final sesuai PMK Nomor 79/PMK.03/2008 beserta sanksi bunganya.

### 3.7 Studi Kasus

A melakukan revaluasi aset tetap efektif per 14 Januari 2010. Metode revaluasi yang digunakan perusahaan adalah revaluasi parsial. Revaluasi parsial adalah revaluasi yang hanya dilakukan pada sebagian aset yang dimiliki perusahaan, seperti tanah, bangunan, dan sarana pelengkap serta mesin produksi. Pada tahun 2010, perusahaan melakukan pencatatan atas aset yang telah direvaluasi

sebesar nilai wajar pada tanggal revaluasi dikurangi akumulasi penyusutan dan akumulasi rugi penurunan nilai yang terjadi setelah tanggal revaluasi. Penyusutan atas aset yang direvaluasi dihitung dengan metode garis lurus berdasarkan perkiraan masa manfaat ekonomis aset tersebut. Perusahaan melakukan revaluasi aset tetap agar nilai aset tetap perusahaan mencerminkan nilai wajar. Selain itu, tujuan lain dilakukannya revaluasi aset adalah untuk meminimalkan beban pajak yang akan dibayarkan oleh perusahaan. Revaluasi aset tetap yang dilakukan oleh A berdasarkan PMK Nomor 79/PMK.03/2008 tentang Penilaian Kembali Aktiva Tetap Perusahaan untuk Tujuan Perpajakan yang pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-12/PJ/2009 tentang Tata Cara Pengajuan Permohonan dan Pengadministrasian Penilaian Kembali Aktiva Tetap Perusahaan untuk Tujuan Perpajakan. Berikut ini akan dibahas perbandingan Laporan Laba Rugi Komprehensif jika perusahaan melakukan revaluasi dan jika perusahaan tidak melakukan revaluasi.

Penerapan revaluasi aset tetap akan berdampak langsung pada bertambahnya nilai aset tersebut. Adanya perubahan pada nilai aset akibat revaluasi tentu saja akan berdampak pada bertambahnya nilai beban penyusutan. Berdasarkan kondisi tersebut, laba fiskal yang dimiliki A juga secara otomatis akan mengalami perubahan bila melakukan revaluasi atas aset tetap. Perubahan yang terjadi pada laba fiskal perusahaan juga akan berdampak pada perubahan beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan perusahaan karena beban pajak penghasilan perusahaan dihitung berdasarkan laba fiskal. Apabila laba fiskal menjadi lebih kecil karena bertambahnya nilai penyusutan, besaran nilai pajak yang dibayarkan juga akan menjadi lebih kecil. Daftar penyusutan aset tetap perusahaan pada saat sebelum dan sesudah revaluasi dapat dilihat pada tabel 1 dan tabel 2 berikut.

Tabel 1. Daftar Penyusutan Aset Tetap Perusahaan (sebelum revaluasi)

Nama Aset	Harga Perolehan	Beban Penyusutan (2010)	Nilai Buku
Tanah	13.869.605.880	-	-
Bangunan	49.894.200.000	2.494.710.000	47.399.490.000
Sarana Pelengkap	5.627.500.000	281.375.000	5.346.125.000
Mesin Produksi	49.073.000.000	4.907.300.000	44.165.700.000
Total	118.464.305.880	7.683.385.000	96.911.315.000

Dari data penyusutan tersebut dapat diketahui adanya perbedaan nilai penyusutan dari aset tetap. Pada saat perusahaan tidak melakukan revaluasi, total beban penyusutan adalah Rp7.638.385.000, sedangkan jika perusahaan melakukan revaluasi, total beban penyusutannya sebesar Rp8.242.324.500. Pada saat perusahaan melakukan revaluasi, beban penyusutan lebih besar diban-

dingkan dengan perusahaan tidak melakukan revaluasi. Hal tersebut bisa terjadi karena adanya peningkatan nilai aset setelah penerapan revaluasi.

Tabel 2. Daftar Penyusutan Aset Tetap Perusahaan (setelah revaluasi)

Nama Aset	Nilai Pasar	Beban Penyusutan (2010)	Nilai Buku
Tanah	117.891.650.000	-	-
Bangunan	54.926.690.000	2.746.334.500	52.180.355.500
Sarana Pelengkap	5.364.000.000	268.200.000	5.095.800.000
Mesin Produksi	52.097.900.000	5.209.790.000	46.888.110.000
Total	230.280.240.000	8.242.324.500	104.164.265.500

### Laporan Laba Rugi Komprehensif

Laporan laba rugi komprehensif pada umumnya mencerminkan kinerja keuangan perusahaan pada suatu periode tertentu. Sehubungan dengan tujuan perpajakan, setiap perusahaan berupaya untuk menyajikan laporan laba rugi yang bernilai kecil agar beban pajak yang dibayarkan kepada fiskal juga akan menjadi lebih kecil. Pada umumnya, perusahaan selalu berusaha untuk meminimalkan besaran jumlah laba yang tersaji pada laporan laba rugi komprehensif sesuai dengan peraturan yang berlaku tanpa melakukan kegiatan yang melanggar hukum. Hal ini dapat ditempuh perusahaan dengan menggunakan metode akuntansi yang diperbolehkan oleh peraturan yang berlaku. Salah satu hal yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan revaluasi aset tetap yang dimiliki perusahaan. Laporan laba rugi komprehensif A sebelum dan sesudah melakukan metode revaluasi aset tetap pada tahun yang berakhir 31 Desember 2010 dapat dilihat pada tabel 4 dan tabel 5.

Tabel 3. Laporan Laba Rugi Komprehensif A (sebelum revaluasi) untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2010

<b>PENJUALAN USAHA</b>	630.835.757.811
<b>BEBAN POKOK PENJUALAN</b>	(500.852.528.800)
<b>LABA KOTOR</b>	<u>129.983.229.011</u>
<b>BEBAN USAHA</b>	
B. Penjualan	(12.159.919.760)
B. Administrasi dan umum	(46.387.419.987)
B. Pengiriman dan B. Purna Jual	<u>(9.122.443.697)</u>
Jumlah Beban Usaha	<u>(67.669.783.444)</u>
<b>LABA USAHA</b>	<u>62.313.445.567</u>
<b>PENDAPATAN (BEBAN) LAIN-LAIN</b>	
Pendapatan Keuangan	670.756.536
Beban Keuangan	(21.830.999.230)
Lain-lain Bersih	<u>(1.320.844.117)</u>
Jumlah beban lain-lain bersih	<u>(22.841.086.811)</u>
<b>LABA SEBELUM PAJAK PENGHASILAN</b>	<u>39.832.358.756</u>
<b>BEBAN PAJAK PENGHASILAN</b>	
Pajak Kini	(13.472.838.250)

Pajak Tangguhan	2.436.365.610
<b>LABA BERSIH TAHUN BERJALAN</b>	<b>28.795.886.116</b>
<b>PEND. KOMPREHENSIF LAIN PERIODE BERJALAN</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL PEND. KOMPREHENSIF LABA PERIODE BERJALAN</b>	<b>28.795.886.116</b>
<b>PENJUALAN USAHA</b>	<b>630.835.757.811</b>
<b>BEBAN POKOK PENJUALAN</b>	<b>(500.852.528.800)</b>
<b>LABA KOTOR</b>	<b>129.983.229.011</b>
<b>BEBAN USAHA</b>	
B. Penjualan	(12.159.919.760)
B. Administrasi dan umum	(46.946.359.487)
B. Pengiriman dan B. Purna Jual	(9.122.443.697)
Jumlah Beban Usaha	(68.229.722.944)
<b>LABA USAHA</b>	<b>61.753.506.067</b>
<b>PENDAPATAN (BEBAN) LAIN-LAIN</b>	
Pendapatan Keuangan	670.756.536
Beban Keuangan	(21.830.999.230)
Lain-lain Bersih	(1.320.844.117)
Jumlah beban lain-lain bersih	(22.481.086.811)
<b>LABA SEBELUM PAJAK PENGHASILAN</b>	<b>39.272.419.256</b>
<b>BEBAN PAJAK PENGHASILAN</b>	
Pajak Kini	(13.283.445.140)
Pajak Tangguhan	2.436.365.610
<b>LABA BERSIH TAHUN BERJALAN</b>	<b>28.425.339.726</b>
<b>PEND. KOMPREHENSIF LAIN PERIODE BERJALAN</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL PEND. KOMPREHENSIF LABA PERIODE BERJALAN</b>	<b>28.425.339.726</b>

Dari laporan laba rugi komprehensif yang terdapat pada tabel di atas, dapat diketahui bahwa beban pajak bersih yang harus dibayar perusahaan ketika tidak melakukan revaluasi aset tetap adalah Rp11.036.472.640. Hasil tersebut diperoleh dari pengurangan pajak kini sebesar Rp13.472.838.250 dengan pajak tangguhan sebesar Rp2.436.365.610.

Dari laporan laba rugi komprehensif pada tabel di atas dapat diketahui bahwa beban pajak bersih yang harus dibayar perusahaan ketika menerapkan kebijakan revaluasi aset tetap adalah Rp10.847.079.530. Hasil tersebut dapat diperoleh dari pengurangan pajak kini sebesar Rp13.283.445.140 dengan pajak tangguhan sebesar Rp2.436.365.610. Dengan kondisi ini, dapat diketahui adanya perbedaan jumlah beban pajak bersih yang harus dibayar oleh perusahaan apabila dibandingkan dengan laporan laba rugi perusahaan ketika tidak menerapkan revaluasi aset tetap. Ketika perusahaan melakukan revaluasi aset tetap, total beban pajak bersih yang harus dibayar lebih kecil daripada perusahaan tidak melakukan revaluasi. Hal ini terjadi karena jumlah beban penyusutan ketika melakukan revaluasi akan mengalami kenaikan dan otomatis laba perusahaan akan menjadi lebih kecil.

Perbandingan Nilai Buku Aset Tetap dan Penyusutan Sebelum dan Sesudah Revaluasi

Apabila ingin mengetahui pengaruh laba akibat diterapkannya kebijakan revaluasi aset tetap yang dilakukan oleh A, dapat diketahui dengan melakukan perbandingan nilai buku aset tetap dan besarnya nilai beban penyusutan sebelum dan sesudah kegiatan revaluasi. Perbandingan nilai buku aset tetap dengan penyusutan saat sebelum dan setelah revaluasi aset tetap dapat dilihat pada tabel 6. Berdasarkan data yang ada pada tabel 6 dapat diketahui adanya selisih lebih atas revaluasi aset tetap sebesar Rp111.274.994.620 (Rp222.055.915.500 – Rp110.780.920.880). Dengan kondisi tersebut, aset perusahaan mengalami kenaikan nilai buku yang cukup besar. Pada tabel 6 juga dapat diketahui bahwa nilai aset dari bangunan mengalami peningkatan dari Rp47.399.490.000 menjadi Rp52.180.355.500 sedangkan nilai buku aset tanah meningkat cukup signifikan dari Rp13.869.605.880 menjadi Rp117.891.650.000. Pada saat semua aset yang direvaluasi mengalami peningkatan nilai buku, justru nilai buku aset sarana pelengkap mengalami penurunan nilai buku dari Rp5.346.125.000 menjadi Rp5.095.800.000.

Tabel 4. Perbandingan Nilai Buku Aset Tetap dan Penyusutan (sebelum dan sesudah revaluasi)

Nama Aset	Sebelum Revaluasi		Setelah Revaluasi	
	Nilai Buku (2010)	Beban Penyusutan (2010)	Nilai Buku (2010)	Beban Penyusutan (2010)
Tanah	13.869.605.880	-	117.891.650.000	-
Bangunan	47.399.490.000	2.494.710.000	52.180.355.500	2.746.334.500
Sarana Pelengkap	5.346.125.000	281.375.000	5.095.800.000	268.200.000
Mesin Produksi	44.165.700.000	4.907.300.000	46.888.110.000	5.209.790.000
Total	110.780.920.880	7.683.385.000	222.055.915.500	8.242.324.500

Perubahan yang terjadi pada nilai buku aset tetap perusahaan akan berpengaruh juga pada nilai beban penyusutan. Sehubungan dengan laporan laba rugi komprehensif, perubahan nilai beban penyusutan cukup berpengaruh terhadap laba bersih yang disajikan. Revaluasi pada aset tetap menyebabkan terjadinya peningkatan beban penyusutan yang secara langsung juga akan menyebabkan laba perusahaan mengalami perubahan menjadi lebih kecil. Beban pajak yang harus dibayarkan perusahaan menjadi lebih kecil akibat penurunan laba perusahaan.

Dari laporan laba rugi komprehensif perusahaan untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2010, sebelum melakukan revaluasi terhadap tanah, bangunan dan sarana pelengkap, serta mesin produksi, dapat diketahui jumlah beban pajak penghasilan A sebesar Rp11.036.472.640. Hasil tersebut dapat diperoleh dari beban pajak sesuai dengan tarif yang berlaku 25% dari total laba perusahaan sebelum pajak dikurangi pajak tangguhan perusahaan yang dimiliki perusahaan.

Selain itu, apabila A menerapkan kebijakan revaluasi terhadap aset tetap yang dimiliki, besarnya pajak yang harus dibayarkan sebesar Rp10.847.079.530.

Dari pernyataan di atas dapat diketahui dengan jelas bahwa pada saat perusahaan tidak melakukan revaluasi, jumlah beban pajak perusahaan sedikit lebih besar daripada perusahaan yang melakukan revaluasi. Terdapat selisih yang cukup besar antara pajak yang dibayarkan perusahaan sebelum dan sesudah revaluasi. Besarnya kewajiban pajak yang sedikit lebih kecil ketika perusahaan melakukan revaluasi belum bisa dijadikan sebagai tolok ukur suatu kesimpulan bahwa revaluasi aset tetap yang dilakukan A berhasil meminimalkan beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan. Kebijakan revaluasi aset tetap yang dilakukan A tidak hanya membuat kewajiban pajak menjadi Rp10.847.079.530 saja, tetapi masih ada pajak final yang harus dibayarkan perusahaan dari adanya selisih akibat revaluasi aset tetap yang dilakukan oleh A. Berdasarkan ketentuan perpajakan, telah diatur bahwa setiap selisih lebih yang disebabkan revaluasi aset tetap dikenakan pajak final sebesar 10% setelah dikompensasikan ke kerugian fiskal jika ada. Sesuai kebijakan revaluasi yang dilakukan oleh A terhadap aset tetapnya, dapat diketahui pajak final yang harus dibayarkan adalah sebagai berikut:

Selisih lebih akibat revaluasi	Rp 111.274.994.620
Pajak tangguhan	Rp (2.436.365.610)
Surplus revaluasi	Rp 108.838.629.010
Pajak final 10%	Rp 10.883.862.901

Dari perhitungan di atas, dapat diketahui jumlah pajak yang harus dibayarkan perusahaan karena melakukan revaluasi. Berikut ini merupakan tabel perbandingan jumlah besarnya beban pajak yang ditanggung perusahaan tanpa revaluasi dan melakukan revaluasi:

Tabel 5 Perbandingan Besarnya Pajak Penghasilan tanpa Revaluasi atau dengan Revaluasi

Jenis Pajak	Tanpa Revaluasi	Dengan Revaluasi
Beban Pajak	Rp. 11.036.472.640	Rp. 10.847.079.530
Pajak Final Selisih Revaluasi	-	Rp. 10.883.862.901
Total Pajak	Rp. 11.036.472.640	Rp. 21.730.942.431

Perhitungan di atas merupakan tahapan analisis untuk memberikan tinjauan lebih lanjut apakah revaluasi aset tetap yang dilakukan oleh A dapat meminimalkan jumlah beban pajak penghasilan yang harus dibayar atau tidak. Perhitungan tersebut menunjukkan perbandingan antara beban pajak penghasilan yang harus dibayar jika perusahaan tidak melakukan revaluasi aset

tetap dan jika perusahaan melakukan revaluasi aset tetap. Dari perhitungan tersebut pula dapat diketahui besarnya jumlah pajak penghasilan yang harus dibayar perusahaan ketika melakukan revaluasi lebih besar daripada ketika perusahaan tidak melakukan revaluasi. Kondisi ini disebabkan oleh adanya pajak final sebesar 10% atas selisih lebih revaluasi aset tetap yang menyebabkan jumlah beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan menjadi lebih besar.

Di samping itu, dapat diketahui pula pajak final yang muncul akibat revaluasi aset tetap cukup besar, yaitu Rp10.883.862.901. Adanya pengenaan pajak final tersebut dapat menyebabkan perbedaan pajak terutang yang dibayarkan sebelum dan sesudah melakukan revaluasi cukup meningkat. Tindakan revaluasi aset tetap yang dilakukan oleh pihak perusahaan pada tahun 2010 tidak dapat meminimalkan jumlah beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan perusahaan. Hal tersebut disebabkan oleh adanya pajak final yang muncul dari selisih lebih revaluasi aset tetap tersebut cukup besar.

Apabila ditelusuri lebih detail, suatu hal yang menyebabkan revaluasi aset tetap tidak mampu memberikan penghematan pajak adalah kebijakan revaluasi yang dilakukan perusahaan hanya pada beberapa aset yang dimiliki perusahaan saja atau bisa disebut dengan revaluasi parsial. A mempunyai banyak sekali daftar aset tetap yang dimiliki, tetapi perusahaan hanya merevaluasi aset tetapnya, seperti tanah, bangunan dan sarana pelengkap, serta mesin produksi saja. Hasil dari revaluasi pada aset tetap mempunyai nilai yang cukup besar, khususnya pada aset tetap tanah. Nilai buku aset tanah berubah cukup signifikan dari Rp13.869.605.880 menjadi Rp117.891.650.000. Hal ini bisa terjadi karena harga tanah dari tahun ke tahun selalu mengalami peningkatan. Kenaikan nilai buku aset juga terjadi pada aset bangunan yang mengalami peningkatan dari Rp47.399.490.000 menjadi Rp52.180.355.500 dan aset mesin produksi dari Rp44.165.700.000 menjadi Rp46.888.110.000. Pada saat semua aset yang direvaluasi mengalami peningkatan nilai buku, justru nilai buku aset sarana pelengkap mengalami penurunan nilai buku dari Rp5.346.125.000 menjadi Rp5.095.800.000.



# Bab 4

## Keberatan

Rizke Nofitriyeni & Muhammad Faridtaqy

### 4.1 Pendahuluan

Penerimaan pajak merupakan sumber utama pendapatan negara dalam pembiayaan pemerintah dan pembangunan. Sebagaimana tercantum dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa definisi pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara dan untuk kemakmuran rakyat. Adanya tuntutan akan peningkatan penerimaan pajak mendorong Ditjen Pajak sebagai lembaga yang ditunjuk untuk mengelola pajak dibawah naungan Kementerian Keuangan Republik Indonesia terus melakukan reformasi perpajakan berupa penyempurnaan terhadap kebijakan perpajakan dan sistem administrasi perpajakan sehingga potensi penerimaan pajak yang tersedia dapat dipungut secara optimal dengan menjunjung asas keadilan sosial serta memberikan pelayanan prima kepada wajib pajak.

Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan melakukan Pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan / atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan. Dalam praktek, perbedaan perhitungan antara fiskus dengan wajib pajak inilah salah satu sebab timbulnya sengketa pajak, serta wajib pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan untuk memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa pajak. Penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak dan fiskus dapat di tempuh melalui upaya administratif yaitu dengan mengajukan keberatan. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif ini dimaksudkan untuk memudahkan dan memberikan rasa keadilan serta memperoleh perlindungan hukum, baik bagi fiskus sendiri maupun bagi wajib pajak.

## 4.2 Landasan Hukum

Keberatan pajak merupakan mekanisme secara resmi yang disediakan oleh Ditjen Pajak dalam upaya wajib pajak untuk mencari keadilan bidang perpajakan yang di akibatkan dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum bidang pajak. Berdasarkan Undang – Undang KUP Pasal 16, Wajib Pajak yang merasa adanya perbedaan perhitungan yang disebabkan oleh kesalahan tulis, kesalahan hitung, atau kekeliruan dalam penerapan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan yang terdapat dalam surat ketetapan pajak, dapat dibetulkan oleh Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak atau melakukan pengajuan keberatan atas perubahan yang dilakukan oleh Fiskus.

Undang – Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak Pasal 1 ayat sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus atas penetapan pajak diakibatkan oleh:

1. Perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan perundang – undangan perpajakan.
2. Keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib Pajak.
3. Keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktifitas bisnis dan penanaman / akun rekening pembukuan karena Wajib Pajak tidak mengkomunikasikannya dengan benar.
4. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak memahami peraturan perundang – undangan yang berlaku.
5. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam membedakan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal.
6. Perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung / dokumen transaksi.

Dasar hukum pengajuan keberatan dan penyelesaiannya di atur dalam ketentuan sebagai berikut:

1. Pasal 25 dan 26 UU No. 6 Tahun 1983 (KUP) sebagaimana telah diubah dengan UU No. 9 Tahun 1994 (tentang perubahan Kesatu atas UU No. 6)
2. UU No. 16 Tahun 2000 (tentang perubahan kedua UU no. 6 Tahun 1983)

#### **4.2.1 Dasar Hukum Pengean Saat Tahun Berjalan**

1. UU No. 28 Tahun 2007 (tentang perubahan ketiga UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) Pasal 25 ayat (3), (3a), (7), (8), (9), dan Pasal 26A ayat (2) dan (4). (Pokok – Pokok Perubahan Undang – Undang No. 28 Tahun 2007)
2. PMK No. 9/PMK.03/2013 Pasal 3 (1) untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya dan Pasal 4 (1) untuk tahun pajak 2008 dan sesudahnya.

#### **4.3 Pengajuan Keberatan**

Tata cara pengajuan keberatan putusan pajak di atur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 9/PMK.03/2013 Pasal 4 (1) yaitu:

1. Diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia
2. Mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan – alasan yang menjadi dasar penghitungan.
3. 1 (satu) keberatan di ajukan hanya untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak, untuk 1 (satu) pemotongan pajak, atau untuk 1 (satu) pemungutan pajak
4. Wajib Pajak telah melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan atau pembahasan akhir hasil verifikasi, sebelum Surat Keberatan disampaikan
5. Diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal:
  - a. Surat ketetapan pajak di kirim
  - b. Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga, kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak yang kemudian di atur dalam pasal 5 ayat 1.
6. Surat Keberatan ditandatangani oleh Wajib Pajak, dan dalam hal Surat Keberatan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, Surat Keberatan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3) Undang-Undang KUP.
7. Wajib Pajak tidak mengajukan permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 Undang-Undang KUP
8. Dalam hal Surat Keberatan yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak

memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, huruf b, huruf c, atau huruf e, Wajib Pajak dapat melakukan perbaikan atas Surat Keberatan tersebut dan menyampaikan kembali sebelum jangka waktu 3 (tiga) bulan

Yang kemudian ketentuan lainnya di jelaskan dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak No. 01/PJ.07/2007 Pasal 6 tentang Prosedur Pengajuan dan Penyelesaian Permohonan Pembetulan Ketetapan Pajak, Keberatan, Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak Yang Tidak Benar Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

#### **4.3.1 Keberatan Yang Dapat di Ajukan**

Wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jendral Pajak sebagai mana yang telah di atur dalam UU KUP Pasal 25 (1) atas suatu:

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT)
3. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN)
4. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB)
5. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan.

Wajib Pajak hanya dapat mengajukan keberatan terhadap materi atau isi dari surat ketetapan pajak, yang meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang -undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau terhadap materi atau isi dari pemotongan atau pemungutan pajak

#### **4.4 Konsekuensi Atas Keputusan Keberatan**

Direktur jendral pajak harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan wajib pajak paling lama 12 bulan sejak diterimanya surat keberatan dan keputusan atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau bahkan menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar. Jika dalam jangka waktu 12 bulan telah dilampaui dan dirjen pajak tidak memberikan suatu keputusan, keberatan yang diajukan maka dianggap dikabulkan dan untuk itu dirjen pajak harus menerbitkan keputusan keberatan paling lama 1 bulan sejak jangka waktu tersebut berakhir.

## 4.5 Pencabutan Pengajuan Keberatan

Dijelaskan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 09/PMK.03/2013

## 4.6 Peninjauan Kembali

Permohonan peninjauan kembali diajukan bukan hanya ketidakpuasan terhadap keputusan kasasi, tetapi terhaddap keputusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, dimana putusan pengadilan negeri yang tidak diajukan banding dapat diajukan peninjauan kembali terhadap putusan pengadilan tinggi yang tidak diajukan kasasi dan dapat dimohon peninjauan kembali. peninjauan kembali ini hanya dapat diajukan satu kali dengan prosedur pengajuan dapat dilakukan secara lisan atau tertulis oleh orang yang pernah menjadi salah satu pihak dalam sengketa perdata kepada makamah agung, melalui pengadilan negeri yang memutuskan pada tingkat pertama.

## 4.7 Studi Kasus: Sengketa Pajak Kurang Bayar

Memeriksa dan memutus sengketa pajak dengan Acara Biasa pada tingkat pertama dan terakhir mengenai banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-00399/KEBAVPJ.06/2020 tanggal 15 Juni 2020, tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pal.ak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2016 Nomor: 00071/207/16/073/19 tanggal 9 Mei 2019, yang terdaftar dalam berkas sengketa Nomor: 011632.16/2020/PP telah mengambil putusan sebagai berikut dalam sengketa antara:

PT. Donggi Senoro LNG, NPWP: 02.594.004.0-073.000, beralamat di Sentral Senayan 11 Lt. 13, Jalan Asia Afrika Nomor 8, Tanah Abang, Jakarta Pusat 10270, dalamhal ini diwakili oleh Sdr. Betantyo Madyantoro, jabatan: Direktur Operasi (berdasarkan fotokopi Akta Notaris Mala Mukti, S.H., LL.M., Nomor 72 tanggal 18 Agustus 2020), dan untuk selanjutnya disebut Pemohon Banding

Direktur Jenderal Pajak, berkedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor: 40- 42, Jakarta, untuk selanjutnya disebut Terbanding

**Uraian penerbitan surat ketetapan pajak, surat keberatan dan keputusan atas keberatan**

bahwa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00071/207/16/073/19 tanggal 9 Mei 2019 Masa Pajak Februari 2016 diterbitkan berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Kantor Pelayanan Pajak Madya Jakarta Pusat Nomor: LAP-00165AVPJ.06/KP.1205/RIK.SIS/2019 tanggal 6 Mei 2019, dengan perhitungan sebagai berikut:

No	Uraian	Menurut Pemeriksaan Bandung (Rp)	Menurut Terbanding (Rp)	Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan yang Disetujui (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak			
a.	Alas Perhitungan Barang dan Jasa yang terutang PPN			
a.1.	Ekspor	0	0	0
a.2.	Penyetoran yang PPN-nya tidak dapat dikurangi sendiri	100.321.652	15.496.950.907	100.321.652
a.3.	Penyetoran yang PPN-nya dikurangi oleh Pemungut PPN	0	0	0
a.4.	Penyetoran yang PPN-nya tidak dikurangi	0	0	0
a.5.	Penyetoran yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0	0	0
a.6.	Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	100.321.652	15.496.950.907	100.321.652
b.	Alas Perhitungan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	1.200.481.858.207	1.185.085.228.952	1.200.481.858.207
c.	Jumlah Seluruh Penyetoran (a.6 + b)	1.200.582.179.859	1.200.582.179.859	1.200.582.179.859
d.	Alas Impor BKP/Pemaksimalan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean/Pemaksimalan JKP dari Luar Daerah Pabean/Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak/Kegiatan Membangun Sendiri/Perisetan atau Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula tidak untuk dipajualibalkan/perolehan yang PPN-nya tidak seharusnya dibebaskan atau tidak dipungut/tanggung jawab secara menyang			
d.1.	Impor BKP	0	0	0
d.2.	Pemaksimalan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean	0	0	0
d.3.	Pemaksimalan JKP dari Luar Daerah Pabean	0	0	0
d.4.	Pemungutan Pajak oleh Pemungut PPN	0	0	0
d.5.	Kegiatan Membangun Sendiri	0	0	0
d.6.	Perisetan atau Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Dipajualibalkan	0	0	0
d.7.	Perolehan yang PPN-nya tidak seharusnya dibebaskan atau tidak dipungut	0	0	0
d.8.	Tanggung jawab secara menyang	0	0	0
d.9.	Jumlah (d.1 atau d.2, atau d.3, atau d.4, atau d.5, atau d.6 atau d.7 atau d.8)	0	0	0
2	Penghitungan PPN Kurang Bayar			
a.	Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri (a.1 x 1.a.2 atau 1.a.6)	10.032.165	1.549.656.090	10.032.165
b.	Dikurangi:			
b.1.	PPN yang dapat dikurangi dalam Masa Pajak yang sama	0	0	0
b.2.	Pajak Mas. Ane yang dapat diperhitungkan	0	0	0
b.3.	STP (pokok kurang bayar)	0	0	0
b.4.	Dibayar dengan NPWP sendiri	0	0	0
b.5.	Lain-lain	10.032.165	10.032.165	10.032.165
b.6.	Jumlah (b.1 + b.2 + b.3 + b.4 + b.5)	10.032.165	10.032.165	10.032.165
c.	Diperhitungkan:			
c.1.	SKPPWP	0	0	0
d.	Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan (b.6 - c.1)	10.032.165	10.032.165	10.032.165
e.	Jumlah perhitungannya PPN Kurang Bayar (a - d)	0	1.539.623.925	0
3	Kelambatan Pajak yang sudah:			
a.	Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0	0	0
b.	Dikompensasikan ke Masa Pajak ..... (karena pembetulan)	0	0	0
c.	Jumlah (a+b)	0	0	0
4	PPN yang kurang dibayar (2.e + 3.c)	0	1.539.623.925	0
5	Sanksi Administrasi:			
a.	Bunga Pasal 13 (2) KUP	0	736.630.204	0
b.	Kesulitan Pasal 13 (2) KUP	0	0	0
c.	Bunga Pasal 13 (5) KUP	0	0	0
d.	Kesulitan Pasal 13A KUP	0	0	0
e.	Kesulitan Pasal 17C (3) KUP	0	0	0

1.	Kesulitan Pasal 17D (5) KUP	0	0	0
g.	Bunga Pasal 13 (2) KUP vs. Pasal 9 (MPPN)	0	0	0
h.	Jumlah (a + b + c + d + e + f + g)	0	736.630.204	0
6	Jumlah PPN yang masih harus dibayar (4 + 5.h)	0	2.276.254.129	0

bahwa atas Surat Ketetapan Palak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa tersebut, Pemohon Banding mengajukan keberatan dengan surat Nomor: LFE-FIN-TAX-COR-COR-2019-0010 tanggal 25 Juli 2019 yang djterima Kantor Pelayanan Pajak Madya Jakarta Pusat tanggal 1 Agustus 2019 berdasarkan LPAD Nomor PEM:01005880\073\aug\2019 tanggal 1 Agustus 2019

bahwa atas surat permohonan keberatan Pemohon Banding, telah diterbitkan Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-00399/KEBAVPJ.06/2020 tanggal 15 Juni 2020, dengan perhitungan sebagai berikut

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/(Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang/(Lebih) Bayar	1.539.662.925	0	1.539.662.925
Sanksi Bunga	739.038.204	0	739.038.204
Sanksi Kesenakan	0	0	0
Jumlah Pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	2.278.701.129	0	2.278.701.129

### Analisa Pokok Sengketa

Setelah membaca surat banding, mempelahjari leporan penelitian keberatan, surat – menyurat yang berlangsung selama proses penyelesaian keberatan, surat keberatan pemohon banding dengan ini disampaikan analisa pokok sengketa atas surat banding dari pemohon banding sebagai berikut:

### Dasar Hukum

undang – undang nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan undang – undang nomor 16 tahun 2009 (UU KUP) yang mengatur tentang pasal 8 ayat 4

walaupun dirjan pajak telah melakukan pemeriksaan dengan syarat dirjen pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, maka wajib pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri mengenai ketidakbe-naran yang sebenarnya, yang dapat mengakibatkan:

pajak – pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar atau lebih kecil

rugi berdasarkan ketentuan pajak menjadi lebih kecil atau lebih besar

jumlah harta menjadi lebih brsar atau lebih kecil

jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil

selanjutnya, pada pasal 13 ayat 1 huruf a dimana dalam jangka waktu 5 tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, dirjen pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar. Jika

berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, pajak yang terutang tidak kurang dibayar. Pada pasal 25 ayat 1 huruf a, wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya pada dirjen pajak atas suatu surat ketetapan pajak kurang bayar.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, mengatur pasal 1 angka 25 mengenai pajak keluaran yaitu pajak pertambahan nilai terutang yang wajib dipungut oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak, penyerahan jasa kena pajak, ekspor barang kena pajak berwujud, ekspor barang kena pajak tidak berwujud dan/atau ekspor jasa kena pajak. Kemudian pada pasal 4 ayat 1 yaitu pajak pertambahan nilai dikenakan atas:

1. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha
2. impor Barang Kena Pajak
3. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha
4. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Bervujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean
5. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean
6. ekspor Barang Kena Pajak Bervujud oleh Pengusaha Kena Pajak
7. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Bervujud oleh Pengusaha Kena Pajak
8. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak

pasal 4a ayat 2 menjelaskan mengenai jenis barang yang tidak dikenai pajak pertambahan nilai yaitu barang tertentu dalam kelompok barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya seperti:

1. minyak mentah (Crude Oil)
2. gas bumi, tidak termasuk gas bumi seperti elplfi yang slap dikonsumsi langsung oleh masyarakat
3. panas bumi
4. asbes, batu tulis, batu setengah permata, batu kapur, batu apung, batu permata, bentonit, dolomit, felspar (feldspar), garam batu (halite), grafit, granwandesit, gips, kalsit, kaolin, leusit, magnesit, mika, marmer, nitrat, opsidien, oker, pasir dan kerikil, pasir kuarsa, perlit, fosfat (phospat), talk, tanah serap (fullers earth), tanah diatome, tanah liat, tawas (alum), tras, yarosif, zeolit, basal, dan trakkit

5. batubara sebelum diproses menjadi briket batubara
6. bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, bijih perak, serta bijih bauksit

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 252/PMK.011/2012 tentang Gas Bumi yang Termasuk Dalam Jenis Barang yang Tidak Dikenai Pajak pertambahan Nilai, mengatur Pasal 1 ayat 1 tentang gas bumi merupakan jenis barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai dan pasal 1 ayat 2 Cakupan gas bumi yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat 1 meliputi:

1. gas bumi yang dialirkan melalui pipa
2. Liquefied Natural Gas (LNG)
3. ompressed Natural Gas (CNG)

### **Tanggapan Terbanding**

1. Pemohon Banding (PT Donggi Senoro LNG) yang beralamat di Sentral Senayan 11, Lt. 13, Jl. Asia Afrika No. 8, Gelora, Tanah Abang, Jakarta Pusat 10270 merupakan perusahaan yang memiliki SK Izin Usaha Nomor: 295.K/10/DJM.O/2015 tanggal 28 Mei 2015 dengan jenis izin usaha Pengolahan Gas Bumi
2. berdasarkan Pasal 2 angka 10 Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi (“UU Minyak dan Gas Bumi”) menyebutkan\ “Kegiatan Usaha Hilir adalah kegiatan usaha yang berintikan atau bertumpu pada kegiatan usaha Pengolahan, Pengangkutan, Penyimpanan, dan/atau Niaga”.
3. berdasarkan Pasal 2 angka 11 UU Minyak dan Gas Bumi menyebutkan “Pengolahan adalah kegiatan memurnikan, memperoleh bagian-bagian, mempertinggi mutu, dan mempertinggi nilai tambah Minyak Bumi dan/ atau Gas Bumi, tetapi tidak termasuk pengolahan lapangan”.
4. berdasarkan Pasal 1 angka 3 Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (“ESDM”) Nomor 35 Tahun 2016 menyebutkan bahwa “Kondensat adalah cairan hasil dari kondensasi dari fase gas bumi pada tekanan dan temperatur atmosfer berupa fraksi pentana ke atas (>C5+)”
5. bahwa berdasarkan Donggi Senoro - Liqueified natural Gas (“LNG”) Simplified Process Flow Diagram, Gas Bumi yang dialirkan melalui pipa gas, diproses menggunakan Scrubber untuk memisahkan antara Gas Bumi dan Kondensat. Setelah melewati Scrubber (sebelum menjadi kondensat), ada Case yang harus dilalui, yaitu fractination (deethanizer, depropanizer,

debutanizer) yang menghasilkan ethane, propane, buthane, dan kondensat (Sum ber: <http://www.donggisenorolng.co.id/uploads/projectbrochure.pdf> yang diambil tanggal 14 April 2020 pukul 15.08 WIB);

6. berdasarkan bagian I umum pnejelasan undang – undang nomor 6 tahun 1983 tentang pajak pertambahan nilai dan/atau penjualan atas barang mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan undang – undang nomor 42 tahun 2009 (UU PPN) tentang “PPN adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di daerah pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi”
7. berdasarkan Pasal 1 angka 16 UU PPN menyebutkan “Menghasilkan adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk dan/atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru atau kegiatan mengolah sumber daya alam, termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut”
8. berdasarkan Pasal 4A ayat (2) UU PPN menyebutkan “Jenis barang yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah barang tertentu dalain kelompok barang sebagai berikut:
  - a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya
  - b. barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak
  - c. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman balk yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau catering
  - d. Uang, emas batangan, dan surat berharga
9. berdasarkan penjelasan Pasal 4A ayat 2 UU PPN rnenyebutkan “Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya seperti:
  - a. minyak mentah (Crude Oil)
  - b. gas bumi, tidak termasuk gas bumi seperti elpiji yang slap dikonsumsi langsung oleh masyarakat
  - c. panas bumi
  - d. asbes, batu tulis, batu setengah permata, batu kapur, batu apung, batu permata, bentonit, dolomit, felspar (feldspar), garam batu (halite), grafit, graniuandesit, gips, kalsit, kaolin, Ieusit, magnesit, mika, marmer, nitrat, opsidien, oker, pasir dan kerikil, pasir kuarsa, perlit, fosfat (phosphate), talk, tanah serap (fullers earth), tanah diatome, tanah liat, tawas (alum), tras, yarosif, zeolit, basal, dan trakkit
  - e. batubara sebelum diproses menjadi briket batubara

- f. biji besi, biji timah, biji emas, biji tembaga, biji nikel, biji perak, Serta biji bauksit

seusai dengan uraian tersebut dan data – data yang diberikan oleh pemohon banding, maka:

Dari penejelasan pasal 4a UU PPN dapat disimpulkan, bahwa pada prinsipnya hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya adalah tergolong bukan barang kena pajak (BKP) sehingga tidak terutang PPN. Tetapi, hasil pertambangan atau pengeboran yang tidak diambil langsung dari sumbernya meski tidak dijelaskan, tetapi dapat dipahami bahwa yang dimaksud dengan hasil pertambangan atau pengeboran yang tidak diambil dari sumbernya tersebut tentunya sudah melalui proses menghasilkan

Bedasarkan pasal 1a juncto pasal 4a UU PPN, maka dapat dimaknai bahwa barang yang dikenakan pajak berdasarkan UU disebut BKP. Teknis perumusan mengenai perumusan barang yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini disusun dengan system negative list, artinya sepanjang tidak disebutkan sebagai barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN, maka barang tersebut apabila ditransaksikan seperti dijual, diekspor, diimpor dan sebagainya adalah terutang PPN

Berdasarkan pada penjelasan umum UU PPN, peneliti merasa keberatan bahwa pertambahan nilai itu timbul karena dipakainya factor – factor produksi di setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk pada bunga modal, sewa tanah, upah kerja dan laba usaha merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan PPN. Selain itu, kondensat yang tidak disebutkan pada penjelasan pasal 4a ayat 2 huruf a UU PPN sebagai hasil pertambangan atau nilai pengeboran yang dikecualikan dari pengenaan PPN yang artinya kondensat jelas tergolong bukan merupakan gas bumi yang langsung diambil dari sumbernya karena berdasarkan penjelasan tersebut merupakan hasil pengolahan dari gas bumi itu sendiri. Demikian, kondensat sebenarnya adalah barang hasil produksi yang berasal dari hasil pertambangan atau pengeboran karena jelas tidak mungkin merupakan hasil dari pertambangan atau pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya dan siap dikonsumsi langsung oleh masyarakat.



# Bab 5

## Banding

Amaliah Fahrani Raju & Muhammad Faridtaqy

### 5.1 Pendahuluan

Timbulnya sengketa pajak antara Wajib pajak dengan fiskus (aparatus Direktorat Jenderal Pajak) apabila Wajib Pajak tidak dapat menyetujui ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan pajak atau tindakan dalam rangka penagihan untuk pemungutan pajak dan keputusan lain yang dilakukan oleh aparat Direktorat Jenderal Pajak. Masalah utama wajib pajak adalah keberatan mereka sering ditolak sehingga mereka mengajukan banding ke pengadilan pajak. Namun dalam proses banding para wajib pajak cenderung memenangkan kasus ini. Fakta tersebut didukung dengan data putusan pengadilan pajak dari tahun 2013-2019 yang menunjukkan bahwa wajib pajak sering menang di pengadilan pajak.

Banding atau Peninjauan kembali adalah salah satu jenis upaya hukum bagi terpidana atau jaksa penuntut umum untuk meminta pada pengadilan yang lebih tinggi agar melakukan pemeriksaan ulang atas putusan pengadilan. Sedangkan Banding dalam Perpajakan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Berdasarkan Undang – Undang No. 28 Tahun 2007 Pasal 27 ayat (1) tentang Ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan”. Dalam ketentuan UU No. 14 Tahun 2002 Pasal 1 tentang Pengadilan Pajak disebutkan “Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku

## 5.2 Landasan hukum

1. Undang – Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai mana atas perubahan Ke – 4 (keempat) atas UU no 6 Tahun 1983 Pasal 27.

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).

2. Pasal ayat 6 UU No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan Banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

3. Undang – Undang No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Pasal 31 ayat 2

Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

## 5.3 Tata Cara Penyelesaian Banding

### 5.3.1 Pengajuan Banding

Berdasarkan UU KUP No. 16 tahun 2009 Pasal 27 di jelaskan tata cara dalam pengajuan banding, yaitu :

1. Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan
2. Permohonan sebagaimana dimaksud diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas

Permohonan banding di ajukan paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.

Yang kemudian di perjelas dalam UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Pasal 35 – 39 :

1. Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak
2. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang – undangan perpajakan.
3. Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan pemohon Banding
4. Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding
5. Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding dengan melampirkan salinan Keputusan yang di Banding
6. Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak terutang
7. Banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak, ahli warisnya, seorang pengurus, atau kuasa hukumnya.
8. Apabila selama proses Banding, pemohon Banding meninggal dunia, Banding dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal pemohon Banding pailit.
9. Apabila selama proses Banding pemohon Banding melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan / pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggungjawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud
10. Pemohon Banding dapat melengkapi Surat Bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu yang sudah di tentukan
11. Terhadap Banding dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak
12. Banding yang telah dicabut melalui penetapan Ketua atau putusan Majelis/Hakim Tunggal, tidak dapat diajukan kembali.

### 5.3.2 Pemeriksaan

Pemeriksaan Banding di jelaskan pada UU No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Pasal 81 Ayat (1 dan 3)

1. Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima.

2. Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima
3. Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan
4. Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan

Dasar pengambilan keputusan pengadilan pajak adalah penilaian pembuktian (Uji Bukti), peraturan perundang-undangan, serta berdasarkan keyakinan hakim. Banding di Pengadilan pajak tidak jarang membutuhkan uji bukti, hal ini dilakukan supaya majelis hakim dapat meneliti dan menilai terhadap dokumen yang diajukan di persidangan, supaya hasil dari keputusan nantinya dapat mempertimbangkan fakta-fakta dalam persidangan (Uji bukti ini dilaksanakan pada hari diluar persidangan dan di saksi oleh panitera bahkan tak jarang hakim pun juga hadir dalam pelaksanaan uji bukti tersebut.

Putusan pengadilan pajak diambil berdasarkan musyawarah yang di pimpin oleh Hakim Ketua dan apabila majelis didalam mengambil putusan dengan musyawarah tidak dapat di capai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak, putusan Pengadilan Pajak dapat berupa:

1. Menolak
2. Mengabulkan sebagian atau seluruhnya
3. Menambahkan Pajak yang harus dibayar
4. Tidak dapat diterima
5. Membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahn hitung
6. Membatalkan

Hasil Keputusan pengadilan kemudian dievaluasi oleh subbid peninjauan kembali dan evaluasi oleh direktorat jenderal pajak dan banding, hasil evaluasi tersebut nantinya akan diputuskan apakah Dirjen Pajak akan melakukan peninjauan kembali atau menerima putusan pengadilan pajak.

### 5.3.3 Proses Penyelesaian

Proses penyelesaian banding di jelaskan dalam penjelasan berikut :

1. Pasal 27 ayat 5c Undang- Undang KUP No. 16 Tahun 2009:

Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan putusan banding diterbitkan.

2. Pasal 27 ayat 5d Undang- Undang KUP No. 16 Tahun 2009:

Apabila permohonan banding ditolak/dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

Dalam hal permohonan banding Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan harus dilunasi paling lama 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding, dan penagihan dengan Surat Paksa akan dilaksanakan apabila Wajib Pajak tidak melunasi utang pajak tersebut. Disamping itu, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen).

3. Pasal 27A ayat 1 Undang- Undang KUP No. 16 Tahun 2009:

Apabila pengajuan keberatan atau banding dikabulkan sebagian atau seluruhnya, yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, kelebihan pembayaran tersebut dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% per bulan untuk paling lama 24 bulan dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. Untuk surat ketetapan pajak kurang bayar dan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya surat keputusan keberatan, putusan banding atau

Untuk surat ketetapan pajak nihil dan surat ketetapan pajak lebih bayar dihitung sejak tanggal penerbitan surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya surat keputusan keberatan, putusan banding.

#### 5.4 Hak-Hak Pemohon Banding

Dalam hal ini hak – hak pemohon banding di jelaskan dalam UU No. 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, adalah sebagai berikut:

1. Pemohon Banding dapat melengkapi Surat Bandingnya untuk memenuhi ketentuan yang berlaku sepanjang masih dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak diterima keputusan yang dibanding.
2. Pemohon Banding dapat memasukkan Surat Bantahan dalam jangka waktu 30 (tiga puluh hari) sejak tanggal terima salinan Surat Uraian Banding. (Pasal 45 UU Pengadilan Pajak)

3. Dapat hadir dalam persidangan guna memberikan keterangan lisan atau bukti-bukti yang diperlukan sepanjang memberitahukan kepada Ketua Pengadilan Pajak secara tertulis.
4. Dapat hadir dalam sidang Pembacaan Putusan
5. Dapat didampingi atau diwakili oleh Kuasa Hukum yang telah terdaftar/ mendapat ijin Kuasa Hukum dari Ketua Pengadilan Pajak.
6. Dapat meminta kepada Majelis kehadiran saksi.
7. Ahli bahasa / Penerjemah bagi yang tidak bisa berbahasa Indonesia

### **Yang dilarang sebagai saksi**

Yang tidak boleh didengar keterangannya sebagai saksi sebagaimana dimaksud dalam UU No. 14 Tahun 2012 Pasal 57 Tentang Pengadilan Pajak adalah:

1. Keluarga sedarah atau semenda menurut garis keturunan lurus ke atas atau ke bawah sampai derajat ketiga dari salah satu pihak yang bersengketa;
2. Istri atau suami dari pemohon Banding atau penggugat meskipun sudah bercerai.
3. Anak yang belum berusia 17 (tujuh belas) tahun.
4. Orang sakit ingatan

## **5.5 Pencabutan Banding**

Pada prosesnya pihak yang tidak akan melanjutkan perkara perpajakan ke Pengadilan Perpajakan di berikan hak untuk menarik kembali perkara, hal ini di jelaskan dalam UU No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Pasal 39:

1. Terhadap Banding dapat diajukan surat pernyataan pencabutan kepada Pengadilan Pajak.
2. Banding yang dicabut tersebut, dihapus dari daftar sengketa dengan:
  - a. Penetapan Ketua dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan sebelum sidang dilaksanakan
  - b. Putusan Majelis / Hakim Tunggal melalui pemeriksaan dalam hal surat pernyataan pencabutan diajukan dalam sidang atas persetujuan terbanding.

Banding yang telah dicabut melalui penetapan atau putusan tersebut, tidak dapat diajukan kembali.

## 5.6 Peninjauan Kembali

Menurut (Resmi, 2017) Putusan peninjauan kembali adalah putusan Mahkamah Agung atas permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh wajib pajak atau oleh Direktur Jenderal Pajak terhadap putusan banding atau putusan gugatan dari badan peradilan pajak. Apabila wajib pajak masih belum puas dengan putusan banding wajib pajak masih memiliki hak mengajukan peninjauan kembali kepada mahkamah agung, hal ini di jelaskan dalam UU No 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yaitu:

1. Permohonan peninjauan kembali hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali kepada mahkamah agung kepada pengadilan pajak (Pasal 89).
2. Pengajuan permohonan peninjauan kembali dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan hakim pengadilan pidana memperoleh kekuatan hukum tetap atau ditemukannya bukti tertulis baru atau sejak putusan banding dikirim (Pasal 92).
3. Mahkamah Agung mengambil keputusan dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak permohonan Peninjauan Kembali diterima (Pasal 93).

## 5.7 Studi Kasus: Banding Pajak Kurang Bayar

### **Putusan Nomor PUT-007312.13/2019/PP/M. IllA Tahun 2021**

Memeriksa dan memutus sengketa pajak dengan Acara Biasa pada tingkat pertama dan terakhir, terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00073/KEB/WPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019, tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Desember 2016 Nomor 00024/204/16/631/18 tanggal 26 April 2018, yang terdaftar dalam berkas sengketa Nomor 007312.13/2019/PP telah mengambil putusan sebagai berikut dalam sengketa antara PT Saripuri Permai Hotel, NPWP 01.082.876.2-631.000, beralamat di Jalan Mayjend Sungkono Nomor 120, Sawahan, Surabaya

### **Kronologi**

Menimbang, bahwa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Desember 2016 Nomor 00024/204/16/631/18 tanggal 26 April 2018 diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Madya Surabaya dengan perhitungan sebagai berikut.

No	Uraian	Dasar Pengenaan
1	Penghasilan Kena Pajak / Dasar Pengenaan Pajak	4.792.360.024
2	PPh Pasal 26 yang terutang	917.710.397
3	Kredit Pajak	
	a. PPh Ditanggung Pemerintah	0
	Setoran Masa	22.703.850
	STP (pokok kurang bayar)	0
	Kompensasi Kelebihan dari Masa Pajak ...	0
	Lain - lain	0
	Kompensasi Kelebihan ke Masa Pajak	0
	Jumlah Pajak yang dapat dikreditkan	22.703.850
4	Pajak yang tidak / kurang bayar	895.006.547
5	Sanksi Administrasi	
	Bunga Pasal 13 ayat (2) KUP	286.402.095
	Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	0
	Bunga Pasal 13 (5) KUP	0
	Kenaikan Pasal 13A KUP	0
	Jumlah Sanksi Administrasi	286.402.095
6	Jumlah PPh yang masih harus dibayar	1.181.408.642
7	Jumlah kurang bayar yang disetujui berdasarkan Pembahasan Akhir Hasil Pembahasan Akhir	0

Menimbang, bahwa atas Surat Ketetapan Pajak a quo, Pemohon Banding mengajukan keberatan dengan Surat Nomor 041/SPH-DJP/VII/18 tanggal 18 Juli 2018 dan dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-00073/KEB/WPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019 permohonan Pemohon Banding tersebut ditolak dan jumlah pajak yang masih harus dibayar ditambah, dengan perhitungan sebagai berikut.

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah / (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak	4.792.360.024	(1.097.327.654)	3.695.032.370
PPh Pasal 26 Terutang	917.710.397	(191.829.324)	725.881.073
Kredit Pajak	22.703.850		22.703.850
Kompensasi Masa Pajak / Tahun Berjalan			
PPh Kurang / (Lebih) Bayar	895.006.547	(191.829.324)	703.177.223
Sanksi Administrasi	286.402.095	(61.385.384)	225.016.711
Jumlah PPh yang masih harus / (Lebih) dibayar	1.181.408.642	(253.214.708)	928.193.934

namun Pemohon Banding masih keberatan sehingga dengan Surat Nomor 014/SPH-KPP/VII/19 tanggal 16 Juli 2019 mengajukan banding; bahwa Pemohon Banding mengajukan banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-00073/KEB/WPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019 Tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Pajak Penghasilan Pasal 26 Nomor 00024/204/16/631/18 tanggal 26 April 2018 yang dikeluarkan Terbanding, dengan hasil pemeriksaan oleh Kantor Pelayanan Pajak Madya Surabaya dengan Rincian:

#### WP Berdasarkan Koreksi Fiskus

No.	Uraian	Jumlah Rupiah Menurut		
		SPT	Fiskus	Koreksi
1	Dasar Pengenaan Pajak	229.190.328	4.792.360.024	4.563.169.696
2	Perhitungan PPh Pasal 26 Terutang	22.703.850	917.710.397	895.006.547
3	Dikurangi:			
	Pph Ditanggung Pemer- intah			
	Setoran Masa	22.703.850	22.703.850	
	STP			
	Kompensasi Kelebihan dari masa Pajak			
		22.703.850	22.703.850	

	Jumlah Pph Kurang/(Lebih Bayar)		895.006.547	895.006.547
4	Kelebihan Pajak yang sudah dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya			
5	Sanksi Bunga Pasal 13(3) KUP		286.402.095	286.402.095
	<b>Jumlah Pph yang masih harus dibayar</b>		<b>1.181.408.642</b>	<b>1.181.408.642</b>

### WP Berdasarkan Pemohon Banding

No.	Uraian	Jumlah Rupiah Menurut		
		SPT	Fiskus	Koreksi
1	Dasar Pengenaan Pajak	229.190.328	4.792.360.024	229.190.328
2	Perhitungan PPh Pasal 26 Terutang	22.703.850	917.710.397	22.703.850
3	Dikurangi:			
	Pph Ditanggung Pemerintah			
	Setoran Masa	22.703.850	22.703.850	22.703.850
	STP			
	Kompensasi Kelebihan dari masa Pajak			
		22.703.850	22.703.850	22.703.850
	Jumlah Pph Kurang/(Lebih Bayar)		895.006.547	
4	Kelebihan Pajak yang sudah dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya			
5	Sanksi Bunga Pasal 13(3) KUP		286.402.095	
	<b>Jumlah Pph yang masih harus dibayar</b>		<b>1.181.408.642</b>	

Bahwa atas surat keberatan yang diajukan Pemohon banding, telah diterbitkan surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-00073/KEB/WPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019 dengan perhitungan sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	ditambah / (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
Pajak yang tidak / kurang dibayar	895.006.547	191.829.324	703.177.223
Sanksi Bunga Pasal 13(2) KUP	286.402.095	61.385.384	225.016.711
Jumlah PPh yang masih harus / (Lebih) dibayar	1.181.408.642	253.214.708	928.193.934

### Pokok Sengketa Alasan Banding

No.	Uraian	Menurut		Koreksi yang diajukan Banding
		Keputusan Keberatan	Pemohon Banding	
1	DPP Pph Pasal 26	3.695.032.370	229.190.328	3.465.842.042
	<b>Total</b>	<b>3.695.032.370</b>	<b>229.190.328</b>	<b>3.465.842.042</b>

### Menurut Terbanding

bahwa untuk tahun pajak 2016, koreksi DPP Pph Pasal 26 yang dipertahankan meliputi:

- a). Telah dilaporkan pemotongannya pada SPT Masa Pph Pasal 21/26 dan /atau SPT Masa Pph Pasal 23/26
- b). Pembayaran Pemohon yang berdasarkan penelitian termasuk Objek Pph Pasal 26
- c). Tidak terdapat/tidak dipenuhi permintaan data, informasi, dokumen, dan/atau keterangan sehingga tidak dapat diyakini bahwa pembayaran tersebut bukan termasuk obyek Pph Pasal 26;

bahwa untuk tahun pajak 2016, koreksi DPP Pph Pasal 26 yang dikurangkan meliputi:

- a). Pembayaran untuk pembelian barang
- b). Pencatatan transaksi ganda
- c). Ganti rugi atas kerusakan barang tamu

bahwa sepanjang berdasarkan penelitian atas data, informasi, dan/atau dokumen dapat djyakini bahwa transaksi tersebut bukan termasuk obyek Pph Pasal 26;

## Menurut Pemohon Banding

bahwa Pemohon Banding tidak setuju terhadap koreksi Terbanding atas objek DPP Pph Pasal 26 sebesar Rp3.465.842.042,00 dengan pertimbangan sebagai berikut: bahwa koreksi Terbanding berdasarkan sejumlah transaksi oleh Pemohon kepada lawan transaksi yang berada di Luar Negeri terkait *accrue* biaya, *various invoice* dan sebagainya, dimana jika merujuk kepada item – item koreksi menurut Terbanding tersebut, maka berdasarkan penelitian, objek menurut Terbanding tersebut bukan merupakan transaksi yang menjadi objek Pph Pasal 26 menurut Pemohon, karena merupakan transaksi *accrue* biaya yang ketika dibayarkan Pemohon telah melakukan pemotongan pajak terutang, ataupun transaksi pembelian barang maupun *reimburse* biaya dsb, yang bukan merupakan objek Pph Pasal 26; bahwa terkait dengan transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) seperti *Consultant Fee*, *Management Fee*, *Maintenance Fee*, *Franchise Fee* yang memang merupakan objek Pph Pasal 26, Pemohon telah melakukan *treatment* pemotongan Pph Pasal 26 sebagaimana diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku, dan telah melengkapi persyaratan *administrative* perlakuan perpajakan jika transaksi tersebut dilakukan terhadap penduduk dari negara yang memiliki *Tax Treaty* dengan Indonesia.

## Kesimpulan

bahwa sepanjang keberadaan penandatanganan Pemohon Banding pada saat penandatanganan surat banding nomor 004/SPH-KPPNll/19 tanggal 16 Juli 2019 tidak dapat dibuktikan berada di wilayah Indonesia, maka permohonan banding Pemohon Banding tidak memenuhi ketentuan formal sebagaimana diatur dalam Pasal 32 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Pasal 37 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, serta memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) dan (2), serta Pasal 36 ayat (1), (2), (3), dan (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sehingga tidak dapat dipertimbangkan lebih lanjut; bahwa Keputusan Terbanding Nomor KEP-00073/KEBAVPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019 diterbitkan berdasarkan kuasa Pasal 26 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 telah sesuai dengan data dan ketentuan yang berlaku; bahwa koreksi Terbanding telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku; Usul bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, maka diusulkan kepada Pengadilan Pajak untuk menolak banding



Pemohon Banding serta tetap mempertahankan Keputusan Terbanding Nomor KEP-00073/KEBAVPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019 tentang Keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Nomor 00024/204/16/631/18 tanggal 26 April 2018 Masa Pajak Desember 2016 atas nama Pemohon Banding.

**Putusan**

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dan ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan yang berkaitan dengan sengketa ini;

Mengabulkan Sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00073/KEBAVPJ.11/2019 tanggal 22 April 2019, tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Desember 2016 Nomor 00024/204/16/631/18 tanggal 26 April 2018, atas nama PT Saripuri Permai Hotel, NPWP 01.082.876.2-631.000, beralamat di Jalan Mayjend Sungkono Nomor 120, Sawahan, Surabaya, sehingga perhitungan menjadi sebagai berikut.

Penghasilan Kena Pajak/Dasar Pengenaan Pajak	Rp512.860.665,00
Pph Pasal 26 yang terutang	Rp 89.588.910,00
Kredit Pajak	Rp 22.703.850,00
Pajak yang tidak/kurang dibayar	Rp 66.885.060,00
Sanksi Administrasi Bunga Pasal 13 (2) KUP	Rp 21.403.219,00
<b>Jumlah Pph yang masih harus dibayar</b>	<b>Rp 88.288.279,00</b>



Gambar 5.1 Ilustrasi Banding Pajak



# Bab 6

## Pajak Daerah - Pajak Bumi dan Bangunan

Amaliah Fahrani Raju & Rafi'i Habib Al Rasyid

### 6.1 Pendahuluan

Pajak daerah didefinisikan kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak bumi bangunan (PBB) pajak daerah pada tingkat kabupaten kota. Pajak Bumi dan Bangunan dikenakan atas kepemilikan hak atas bumi dan bangunan yang ada di atasnya yang nilainya di atas Nilai Jual Objek Pajak Tidak kena Pajak (NJOPTKP).

Pajak Bumi dan Bangunan dikenakan kepada semua wajib pajak yang mempunyai hak atas objek pajak bumi dan bangunan yang ada di atasnya. Pajak bumi bangunan (PBB) terbagi menjadi dua sektor yaitu PBB P2 dan PBB P3. PBB P2 adalah pajak bumi dan bangunan yang ada di wilayah perkotaan dan perdesaan, misalnya rumah, apartemen, rumah susun, hotel, pabrik, tanah kosong, dan sawah. Sementara PBB-P3 adalah pajak bumi dan bangunan yang ada di wilayah perkebunan, perhutanan, pertambangan dan sektor lainnya.

### 6.2 Landasan Hukum

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

### 6.3 Objek Pajak dan Bukan Objek Pajak

Objek Pajak Bumi dan Bangunan adalah bumi dan/atau bangunan. Pengertian bumi adalah permukaan bumi dan tubuh bumi yang ada di bawahnya, sedangkan

bangunan adalah konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah dan/atau perairan. Adapaun yang termasuk dalam objek pajak yaitu:

kompleks bangunan seperti hotel, pabrik, dan implemennya, dan lain-lain yang Jalan lingkungan yang terletak dalam suatu merupakan satu kesatuan dengan kompleks bangunan tersebut

1. Jalan tol
2. Kolam renang
3. Pagar mewah
4. Tempat olahraga
5. Galangan kapal, dermaga
6. Taman mewah
7. Tempat penampungan/kilang minyak, air dan gas, pipa minyak
8. Fasilitas lain yang memberikan manfaat

Bukan Objek Pajak Bumi dan Bangunan adalah selain bumi dan bangunan di atas, Adapun beberapa objek pajak yang dikecualikan yaitu:

1. Digunakan semata-mata untuk melayani kepentingan umum dibidang ibadah, social, Kesehatan, Pendidikan dan kebudayaan nasional, yang tidak dimaksud untuk memperoleh keuntungan.
2. Digunakan untuk kuburan, peninggalan purbakala, atau sejenis dengan itu.
3. Merupakan hutan lindung, hutan suaka alam, hutan wisata, taman nasional, tanah penggembalaan yang dikuasai oleh desa dan tanah negara yang belum dibebani suatu hak.
4. Dipergunakan oleh perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan atas perlakuan timbal balik.
5. Dipergunakan oleh badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

#### **6.4 Subjek dan Tarif**

Subjek Pajak dalam Pajak Bumi dan Bangunan adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi dan/atau memiliki menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan. Sehingga, Subjek Pajak tersebut atas menjadi Wajib Pajak Bumi dan Bangunan.

Dapat pula terjadi, suatu objek pajak belum jelas siapa Wajib Pajaknya. Sebagai contoh, Tuan Budi memanfaatkan atau menggunakan bumi dan/atau bangunan milik orang lain bukan karena suatu hak berdasarkan undang-undang atau perjanjian atau Objek Pajak yang masih dalam sengketa pemilikan di pengadilan, maka Tuan Budi yang memanfaatkan atau menggunakan bumi dan/atau bangunan tersebut ditetapkan sebagai Wajib Pajak.

Tarif Pajak Bumi dan Bangunan yang dikenakan atas Objek Pajak Bumi dan Bangunan sebesar 0,5% (nol koma lima persen).

## 6.5 Dasar Pengenaan dan Cara Perhitungan PBB Terutang

Dasar Pengenaan Pajaknya adalah Nilai Jual Kena Pajak (NJKP) yang ditetapkan serendah-rendahnya 20% (dua puluh persen) dan setinggi-tingginya 100% (seratus persen) dari Nilai Jual Objek Pajak.

Besarnya persentase Nilai Jual Kena Pajak ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2000 Tanggal 26 Juni 2000 yang diberlakukan mulai tahun pajak 2001 yaitu

1. Sebesar 40% (empat puluh persen) dari Nilai Jual Objek Pajak (NJOP);
  - a). Objek Pajak perkebunan
  - b). Objek Pajak kehutanan
  - c). Objek Pajak lainnya

Apabila Nilai Jual Objek Pajaknya (NJOP) Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah) atau lebih, sebagai contoh perumahan.

2. Sebesar 20% (empat puluh persen) dari Nilai Jual Objek Pajak (NJOP);
  - a). Objek Pajak pertambangan,
  - b). Objek Pajak lainnya,

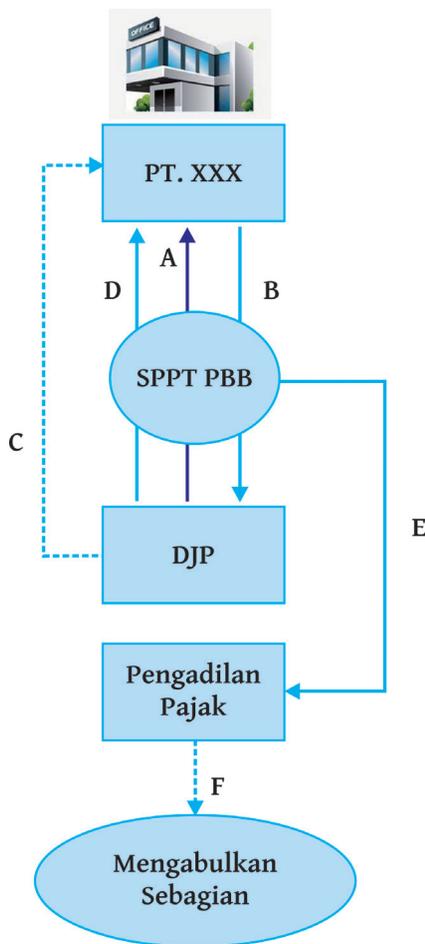
apabila Nilai Jual Objek Pajaknya (NJOP) kurang dari Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah). Rumus Pajak Bumi dan Bangunan Terutang:

PBB Terutang = Tarif Pajak x % NJKP x NJOP untuk Penghitungan Pajak

## 6.6 Studi Kasus: Sengketa Pajak Bumi Bangunan Perusahaan Perkebunan

Studi kasus diambil dari putusan pengadilan pajak PUT.56816/PP/M. XIIB/18/2014 mengenai sengketa Pajak Bumi Bangunan (PBB) PT. XXX dengan DJP. Studi kasus dilustrasikan kembali menggunakan flowchart berdasarkan

fakta persidangan yang terdapat dalam lembar putusan sebagaimana diilustrasikan sebagai berikut:



Gambar 6.1 Ilustrasi Sengketa PBB PT. XXX

### 6.6.1 Permulaan Sengketa

Sengketa antara PT. XXX dengan DJP diawali dengan dikeluarkannya surat pemberitahuan pajak terhutang pajak bumi bangunan (SPPTPBB) oleh DJP kepada PT. XXX (lihat alur A). PT. XXX mengajukan keberatan atas SPPTPBB tersebut kepada DJP (lihat alur B). DJP selanjutnya mengirim petugas pemeriksa ke PT. XXX untuk melakukan peninjauan tanah yang menjadi objek keberatan (lihat alur C). Lalu setelah proses peninjauan tersebut selesai DJP mengeluarkan surat keputusan KEP-310/WPJ.26/BD.06/2012 kepada PT. XXX (lihat alur D).

Dalam surat keputusan tersebut diputuskan jika luas tanah terhutang pajak milik PT. XXX yang awalnya 23.449.200 m<sup>2</sup> ditetapkan kembali menjadi 23.780.700 m<sup>2</sup>. Penetapan kembali tersebut menambah luas tanah terhutang pajak milik PT. XXX sebesar 331.500 m<sup>2</sup> (23.780.700 m<sup>2</sup> – 23.449.200 m<sup>2</sup>). Perubahan tersebut dianggap merugikan PT. XXX karena perubahan kelas bumi dan bangunan turut menyebabkan perubahan nilai jual objek pajak (NJOP) menjadi lebih tinggi seperti terlihat pada tabel berikut:

Tabel 6.1 Tabel Perbedaan Luas PBB Sebelum dan Sesudah Mengajukan Keberatan

Objek Pajak	Ketetapan Awal			Ketetapan Setelah Mengajukan Keberatan		
	Luas (m <sup>2</sup> )	Kelas	NJOP (Rp/m <sup>2</sup> )	Luas (m <sup>2</sup> )	Kelas	NJOP (Rp/m <sup>2</sup> )
<b>Bumi</b>	23.449.200	143	12.100	23.780.700	139	14.800
<b>Bangunan</b>	41.449	089	240.000	86.500	086	310.000

PT. XXX kembali merasa keberatan dengan keputusan kedua yang dikeluarkan oleh DJP karena penambahan luas tanah tersebut dianggap tidak berdasar dan tidak wajar. Atas keberatan tersebut PT. XXX mengajukan banding ke pengadilan pajak (lihat alur E).

## 6.6.2 Proses di Pengadilan Pajak

Dalam proses persidangan DJP sebagai terbanding mengeluarkan beberapa bukti pendukung seperti foto-foto hasil peninjauan lapangan (seperti pada alur C), laporan penilaian individual objek PBB, dan lampiran-lampiran pendukung. PT. XXX juga memberikan bukti pendukung yang menjelaskan jika penambahan luas tanah yang dilakukan DJP tidak mendasar dan tidak wajar karena areal yang menjadi pembahan tersebut adalah wilayah rawa-rawa dan jurang yang tidak bisa dimanfaatkan oleh PT. XXX sehingga tidak dihitung sebagai objek PBB.

Berdasarkan fakta persidangan majelis hakim sepakat dengan DJP jika areal yang menjadi penambahan tersebut adalah kategori areal yang belum produktif yaitu sudah diolah tapi belum ditanami vegetasi perkebunan. Pada putusannya majelis hakim mengabulkan sebagian keberatan yang diajukan oleh PT. XXX (lihat alur F) dengan menghitung kembali PBB terhutang menurut perhitungan mejelis hakim yang terlihat pada tabel berikut:

Tabel 6.2 Perbandingan Putusan Awal, Setelah Keberatan, dan Setelah Banding

Objek Pajak	Ketetapan Awal			Ketetapan Setelah Mengajukan Keberatan			Ketetapan Menurut Majelis Hakim		
	Luas (m2)	Kelas	NJOP (Rp/m2)	Luas (m2)	Kelas	NJOP (Rp/m2)	Luas (m2)	Kelas	NJOP (Rp/m2)
Bumi	23.449.200	143	12.100	23.780.700	139	14.800	23.780.700	139	14.800
Bangunan	41.449	089	240.000	86.500	086	310.000	42.315	079	480.000

Dengan putusan hakim dikabulkan sebagian maka PT. XXX wajib membayar kembali PBB terhutang sebesar Rp 744.531.120 sesuai dengan perhitungan dari majelis hakim sebagaimana berikut:

$$\begin{aligned}
 \text{NJOP PBB} &= \text{NJOP Tanah} + \text{NJOP Bangunan} \\
 &= \text{Rp}351.954.360.000 + \text{Rp}20.311.200.000 \\
 &= \text{Rp}372.265.560.000 \\
 \text{NJKP (40\%)} &= \text{Rp}372.265.560.000 \times 40\% \\
 &= \text{Rp}148.906.224.000 \\
 \text{PBB terhutang} &= \text{Rp}148.906.224.000 \times 0,5\% \\
 \text{(0,5\%)} &= \text{Rp}744.531.120,00
 \end{aligned}$$

# Bab 7

## Pajak Daerah - Retribusi Daerah

Ari Pratama & Laif Kumalasari

### 7.1 Pendahuluan: Retribusi Daerah

Salah satu wujud pemerintahan yang baik ialah suatu pemerintahan yang memperhatikan dan responsif terhadap kehendak dan aspirasi masyarakat serta melibatkan daerah dalam setiap pengambilan keputusan yang menyangkut berbagai aspek kepentingan masyarakat. Masyarakat dilibatkan dan berpartisipasi dalam penyusunan program pembangunan serta pengambilan kebijakan. Selain itu manajemen pemerintahan dilaksanakan secara terbuka dan transparan, serta dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat menggunakan prinsip-prinsip pelayanan untuk kepuasan masyarakat, efisiensi, dan efektivitas.

Selama masa orde baru, harapan yang besar dari pemerintah daerah untuk dapat membangun daerah berdasarkan kemampuan dan kehendak daerah sendiri. Kemandirian keuangan daerah menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintahan, pembangunan dan pelayanan. Kemandirian Daerah dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu, Pendapatan Asli Daerah (PAD) (Sudirno & Mulyani<sup>2</sup>, 2021). Beberapa komponen Pendapatan Asli Daerah (PAD) adalah pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain PAD yang sah. Empat komponen sumber PAD tersebut khususnya pajak daerah dan retribusi daerah diharapkan dapat memberikan kontribusi yang positif dan untuk peningkatan PAD (Tresnawati & Putri, 2017).

Retribusi daerah merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang penting untuk membiayai pelaksanaan pemerintahan daerah. Untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, pemerintah pun memberikan perluasan objek retribusi daerah, serta memberikan diskresi dalam penetapan tarifnya. Retribusi merupakan pungutan Daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan/atau diberikan oleh

Pemerintah Daerah untuk kepentingan orang pribadi atau Badan (Mardiasmo, 2017). Sebagaimana diketahui, berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, retribusi daerah terbagi menjadi menjadi tiga golongan, yaitu retribusi jasa umum, retribusi jasa usaha dan retribusi perizinan tertentu.

Banyak yang mengira jika retribusi daerah sama dengan pajak daerah. Pernyataan tersebut tidak sepenuhnya salah, karena keduanya memiliki persamaan dan perbedaan masing-masing. Keduanya merupakan salah satu sumber pendapatan pemerintah daerah yang penting untuk membiayai pembangunan. Selain itu, keduanya bersifat dipaksakan dan dibebankan kepada masyarakat. Bila masyarakat taat bayar keduanya, maka akan tercapai kesejahteraan bersama.

## **7.2 Retribusi Daerah: Definisi dan Perbedaannya Dengan Pajak Daerah**

### **7.2.1 Definisi Retribusi Daerah**

Menurut UU No. 18 tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah menjadi UU No. 34 tahun 2000 dan terakhir menjadi UU No. 28 tahun 2009, retribusi daerah adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus disediakan dan atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan. Sedangkan yang disebut dengan wajib retribusi adalah orang pribadi atau badan yang menurut peraturan perundang-undangan retribusi diwajibkan untuk melakukan pembayaran retribusi, termasuk pemotongan atau pemungutan retribusi.

Pemungutan retribusi itu sendiri adalah suatu rangkaian kegiatan mulai dari perhimpunan data objek dan subjek retribusi yang terutang sampai dengan kegiatan penagihan retribusi atau retribusi yang terutang kepada wajib retribusi yang terutang serta pengawasan penyeterannya. Dimana masa retribusi itu adalah suatu jangka tertentu yang merupakan batas waktu bagi wajib retribusi untuk memanfaatkan jasa dan perizinan tertentu dari pemerintah daerah yang bersangkutan.

Dengan demikian, retribusi daerah dapat disimpulkan sebagai pungutan daerah sebagai bentuk pembayaran atas jasa atau pemberian izin tertentu yang khusus di sediakan dan atau diberikan oleh pemerintah daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan. Jasa adalah kegiatan pemerintah daerah berupa

usaha dan pelayanan yang menyebabkan barang atau fasilitas atau kemanfaatan lainnya dapat dinikmati oleh orang pribadi atau badan dengan demikian bila seseorang ingin menikmati jasa yang disediakan oleh pemerintah daerah ia harus membayar retribusi yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Adapun Ciri-ciri dari Retribusi Daerah Sebagai Berikut:

1. Retribusi dipungut oleh pemerintah daerah,
2. Dalam pemungutannya terdapat paksaan secara ekonomis,
3. Adanya kontraprestasi yang secara langsung dapat ditunjuk, dan
4. Retribusi dikenakan pada setiap orang atau badan yang menggunakan atau mengenyam jasa-jasa yang disediakan

### 7.2.2 Perbedaan Retribusi Daerah Dengan Pajak Daerah

Perbedaan retribusi daerah dengan pajak daerah dijelaskan pada tabel dibawah diantaranya

Tabel 7.1 Perbedaan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

	<b>Retribusi Daerah</b>	<b>Pajak Daerah</b>
<b>Payung Hukum</b>	Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri atau pejabat negara yang lebih rendah.	Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
<b>Objek</b>	Orang yang menggunakan jasa pemerintah dan pelayanan umum, seperti kesehatan, terminal, pasar, dan lain sebagainya.	Penghasilan, barang mewah, kendaraan, laba perusahaan, dan lain sebagainya.
<b>Balas Jasa</b>	Didapatkan secara langsung.	Tidak didapatkan secara langsung.
<b>Lembaga Pemungut</b>	Dipungut hanya oleh Pemerintah Daerah, dalam hal ini Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda)	Dipungut oleh Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah.

### **7.3 Peranan Retribusi Daerah: Fungsi dan Dampaknya**

Adapun fungsi dan manfaat retribusi daerah, diantaranya yaitu:

1. Sumber Pendapatan Daerah
2. Retribusi daerah merupakan salah satu sumber pendapatan asli daerah yang termasuk dalam APBD.
3. Pengatur Kegiatan Ekonomi Daerah
4. Retribusi daerah yang diperoleh nantinya akan digunakan sebagai pengatur kegiatan ekonomi daerah oleh pemerintah daerah.
5. Stabilitas Ekonomi Daerah
6. Retribusi daerah merupakan modal penting untuk membuat solusi seperti lapangan kerja, mengontrol harga pasar dan lain sebagainya, retribusi ini mengatasi berbagai masalah di bidang ekonomi.
7. Pemerataan dan Pembangunan Pendapatan Masyarakat

### **7.4 Dasar Hukum Retribusi Daerah**

Dasar hukum yang mengatur retribusi daerah yaitu Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Selanjutnya, dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 dijelaskan bahwa retribusi daerah ditetapkan dengan peraturan daerah. Hal tersebut berarti bahwa agar dapat diterapkan dan dipungut pada suatu daerah provinsi, kabupaten, ataupun kota, maka terlebih dahulu harus ditetapkan peraturan daerah mengenai retribusi daerah yang diundangkan dalam lembaran peraturan daerah yang bersangkutan. Peraturan daerah mengenai retribusi daerah tidak dapat berlaku surut, artinya peraturan tersebut hanya boleh berlaku ke masa depan dan bukan ke masa lalu. Peraturan daerah mengenai retribusi daerah paling sedikit mengatur ketentuan mengenai beberapa hal berikut ini, diantaranya:

1. Nama, objek, serta subjek retribusi
2. Golongan retribusi
3. Cara mengukur tingkat penggunaan jasa yang bersangkutan
4. Prinsip yang dianut dalam penetapan struktur dan besarnya tarif retribusi
5. Struktur dan besarnya tarif retribusi
6. Wilayah pemungutan
7. Penentuan pembayaran, tempat pembayaran, angsuran, dan penundaan pembayaran
8. Sanksi administratif
9. Penagihan
10. Penghapusan piutang retribusi yang kedaluwarsa
11. Tanggal mulai berlakunya

Selain ketentuan di atas, peraturan daerah mengenai retribusi daerah juga mengatur ketentuan lainnya, yaitu:

1. Masa retribusi
2. Pemberian keringanan, pengurangan, dan pembebasan dalam hal-hal tertentu atas pokok retribusi dan/atau sanksinya
3. Tata cara penghapusan piutang retribusi yang kedaluwarsa

## **7.5 Aspek Pajak: Jenis-Jenis Retribusi Daerah**

Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 menyebutkan bahwa objek dari retribusi yaitu berbagai jenis jasa tertentu yang disediakan oleh pemerintah daerah. Namun, tidak semua jasa yang diberikan oleh pemerintah daerah dapat dipungut retribusinya, melainkan hanya jenis-jenis jasa tertentu yang layak dijadikan sebagai objek retribusi berdasarkan pertimbangan sosial dan ekonomi. Jenis jasa tertentu tersebut dibagi ke dalam 3 golongan, yaitu:

### **7.5.1 Retribusi Jasa Umum**

Objek retribusi jasa umum adalah pelayanan yang disediakan atau diberikan pemerintah daerah untuk tujuan kepentingan dan kemanfaatan umum serta dapat dinikmati oleh orang pribadi maupun badan. Subjek retribusi jasa umum yaitu orang pribadi atau badan yang memanfaatkan pelayanan jasa umum yang bersangkutan. Beberapa jenis retribusi jasa umum diantaranya:

1. Retribusi Pelayanan Kesehatan
2. Retribusi Pelayanan Persampahan atau Kebersihan
3. Retribusi Penggantian Biaya Cetak Kartu Tanda Penduduk dan Akta Catatan Sipil
4. Retribusi Pelayanan Pemakaman dan Pengabuan Mayat
5. Retribusi Pelayanan Parkir di Tepi Jalan Umum
6. Retribusi Pelayanan Pasar
7. Retribusi Pengujian Kendaraan Bermotor
8. Retribusi Pemeriksaan Alat Pemadam Kebakaran
9. Retribusi Penggantian Biaya Cetak Peta
10. Retribusi Penyediaan dan/atau Penyedotan Kakus
11. Retribusi Pengolahan Limbah Cair
12. Retribusi Pelayanan Tera/Tera Ulang
13. Retribusi Pelayanan Pendidikan
14. Retribusi Pengendalian Menara Telekomunikasi

Akan tetapi, jenis retribusi tersebut dapat tidak dilakukan pemungutan apabila potensi penerimaannya kecil ataupun adanya kebijakan nasional/daerah untuk memberikan pelayanan tersebut secara cuma-cuma.

### **7.5.2 Retribusi Jasa Usaha**

Objek retribusi jasa usaha adalah pelayanan yang disediakan oleh pemerintah daerah dengan menggunakan prinsip komersial yang meliputi pelayanan dengan memanfaatkan kekayaan daerah yang belum dimanfaatkan secara optimal maupun pelayanan yang diberikan oleh pemerintah daerah sepanjang belum disediakan secara memadai oleh pihak swasta. Subjek retribusi jasa usaha adalah yaitu orang pribadi ataupun badan yang memanfaatkan pelayanan jasa usaha yang bersangkutan. Beberapa jenis retribusi jasa usaha diantaranya:

1. Retribusi Pemakaian Kekayaan Daerah
2. Retribusi Pasar Grosir dan/atau Pertokoan
3. Retribusi Tempat Pelelangan
4. Retribusi Terminal
5. Retribusi Tempat Khusus Parkir
6. Retribusi Tempat Penginapan/Pesanggrahan/Villa
7. Retribusi Rumah Potong Hewan
8. Retribusi Pelayanan Kepelabuhanan
9. Retribusi Tempat Rekreasi dan Olahraga
10. Retribusi Penyeberangan di Air
11. Retribusi Penjualan Produksi Usaha Daerah

### **7.5.3 Retribusi Perizinan Tertentu**

Objek retribusi perizinan tertentu adalah pelayanan berupa perizinan tertentu yang disediakan oleh pemerintah daerah kepada orang pribadi ataupun badan yang bertujuan untuk pengaturan dan pengawasan atas kegiatan pemanfaatan ruang, penggunaan sumber daya alam, barang, prasarana, sarana, atau fasilitas tertentu guna melindungi kepentingan umum dan menjaga kelestarian lingkungan. Subjek retribusi perizinan tertentu yaitu orang pribadi maupun badan yang memperoleh izin tertentu dari pemerintah daerah. Beberapa jenis retribusi perizinan tertentu diantaranya:

1. Retribusi Izin Mendirikan Bangunan
2. Retribusi Izin Tempat Penjualan Minuman Beralkohol
3. Retribusi Izin Gangguan

4. Retribusi Izin Trayek
5. Retribusi Izin Usaha Perikanan

Sering dengan diberlakukannya Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, maka terdapat beberapa perubahan dari jenis retribusi perizinan tertentu, yaitu menjadi:

1. Retribusi Persetujuan Bangunan Gedung
2. Retribusi Izin Tempat Penjualan Minuman Beralkohol
3. Retribusi Izin Trayek
4. Retribusi Izin Usaha Perikanan

Sehingga dengan diberlakukannya Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 jenis retribusi izin gangguan resmi dicabut.

## **7.6 Perhitungan Tarif dan Pemungutan**

### **7.6.1 Penetapan Tarif Retribusi Daerah**

Tarif retribusi adalah nilai rupiah atau persentase tertentu yang ditetapkan untuk menghitung besarnya jumlah retribusi yang terutang. Tarif tersebut ditetapkan oleh pemerintah daerah dengan mempertimbangkan prinsip dan sasaran penetapan tarif yang berbeda-beda antar jenis retribusi daerah. Berdasarkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tarif retribusi ditetapkan sebagai berikut:

Tarif retribusi jasa umum ditetapkan dengan mempertimbangkan biaya penyediaan jasa yang bersangkutan, kemampuan masyarakat, aspek keadilan, serta efektivitas pengendalian atas pelayanan tersebut.

Tarif retribusi jasa usaha didasarkan pada tujuan untuk memperoleh keuntungan yang layak. Yang dimaksud dengan keuntungan yang layak adalah keuntungan yang diperoleh apabila pelayanan jasa usaha tersebut dilakukan secara efisien dan berlandaskan pada harga pasar.

Tarif retribusi perizinan tertentu didasarkan pada tujuan untuk menutup sebagian atau seluruh biaya penyelenggaraan pemberian izin yang bersangkutan, meliputi penerbitan dokumen izin, pengawasan di lapangan, penegakan hukum, penatausahaan, dan biaya dampak negatif dari pemberian izin tersebut.

## 7.6.2 Perhitungan Retribusi Daerah

Besarnya retribusi daerah yang harus dibayarkan oleh wajib retribusi dihitung dari perkalian antara tarif retribusi dan tingkat penggunaan jasa yang dirumuskan sebagai berikut:

Tingkat penggunaan jasa merupakan jumlah penggunaan jasa yang dijadikan dasar alokasi beban biaya yang ditanggung oleh pemerintah daerah dalam penyelenggaraan jasa yang bersangkutan. Apabila tingkat penggunaan jasa sulit diukur maka tingkat penggunaan jasa dapat dihitung berdasarkan rumus yang dibuat oleh pemerintah daerah.

## 7.6.3 Tata Cara Pemungutan Retribusi Daerah

Retribusi dipungut menggunakan Surat Ketetapan Retribusi Daerah (SKRD) atau dokumen lain yang dipersamakan. SKRD merupakan surat keputusan yang menentukan jumlah retribusi yang terutang. Dokumen lain yang dipersamakan dapat berupa karcis, kupon, serta kartu langganan. Apabila wajib retribusi tidak membayar tepat waktu atau kurang bayar maka akan dikenakan sanksi administratif berupa bunga sebesar 2% setiap bulan dari besarnya retribusi yang terutang yang tidak atau kurang dibayar dan ditagih dengan menggunakan Surat Tagihan Retribusi Daerah (STRD) yang sebelumnya didahului dengan Surat Teguran. STRD merupakan surat yang berfungsi untuk melakukan tagihan retribusi daerah dan atau sanksi administrasi berupa bunga maupun denda. Tata cara pelaksanaan pemungutan retribusi ini ditetapkan dengan Peraturan Kepala Daerah.

## 7.7 Aspek Pemeriksaan dan Pengawasan Retribusi Daerah

Pemeriksaan retribusi daerah merupakan suatu rangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data berupa keterangan atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban retribusi dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan retribusi daerah. Berdasarkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 pasal 170 disebutkan bahwa kepala daerah berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban retribusi dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan retribusi daerah.

Dalam pemeriksaan retribusi daerah diperlukan kerja sama yang baik dari wajib retribusi yang diperiksa. Maka dari itu, wajib retribusi yang diperiksa wajib:

1. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya dan dokumen lain yang berkaitan dengan objek retribusi yang terutang
2. Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan yang dianggap perlu dan memberikan bantuan guna kelancaran pemeriksaan
3. Memberikan keterangan yang diperlukan.

Apabila wajib retribusi tidak melaksanakan kewajibannya sehingga merugikan keuangan daerah maka akan diancam pidana kurungan paling lama 3 bulan atau pidana denda paling banyak 3 kali jumlah retribusi terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Dalam upaya meningkatkan efektivitas pengawasan pemungutan, mekanisme pengawasan yang tadinya represif diubah menjadi preventif. Sebelum dilaksanakan setiap peraturan daerah yang berkaitan dengan retribusi harus mendapat persetujuan terlebih dahulu dari pemerintah. Selain itu, setiap daerah yang menetapkan kebijakan di bidang retribusi daerah yang melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi akan dikenakan sanksi berupa penundaan dan/atau pemotongan dana alokasi umum dan/atau dana bagi hasil.

## **7.8 Studi Kasus: Penerapan Perda Kabupaten Bantul dalam Penyediaan Tempat Parkir di Tepi Jalan Umum**

### **7.8.1 Peraturan Tentang Penyediaan Tempat Parkir di Tepi Jalan Umum Kabupaten Bantul**

Setiap tahun pertumbuhan penduduk di Kabupaten Bantul selalu meningkat. Pada 2018 jumlah penduduk di Kabupaten Bantul kurang lebih sekitar 955.000 orang. Seiring dengan meningkatnya atau bertambahnya jumlah penduduk tersebut, maka bertambah banyak jumlah atau volume kendaraan bermotor di wilayah Kabupaten Bantul setiap tahunnya. Meningkatnya jumlah kendaraan bermotor tersebut berdampak semakin padatnya kendaraan di jalan raya yang menyebabkan kemacetan serta meningkatkan kebutuhan masyarakat akan lahan parkir atau tempat untuk parkir kendaraan. Oleh karena itu, pemerintah Kabupaten Bantul membuat suatu peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang tempat parkir atau penyelenggaraan parkir di tepi jalan umum.

Kemudian pemerintah menindaklanjuti masalah tersebut dengan mengeluarkan Peraturan Daerah Nomor 09 Tahun 2011 tentang Retribusi Jasa

Umum (Perda Retribusi). Perda Retribusi Jasa Umum hanya mengatur pemungutan tarif parkir dan besarnya tarif parkir, tidak dapat dijadikan landasan hukum maupun pedoman bagi para pihak penyelenggara parkir di kawasan Kabupaten Bantul. Kemudian besarnya tarif parkir tersebut dirubah dan diganti dengan Peraturan Bupati Bantul Nomor 78 Tahun 2017 tentang Penyesuaian Tarif Retribusi Pelayanan Parkir di Tepi Jalan Umum (Peraturan Bupati Bantul).

### **7.8.2 Permasalahan Penyelenggaraan Parkir di Tepi Jalan Umum Kabupaten Bantul**

Pemerintah daerah melalui Dinas Perhubungan melakukan pengawasan terhadap penyelenggara parkir di wilayah Kabupaten Bantul. Bentuk pengawasannya yang dipimpin oleh Tim Wasdal (pengawasan dan pengendalian) yang beranggotakan dari Dinas Perhubungan Kabupaten Bantul. Terdapat beberapa tugas yang harus dijalankan oleh tim wasdal, beberapa diantaranya yaitu:

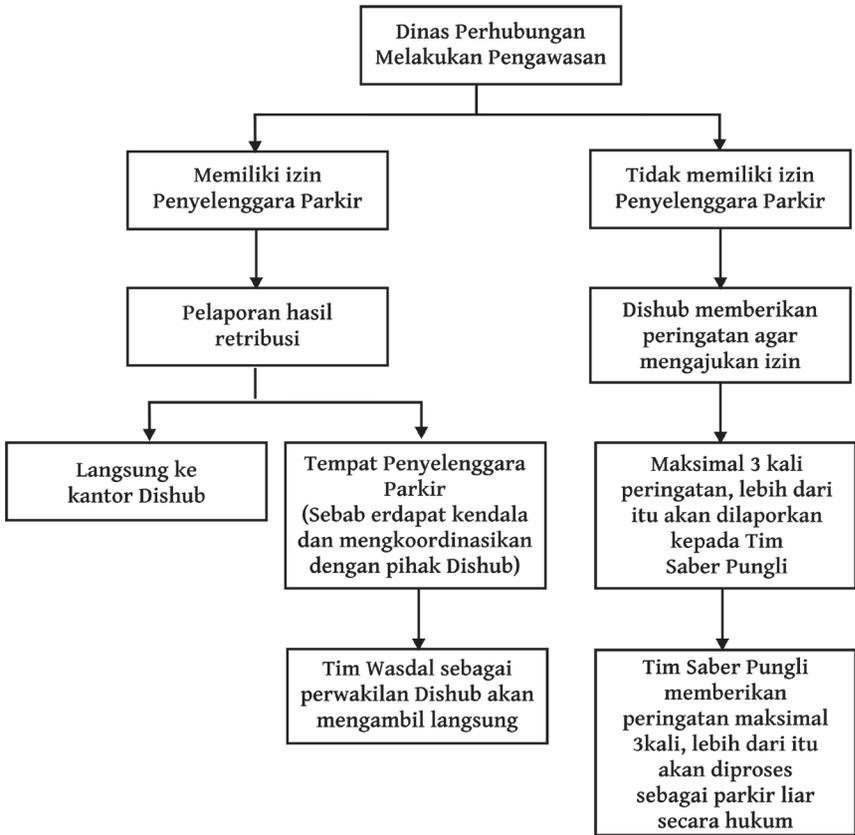
- a. Mengawasi dan mengendalikan parkir secara periodik dan berkala;
- b. Melakukan pembinaan terhadap parkir liar; dan
- c. Membantu penyelenggara parkir memungut retribusi parkir.

Setelah dilakukan pengawasan ternyata terdapat permasalahan yang terjadi di lapangan. Beberapa penyelenggara parkir tidak bisa menyetorkan langsung hasil retribusi parkir kepada dinas perhubungan. Hal tersebut terjadi dikarenakan jarak yang cukup jauh antara tempat penyelenggara parkir dengan tempat untuk menyetorkan retribusi parkir yaitu dinas perhubungan. Maka dari dinas perhubungan yang diwakili tim wasdal (pengawasan dan pengendalian) mengambil hasil retribusi parkir dengan mendatangi langsung penyelenggara parkir. Sebelum mengambil hasil retribusi parkir tersebut, penyelenggara parkir telah berkoordinasi terlebih dahulu dengan dinas perhubungan yang menyatakan bahwa penyelenggara parkir tidak dapat menyetorkan hasil retribusi parkir kepada dinas perhubungan. Pada kenyataannya, dinas perhubungan sering menemukan beberapa tempat parkir yang tidak memiliki izin parkir atau disebut dengan parkir liar. Dinas perhubungan tidak memiliki kewenangan untuk menindak parkir liar tersebut. Dinas perhubungan hanya bisa memberikan peringatan kepada petugas parkir liar untuk segera mengajukan izin parkir ke pemerintah daerah melalui dinas perhubungan. Apabila sudah diperingatkan sampai tiga kali, tetapi tetap tidak mengajukan izin, maka dinas perhubungan melaporkan tempat



parkir liar tersebut kepada tim Sapu Bersih Pungutan Liar (Saber Pungli) Kabupaten Bantul.

Tim Saber Pungli tersebut mempunyai payung hukum yaitu Peraturan Presiden No. 87 Tahun 2016 tentang Satuan Tugas Sapu Bersih Pungutan Liar (Perpres Saber Pungli) dan Keputusan Bupati Bantul No. 148 Tahun 2018 tentang Pembentukan unit Pemberantasan Pungutan Liar Kabupaten Bantul Tahun Anggaran 2018 (Perda Saber Pungli). Tim Saber Pungli di Kabupaten Bantul memiliki tugas dan wewenang. Tugas Saber Pungli adalah melaksanakan pemberantasan pungutan liar secara efektif dan efisien dengan mengoptimalkan pemanfaatan personil, satuan kerja dan sarana prasarana yang berada di Pemerintah Daerah dan Pemerintah Desa. Tim Saber Pungli bekerja saat ada laporan atau aduan dari masyarakat bahwa terdapat indikasi seseorang atau di suatu tempat terjadi pungutan liar dan juga tim Saber Pungli melakukan pengawasan secara periodik atau dijadwalkan dengan berkeliling di beberapa tempat untuk mengecek dan memastikan apakah terdapat indikasi pungutan liar atau tidak. Kemudian apabila terjadi parkir liar yang menindaklanjuti adalah tim Saber Pungli. Tim Saber Pungli mengecek langsung dilapangan apakah terdapat parkir liar atau tidak. Setelah tim Saber Pungli menerima laporan atau aduan dari dinas perhubungan, kemudian tim siber pungli terjun langsung ke lapangan untuk mengecek apakah benar terdapat parkir liar di wilayah tersebut. Tim Saber Pungli tidak langsung memproses secara hukum tempat parkir liar tersebut, tetapi memberikan peringatan kepada petugas parkir liar tersebut, apabila sudah sampai tiga kali peringatan tidak di tindaklanjuti, maka tim siber pungli baru akan memproses parkir liar tersebut secara hukum.



Gambar 7.1 Alur Penyelesaian Permasalahan Pelaporan Hasil Retribusi Parkir Kabupaten Bantul

Langkah Hukum Pemerintah Daerah Apabila Penyelenggaraan Parkir di Tepi Jalan Umum Melakukan Pelanggaran Ketentuan dalam Perizinan

Dalam Pasal 33 ayat (1) dan (3) Perda Kabupaten Bantul, penyelenggara parkir mempunyai kewajiban yang harus di laksanakan. Kewajiban penyelenggara parkir tersebut antara lain:

1. Mengawasi, menjamin keamanan dan menertibkan lalu lintas sebagai akibat kegiatan masuk dan ke luar kendaraan ke dan dari tempat parkir dengan menempatkan sarana parkir dan/atau menempatkan petugas parkir;
2. Menyediakan tempat parkir yang sesuai standar teknis yang ditentukan;

3. Melengkapi fasilitas parkir paling sedikit berupa rambu, marka dan media informasi tarif dan waktu;
4. Menjaga keamanan kendaraan yang diparkir; dan
5. Mengganti kerugian kehilangan atau kerusakan kendaraan sesuai ketentuan perundang-undangan;
6. Menyediakan fasilitas parkir sepeda motor dan sepeda berdasarkan SRP.

Kemudian apabila penyelenggara parkir melanggar kewajiban tersebut, pihak penyelenggara parkir dapat dikenakan sanksi administratif. Sanksi administratif tersebut terdapat dalam Pasal 33 ayat (4) yang isinya adalah: “setiap orang dan/atau badan yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) dikenai sanksi administratif berupa peringatan tertulis, pembatalan izin dan/atau pencabutan izin.” Selanjutnya penyelenggara parker juga harus bertanggung jawab atas beberapa hal, antara lain:

1. Kendaraan yang parkir di satuan ruang parkir (SRP) yang disediakan;
2. Kewajiban retribusi parkir;
3. Penyediaan pakaian seragam bagi petugas parkir;
4. Keamanan dan ketertiban di tempat parkir; dan
5. Kebersihan, keindahan, dan kenyamanan lingkungan fasilitas parkir.

Selain kewajiban di atas, dalam Pasal 34 ayat (1) penyelenggara parkir wajib menyediakan karcis atau sticker langganan atau hasil cetakan atau komputer sebagai bukti pembayaran penggunaan satuan ruang parkir kepada pengguna jasa parkir. Apabila melanggar atau tidak menyediakan karcis, penyelenggara parkir dapat kena sanksi administratif berupa: peringatan tertulis, pembatalan izin, dan/ atau pencabutan izin. Dalam kenyataan di lapangan, penyelenggara parkir tidak memberikan karcis kepada pengguna jasa parkir. Karcis tersebut baru diberikan apabila pengguna jasa parkir meminta karcis parkir tersebut, kalau tidak diminta tidak diberikan karcis. Karcis parkir tersebut dahulu dibuat oleh Dinas Pendapatan Daerah (sekarang berubah nama menjadi Badan Keuangan Aset daerah) tetapi saat ini karcis parkir dibuat sendiri oleh penyelenggara parkir. Karcis parkir tersebut tidak menjadi dasar atau patokan pemerintah daerah dalam memungut retribusi parkir. Karena penyelenggara parkir menyetorkan uang hasil retribusi parkir berdasarkan kesepakatan antara penyelenggara parkir dengan pemerintah daerah yang diwakili oleh Dinas Perhubungan.

Kesepakatan tentang jumlah uang retribusi parkir yang harus disetorkan, pemerintah daerah yang diwakili oleh dinas perhubungan melakukan survei apakah jumlah setoran yang diajukan layak atau tidak. Karena saat ini tidak ada mekanisme atau peraturan yang mengatur tentang kesepakatan jumlah uang hasil retribusi yang harus disetorkan. Menurut narasumber, jumlah uang yang harus disetorkan sebelum adanya Peraturan Bupati Bantul yaitu sebesar Rp. 150.000,00.<sup>28</sup> Kemudian setelah dikeluarkannya Peraturan Bupati Bantul tersebut jumlah uang yang disetorkan naik 2x lipat yaitu sebesar Rp. 300.000,00.<sup>29</sup> Setiap tahunnya jumlah uang yang disetorkan mengalami kenaikan bervariasi yaitu 5% dan 10% atau naik Rp.5.000,00 dan Rp. 10.000,00 tiap tahunnya. Jadi kenaikan uang hasil retribusi parkir yang harus disetor bervariasi, tidak ada dasar atau patokannya.

Dalam kenyataan di lapangan, terdapat beberapa penyelenggara parkir terlambat untuk menyetorkan hasil retribusi parkir kepada dinas perhubungan. Salah satu alasan penyelenggara parkir terlambat untuk menyetor uang yaitu karena malas. Jadi untuk menyetorkan uang retribusi parkir tidak sebulan sekali, tetapi kadang-kadang dua-tiga bulan sekali baru disetorkan kepada Dinas Perhubungan. Kemudian terdapat beberapa alasan lain para penyelenggara parkir terlambat menyetorkan uang hasil retribusi parkirnya kepada Dinas Perhubungan antara lain, jarak yang cukup jauh dan kesibukan penyelenggara parkir.

Uang hasil retribusi parkir yang terlambat menyetorkan tersebut tidak termasuk dalam kategori utang kepada dinas perhubungan. Para penyelenggara parkir yang terlambat menyetorkan uang hasil pemungutan parkir tersebut tidak dikenakan sanksi maupun denda oleh Dinas Perhubungan. Karena dalam Perda Kabupaten Bantul, tidak diatur mengenai sanksi yang diberikan terhadap penyelenggara parkir yang terlambat menyetorkan uang hasil pemungutan parkir tersebut. Jadi uang tersebut masuk ke dalam piutang dinas perhubungan bukan termasuk dalam utang (Ishomudin, 2019).

# Bab 8

## Pajak Hotel dan Pajak Restoran

Elsi Narulita Ikawati

### 8.1 Pendahuluan

Pajak Daerah selain PBB dan BPHTB yang menjadi andalan Pemerintah daerah yang sangat potensial atau menjadi tulang punggung pendapatan asli daerah (PAD) adalah Pajak Hotel dan Pajak Restoran. PAD merupakan salah satu sumber penerimaan daerah yang bertujuan memberikan kewenangan kepada Pemerintah Daerah untuk mendanai pelaksanaan pembangunan dan otonomi daerah sesuai dengan potensi daerah sebagai wujud desentralisasi.

Menurut Mardiasmo (2006) pajak daerah adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah. Pajak Daerah merupakan pajak yang dikenakan oleh pemerintah daerah kepada penduduk yang mendiami wilayah yurisdiksinya, tanpa langsung memperoleh kontraprestasi yang diberikan oleh pemerintah daerah yang memungut pajak daerah yang dibayarkannya (Lutfi, 2006).

Kini Pemerintah Daerah seakan berlomba-lomba untuk menggali masing-masing potensi yang dimiliki oleh daerah dalam rangka pemenuhan sumber dana guna pembangunan daerah. PAD merupakan hal penting untuk diperhatikan karena melalui PAD tersebut menunjukkan tingkat kemandirian fiskal sebuah daerah. Pajak Hotel dan Pajak Restoran berkembang seiring dengan semakin di perhatikannya sektor jasa dalam kebijakan pembangunan yang menyebabkan bisnis perdagangan, jasa dan pariwisata berkembang. Pada Pemerintah Daerah yang merupakan daerah destinasi wisata kontribusi Pajak Hotel dan Pajak Restoran terhadap PAD sangat tinggi. Dalam Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 10 Tahun 2019 Tentang Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Tahun Anggaran 2020, Pajak Hotel mempunyai kontribusi terhadap pendapatan pajak daerah kurang lebih 37% atau pada urutan pertama

diantara pajak-pajak daerah lainnya. Sementara Pajak Restoran kurang lebih 12% atau pada urutan ke 4 setelah Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dan Pajak Penerangan Jalan (PPJ).

### 8.1.1 Definisi Pajak Hotel Dan Restoran

Menurut Kesit (2005) Pajak Hotel adalah pajak atas pelayanan hotel. Hotel adalah bangunan yang khusus disediakan bagi orang untuk dapat menginap/beristirahat, memperoleh pelayanan, dan/atau fasilitas lainnya dipungut bayaran, termasuk bangunan lainnya yang menyatu, dikelola dan dimiliki oleh pihak yang sama, kecuali untuk pertokoan dan perkantoran. Sedangkan menurut Undang Undang Nomor 28 Tahun (2009), Pajak Hotel adalah Pajak Hotel adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel. Hotel adalah fasilitas penyedia jasa penginapan/peristirahatan termasuk jasa terkait lainnya dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga motel, losmen, gubuk pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya, serta rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh). Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa segala sesuatu yang disediakan oleh hotel akan dikenakan pajak hotel seperti sewa kamar (*room*), makan dan minum (*food and beverage*) dan fasilitas lainnya yang dapat dinikmati lainnya seperti *laundry*, *mini bar*, *membership fitness*, *MICE (Meeting, Incentive, Convention, Exhibition)*.

Menurut Wulandari & Iryanie (2016) mengatakan bahwa: “Pajak restoran adalah pungutan daerah atas pelayanan yang disediakan oleh restoran meliputi penjualan makanan dan/atau minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi ditempat pelayanan maupun di tempat lain”. Sedangkan menurut Undang Undang Nomor 28 Tahun (2009), Pajak Restoran adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh restoran. Restoran adalah fasilitas penyedia makanan dan/atau minuman dengan dipungut bayaran, yang mencakup juga rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya termasuk jasa boga/ katering. Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa segala usaha yang bergerak dibidang penyedia makan dan minum akan dikenakan pajak restoran termasuk catering.

Objek, Subjek, dan Wajib Pajak Hotel dan Restoran

#### 1. Pajak Hotel

Dalam Undang Undang Nomor 28 Tahun (2009) disebutkan bahwa objek pajak hotel adalah pelayanan yang disediakan oleh Hotel dengan pemba-

yan, termasuk jasa penunjang sebagai kelengkapan Hotel yang sifatnya memberikan kemudahan dan kenyamanan, termasuk fasilitas olahraga dan hiburan. Jasa penunjang yang dimaksud adalah fasilitas telepon, faksimile, teleks, internet, fotokopi, pelayanan cuci, seterika, transportasi, dan fasilitas sejenis lainnya yang disediakan atau dikelola Hotel. Sedangkan yang tidak termasuk objek Pajak Hotel adalah:

1. jasa tempat tinggal asrama yang diselenggarakan oleh Pemerintah atau Pemerintah Daerah;
2. jasa sewa apartemen, kondominium, dan sejenisnya;
3. jasa tempat tinggal di pusat pendidikan atau kegiatan keagamaan;
4. jasa tempat tinggal di rumah sakit, asrama perawat, panti jompo, panti asuhan, dan panti sosial lainnya yang sejenis; dan
5. jasa biro perjalanan atau perjalanan wisata yang diselenggarakan oleh Hotel yang dapat dimanfaatkan oleh umum.

Subjek Pajak Hotel adalah orang pribadi atau Badan yang melakukan pembayaran kepada orang pribadi atau Badan yang mengusahakan hotel (Undang Undang Nomor 28 Tahun, 2009). Sehingga dapat dikatakan subjek pajak hotel adalah orang pribadi atau badan melakukan pembayaran dan menikmati pelayanan yang disediakan oleh hotel. Di sini dipertegas lagi bahwa yang dikenakan atau dipungut pajak hotel adalah orang pribadi atau badan yang menggunakan/menikmati layanan dari hotel termasuk juga motel, losmen, gubuk pariwisata, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan dan sejenisnya, serta rumah kos dengan jumlah kamar lebih dari 10 (sepuluh). Dan dari pengertian ini dapat disimpulkan bahwa

Pajak hotel merupakan pajak tidak langsung, yaitu dibebankan tanpa memperhatikan kondisi Wajib Pajak, seperti besarnya penghasilan dan jumlah tanggungan dan bisa terhutang setiap saat.

Wajib Pajak Hotel adalah orang pribadi atau Badan yang mengusahakan Hotel. Wajib pajak hotel adalah pengusaha hotel (Undang Undang Nomor 28 Tahun, 2009). Sehingga dapat disimpulkan bahwa pajak hotel ditanggung oleh konsumen dan dipungutkan oleh pemilik hotel yang kemudian oleh pemilik hotel pajak hotel ini harus dilaporkan dan disetorkan kepada Pemerintah Daerah.

## 2. Pajak Restoran

Objek Pajak Restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh Restoran. Pelayanan yang disediakan Restoran meliputi pelayanan penjualan makanan dan/atau minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi di tempat pelayanan maupun di tempat lain (Undang Undang Nomor 28 Tahun, 2009). Dari pengertian tersebut maka penjualan makanan dan/minuman dengan dikonsumsi di tempat pelayanan maupun *take away*, dan baik dibeli secara langsung oleh konsumen dengan cara datang sendiri ke restoran atau menggunakan jasa orang lain tetap dikenakan pajak restoran. Tidak termasuk objek Pajak Restoran adalah pelayanan yang disediakan oleh Restoran yang nilai penjualannya tidak melebihi batas tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Untuk masing-masing Pemerintah Daerah berbeda besarnya.

Sebagaimana diatur dalam Undang Undang Nomor 28 Tahun (2009) subjek pajak restoran adalah orang pribadi atau Badan yang membeli makanan dan/atau minuman dari Restoran. Seperti pajak hotel bahwa pajak restoran ini yang dikenakan adalah konsumen yang membeli makanan dan/ minuman. Sehingga pajak restoran ini juga merupakan pajak tidak langsung.

Wajib Pajak Restoran adalah adalah orang pribadi atau Badan yang mengusahakan Restoran. Wajib Pajak disini adalah orang yang memiliki usaha rumah makan, kafetaria, kantin, warung, bar, dan sejenisnya termasuk jasa boga/ catering. Kewajiban wajib pajak restoran adalah memungut pajak restoran, melaporkan dan menyetorkan pajak yang telah dipungut dari konsumen.

### 8.2 Dasar Hukum Pelaksanaan Pemungutan Pajak Hotel dan Pajak Restoran

Sesuai dengan amanat Undang-Undang Dasar 1945, setiap pungutan yang membebani masyarakat baik berupa pajak atau retribusi harus diatur dengan Undang-Undang (UU). Sehubungan dengan pemungutan pajak daerah yang salah satunya mengatur pemungutan pajak hotel dan pajak restoran adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

Pengaturan disini bersifat umum dan mengatur batasan mana pemerintah daerah boleh dan dilarang memungut Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Pemerintahan daerah dilarang melakukan pungutan atau dengan sebutan lain di luar yang telah ditetapkan Undang-Undang. Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 mengamanatkan harus ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Daerah di daerah diatur lebih lanjut dengan Peraturan Daerah (Perda). Penetapan rancangan Perda yang berkaitan dengan Pajak Daerah dikoordinasikan terlebih dahulu dengan Menteri Keuangan. Sedangkan untuk petunjuk pelaksanaan Peraturan Daerah diatur lebih lanjut dalam Peraturan Walikota/ Bupati. Sedangkan untuk kebijakan-kebijakan kepala daerah yang bersifat isidentil diatur dalam Peraturan Walikota/Bupati.

### **8.3 Aspek Perpajakan Pajak Hotel dan Pajak Restoran**

#### **8.3.1 Dasar Pengenaan, Tarif dan Cara Perhitungan Pajak**

##### **1. Pajak Hotel**

Dasar pengenaan pajak, tarif dan cara perhitungan pajak hotel di atur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah pada pasal 34, 35, dan 36. Dalam pasal-pasal tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. Dasar pengenaan pajak hotel adalah adalah jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada Hotel. Yang dimaksud dengan yang seharusnya dibayar adalah penggunaan voucher maupun fasilitas sejenisnya untuk menginap gratis di hotel dan atau mendapatkan pelayanan penunjang secara gratis/cuma-cuma. Tidak termasuk dalam pengertian yang seharusnya dibayar adalah potongan harga/discount dsb. Dalam hal ini pajak dapat dibebankan kepada pengguna voucher atau ditanggung oleh Wajib Pajak (Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun, 2011). Selain itu yang merupakan dasar yang diperhitungkan untuk memperhitungkan pajak terutang adalah service charge yang dibayarkan konsumen kepada hotel.
2. Tarif Pajak Hotel ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen) dan Tarif Pajak Hotel ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Untuk besarnya tarif pajak hotel di kabupaten atau kota tidak bervariasi hanya berkisar 10%.
3. Besaran pokok Pajak Hotel yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.

Dari ketiga point diatas kita dapat menghitung pajak hotel terutang sebagai berikut:

Misal Hotel A di Kota Yogyakarta memasang harga sewa kamar pada tanggal 15 April 2021 adalah Rp. 450.000 per malam. Hotel A mengenakan service charge sebesar 10% atas penjualan kamar tersebut. Maka besaran pokok pajak hotel adalah:

$$\begin{aligned} \text{DPP} &= \text{tarif pajak hotel} \times [(\text{harga sewa kamar per malam} + (\text{harga} \\ &\quad \text{sewa kamar per malam} \times \text{service charge}))] \\ &= 10\% \times [\text{Rp. 450.000} + (\text{Rp. 450.000} \times 10\%)] \\ &= 10\% \times [\text{Rp. 450.000} + \text{Rp. 45.000}] \\ &= 10\% \times [\text{Rp.495.000}] \\ &= \text{Rp. 49.500} \end{aligned}$$

## 2. Pajak Restoran

Sedangkan untuk dasar pengenaan pajak, tarif dan cara perhitungan pajak restoran di atur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah pada pasal , 39,40 dan 41. Dalam pasal-pasal tersebut dijelaskan sebagai berikut:

1. Dasar pengenaan Pajak Restoran adalah jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima Restoran. Yang dimaksud dengan yang seharusnya dibayar adalah penggunaan voucher makan dan minum secara gratis di restoran baik yang disantap, dikirim maupun dibawa pulang oleh konsumen. Tidak termasuk dalam pengertian yang seharusnya dibayar adalah potongan harga/discount dsb. Dalam hal ini pajak dapat dibebankan kepada pengguna voucher atau ditanggung oleh Wajib Pajak (Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun, 2011). Selain itu yang merupakan dasar yang diperhitungkan untuk memperhitungkan pajak terutang adalah service charge yang dibayarkan konsumen kepada restoran.
2. Tarif Pajak Restoran ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen). Tarif Pajak Restoran ditetapkan dengan Peraturan Daerah. Untuk tarif pajak restoran di kabupaten atau kota cukup variatif antara 2,5% sampai dengan 10%.
3. Besaran pokok Pajak Restoran yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif dengan dasar pengenaan pajak.

Dari ketiga point diatas kita dapat menghitung pajak restoran terutang sebagai berikut:

Misal Restoran B menjual paket makanan dan minuman dengan harga per pax Rp. 45.000, apabila konsumen membeli 2 paket sekaligus akan mendapat discount sebesar Rp. 10.000. Service charge yang dikenakan adalah sebesar 10%. Maka besaran pokok pajak terutang adalah sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{DPP} &= \text{tarif pajak restoran} \times [(\text{total harga makanan minuman} - \text{discount}) + ((\text{total harga makanan minuman} - \text{discount}) \times \text{service charge})] \\ &= 10\% \times [(\text{Rp. } 90.000 - 10.000) + ((\text{Rp. } 90.000 - 10.000) \times 10\%)] \\ &= 10\% \times [(\text{Rp. } 80.000) + (\text{Rp. } 80.000 \times 10\%)] \\ &= 10\% \times [\text{Rp. } 80.000 + \text{Rp. } 8.000] \\ &= \text{Rp. } 8.800 \end{aligned}$$

### 8.3.2 Sistem Pendaftaran Wajib Pajak Daerah

Pendaftaran Nomor Objek Pajak Daerah (NPWPD) merupakan proses awal dari kegiatan pemungutan pajak daerah. Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah, wajib mendaftarkan diri dan melaporkan usahanya. Wajib Pajak yang telah mendaftarkan diri dan melaporkan usahanya akan diberikan NPWPD. Proses pendaftaran ini bersifat teknis maka oleh pemerintah kabupaten maupun kota diatur dalam peraturan daerah atau peraturan walikota yang berbunyi antara lain:

1. Setiap Pengusaha Hotel atau Restoran wajib mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak untuk mendapatkan NPWPD.
2. Apabila Pengusaha Hotel atau tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana point 1 maka Pejabat yang ditunjuk menetapkan NPWPD secara jabatan.

Adapun cara dan syarat-syarat untuk memperoleh NPWPD pajak hotel atau pajak restoran antara kabupaten atau kota satu sama lain berbeda-beda. Namun ada beberapa syarat utama yang harus dipenuhi antara lain:

1. Mengisi Formulir Permohonan Pendaftaran NPWPD Yang Telah Tersedia Fotocopy KTP Pemilik /Pengelola
2. Fotocopy ijin usaha yang dimiliki
3. Fotocopy Akte Pendirian Perusahaan (jika kepemilikannya dalam Bentuk CV /PT)

### 8.3.3 Sistem Pembayaran, Pelaporan dan Ketetapan Pajak Daerah

Proses pemungutan pajak daerah selanjutnya adalah pelaporan/penyampaian dan pembayaran Pajak Daerah. Pajak hotel dan pajak restoran ini sistem pemungutannya adalah secara selfassessment yaitu setiap wajib pajak wajib menghitung, memperhitungkan, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang dengan menggunakan Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD). Kepala Daerah yaitu Bupati atau Walikota mengatur batas penyampaian SPTPD untuk setiap jenis pajak daerah. Untuk masing-masing kabupaten atau kota memiliki batas waktu yang berbeda-beda. Misal Kota Madiun Penyampaian SPTPD pajak hotel dan restoran dilakukan paling lama 7 (tujuh) hari kalender setelah berakhir masa pajak., sedangkan untuk Kota Yogyakarta SPTPD dari wajib pajak hotel dan wajib pajak restoran disampaikan paling lambat 10 (sepuluh) hari setelah masa pajak berakhir.

Rangkaian dari penyampain SPTPD adalah pembayaran pajak daerah yang terutang. Pembayaran pajak dilakukan di Kas Daerah berdasarkan SPTPD dengan menggunakan Surat Setoran Pajak Daerah (SSPD).

Untuk ketentuan jangka waktu pembayaran pajak yang terutang untuk masing-masing daerah juga berbeda-beda, namun pembayaran ini biasanya mengikuti penyampaian SPTPD. Misal Kota Madiun ‘Wajib Pajak yang pajaknya dibayar sendiri oleh Wajib Pajak (prinsip *self assessment*) dilakukan paling lambat 7 (tujuh) hari kalender setelah berakhirnya masa pajak’ (Peraturan Walikota Madiun Nomor 6 Tahun, 2019). Begitu juga Kota Yogyakarta mengatur ‘Penyampaian SPTPD harus disertai dengan pembayaran’ (Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 51 Tahun, 2011).

Untuk menjawab inovasi daerah sekarang ini pelaporan dan pembayaran pajak daerah telah menggunakan elektronik Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (e-SPTPD) dan elektronik Surat Setoran Pajak Daerah (e-SSPD), sehingga wajib pajak dapat melaporkan dan membayarkan pajak terutang kapan saja dan dimana saja, tidak terbatas pada jam kerja atau hari kerja instansi terkait pengelolaan pajak daerah.

Kegiatan lainnya yang berhubungan dengan pelaporan dan pembayaran pajak daerah adalah penetapan pajak daerah. Menurut Undang Undang Nomor 28 Tahun, (2009) pasal 97 berbunyi dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, Kepala Daerah dapat menerbitkan:

- a. SKPDKB dalam hal:
  1. jika berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar
  2. jika SPTPD tidak disampaikan kepada Kepala Daerah dalam jangka waktu tertentu dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam surat teguran
  3. jika kewajiban mengisi SPTPD tidak dipenuhi, pajak yang terutang dihitung secara jabatan.
- b. SKPDKBT jika ditemukan data baru dan/atau data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan jumlah pajak yang terutang.
- c. SKPDN jika jumlah pajak yang terutang sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.

Ketetapan pajak daerah untuk pajak hotel dan pajak restoran merupakan konsekuensi atas sistem pemungutan pajak secara *self assessment*. Setelah wajib pajak melaporkan dan membayarkan pajak terutang secara *self assessment* maka mempunyai konsekuensi adanya pemeriksaan terhadap pelaporan yang telah disampaikan oleh wajib pajak. Hasil dari pemeriksaan tersebut adalah kurang bayar, lebih bayar atau nihil sehingga dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT), dan Surat Ketetapan Pajak Daerah Nihil (SKPDN).

### 8.3.4 Penagihan dan Penghapusan Piutang Pajak Daerah

#### Jenis – jenis Penagihan Pajak

1. Penagihan pasif  
Penagihan pajak pasif, fiskus menerbitkan Surat Tagihan Pajak Daerah (STPD), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar (SKPDKB), Surat Ketetapan Pajak Daerah Kurang Bayar Tambahan (SKPDKBT), SK Pembetulan, SK Keberatan, dan Putusan Banding yang menyebabkan pajak terutang lebih besar. Dalam penagihan pasif, fiskus hanya memberi-

tahukan kepada wajib pajak bahwa terdapat utang pajak. Jika dalam waktu satu bulan sejak diterbitkannya STPD atau surat sejenis, wajib pajak tidak melunasi utang pajaknya, maka fiskus akan melakukan penagihan aktif.

## 2. Penagihan Aktif

Penagihan aktif merupakan kelanjutan dari penagihan pasif. dalam penagihan aktif, fiskus bersama juru sita Pajak berperan aktif dalam tindakan sita dan lelang.

## 3. Penagihan seketika dan sekaligus

Penagihan seketika dan sekaligus ini merupakan penagihan pajak yang dilakukan oleh fiskus atau juru sita pajak kepada wajib pajak tanpa menunggu tanggal jatuh tempo pembayaran pajak. Penagihan pajak juga meliputi seluruh utang pajak dari semua jenis pajak, masa pajak, dan tahun pajak.

Penagihan Seketika dan Sekaligus berdasarkan Surat Perintah Penagihan Seketika dan Sekaligus yang diterbitkan oleh Pejabat apabila:

1. Penanggung Pajak akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya atau berniat untuk itu
2. Penanggung Pajak memindahtangankan Barang yang dimiliki atau yang dikuasai dalam rangka menghentikan atau mengecilkan kegiatan perusahaan, atau pekerjaan yang dilakukannya di Indonesia
3. terdapat tanda-tanda bahwa Penanggung Pajak akan membubarkan badan usahanya, menggabungkan usahanya, atau memekarkan usahanya, atau memindahtangankan perusahaan yang dimiliki atau dikuasainya, atau melakukan perubahan bentuk lainnya
4. badan usaha akan dibubarkan oleh negara
5. terjadi penyitaan atas Barang Penanggung Pajak oleh Pihak Ketiga atau terdapat tanda-tanda kepailitan.

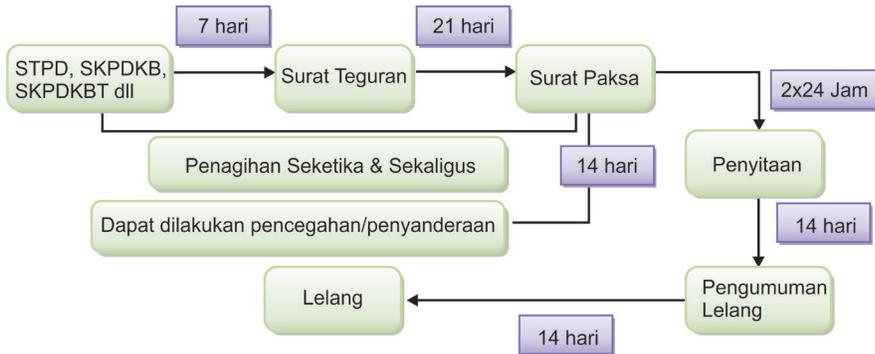
## **Tata Cara Penagihan Pajak Daerah**

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 207/PMK.07/2018 Tentang Pedoman Penagihan dan Pemeriksaan Pajak Daerah menjadi pedoman bagi Pemerintah Daerah salah satunya dalam hal penagihan pajak daerah. Dalam peraturan tersebut diamanatkan penyusunan tata cara penagihan pajak daerah dengan menetapkan Peraturan Walikota.

## **Dasar Penagihan Pajak**

Dasar penagihan pajak untuk pajak hotel dan pajak restoran serta bunga penagihan adalah:

1. Surat Tagihan Pajak.
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar
3. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan
4. Surat Keputusan Pembetulan
5. Surat Keputusan Pemberatan
6. Putusan Banding
7. Putusan Peninjauan Kembali yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah.



Gambar 8.1 Alur dan Jangka Waktu Penagihan Pajak Daerah Dengan Surat Paksa

Berikut ini tahapan dan penjelasan setiap langkahnya:

1. Surat teguran  
Surat teguran atau surat peringatan adalah surat yang diterbitkan untuk melaksanakan penagihan pajak. Jika dalam waktu tujuh hari setelah tanggal jatuh tempo penanggung pajak atau wajib pajak belum melunasi utang pajaknya, maka surat teguran ini akan sampai ke tangan penanggung pajak. Tujuannya adalah memberikan peringatan kepada penanggung pajak agar segera melunasi utang pajak sehingga tidak perlu lagi dilakukan penagihan secara paksa.
2. Surat paksa  
Surat paksa merupakan surat yang akan diterbitkan jika 21 hari setelah jatuh tempo surat teguran, penanggung jawab pajak tidak melunasi pajaknya. Setelah surat paksa, wajib pajak wajib melunasi pajaknya dalam waktu 2 x 24 jam agar tidak ada tindakan pemblokiran rekening, pencegahan ke luar negeri, hingga penyanderaan paksa badan. Penerbitan surat paksa ini dikenakan biaya yang nilainya ditetapkan dengan Peraturan Walikota atau Bupati.

3. Surat sita

Surat sita adalah surat yang diterbitkan jika dalam waktu 2 x 24 jam sejak diterbitkannya surat paksa, penanggung pajak belum membayarkan pajaknya. Ada biaya yang dikenakan untuk surat sita ini yang nilainya ditetapkan dengan Peraturan Walikota atau Bupati. Biaya ini digunakan untuk pelaksanaan sita. Penyitaan tidak semata-mata bertujuan untuk menjual barang milik penanggung pajak, melainkan petugas menggunakan barang-barang tersebut sebagai jaminan agar penanggung pajak melunasi pajaknya. Jadi, penanggung pajak masih memiliki kesempatan untuk melunasi pajaknya selama 14 hari terhitung dari penyitaan harta penanggung pajak. Jika dalam 14 hari penanggung pajak masih belum membayarkan utang pajaknya, maka akan diterbitkan pengumuman lelang. Penyitaan dilaksanakan oleh juru sita pajak dengan disaksikan oleh 2 orang yang dianggap sudah dewasa sebagai saksi, berkewarganegaraan Indonesia, dikenal oleh juru sita pajak, dan dapat dipercaya.

4. Lelang

Lelang akan dilakukan jika dalam waktu 14 hari setelah diterbitkan pengumuman lelang, penanggung pajak tidak melunasi utang pajaknya.

### **Daluarsa Penagihan Pajak**

Penagihan pajak dikatakan daluarsa jika telah melampaui batas waktu penagihan, yaitu 5 tahun terhitung sejak penerbitan dasar penagihan pajak. Apabila penagihan pajak daluarsa, maka penagihan pajak tidak bisa lagi dilaksanakan karena hak untuk penagihan atas utang pajak tersebut sudah dianggap gugur. Daluarsa tersebut adalah untuk penagihan aktif, sedangkan utang pajak masih tercatat

### **8.3.5 Keberatan dan Banding Pajak Daerah**

Perbedaan perhitungan pajak atau interpretasi atas peraturan perpajakan berpotensi menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus. Penyelesaian sengketa pajak daerah dilakukan melalui proses keberatan dan banding secara bertahap berdasarkan Pasal 103 dan pasal 104 Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Selain itu, ada juga upaya hukum gugatan yang dapat diajukan melalui Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN). Dasar hukum pengajuan gugatan tersebut tertuang dalam Peraturan Mahkamah Agung No. 6 Tahun 2018

tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administratif (PERMA 6/2018).

### 1. Keberatan

Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah tidak disebutkan definisi keberatan dalam sengketa pajak daerah. Secara sederhana, keberatan dapat diartikan sebagai upaya yang dapat ditempuh wajib pajak apabila tidak puas atau tidak sependapat dengan hasil pemeriksaan pajak yang tertuang dalam surat ketetapan pajak daerah. Merujuk pada Pasal 103 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk atas dasar:

1. surat pemberitahuan pajak terutang (SPPT)
2. surat ketetapan pajak daerah (SKPD)
3. surat ketetapan pajak daerah kurang bayar (SKPDKB)
4. surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan (SKPDKBT)
5. surat ketetapan pajak daerah lebih bayar (SKPDLB)
6. surat ketetapan pajak daerah nihil (SKPDN), dan
7. pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan daerah.

Terdapat tiga syarat dalam mengajukan keberatan pajak yang tertuang dalam Pasal 103 ayat (2) sampai dengan ayat (4), yaitu:

1. keberatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan disertai alasan-alasan yang jelas.
2. keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama tiga bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan. Namun, jangka waktu tersebut dapat dikesampingkan apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*).
3. keberatan dapat diajukan apabila wajib pajak telah membayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak.

Apabila pengajuan keberatan tidak memenuhi tiga persyaratan tersebut maka keberatan tidak dapat dipertimbangkan. Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk atau tanda pengiriman surat keberatan melalui surat pos, tercatat sebagai

tanda bukti penerimaan surat keberatan. Surat keberatan pajak dalam jangka waktu paling lama dua belas bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, kepala daerah harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan. Dalam hal jangka waktu tersebut telah lewat dan kepala daerah tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan. Keputusan keberatan tersebut dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak, atau menambah besarnya pajak yang terutang.

## 2. **Banding**

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada Pengadilan Pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh kepala daerah sesuai dengan Pasal 105 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dengan demikian, upaya hukum banding hanya dapat diajukan setelah melalui proses keberatan terlebih dahulu. Mengacu pada Pasal 105 ayat (2) Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, permohonan banding diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas. Pengajuan dilakukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak keputusan diterima dan dilampiri salinan dari surat keputusan keberatan tersebut. Pengajuan permohonan banding menanggulung kewajiban membayar pajak sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding. Sanksi dan imbalan bunga yang menjadi konsekuensi atas keputusan keberatan dan/atau banding diatur dalam Pasal 106 Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Pengajuan keberatan atau permohonan banding:

1. dikabulkan sebagian atau seluruhnya, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% sebulan untuk paling lama 24 bulan. Imbalan bunga tersebut dihitung sejak bulan pelunasan sampai dengan diterbitkannya SKPDLB.
2. ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50%. Denda dihitung dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Namun, jika wajib pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administratif sebesar 50% tersebut tidak dikenakan.

Sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dikenakan pada wajib pajak apabila permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian. Sanksi denda tersebut dihitung dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

#### **8.4 Aspek Pemeriksaan**

Pemeriksaan Pajak yang selanjutnya disebut Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/ atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018, 2018). Dari pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa tujuan pemeriksaan adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan daerah dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan undangan perpajakan daerah.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018, (2018) disampaikan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dilakukan dalam hal memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Wajib Pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran Pajak
2. terdapat keterangan lain berupa data konkret yang menunjukkan bahwa Pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar
3. Wajib Pajak yang melakukan penghitungan sendiri, yang terpilih untuk dilakukan Pemeriksaan berdasarkan Analisis Risiko.

Analisis Risiko sebagaimana dimaksud pada point c dilaksanakan dengan mempertimbangkan perilaku dan kepatuhan Wajib Pajak yang meliputi:

1. kepatuhan penyampaian surat pemberitahuan
2. kepatuhan dalam melunasi Utang Pajak

Jenis-jenis Pemeriksaan adalah:

1. Pemeriksaan Sederhana Kantor, yaitu Pemeriksaan yang dilakukan dengan membandingkan laporan Wajib Pajak dengan basis data yang dimiliki Daerah, sehingga nantinya dapat diterbitkan SKPDKB, SKPDKBT, SKPDLB dan SKPDN.

2. Pemeriksaan Lapangan. Pemeriksaan lapangan dilakukan jika ada perbedaan yang signifikan pada objek pajak antara yang dilaporkan dengan data basis pajak yang dimiliki Daerah (Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun, 2011).

Atas hasil pemeriksaan lapangan dapat diterbitkan SKPKDB, SKPKDBT, SKPDLB dan SKPDN.

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilaksanakan sesuai dengan standar Pemeriksaan (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018, 2018). Standar Pemeriksaan sebagaimana dimaksud meliputi:

1. **Standar Umum Pemeriksaan**

Standar umum Pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan Pemeriksa

2. **Standar Pelaksanaan Pemeriksaan**

Pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan sesuai standar pelaksanaan Pemeriksaan, yaitu:

1. pelaksanaan Pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan Pemeriksaan, yang paling sedikit meliputi kegiatan mengumpulkan dan mempelajari data Wajib Pajak, menyusun rencana Pemeriksaan (*audit plan*), dan menyusun program Pemeriksaan (*audit program*), serta mendapat pengawasan yang seksama;
2. Pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan metode dan teknik Pemeriksaan sesuai dengan program Pemeriksaan (*audit program*) yang telah disusun;
3. temuan hasil Pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
4. Pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim Pemeriksa yang terdiri dari seorang supervisor, seorang ketua tim, dan seorang atau lebih anggota tim, dan dalam keadaan tertentu ketua tim dapat merangkap sebagai anggota tim;
5. tim Pemeriksa sebagaimana dimaksud dalam huruf d dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu, baik yang berasal dari Pemerintah Daerah, maupun yang berasal dari instansi di luar Pemerintah Daerah yang telah ditunjuk oleh Kepala Daerah,

- sebagai tenaga ahli seperti penerjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara;
6. apabila diperlukan, Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain;
  7. Pemeriksaan dapat dilaksanakan dengan Pemeriksaan Kantor dan/atau Pemeriksaan Lapangan
  8. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja; dan
  9. pelaksanaan Pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk KKP (Kertas Kerja Pemeriksaan)

### 3. Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan

Standar pelaporan Pemeriksaan dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), yang disusun secara ringkas dan jelas yang memuat

1. ruang lingkup atau pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan Pemeriksaan
2. simpulan Pemeriksa yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan Pemeriksaan.

#### 8.4.1 Pemeriksaan Pajak Hotel

Berbeda dengan pajak pusat, pajak daerah lebih simple dalam perhitungan pajak terutang, sehingga pemeriksaan yang dilakukan juga lebih sederhana yaitu mencocokkan jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada Hotel dengan SPTPD yang disampaikan. Jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada Hotel dapat dipersamakan dengan penerimaan/omset kotor.

Penerimaan hotel bersumber utama pada penjualan kamar (*room*) dan makanan dan minuman (*Food & Beverage*). Sedangkan penerimaan lainnya berasal dari jasa-jasa lain yang disediakan oleh pihak hotel untuk menunjang pelayanan hotel terhadap konsumen seperti *laundry*, *mini bar*, restoran, *spa*, *membership fitness*, *MICE* (*Meeting, Incentive, Convention, Exhibition*) dan jasa sewa transportasi.

## 8.4.2 Pemeriksaan Pajak Restoran

Sama halnya dengan pajak hotel, pemeriksaan pajak restoran juga sangat sederhana. Pemeriksaan yang dilakukan adalah dengan mencocokkan jumlah pembayaran yang diterima atau yang seharusnya diterima restoran dengan SPTPD yang dilaporkan. Penerimaan restoran bersumber pada penjualan makanan dan minuman.

## 8.5 Studi Kasus: Pemberian Cuma-Cuma Hotel

*Compliment* pajak hotel adalah fasilitas sejenisnya untuk menginap gratis di hotel dan atau mendapatkan pelayanan penunjang secara gratis/cuma-cuma (Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun, 2011). Pengertian tersebut terdapat dalam penjelasan pasal 6 Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 5 Tahun 2018 tentang Perubahan atas Peraturan Daerah No. 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah.

### 8.5.1 Kenapa *Compliment* Dikenakan Pajak Hotel?

Sesuai amanah pasal 6 Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 5 Tahun 2018 tentang Perubahan atas Peraturan Daerah No. 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah yaitu dasar pengenaan pajak hotel adalah jumlah pembayaran atau yang seharusnya dibayar kepada Hotel. Sedang dalam penjelasan pasal 6 berbunyi yang dimaksud dengan yang seharusnya dibayar adalah penggunaan voucher maupun fasilitas sejenisnya untuk menginap gratis di hotel dan atau mendapatkan pelayanan penunjang secara gratis/cuma-cuma. Tidak termasuk dalam pengertian yang seharusnya dibayar adalah potongan harga/discount dsb. Dalam hal ini pajak dapat dibebankan kepada pengguna voucher atau ditanggung oleh Wajib Pajak. Dari hal tersebut maka diartikan bahwa fasilitas berupa menginap gratis yang diberikan oleh hotel terhadap tamu yang seharusnya memiliki nominal tertentu yang harusnya dibayar oleh tamu atau yang seharusnya diterima oleh hotel. Sehingga disini jelas bahwa *Compliment* yang merupakan pemberian cuma-cuma tetap harus dikenakan pajak hotel.

## 8.5.2 Mengapa Sering Menjadi Temuan Pemeriksaan?

Kasus yang sering ditemui atas hasil pemeriksaan lengkap pajak daerah terutama pajak hotel di Kota Yogyakarta adalah adanya *compliment* yang belum dimasukkan dalam hitungan dasar pengenaan pajak.

Dari beberapa kali diperiksa secara lengkap oleh Tim Pemeriksa Pajak Daerah, beberapa hotel terutama hotel berbintang akan ditemukan pajak terutang kurang bayar yang berasal dari perbedaan perhitungan pajak terutang antara pihak manajemen hotel dengan Tim Pemeriksa Pajak Daerah. Selisih tersebut berasal dari *room* yang tercatat terpakai oleh pihak hotel namun belum diakui adanya pendapatan yang menyertai. Dari *room* yang telah terpakai yang sifat pembayarannya adalah cuma-cuma akan dikategorikan sebagai *compliment* oleh Tim Pemeriksa Pajak Daerah. *Pos Compliment* ini memang tidak lazim dikenakan pajak hotel di daerah lain sehingga banyak manajemen hotel yang tidak menghitung *Compliment* ini sebagai dasar pengenaan pajak hotel dikarenakan sifatnya yang cuma-cuma atau pihak hotel tidak menerima pembayaran, sehingga saat dilakukan pemeriksaan lengkap oleh tim pemeriksa pajak hotel akan ditemukan pajak terutang kurang bayar.

Kemudian atas jumlah *room* yang terpakai, Tim Pemeriksaan Pajak Daerah akan mengkalikan jumlah *room* yang terpakai dengan *ARR (Average Room Rate)* bulan berjalan dan ditemukan jumlah uang yang seharusnya diterima oleh pihak hotel dan dapat dihitung pajak atas *room Compliment* tersebut.

## 8.5.3 Kasus Lainnya Pajak Hotel

Kasus-kasus lain yang terjadi dalam perhitungan pajak hotel adalah pengakuan pendapatan yang digunakan Wajib Pajak untuk menghitung pajak terutang. Dalam pengakuan pendapatan/ omzet hotel menggunakan sistem *cash basis*. Sistem ini adalah mengakui atau mencatat pendapatan/omzet saat transaksi dibayar atau saat pihak hotel/ Wajib Pajak menerima uang dari konsumen. Hal tersebut bertentangan dengan yang seharusnya, yaitu Wajib Pajak harus mencatat setiap pelayanan yang terjadi sehingga Wajib Pajak harus mengakui pendapatan saat konsumen menikmati jasa pelayanan hotel yaitu saat konsumen menginap di hotel tersebut atau sering kita sebut dengan *accrual basis*. Hal ini Sesuai amanah ketentuan umum Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 5 Tahun 2018 tentang Perubahan atas

Peraturan Daerah No. 1 Tahun 2011 tentang Pajak Daerah yaitu Pajak Hotel adalah pajak atas pelayanan yang disediakan oleh hotel. Antara *cash basis* dan *accrual basis* akan terjadi selisih pengakuan pendapatan sehingga akan mempengaruhi jumlah pajak yang akan di setor. Hal ini apabila tidak dikoreksi akan menyebabkan *tax loss*.

Trik ini juga yang sering digunakan oleh Wajib Pajak untuk mengurangi jumlah pajak hotel yang disetor. Tim Pemeriksa Pajak Daerah akan berganti dari satu waktu ke waktu yang lainnya sehingga Tim Pemeriksa Pajak Daerah tidak akan bisa mengambil *cutt off* atas laporan pendapatan yang menggunakan sistem *cash basis*. Pos yang kemungkinan akan menjadi celah *tax loss* adalah *Down Payment* dan *Service charge*.

# Daftar Pustaka

- Darussalam., Danny Septiadi., & Bawono Kritiaji. (Ed.). (2013). *Transfer Pricing Ide Strategi Dan Penduan Praktis Dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta, Indonesia: PT Dimensi Internasional Tax
- Gatra. (2012). *Skandal Pajak Juragan Kopi*. Dikutip 14 Juli 2020, Dari <https://www.gatra.com/detail/news/22050-skandal-pajak-juragan-kopi>
- Kesit, B. P. (2005). *Pajak Dan Retribusi Daerah*. UII Press
- Lutfi, A. (2006). *Penyempurnaan Administrasi Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah: Suatu Upaya Dalam Optimalisasi Penerimaan PAD*. Nomor 1, XIV. <http://www.docstoc.com/docs/30154751/penyempurnaan-administrasi-pajak-daerah-dan-retribusi-daerah>
- Mangoting, Yenni. (2000). *Aspek Perpajakan Dalam Praktek Transfer Pricing*. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol. 2, No. 1
- Mardiasmo. (2016). *Perpajakan*. Edisi Terbaru 2016. Andi. Yogyakarta.
- Mardiasmo. (2006). *Perpajakan (Revisi)*. Andi Offset
- Nurhayati, Indah Dewi. (2013). *Evaluasi Atas Perlakuan Perpajakan Terhadap Transaksi Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional Di Indonesia*. *Jurnal Manajemen Dan Akuntansi* Vol 2, No. 1
- Pemerintah Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja
- Pemerintah Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah
- Peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun, 2011. (2011). *Pajak Daerah*
- Peraturan Menteri Keuangan No 22 Tentang *Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 207/PMK.07/2018. (2018). *Pedoman Penagihan Dan Pemeriksaan Pajak Daerah (P. 68)*

- Peraturan Walikota Madiun Nomor 6 Tahun, 2019. (2019). Tata Cara Pemungutan Pajak Daerah.
- Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 51 Tahun, 2011. (2011). Petunjuk Pelaksanaan peraturan Daerah Kota Yogyakarta Nomor 1 Tahun 2011 Tentang Pajak Daerah. In Pemerintah Kota Yogyakarta (Vol. 2, Issue 1, Pp. 2071–2079). <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/22174227><http://www.transnational-dispute-management.com/article.asp?key=454><https://litigation-essentials.lexisnexis.com/webcd/app?action=documentdisplay&crawlid=1&doctype=cite&docid=43+Tex.+Tech+L.+Rev.+757&srctype>
- Permatasari, Paulina. (2004). *Transfer Pricing Sebagai Salah Satu Strategi Perencanaan Pajak Bagi Perusahaan Multinasional*. Bina Ekonomi Vol. 8, No. 1
- Putusan Mahkamah Agung. Putusan Nomor 133/B/PK/PJK/2017
- Putusan Pengadilan Pajak. Putusan Nomor 59881/PP/M.IIB/13/2015
- Samudra, A. A. 2015. *Perpajakan Di Indonesia: Keuangan, Pajak, Dan Retribusi Daerah*. Jakarta: Rajawali Press.
- Setiawan, Hadi. *Transfer Pricing Dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*
- Sudirno, D., & Mulyani<sup>2</sup>, H. S. (2021). Analisis Retribusi Dan Pengaruhnya Terhadap Kemandirian Pembangunan Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 21(02), 516–521. <https://doi.org/10.29040/jap.v21i02.1511>
- Tresnawati, R., & Putri, E. A. (2017). Tinjauan Atas Retribusi Daerah Terhadap Pendapatan Asli Daerah Pemerintah Kota Bandung. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 9(2), 73. <https://doi.org/10.17509/jaset.v9i2.9228>
- Undang Undang Nomor 28 Tahun, 2009. (2009). Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah (Vol. 2, Issue 5, P. 255)
- Wulandari, P. A., & Iryanie, E. (2016). Analisis Pengaruh Kontribusi Pajak Daerah Terhadap Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kota Banjarmasin. *Prosiding Seminar Nasional INDOCOMPAC*, 2(3), 377–394
- DDTC. (2015). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Retrieved From <https://perpajakan.ddtc.co.id/peraturan-pajak/read/surat-edaran-direktur-jenderal-pajak-se-29pj2015>

- Gustina, I. (2017). Analisis Kinerja Keuangan Sebelum Dan Sesudah Merger Dan Akusisi Pada Perusahaan Yang Go-Public Yang Terdaftar Di BEI. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, Vol.6, No.1, 2.
- Moeller, S., & Brady, C. (2007). *Intelligent M&A: Navigating the Mergers and Acquisitions Minefield*. Wiley
- Tarigan, J., Yenewan, S., & Natalia, G. (2016). *Merger Dan Akusisi Dari Perspektif Strategis Dan Kondisi Indonesia (Pendekatan Konsep Dan Studi Kasus)*. Yogyakarta: Ekuilibria.







UNIVERSITAS ISLAM INDONESIA