

**ANALISIS KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN  
NILAI ATAS JASA GILING TEBU DENGAN POLA  
BAGI HASIL**  
(STUDI KASUS PADA PT PERKEBUNAN NUSANTARA X)

**SKRIPSI**

Diajukan untuk Menempuh Ujian Sarjana  
pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya

**PANDU SADEWO**  
**NIM. 115030407111035**



**UNIVERSITAS BRAWIJAYA**  
**FAKULTAS ILMU ADMINISTRASI**  
**PROGRAM STUDI PERPAJAKAN**  
**MALANG**  
**2016**

## MOTTO

**“We must learn to live together as brothers or we will perish together as fools.”**

- **Martin Luther King**

**“The weak can never forgive. Forgiveness is the attribute of the strong.”**

- **Mahatma Gandhi**

**“It’s nice to be important, but it’s more important to be nice.”**

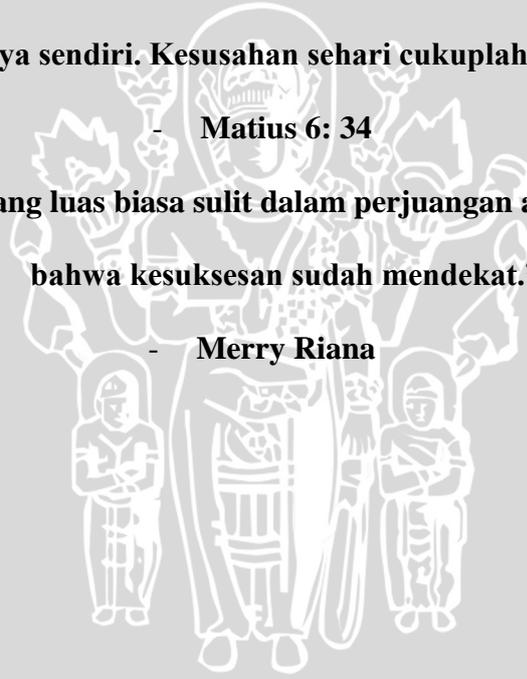
- **John Cassis**

**“Janganlah kamu kuatir akan hari esok, karena hari esok mempunyai kesusahannya sendiri. Kesusahan sehari cukuplah untuk sehari.”**

- **Matius 6: 34**

**“Saat-saat yang luas biasa sulit dalam perjuangan adalah pertanda bahwa kesuksesan sudah mendekat.”**

- **Merry Riana**



**TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI**

Judul : Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa  
Giling Tebu Dengan Pola Bagi Hasil (Studi Kasus PTPN  
X)  
Disusun oleh : Pandu Sadewo  
NIM : 115030407111035  
Fakultas : Ilmu Administrasi  
Program Studi : Perpajakan

Malang, 17 Mei 2016

**Komisi Pembimbing**

Ketua  


**Kertahadi, Dr., M.Com.**  
NIP. 19540917 198202 1 001

Anggota



**Bayu Kaniskha, AK, MPA**  
196803231988031002

**TANDA PENGESAHAN**

Telah dipertahankan di depan majelis penguji skripsi Fakultas Ilmu Administrasi

Universitas Brawijaya, pada :

- Hari : Senin
- Tanggal : 20 Juni 2016
- Jam : 11.00
- Skripsi atas nama : Pandu Sadewo
- Judul : Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa  
Giling Tebu Dengan Pola Bagi Hasil (Studi Kasus PT  
Perkebunan Nusantara X)

**Dan dinyatakan LULUS**

**MAJELIS PENGUJI**

Ketua

**Dr. Kertahadi, M.Com**  
NIP. 19540917 198202 1 001

Anggota

**Bayu Kaniskha, AK., MPA**  
NIP. 19680323 198803 1 002

Anggota

**Dr. Sri Mangesti Rahayu, M.Si**  
NIP. 19550902 198202 2 001

Anggota

**Drs. Topowijono, M.Si**  
NIP. 19530704 198212 1 001

## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang diajukan oleh pihak lain untuk mendapatkan suatu gelar atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebut dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia skripsi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (S-1) dibatalkan serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU Nomor 23 Tahun 2003, Pasal 25 ayat (2) dan Pasal 70).

Malang, 24 Maret 2016



Nama: Pandu Sadewo

NIM: 115030407111035

## RINGKASAN

Pandu Sadewo, 2016, **Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Giling Tebu dengan Pola Bagi Hasil** ( Studi Kasus Pada PT Perkebunan Nusantara X), Kertahadi, Dr., M.Com., Bayu Kaniskha, AK, MPA.

Penelitian ini dilakukan atas dasar kontroversi yang terjadi akibat pemberlakuan Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut: PPN) jasa giling tebu. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis sistem bagi hasil ditinjau dari konsep taxable supply dan menggambarkan penerapan teori efektifitas, efisiensi, kecukupan, netralitas, responsivitas, dan ketepatan dalam kebijakan PPN jasa giling tebu.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif dengan pendekatan kualitatif, dimana fokus penelitiannya adalah sistem kerjasama, sistem bagi hasil, kebijakan PPN di PTPN X. Data yang digunakan yaitu data primer yang berasal dari proses wawancara dengan narasumber dan data sekunder yang berasal dari literatur seperti undang-undang, putusan pengadilan, dan buku perpajakan.

Hasil dari penelitian ini adalah Penentuan sistem bagi hasil sebagai penyerahan terutang PPN (*taxable supply*) harus dilihat kembali pada jenis kerjasama yang dilakukan antara petani dan pabrik gula, hal ini yang menjadi dasar terkena atau tidaknya PPN atas jasa giling tebu. Kemudian kebijakan PPN atas jasa giling tebu belum sepenuhnya memenuhi kriteria efektifitas, efisiensi, kecukupan, netralitas, responsivitas, dan ketepatan. Hal ini yang menyebabkan seringkali terjadi perbedaan pendapat antara wajib pajak dan otoritas pajak.

Kata Kunci: Jasa Giling Tebu, Bagi Hasil, Pajak Pertambahan Nilai



## SUMMARY

*Pandu Sadewo, 2016. Policy Analysis of Value Added Tax to the Service Milled Sugarcane with the pattern for the Production Sharing (Case study PT Nusantara Plantation X), Kertahadi, Dr., M.Com., Bayu Kaniskha, AK, MPA.*

*This research was conducted on the basis of the controversy arising from the enactment of the value added tax (hereinafter: VAT) services for milling of sugar cane. This research aims to analyze the system for the results of the review of the concept of taxable supply and illustrate the application of the theory of the effectiveness, efficiency, sufficiency, neutrality, responsiveness, and precision in policy VAT services milled sugar cane.*

*The methods used in this research is descriptive research with qualitative approach, where the focus of this research is the system, the system of cooperation for VAT in policy outcomes, PTPN XIV x. Data used the primary data that is derived from the interview process with the resource person and secondary data derived from literature such as legislation, court rulings, and taxation.*

*The results of this research is the determination of the system for the delivery of results as payable VAT (taxable supply) to be seen back on the kind of cooperation being undertaken between farmers and sugar factory, this has affected the VAT or whether the service milled sugarcane. Then the VAT policy of milled sugar cane have yet to fully meet the criteria of effectiveness, efficiency, sufficiency, neutrality, responsiveness, and precision. This often happens that causes the difference of opinion between the taxpayer and the tax authorities.*

*Keyword: The Service Milled Sugar Cane, Production Sharing, Value Added Tax.*



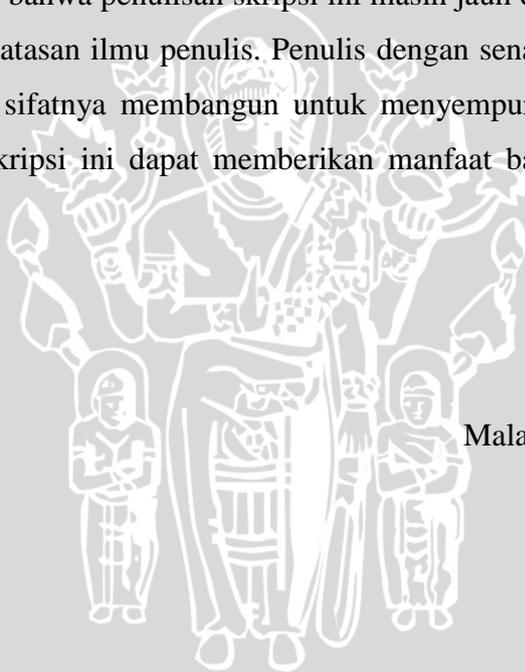
## KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan ke hadirat Tuhan Yang Maha Esa karena atas rahmat dan karunia-Nya, penulis dapat menyelesaikan skripsi ini dengan tepat waktu. Skripsi yang berjudul **"Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Giling Tebu Dengan Pola Bagi Hasil (Studi Kasus PT Perkebunan Nasional X)"** dibuat guna memenuhi syarat kelulusan untuk mencapai gelar Sarjana pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya. Penulisan skripsi ini tentunya tidak luput dari bantuan pihak-pihak yang memberikan dukungannya kepada penulis. Untuk itu, izinkanlah penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Bambang Supriyono, M.S., selaku Dekan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
2. Ibu Prof. Dr. Endang Siti Astuti, M.Si., selaku Ketua Jurusan Administrasi Bisnis Universitas Brawijaya;
3. Bapak Dr. Drs. Kadarisman Hidayat, M.Si., selaku Ketua Program Studi Perpajakan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
4. Bapak Yuniadi Mayowan, S.Sos., M.AB., selaku Sekretaris Program Studi Perpajakan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya;
5. Bapak Kertahadi, Dr., M.Com. selaku dosen pembimbing I yang telah memberikan bimbingan, arahan maupun saran atas skripsi ini;
6. Bapak Bayu Kaniskha, AK, MPA selaku dosen pembimbing II yang telah memberikan bimbingan, arahan maupun saran atas skripsi ini;

7. Bapak Garnadi dan Ibu Tuti Suwanti kedua orang tua penulis serta Ayu miratu dan Githa Kirani, kakak dan adik penulis yang senantiasa memberikan dukungan baik moral maupun material;
8. Bapak Bapak Theofilus Sigit dan Bapak Budi selaku narasumber yang berkenan meluangkan waktunya untuk diwawancarai oleh penulis;
9. Teman-teman seperjuangan Perpajakan Angkatan 2011 yang senantiasa membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini; dan
10. Pihak-pihak lain yang secara langsung maupun tidak langsung membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa penulisan skripsi ini masih jauh dari kata sempurna karena berbagai keterbatasan ilmu penulis. Penulis dengan senang hati menerima kritik dan saran yang sifatnya membangun untuk menyempurnakan skripsi ini. Akhir kata, semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi siapapun yang membaca.



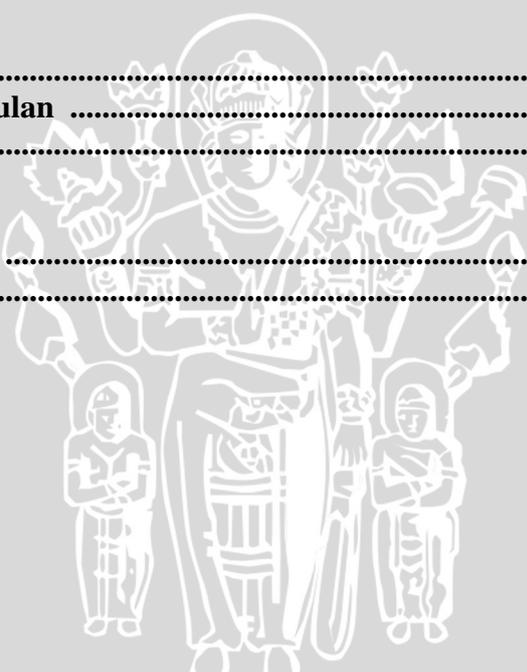
Malang, 24 Maret 2016

Penulis

## DAFTAR ISI

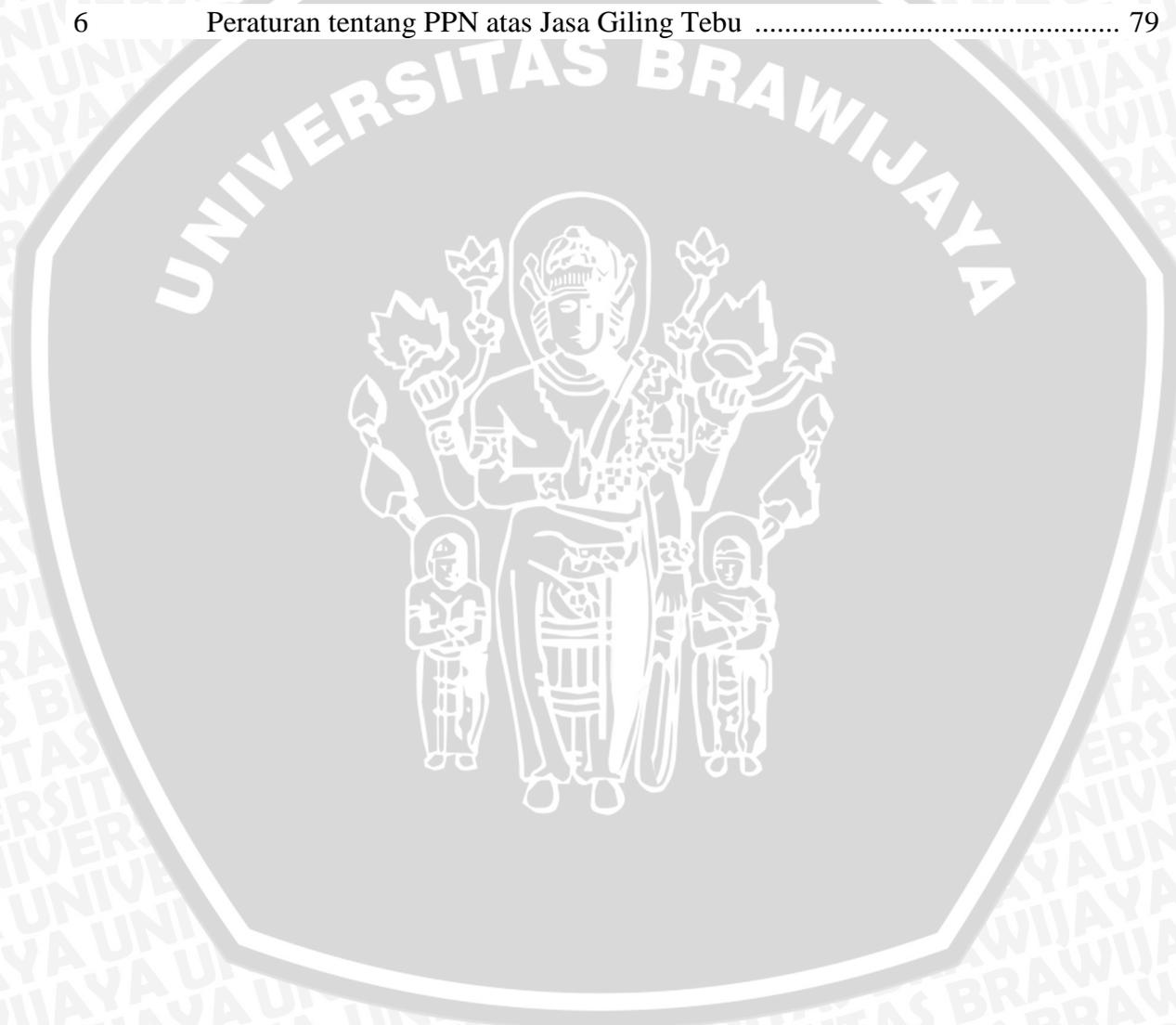
<b>MOTTO</b> .....	<b>i</b>
<b>TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI</b> .....	<b>ii</b>
<b>TANDA PENGESAHAN</b> .....	<b>iii</b>
<b>PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI</b> .....	<b>iv</b>
<b>RINGKASAN</b> .....	<b>v</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>vi</b>
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>DAFTAR ISI</b> .....	<b>ix</b>
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	<b>xi</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	<b>xiii</b>
<b>DAFTAR SINGKATAN</b> .....	<b>xiv</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Latar Belakang</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Rumusan Masalah</b> .....	<b>10</b>
<b>C. Tujuan Penelitian</b> .....	<b>10</b>
<b>D. Kontribusi Penelitian</b> .....	<b>11</b>
1. Kontribusi Akademis .....	11
2. Kontribusi Praktis .....	11
<b>E. Sistematika Pembahasan</b> .....	<b>11</b>
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b> .....	<b>13</b>
<b>A. Penelitian Terdahulu</b> .....	<b>13</b>
<b>B. Kerangka Teoritis</b> .....	<b>13</b>
1. Kebijakan Publik .....	13
2. Kebijakan Fiskal .....	22
3. Kebijakan Pajak .....	23
4. Konsep Pajak Pertambahan Nilai (PPN) .....	27
5. Pengertian Jasa Giling .....	41
6. Pengertian Kemitraan (Bagi Hasil) .....	41
7. Konsep <i>Taxable Supply</i> .....	44
8. Kerangka Pemikiran .....	48
<b>BAB III METODE PENELITIAN</b> .....	<b>50</b>
<b>A. Jenis Penelitian</b> .....	<b>50</b>
<b>B. Fokus Penelitian</b> .....	<b>51</b>

C. Lokasi dan Situs Penelitian .....	53
D. Sumber Data .....	53
E. Teknik Pengumpulan Data .....	54
F. Instrumen Penelitian .....	55
G. Analisis Data .....	55
<b>BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....</b>	<b>57</b>
<b>1. Gambaran Umum .....</b>	<b>57</b>
1. Sejarah PTPN X (Persero) .....	57
<b>2. Pembahasan .....</b>	<b>71</b>
1. Sistem Bagi Hasil Ditinjau Dari Konsep <i>Taxable Supply</i> .....	71
2. Evaluasi penerapan efektifitas ( <i>effectivity</i> ), efisiensi ( <i>efficiency</i> ), kecukupan ( <i>adequacy</i> ), netralitas ( <i>neutrality</i> ), responsivitas ( <i>responsiveness</i> ) dan ketepatan ( <i>appropriateness</i> ) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu .....	83
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>91</b>
<b>A. Kesimpulan .....</b>	<b>91</b>
<b>B. Saran .....</b>	<b>92</b>
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>93</b>
<b>LAMPIRAN .....</b>	<b>96</b>



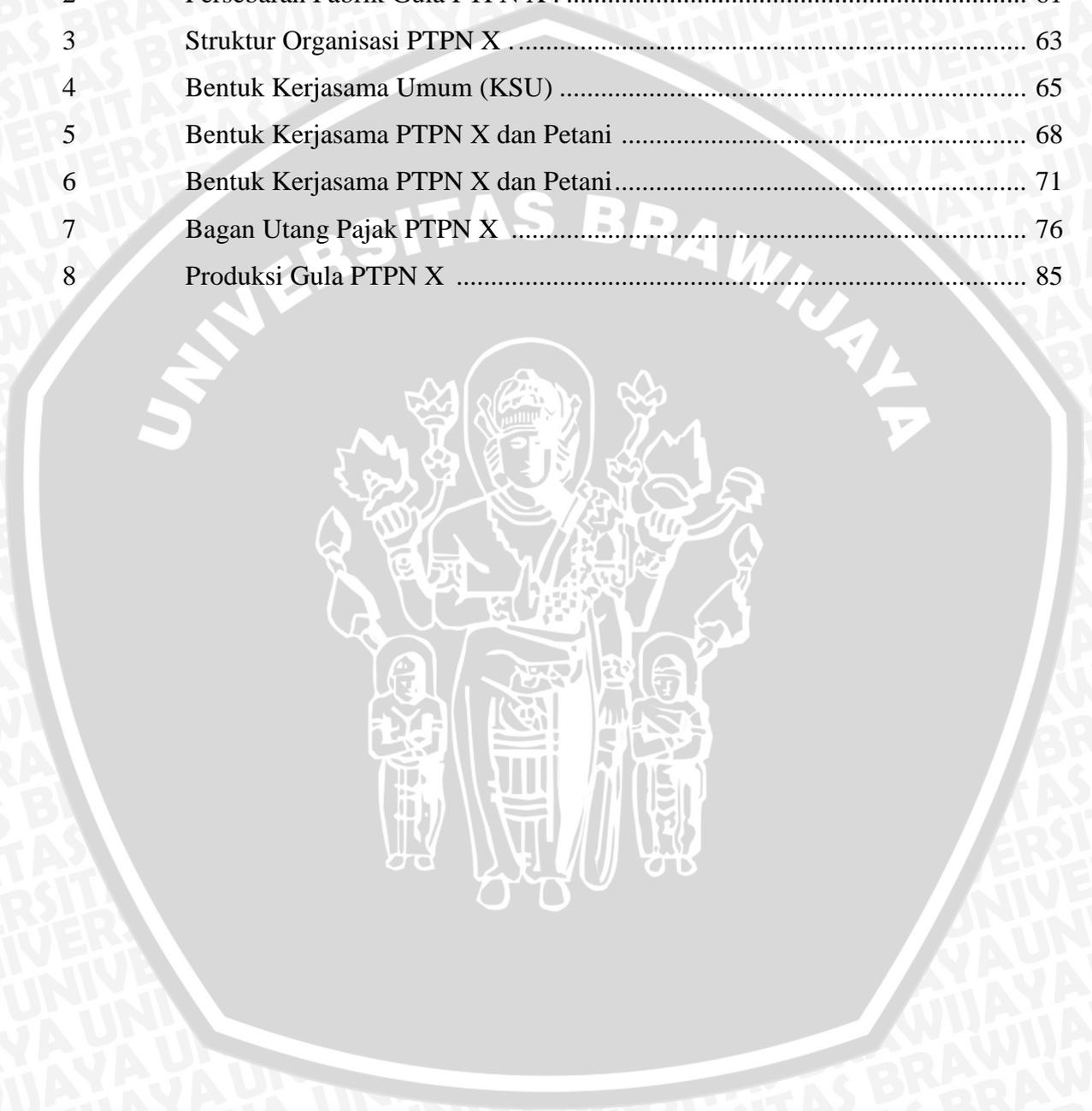
## DAFTAR TABEL

No	Judul	Halaman
1	Kontribusi Sektor Pertanian terhadap PDB Indonesia %, 2013-2014 .....	1
2	Luas Areal Perkebunan di Indonesia Tahun 2010-2014 (dalam Ha) .....	2
3	Volume dan Nilai Ekspor Tebu Tahun 2009 – 2013 . .....	3
4	Utang Pajak PTPN X .....	74
5	Peraturan PPN atas Jasa Giling .....	77
6	Peraturan tentang PPN atas Jasa Giling Tebu .....	79



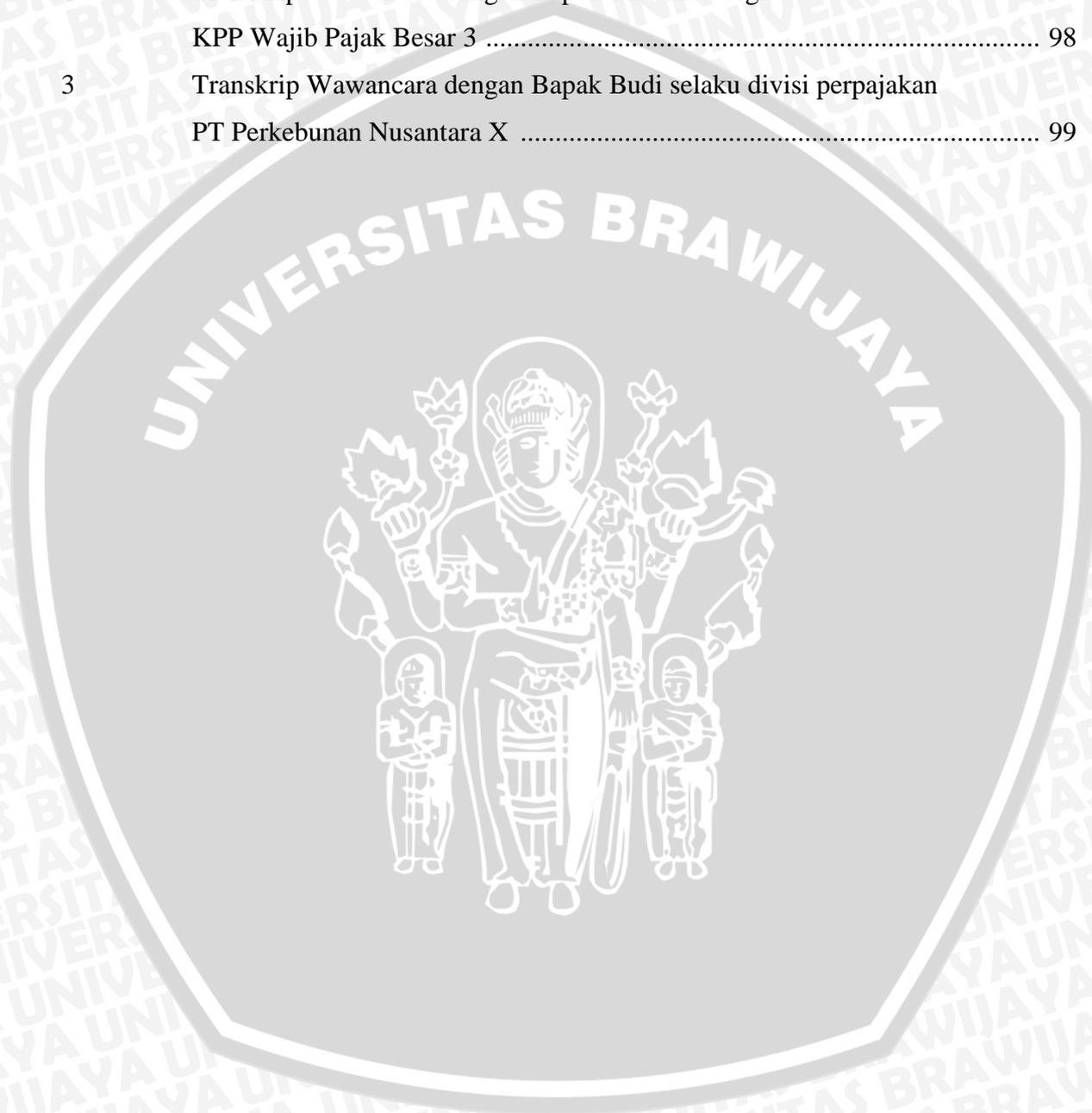
## DAFTAR GAMBAR

No	Judul	Halaman
1	Kerangka Pemikiran Peneliti .....	49
2	Persebaran Pabrik Gula PTPN X .....	61
3	Struktur Organisasi PTPN X .....	63
4	Bentuk Kerjasama Umum (KSU) .....	65
5	Bentuk Kerjasama PTPN X dan Petani .....	68
6	Bentuk Kerjasama PTPN X dan Petani.....	71
7	Bagan Utang Pajak PTPN X .....	76
8	Produksi Gula PTPN X .....	85



DAFTAR LAMPIRAN

No	Judul	Halaman
1	Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-59735/PP/M.VIB/16/2015 .....	96
2	Transkrip Wawancara dengan Bapak Theofilus Sigit KPP Wajib Pajak Besar 3 .....	98
3	Transkrip Wawancara dengan Bapak Budi selaku divisi perpajakan PT Perkebunan Nusantara X .....	99



## DAFTAR SINGKATAN

DJP	: Direktorat Jenderal Pajak
JKP	: Jasa Kena Pajak
JPMP	: Jaminan Pendapatan Minimal Petani
KKPE	: Kredit Ketahanan Pangan dan Energi
KPP	: Kantor Pelayanan Pajak
KSU	: Kerja Sama Usaha
PKBL	: Program Kemitraan dan Bina Lingkungan
PP	: Peraturan Pemerintah
PPN	: Pajak Pertambahan Nilai
PPnBM	: Pajak Penjualan atas Barang Mewah
PTPN	: Perseroan Terbatas Perkebunan Nusantara
PTR	: Petani Tebu Rakyat
SE	: Surat Edaran
SHU	: Sisa Hasil Usaha
TRM	: Tebu Rakyat Mandiri
UU	: Undang-Undang



## BAB I PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Indonesia merupakan negara yang kaya akan hasil sumber daya alam yang tersebar dari Sabang sampai Merauke. Letak geografisnya yang strategis menjadikan Indonesia memiliki potensi kekayaan alam yang melimpah, mulai dari pertanian, kehutanan, kelautan dan perikanan, peternakan, perkebunan sampai dengan pertambangan dan energi. Posisi geografis Indonesia yang berada di daerah khatulistiwa dengan kandungan kesuburan tanah yang tinggi menjadikan berbagai macam tanaman dapat tumbuh di Indonesia, tak terkecuali tanaman komoditas perkebunan.

**Tabel 1 Kontribusi Sektor Pertanian terhadap PDB Indonesia %, 2013-2014**

No.	Sektor	2013		2014		
		Tw.IV	Total	Tw.III	Tw.IV	Total
1.	Pertanian	11,75	13,39	14,43,	11,76	13,38
	a. Pertanian	8,67	10,44	11,41	8,51	10,33
	- Tanaman Pangan	2,15	3,49	3,56	2,01	3,26
	- Tanaman Holtikultura	1,31	1,44	1,56	1,35	1,51
	- Tanaman Perkebunan	3,40	3,76	4,52	3,29	3,77
	- Peternakan	1,63	1,55	1,56	1,70	1,58
	- Jasa Pertanian dan Perburuan	0,18	0,20	0,21	0,16	0,19
	b. Kehutanan	0,77	0,73	0,71	0,73	0,71
	c. Perikanan	2,31	2,21	2,31	2,52	2,34

Sumber: BPS, diolah Pusdatin (2015)

Perkebunan memiliki peran strategis dalam pembangunan ekonomi secara nasional. Meskipun kontribusi subsektor perkebunan terhadap pembentukan Produk Domestik Bruto belum terlalu besar, yaitu sekitar 3,77% pada tahun 2014

(<http://www.bps.go.id>, diupload 15 Januari 2015), akan tetapi subsektor perkebunan merupakan urutan pertama penyumbang pembentuk nilai Produk Domestik Bruto dari sektor Pertanian, Peternakan, Perburuan dan Jasa Pertanian.

Di samping itu, luas areal perkebunan di Indonesia selama tahun 2010 s.d. 2014 juga terus mengalami kenaikan. Kenaikan tersebut dapat digambarkan dalam tabel berikut:

**Tabel 2 Luas Areal Perkebunan di Indonesia Tahun 2010-2014 (dalam Ha)**

No.	Uraian	Tahun				
		2010	2011	2012	2013	2014
1.	Karet	3.445.415	3.456.128	3.506.201	3.555.946	3.616.694
2.	Kelapa	3.739.349	3.767.706	3.781.549	3.654.478	3.631.814
3.	Kelapa Sawit	8.385.394	8.992.824	9.572.715	10.465.020	10.956.231
4.	Kopi	1.210.366	1.233.699	1.235.289	1.241.836	1.246.809
5.	Teh	122.898	123.938	122.206	122.035	121.034
6.	Lada	179.318	177.490	177.787	171.920	172.471
7.	Cengkeh	470.041	485.193	493.888	501.843	502.562
8.	Kakao	1.650.621	1.732.641	1.774.463	1.740.612	1.719.087
9.	Jambu Mete	570.930	575.841	575.920	554.315	551.282
10.	Tebu	454.111	451.788	451.255	469.228	476.735
11.	Tembakau	216.271	228.770	270.290	192.809	195.260
12.	Kapas	10.194	10.238	9.565	8.738	5.600
<b>Jumlah</b>		<b>20.456.918</b>	<b>21.238.267</b>	<b>21.973.140</b>	<b>22.680.793</b>	<b>23.197.593</b>

Sumber: Direktorat Jenderal Perkebunan, 2014

Dari data diatas dapat dilihat bahwa dari sektor tebu sebagai bahan baku industri gula merupakan salah satu komoditas perkebunan yang mempunyai peran strategis dalam perekonomian Indonesia. Dengan luas sekitar 476.735 hektar pada tahun 2014, industri gula berbasis tebu merupakan salah satu sumber pendapatan bagi petani tebu dan pekerja di industri gula. Hal ini dibuktikan dengan dijadikannya tebu sebagai salah komoditas ekspor yang menguntungkan bagi Indonesia. Berikut adalah tabel yang menggambarkan besarnya volume dan nilai ekspor dari tebu selama tahun 2009 s.d. 2013.

**Tabel 3 Volume dan Nilai Ekspor Tebu Tahun 2009 - 2013**

No.	Uraian	Tahun				
		2009	2010	2011	2012	2013
1.	Volume Ekspor (dalam Ton)	599.690	485.031	544.297	388.875	538.696
2.	Nilai Ekspor (000 US\$)	80.902	81.901	78.447	46.191	67.679

Sumber: Direktorat Jenderal Perkebunan, 2014

Secara garis besar, gula yang berbahan baku tebu dibagi menjadi beberapa jenis, diantaranya gula mentah (*raw sugar*), gula kristal putih (*plantation-white sugar*), gula kristal rafinasi (*refined sugar*), dan produk turunan lainnya. Jenis gula yang biasa digunakan untuk konsumsi langsung oleh masyarakat adalah jenis gula kristal putih (GKP) atau lebih dikenal dengan gula pasir. GKP ini dihasilkan oleh pabrik-pabrik yang berasal dari petani-petani tebu lokal. Gula rafinasi merupakan gula yang berasal dari pemurnian *raw sugar*. Penggunaan gula rafinasi khusus diperuntukkan bagi industri makanan, minuman dan farmasi.

Perkembangan industri gula nasional tidak terlepas dari hubungan yang terjadi antara pabrik gula dan petani tebu. Dalam rangka memproduksi gula, hubungan antara petani tebu dan pabrik gula tidak dapat dipisahkan. Keberadaan kedua pihak tersebut saling mempengaruhi dan melengkapi satu sama lain. Petani tebu memiliki modal berupa lahan, sedangkan pabrik gula memiliki mesin penggiling tebu yang keduanya merupakan modal utama dalam memproduksi gula guna memenuhi kebutuhan gula dalam negeri. Dengan kata lain, kerja sama antara petani tebu dan pabrik gula berperan penting dalam menghasilkan gula yang siap dikonsumsi oleh masyarakat luas.

Salah satu bentuk kerja sama petani tebu dan pabrik gula dalam rangka memproduksi gula adalah melalui sistem kemitraan. Dalam sistem kemitraan,

petani dan pabrik gula melakukan kerja sama dengan saling memerlukan, menguntungkan dan memperkuat dalam memproduksi gula. Petani menyediakan lahan dan melakukan budidaya atas bimbingan dan pembiayaan dari pabrik gula. Atas kerja sama sistem kemitraan, petani tebu dan pabrik gula akan mendapatkan bagi hasil dengan persentase 65% untuk petani tebu dan 35% untuk pabrik gula. Pembagian hasil ini sebagaimana tertuang dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: 23/PJ.51/2000. Pembagian hasil tersebut tertulis pada setiap kontrak atau perjanjian tertulis antara petani tebu dan pabrik gula tanpa menyebutkan beban PPN.

Pada prinsipnya, semua jasa merupakan Jasa Kena Pajak (JKP) yang berarti atas semua jasa dikenakan PPN, kecuali ditentukan lain oleh Undang-Undang PPN (Gunadi, 2011:17). Sebelum menentukan suatu jasa tergolong dalam JKP, penting untuk diperhatikan pula jenis-jenis jasa yang tidak dikenakan PPN. Penentuan apakah suatu jasa termasuk dalam Jasa Kena Pajak atau tidak maka harus dilihat terlebih dahulu ketentuan dalam UU Nomor 8 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 42 Tahun 2009 tentang PPN & PPnBM pasal 4A ayat (3) dan pasal 16B, Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2003 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan atau Penyerahan Jasa Kena Pajak Tertentu yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN dan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN. Oleh karena jasa giling tebu tidak termasuk dalam kelompok jasa

yang dikecualikan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam ketentuan-ketentuan tersebut di atas maka atas jasa giling tebu dikenakan PPN.

PPN atas jasa giling tebu dikenakan atas bagi hasil yang diterima pabrik gula, dimana unsur PPN tersebut telah termasuk dalam nilai bagi hasil yang diterima oleh pabrik gula (*include* PPN). Dengan demikian, bagi hasil senilai 35% yang diterima oleh pabrik gula di dalamnya telah terdapat PPN sebesar 10% yang harus disetor ke kas negara. Pemungutan PPN jasa giling tebu ini berpengaruh terhadap pendapatan yang diterima pabrik gula dari kerja sama dengan petani. Pendapatan pabrik gula atas bagi hasil tersebut berkurang akibat adanya kewajiban pabrik gula untuk membayar PPN jasa giling tebu, padahal atas kerja sama tersebut pabrik gula telah mengeluarkan biaya-biaya sejak awal guna melakukan pembudidayaan tanaman tebu.

PPN jasa giling tebu dikenakan atas setiap bagi hasil yang diterima pabrik gula dalam hubungan kerja sama dengan petani tebu, salah satunya adalah sistem bagi hasil dalam sistem kemitraan. Setiap kerja sama kemitraan memiliki karakteristik bisnis yang berbeda sesuai dengan kontrak perjanjian antara petani dan pabrik gula. Akan tetapi, dengan adanya ketentuan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: 23/PJ.51/2000 yang menyatakan bahwa atas setiap bagi hasil yang diterima pabrik gula di dalamnya terutang PPN maka semua bagi hasil yang diterima pabrik gula dalam hubungannya dengan petani dianggap sebagai imbalan atas jasa penggilingan tebu oleh pabrik gula. Oleh karena itu, sistem bagi hasil tersebut terutang PPN jasa giling tebu. Atau dengan kata lain,

atas semua pola hubungan/ kerja sama petani dan pabrik gula dengan sistem bagi hasil di dalamnya terdapat unsur penyerahan JKP (jasa giling tebu).

Pemberlakuan PPN jasa giling tebu menimbulkan berbagai kontroversi baik di kalangan pabrik gula maupun petani tebu. Pabrik gula dan petani tebu menyatakan keberatan atas dipungutnya PPN jasa giling tebu dalam kerja sama yang terjadi antara keduanya. Pabrik gula keberatan dengan penetapan jasa giling tebu dalam sistem kemitraan dengan pola bagi hasil sebagai penyerahan JKP (*taxable services*). Penggilingan tebu oleh pabrik gula merupakan satu kesatuan proses kerja sama pembuatan gula antara pabrik gula dengan petani tebu mulai dari penyediaan lahan, penanaman, proses pengolahan hasil sampai dengan pemasaran hasil (gula). Hubungan antara pabrik gula dan petani tebu merupakan kerja sama yang saling menguntungkan, memerlukan dan memperkuat satu sama lain.

Keberatan atas penetapan jasa giling tebu dalam sistem kemitraan dengan pola bagi hasil sebagai penyerahan JKP oleh kalangan pabrik gula semakin diperkuat dengan adanya putusan Pengadilan Pajak yang membebaskan sejumlah pabrik gula dari PPN jasa giling tebu. Pabrik gula yang dimaksud adalah PG Kebon Agung (2000), PG Madu Baru (2002), PG Pradjekan (milik PTPN XI), dan PTPN IX (2007). Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan banding sejumlah pabrik gula tersebut didasarkan pada alasan bahwa jasa giling tebu yang terjadi antara petani tebu dan pabrik gula dalam sistem kemitraan bagi hasil bukan merupakan jasa giling sebagaimana jasa giling yang terjadi dalam penggilingan padi (Putusan Pengadilan Pajak, 2008). Dengan demikian, atas jasa

giling tebu tersebut tidak terutang PPN jasa giling dan tidak ada PPN jasa giling tebu sebagaimana ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam surat ketetapan pajak Kurang Bayar PPN barang dan jasa.

Kebijakan PPN jasa giling tebu yang menyatakan bahwa atas bagi hasil yang diterima pabrik gula dalam hubungan kerja sama dengan petani tebu terutang PPN sebesar 10% tidaklah tepat. Berdasarkan ketentuan tersebut, atas semua bagi hasil yang diterima pabrik gula dianggap sebagai imbalan jasa penggilingan tebu yang diterima pabrik gula sehingga atas semua pola hubungan/ kerja sama tersebut di dalamnya terdapat unsur penyerahan JKP. Terkait dengan hal tersebut, peneliti melihat bahwa meskipun sistem bagi hasil mayoritas muncul karena dilakukannya hubungan kerja sama kemitraan antara petani dan pabrik gula, bukan berarti bahwa pengenaan PPN atas jasa giling tebu dapat dilakukan secara umum, yaitu atas semua bagi hasil dalam sistem kemitraan terutang PPN jasa giling tebu. Hal ini karena sistem kerja sama kemitraan yang dikembangkan oleh pabrik gula dan petani tebu memiliki karakteristik bisnis yang berbeda tergantung pada kontrak perjanjian yang terjadi antara keduanya.

Di sisi lain, peneliti juga melihat bahwa jasa giling tebu yang terjadi dalam sistem kemitraan dengan pola bagi hasil tidak bisa dianggap sama dengan jasa penggilingan sebagaimana yang terjadi dalam hubungan antara petani padi dan perusahaan penggilingan padi. Dalam kerja sama kemitraan, sejak awal kerja sama, pabrik gula telah melakukan bimbingan mulai dari penanaman, pengolahan lahan sampai dengan pemasaran gula. Baik pabrik gula maupun petani tebu memiliki keterkaitan dan keterikatan yang tidak dapat dilepaskan satu sama lain.

Bagi hasil senilai 35% bukanlah imbalan atas penggilingan tebu yang diberikan oleh petani kepada pabrik gula karena sejak awal pabrik gula juga telah memberikan bimbingan dan konsultasi terkait pembudidayaan tanaman tebu. Dengan demikian, jenis penggilingan tebu tersebut tidak bisa dikatakan murni sebagai jasa penggilingan sehingga tidak tepat jika dijadikan sebagai objek PPN jasa giling tebu.

Pada dasarnya penyerahan kena pajak (*taxable supply*) sebagai dasar dari PPN adalah penyerahan atau transaksi yang dikenakan pajak. Penyerahan yang dimaksud dalam PPN adalah penyerahan yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) atas objek yang terutang PPN. Selama kurang lebih 29 tahun sistem PPN diterapkan di Indonesia, kebijakan PPN atas jasa giling tebu tidak mengalami perubahan secara signifikan. Sejak UU PPN & PPnBM yang pertama, yakni UU PPN & PPnBM No 8 Tahun 1983 sampai dengan perubahannya yang terakhir, UU PPN & PPnBM No 42 Tahun 2009, atas jasa giling tebu tetap termasuk dalam kelompok JKP sehingga atas penyerahannya terutang PPN.

Ketentuan dalam UU PPN & PPnBM terkait dengan PPN jasa giling tebu hanya sebatas pada penentuan jasa giling tebu tersebut termasuk dalam JKP atau bukan sehingga atas penyerahannya dapat ditetapkan terutang PPN atau tidak. Ketentuan lebih lanjut tentang dasar penghitungan pajak dan ketentuan penghitungan PPN jasa giling tebu diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-29/PJ.51/1998 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Bagian Petani Musim Giling 1998 dan SE-10/PJ.51/1999 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Bagian Petani Musim Giling 1999 dengan perubahan terakhir SE-23/PJ.51/2000

tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Bagian Petani Musim Giling 2000. Berdasarkan ketentuan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut, pembebanan PPN jasa giling tebu berada pada petani, yaitu sebesar 10% yang nilainya termasuk dalam bagi hasil yang diterima oleh pabrik gula. Atas PPN tersebut wajib dipungut oleh pihak yang melakukan penyerahan jasa, dalam hal ini adalah pabrik gula selaku PKP. Pada dasarnya, pemberlakuan kebijakan PPN atas jasa giling tebu bertujuan untuk meningkatkan penerimaan negara, khususnya penerimaan dari sektor pajak di bidang industri gula. Namun, dalam hal kebijakan PPN jasa giling tebu maka efektifitas digunakan untuk melihat kebijakan PPN jasa giling tebu mampu meningkatkan penerimaan negara.

Ketentuan PPN jasa giling tebu dengan pola bagi hasil menimbulkan *perselisihan* diantara pihak fiskus dan wajib pajak dalam hal penentuan terjadinya penyerahan jasa sehingga tidak jarang permohonan keberatan diajukan oleh pabrik gula. PPN jasa giling tebu yang dipungut pada sistem kemitraan dengan pola bagi hasil semakin mempersulit pabrik gula untuk berkembang dan bersaing dengan produk luar negeri. Pengenaan PPN jasa giling tebu semakin mempersulit kondisi keuangan pabrik gula yang rata-rata keuntungannya kecil sehingga secara tidak langsung akan berpengaruh terhadap kegiatan produksi pabrik gula. PPN jasa giling tebu yang dinyatakan terutang atas sistem kemitraan kerja sama usaha mengakibatkan penghasilan pabrik gula yang seharusnya diterima dari bagi hasil menjadi tidak murni 35% karena di dalamnya terdapat unsur PPN atas transaksi yang sebetulnya tidak terdapat penyerahan jasa giling tebu. Dengan demikian,

penulisan skripsi ini akan mengambil judul “Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Giling Tebu dengan Pola Bagi Hasil”.

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang diatas maka yang menjadi rumusan masalah dari skripsi ini adalah:

1. Bagaimana sistem bagi hasil ditinjau dari konsep *taxable supply*?
2. Bagaimana penerapan efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas (*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu?

## **C. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah tersebut di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Mengetahui sistem bagi hasil ditinjau dari konsep *taxable supply*.
2. Mengetahui penerapan efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas (*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu.

#### **D. Kontribusi Penelitian**

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi berbagai pihak, baik manfaat dalam dunia akademis maupun manfaat praktis.

##### **1. Kontribusi Akademis**

Penelitian ini diharapkan dapat melengkapi penelitian sebelumnya terkait dengan PPN jasa giling tebu. Selain itu, penelitian ini diharapkan mampu memberikan pemahaman dan menambah pengetahuan para akademisi tentang kebijakan pengenaan PPN atas jasa giling tebu. Hasil penelitian juga diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam kajian keilmuan mengenai kebijakan pajak, serta dapat dijadikan referensi bagi penelitian- penelitian selanjutnya yang sejenis.

##### **2. Kontribusi Praktis**

Melalui penelitian ini, diharapkan dapat memberikan masukan kepada pemerintah, khususnya pihak otoritas perumus kebijakan (*policy maker*) terkait dengan PPN jasa giling tebu dalam sistem kemitraan dengan pola bagi hasil.

#### **E. Sistematika Penulisan**

Pembahasan penelitian ini dibedakan dalam beberapa bagian dengan sistematika penulisan sebagai berikut:

#### **BAB I PENDAHULUAN**

Pada bab pertama ini diuraikan mengenai latar belakang permasalahan, pokok permasalahan, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, dan sistematika penulisan.

## **BAB II TINJAUAN PUSTAKA**

Bab ini menjelaskan kerangka pemikiran dari penulis dan berbagai konsep-konsep yang akan digunakan sebagai landasan pemikiran terkait dengan permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini.

## **BAB III METODE PENELITIAN**

Pada bab ini akan dijabarkan mengenai pendekatan penelitian yang digunakan, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, narasumber atau informan, proses penelitian, situs penelitian, dan batasan penelitian.

## **BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Pada bab ini, diuraikan mengenai pembahasan serta analisis data dan informasi hasil penelitian yang diperoleh peneliti baik melalui wawancara mendalam (*depth interview*) maupun studi kepustakaan. Analisis peneliti diantaranya meliputi bagaimana sistem bagi hasil ditinjau dari konsep *taxable supply* dan bagaimana penerapan efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas (*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu.

## **BAB V PENUTUP**

Bab ini terdiri dari dua subbab yaitu kesimpulan yang merupakan rangkuman atas seluruh isi skripsi ini, dan rekomendasi yang merupakan masukan dari penulis atau hasil penelitian yang dilakukan.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Kerangka Teoritis

##### 1. Kebijakan Publik

Kebijakan merupakan instrumen pemerintahan bukan saja dalam arti *government* yang menyangkut aparatur negara, melainkan juga *governance* yang menyentuh pengelolaan sumber daya publik. Kebijakan merupakan keputusan-keputusan atau pilihan-pilihan tindakan yang secara langsung mengatur pengelolaan dan pendistribusian sumber daya alam, finansial dan manusia demi kepentingan publik, yakni rakyat banyak, penduduk, masyarakat atau warga negara. Laswel dan Kaplan yang dikutip Islamy (1997:17) mendefinisikan kebijakan sebagai "*policy as a projected of goals, values and practices*". Kebijakan dirumuskan sebagai suatu program tujuan-tujuan, nilai-nilai dan praktik-praktik terarah.

Definisi lain tentang kebijakan adalah arah tindakan yang mempunyai maksud yang ditetapkan oleh seorang aktor atau sejumlah aktor dalam mengatasi suatu masalah atau suatu persoalan. (Winarno, 2012:21). Kebijakan publik terbaik adalah kebijakan yang mampu mendorong setiap warga masyarakat untuk membangun daya saingnya masing-masing dan bukan semakin menjerumuskan ke dalam pola ketergantungan (Nugroho, 2003:50). Kebijakan publik menitikberatkan pada "publik dan problemnya" serta berupaya merespon masalah atau kebutuhan konkret yang berkembang di masyarakat.

Menurut Anderson dalam *Tangkilisan* (2003:2), konsep kebijakan publik mempunyai beberapa implikasi, diantaranya:

- a. Titik perhatian dalam membicarakan kebijakan publik berorientasi pada maksud atau tujuan dan bukan perilaku secara serampangan.
- b. Kebijakan merupakan arah atau pola tindakan yang dilakukan oleh pejabat-pejabat pemerintah dan bukan merupakan keputusan-keputusan yang tersendiri.
- c. Kebijakan adalah apa yang sebenarnya dilakukan oleh pemerintah dalam mengatur perdagangan, mengendalikan inflasi atau mempromosikan perumahan rakyat dan bukan apa yang diinginkan oleh pemerintah.
- d. Kebijakan publik mungkin dalam bentuknya bersifat positif atau negatif. Secara positif, kebijakan mencakup bentuk tindakan pemerintah yang jelas untuk mempengaruhi suatu masalah tertentu. Secara negatif, kebijakan mencakup suatu keputusan oleh pejabat-pejabat pemerintah, tetapi tidak untuk mengambil tindakan dan tidak untuk melakukan sesuatu mengenai suatu persoalan yang memerlukan keterlibatan pemerintah.

a. **Tahap-Tahap Kebijakan Publik**

Proses kebijakan publik merupakan proses yang kompleks karena melibatkan banyak proses maupun variabel yang harus dikaji. Tahap-tahap kebijakan publik diantaranya adalah sebagai berikut (Dunn, 2003:24-29):

1) Penyusunan agenda

Para pejabat yang dipilih dan diangkat menempatkan masalah pada agenda publik. Perumusan masalah dapat memasok pengetahuan yang relevan dengan kebijakan yang mempersoalkan asumsi-asumsi yang mendasari definisi masalah dan memasuki proses pembuatan kebijakan melalui penyusunan agenda (*agenda setting*).

2) Formulasi kebijakan (peramalan)

Para pejabat merumuskan alternatif kebijakan untuk mengatasi masalah. Pada tahap ini, dilakukan peramalan yang dapat menyediakan pengetahuan relevan dengan kebijakan tentang masalah yang akan terjadi di masa mendatang sebagai akibat dari diambilnya alternatif termasuk tidak melakukan sesuatu.

3) Adopsi kebijakan

Alternatif kebijakan diadopsi dengan dukungan dari mayoritas legislatif, konsensus diantara direktur lembaga atau keputusan peradilan. Untuk membantu pengambil kebijakan pada tahap adopsi kebijakan maka dilakukan rekomendasi kebijakan yang membuahakan pengetahuan relevan dengan kebijakan tentang manfaat atau biaya dari berbagai alternatif yang akibatnya telah diestimasiakan melalui peramalan. Rekomendasi ini membantu dalam pengestimasian tingkat risiko dan ketidakpastian, pengenalan eksternalitas dan akibat ganda, penentuan kriteria dalam pembuatan pilihan dan penentuan tanggung jawab administratif bagi implementasi kebijakan.

#### 4) Implementasi kebijakan

Kebijakan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumber daya finansial dan manusia. Pada tahap ini, publik mengawasi penyimpangan pelaksanaan yang disertai dengan tersedianya mekanisme kontrol publik, yaitu proses yang memungkinkan keberatan publik atas suatu kebijakan yang dibicarakan dan berpengaruh secara signifikan.

#### 5) Penilaian kebijakan (evaluasi kebijakan)

Evaluasi membuahakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang ketidaksesuaian antara kinerja kebijakan yang diharapkan dengan yang benar-benar dihasilkan. Evaluasi tidak hanya menghasilkan kesimpulan mengenai seberapa jauh masalah telah terselesaikan tetapi juga menyumbang klarifikasi dan kritik terhadap nilai-nilai yang mendasari kebijakan, membantu dalam penyesuaian dan perumusan kembali masalah.

Evaluasi kebijakan publik secara formal, merupakan tahap akhir dalam proses pembuatan kebijakan. Evaluasi diperlukan untuk melihat kesenjangan antara harapan dan kenyataan. Evaluasi berarti pembuatan informasi mengenai seberapa jauh hasil kebijakan memberi kontribusi terhadap pencapaian tujuan-tujuan. Dye (2002:312) mendefinisikan evaluasi kebijakan sebagai:

"Evaluasi kebijakan adalah penilaian atas semua efektivitas dari program nasional dalam mencapai tujuan atau penilaian terhadap efektivitas relatif dari dua atau lebih program dalam mencapai tujuan bersama."

Evaluasi kebijakan adalah pemeriksaan yang objektif, sistematis, dan empiris terhadap efek dari kebijakan dan program publik terhadap target tujuan yang ingin dicapai (Parsons, 2008:547). Fokus evaluasi kebijakan adalah mengkaji bagaimana kinerja kebijakan dengan mempertimbangkan tujuan kebijakan dan apa dampak kebijakan terhadap suatu persoalan tertentu. Ketika hasil kebijakan pada kenyataannya berkontribusi pada pencapaian tujuan dan sasaran maka dapat dikatakan bahwa kebijakan atau program telah mencapai tingkat kinerja yang signifikan. (Dunn, 2003:608).

Secara umum, evaluasi kebijakan menyangkut estimasi atau penilaian kebijakan, mencakup substansi, implementasi dan dampak. Evaluasi kebijakan Dunn juga menggambarkan kriteria-kriteria evaluasi kebijakan publik menjadi enam kriteria. Peningkatan kriteria evaluasi dilakukan dengan cara mengombinasikan konsep pajak sebagai pelengkap dari kriteria evaluasi Dunn. Evaluasi kebijakan berdasarkan kriteria Dunn (2003:610) terdiri dari efektifitas, efisiensi, kecukupan, keadilan, responsivitas, dan ketepatan. Untuk lebih jelasnya, berikut adalah penjelasan dari masing-masing kriteria:

- 1) Efektifitas (*Effectivity*) membahas tentang apakah hasil yang diinginkan telah dicapai.
- 2) Efisiensi (*Efficiency*) menyangkut menyangkut seberapa banyak usaha diperlukan untuk mencapai hasil yang diinginkan. Sementara itu, konsep efisiensi dalam pajak adalah mencakup penerapan

konsep *cost of taxation*, khususnya *compliance cost*. Kriteria efisiensi dianalisis dari *direct money cost*, *time cost* dan *psychological cost*.

- 3) Kecukupan (*Adequacy*) berkaitan dengan seberapa jauh pencapaian hasil yang diinginkan memecahkan masalah. Kriteria kecukupan dalam pajak dianalisis dengan menggunakan konsep *revenue productivity*, khususnya pemenuhan fungsi *budgetair*.
- 4) Perataan (*Equity*) yaitu apakah biaya dan manfaat didistribusikan dengan merata kepada kelompok-kelompok yang berbeda. Dalam pajak (PPh), keadilan dianalisis berdasarkan keadilan horizontal (*equal treatment for the equal*) dan keadilan vertikal (*unequal treatment for the unequal*).
- 5) Responsivitas (*Responsiveness*) yaitu apakah hasil kebijakan memuaskan kebutuhan, preferensi atau nilai kelompok-kelompok tertentu.
- 6) Ketepatan (*Appropriateness*) adalah apakah hasil (tujuan) yang diinginkan benar-benar berguna atau bernilai.

**b. Analisis Kebijakan Publik**

Dengan mengatakan bahwa perumusan kebijakan adalah proses intelektual melekat didalamnya tidak berarti bahwa efektivitas relatif dari proses intelektual tidak dapat ditingkatkan, atau bahwa proses sosial dapat diperbaiki. (Bauer, 1968).

Analisis kebijakan adalah aktivitas menciptakan pengetahuan tentang dan dalam proses pembuatan kebijakan. Dalam menciptakan

pengetahuan tentang proses pembuatan kebijakan analisis kebijakan meneliti sebab, akibat, dan kinerja kebijakan dan program publik.

Metodologi analisis kebijakan publik diambil dari dan memadukan elemen dari berbagai disiplin ilmu politik, sosiologi, psikologi, ekonomi, filsafat. Analisis kebijakan sebagian bersifat deskriptif, diambil dari disiplin tradisional yang mencari pengetahuan tentang sebab dan akibat dari kebijakan publik. Analisis kebijakan publik juga bersifat normatif. Tujuannya adalah menciptakan dan melakukan kritik terhadap klaim pengetahuan tentang nilai kebijakan publik untuk generasi di masa lalu, masa kini dan masa mendatang. Aspek normatif atau kritik-kritik nilai dari analisis kebijakan ini terlihat ketika kita menyadari bahwa pengetahuan yang relevan dengan kebijakan mencakup dinamika variabel tergantung (tujuan) dan variabel bebas (cara) yang sifatnya valuatif.

Prosedur merupakan subordinat dari standar publisitas dan relevansi kebijakan, dan terhadap tuntunan umum. Peran prosedur adalah untuk menghasilkan informasi mengenai masalah kebijakan, masa depan kebijakan, aksi kebijakan, hasil kebijakan, dan keinerja kebijakan. Metodologi ini menggabungkan lima prosedur umum dalam pemecahan masalah manusia yakni definisi, prediksi, preskripsi, deskripsi, dan evaluasi.

Proses ini adalah serangkaian aktivitas intelektual yang dilakukan di dalam proses kegiatan yang pada dasarnya bersifat politis. Aktivitas politis tersebut dijelaskan sebagai proses pembuatan kebijakan dan

divisualisasikan sebagai serangkaian tahap yang saling bergantung yang diatur menurut urutan waktu. Analisis kebijakan dapat menghasilkan informasi yang relevan dengan kebijakan pada satu, atau seluruh tahap dari proses pembuatan kebijakan, tergantung pada tipe masalah yang dihadapi klien yang dibantunya.

Analisis kebijakan publik berdasarkan kajian kebijakannya dapat dibedakan antara analisis kebijakan sebelum adanya kebijakan publik tertentu dan sesudah adanya kebijakan publik tertentu. Analisis kebijakan sebelum adanya kebijakan publik berpijak pada permasalahan publik semata sehingga hasilnya benar-benar sebuah rekomendasi kebijakan publik yang baru. Keduanya baik analisis kebijakan sebelum maupun sesudah adanya kebijakan mempunyai tujuan yang sama yakni memberikan rekomendasi kebijakan kepada penentu kebijakan agar didapat kebijakan yang lebih berkualitas. Dunn (2000:117) membedakan tiga bentuk utama analisis kebijakan publik, yaitu:

a. Analisis kebijakan prospektif

Analisis Kebijakan Prospektif yang berupa produksi dan transformasi informasi sebelum aksi kebijakan dimulai dan diimplementasikan. Analisis kebijakan disini merupakan suatu alat untuk mensintesis informasi untuk dipakai dalam merumuskan alternatif dan preferensi kebijakan yang dinyatakan secara komparatif, diramalkan dalam bahasa kuantitatif dan kualitatif

sebagai landasan atau penuntun dalam pengambilan keputusan kebijakan.

b. Analisis kebijakan retrospektif

Analisis Kebijakan Retrospektif adalah sebagai penciptaan dan transformasi informasi sesudah aksi kebijakan dilakukan. Terdapat 3 tipe analisis berdasarkan kegiatan yang dikembangkan oleh kelompok analisis ini yakni analisis yang berorientasi pada disiplin, analisis yang berorientasi pada masalah dan analisis yang berorientasi pada aplikasi. Tentu saja ketiga tipe analisis retrospektif ini terdapat kelebihan dan kelemahan.

c. Analisis kebijakan yang terintegrasi

Analisis Kebijakan yang terintegrasi merupakan bentuk analisis yang mengkombinasikan gaya operasi para praktisi yang menaruh perhatian pada penciptaan dan transformasi informasi sebelum dan sesudah tindakan kebijakan diambil. Analisis kebijakan yang terintegrasi tidak hanya mengharuskan para analisis untuk mengkaitkan tahap penyelidikan retrospektif dan perspektif, tetapi juga menuntut para analisis untuk terus menerus menghasilkan dan mentransformasikan informasi setiap saat.

## 2. Kebijakan Fiskal

Kebijakan fiskal merupakan kebijakan yang mengatur penerimaan dan pengeluaran negara. Mansury (1999:1) mendefinisikan kebijakan fiskal dalam arti luas sebagai kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi dengan menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara di lain pihak, Rahayu (2010:1) mendefinisikan kebijakan fiskal sebagai kebijakan ekonomi dalam rangka mengarahkan kondisi perekonomian untuk menjadi lebih baik dengan jalan mengubah penerimaan dan pengeluaran pemerintah.

Kebijakan fiskal memiliki dua instrumen pokok, yaitu perpajakan (*tax policy*) dan belanja/ pengeluaran negara (*expenditure policy*). Dengan dua komponen tersebut, kebijakan fiskal diharapkan mampu menjawab bagaimana pengaaih penerimaan dan pengeluaran negara terhadap kondisi perekonomian, tingkat pengangguran dan inflasi. Rahayu (2010:6-7) membedakan kebijakan fiskal dalam dua bentuk, yaitu:

- a. Kebijakan fiskal ekspansif (*expansionary fiscal policy*), yaitu kebijakan fiskal yang menaikkan belanja negara dan menuainkan tingkat pajak netto. Jenis kebijakan ini untuk meningkatkan daya beli masyarakat.
- b. Kebijakan fiskal kontraktif, yaitu kebijakan fiskal dengan menurunkan belanja negara dan menaikkan tingkat pajak. Kebijakan ini bertujuan untuk menurunkan daya beli masyarakat dan mengatasi inflasi.

Pada dasarnya, tujuan kebijakan fiskal secara umum adalah memelihara stabilitas ekonomi sehingga pendapatan nasional secara nyata terus meningkat sesuai dengan penggunaan sumber daya (faktor-faktor produksi) dan efektivitas kegiatan masyarakat dengan tidak mengabaikan redistribusi pendapatan/ kekayaan dan upaya kesempatan kerja. Sementara itu, Due sebagaimana dikutip Rahayu (2010:3) merumuskan tujuan kebijakan fiskal dalam versi lain, yaitu:

- a. Meningkatkan produksi nasional (PDB) dan pertumbuhan ekonomi atau memperbaiki keadaan ekonomi.
- b. Memperluas lapangan kerja dan mengurangi pengangguran atau mengusahakan kesempatan kerja.
- c. Menstabilkan harga-harga barang secara umum, khususnya mengatasi inflasi.

### **3. Kebijakan Pajak**

#### **a. Pengertian Kebijakan Pajak**

Mansury (1999:1) menjelaskan kebijakan pajak sebagai kebijakan fiskal dalam arti sempit, yaitu kebijakan yang berhubungan dengan penentuan siapa- siapa yang akan dikenakan pajak, apa yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak, bagaimana menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dan bagaimana tata cara pembayaran pajak yang terutang. Di lain pihak, Marsuni (2006:38) merumuskan kebijakan perpajakan sebagai:

- 1) Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
- 2) Suatu tindakan pemerintahan dalam rangka memungut pajak guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.
- 3) Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.
- 4) Keefektifan kebijakan pajak tergantung pada kata-kata yang penuh arti, dapat dimengerti, masuk akal dan tersusun dengan baik.

Menurut Thuronyi (1996:72), suatu kebijakan pajak yang baik apabila memenuhi 4 kriteria sebagai berikut:

- 1) Memahami kemampuannya: mengacu kepada pembuatan hukum yang lebih mudah dibaca dan diikuti.
- 2) Organisasi: mengacu kepada internal organisasi hukum dan koordinasi hukum pajak lainnya.
- 3) Efektivitas: berkaitan dengan kemampuan hukum untuk mengaktifkan kebijakan yang diinginkan untuk dilaksanakan.
- 4) Terpadu: mengacu pada konsistensi hukum dengan sistem hukum dan gaya penyusunan sebuah negara.

Sistem perpajakan merupakan salah satu instrumen penting yang dapat dipakai dalam mencapai sasaran kebijakan pembangunan. Sistem perpajakan terdiri dari tiga unsur pokok, yaitu *tax administration*, *tax policy* dan *tax law*. Dalam pembuatan kebijakan pajak, pemerintah harus mempertimbangkan dengan baik efek apa yang akan ditimbulkan oleh kebijakan tersebut. Hal ini karena membahas kebijakan pajak berarti membahas pula mengenai keadilan bagi seluruh sektor pembangunan,

seperti yang dinyatakan oleh Devereux (1996:3) dalam *The Economic of Tax Policy*:

“Tax policy is not just about encouraging good things and discouraging bad things. Nor it is just about rising the required revenue - with the minimum amount of distortion to economic activity and with the minimum cost of collection. It is also about fairness. Designing a tax system -which is fair requires looking at all taxes, not just one. Fairness also requires us to look at -what government do -with the tax revenue.”

Tujuan kebijakan perpajakan pada dasarnya sama dengan kebijakan publik pada umumnya, yaitu peningkatan kesejahteraan dan kemakmuran, distribusi penghasilan yang adil dan stabilitas. Selain ketiga tujuan tersebut, kebijakan perpajakan juga bertujuan untuk mencapai sasaran yang seimbang sehingga sistem perpajakan yang diciptakan tidak meninggalkan asas keadilan dan juga tidak bersifat distortif. Rahardjo menyebutkan bahwa pajak dapat dijadikan alat efektif untuk mempengaruhi kegiatan ekonomi atas dasar pedoman "kurangi pajak agar bisa meningkatkan kegiatan ekonomi masyarakat." Apabila pajak dinaikkan maka hal tersebut harus "dibayar" dengan mengendurnya kegiatan ekonomi (Rahardjo, 1988:54).

#### b. Fungsi Pajak

Pajak memiliki peranan yang sangat penting dalam pelaksanaan fungsi pemerintah, baik fungsi alokasi, distribusi, stabilisasi dan regulasi maupun kombinasi antara fungsi-fungsi tersebut. Pada dasarnya, fungsi pajak dapat dibedakan menjadi dua, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend* (Nurmantu, 2005:30)

- 1) Fungsi *budgetair*, yakni pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku. Yang dimaksud dengan memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku adalah:
  - a. Jangan sampai ada wajib pajak/ subyek pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya.
  - b. Jangan sampai ada objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus.
  - c. Jangan sampai ada objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau penghitungan fiskus.
- 2) Fungsi *regulerend*, yaitu suatu fungsi dimana pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Untuk mencapai tujuan tersebut, pajak dipakai sebagai alat kebijaksanaan, misalnya pengenaan *excise* (cukai) terhadap barang dan jasa tertentu yang mempunyai eksternalitas negatif dengan tujuan mengurangi atau membatasi produksi dan konsumsi barang dan jasa tersebut. Dalam upaya mencapai tujuan-tujuan tertentu yang ditetapkan pemerintah, kebijakan pajak tidak lepas dari kerangka teori fungsi - fungsi ekonomi yang harus dilaksanakan oleh negara (*economic government*).

Dalam membahas fungsi pajak, Neumark sebagaimana dikutip Nurmantu (2005:54) mengemukakan fungsi pajak dalam rumusan lain,

yaitu:

1. *Fiscal or budgetary function*, yaitu sektor pajak untuk menutup pengeluaran- pengeluaran pemerintah sedemikian aipa, yakni pos-pos pengeluaran yang tidak dibiayai dengan pos-pos tertentu, seperti laba perusahaan pemerintah, pencetakan uang baru dan obligasi.
2. *Economic function*, artinya bahwa manfaat dan eksistensi pajak adalah untuk menggalakkan tujuan-tujuan umum pemerintah, seperti mencegah pengangguran, kestabilan moneter, dan pertumbuhan ekonomi.
3. *Social function*, pajak berperan sebagai alat pemerataan, yakni untuk memperkecil perbedaan pendapatan dan kekayaan yang tidak merata diantara penduduk suatu negara.

#### 4. **Konsep Pajak Pertambahan Nilai (PPN)**

##### a. **Pengertian Nilai Tambah (*Value Added*)**

Pajak pertambahan nilai (PPN) bukanlah bentuk perpajakan baru namun pada dasarnya merupakan pajak penjualan yang dibebankan dalam bentuk yang berbeda. PPN merupakan pajak atas konsumsi (*consumption tax*) yang dikenakan terhadap setiap tingkat penyerahan BKP atau JKP (*multistage levies*). PPN dapat dipungut beberapa kali pada berbagai mata rantai jalur produksi dan distribusi namun hanya pada pertambahan nilai yang timbul pada setiap jalur yang dilalui barang dan jasa dan dengan menggunakan sistem *credit method* dengan faktur pajak. Hal inilah yang mengakibatkan PPN memiliki sifat nonkumulatif yang berarti bahwa meskipun dikenakan pada setiap rantai jalur produksi dan distribusi, tetapi PPN tidak menimbulkan pengenaan pajak berganda.

Secara sederhana nilai tambah dapat dirumuskan sebagai nilai penjualan (*output*) dikurangi dengan nilai pembelian (*input*). Selisih ini merupakan semua biaya yang dikeluarkan dalam memproduksi suatu

barang atau menjual kembali barang tersebut Nilai tambah timbul karena dipakainya faktor produksi di setiap jalur peredaran dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen, termasuk semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa, penyusutan, dan upah kerja.

Sasaran yang dikenakan PPN adalah hanya pada pertambahan nilai yang merupakan biaya yang dikeluarkan untuk faktor produksi murni bahan baku/ bahan pembantu diterima, proses produksi sampai hasil siap dijual. Pertambahan nilai timbul karena dipakainya biaya-biaya faktor produksi dan distribusi. Biaya-biaya tersebut akan tercermin dalam harga barang yang akan dijual. Pengertian nilai tambah (*value added*) menurut Tait (1988:4) adalah:

"Nilai tambah adalah nilai yang menghasilkan (apakah pembuatan, disribute, agen periklanan, penata rambut, petani, ras pelatih kuda, atau pemilik sirkus) tambahan bahan baku atau pembelian (selain tenaga kerja) sebelum menjual produk baru atau meningkatkan produk atau layanan. Artinya, hal tersebut ialah suatu input (bahan baku, transportasi, sewa, iklan dan sebagainya) yang dibeli, orang dibayar untuk mengolah input ini dan ketika barang jadi atau jasa yang dijual tersisa beberapa keuntungan. Jadi nilai tambah dapat melihat dari sisi aditive (upah ditambah keuntungan) atau dari sisi subtractive (output dikurangi input). "

Pengertian pertambahan nilai dapat dilihat dari dua alternatif, yaitu dari sisi pertambahan nilai (upah dan keuntungan) serta dari selisih *output* dikurangi *input* (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:68).

1. Pertama, nilai tambah setara dengan gaji untuk tenaga kerja dan keuntungan kepada pemilik faktor produksi termasuk tanah dan modal.
2. Kedua, nilai tambah hanya diukur sebagai perbedaan antara nilai

output dan biaya input.

Secara singkat, definisi pertambahan nilai dapat digambarkan sebagai berikut:

nilai tambah = upah + laba = keluaran – masukan

**b. Prinsip Pengenaan PPN**

Sebagai konsekuensi dari legal karakter yang dimiliki, PPN mampu merealisasi dirinya netral dalam dunia perdagangan baik domestik maupun internasional. Asas *neutrality* mengatakan bahwa pajak harus bebas dari distorsi, baik distorsi terhadap konsumsi maupun terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya (Rosdiana, 2010:117). Artinya pajak seharusnya tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang dan jasa serta tidak mengurangi semangat orang untuk bekerja.

Pengenaan PPN tidak boleh menimbulkan distorsi di bidang perekonomian, khususnya dalam dunia usaha/ perdagangan. PPN bersifat netral dalam perdagangan dalam negeri artinya memberikan perlakuan pengenaan PPN yang sama atas BKP/ JKP sejenis yang dikonsumsi di dalam negeri PPN harus bersikap netral dalam perdagangan luar negeri artinya setiap BKP atau JKP yang dijual atau dikonsumsi di luar Indonesia harus bebas atau tidak ada unsur PPN yang melekat dalam BKP atau JKP tersebut sehingga mampu bersaing dalam perdagangan internasional. Agar pajak masukan yang dibayar di dalam negeri oleh PKP eksportir dapat

dikreditkan sehingga tidak perlu dibebankan sebagai biaya maka atas ekspor BKP dikenakan PPN dengan tarif 0%. Dengan demikian, komoditi ekspor Indonesia tidak dipengaruhi oleh PPN dalam negeri.

Sebagai jenis pajak konsumsi dalam negeri, terdapat dua prinsip pengenaan PPN (Sukardji, 2005:24-25), yaitu:

1. Prinsip asal (*origin principle*), yaitu PPN dikenakan di negara tempat barang atau jasa dihasilkan atau ditransaksikan itu berasal. Akibatnya, tempat tujuan barang atau jasa yang dijual itu dipakai atau dikonsumsi tidak dikenakan PPN.
2. Prinsip tujuan (*destination principle*), yaitu PPN dikenakan di negara tempat barang atau jasa dihasilkan yang ditransaksikan itu dimanfaatkan atau digunakan atau dikonsumsi sehingga di negara tempat asal barang atau jasa tidak dikenakan PPN. *Destination principle* diterapkan apabila dikehendaki adanya sifat netral PPN di bidang perdagangan internasional. Dalam prinsip ini, komoditas impor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri.

c. ***Legal Character PPN***

*Legal character* meaipakan ciri-ciri atau *nature* dari suatu jenis pajak. Pemahaman tentang *feature* atau *nature* dari suatu jenis pajak akan menentukan atau memberikan konsekuensi bagaimana sebaiknya pajak tersebut harus dipungut (Rosdiana, 2010:143). *Legal character* PPN dapat dideskripsikan sebagai pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (*general indirect tax on consumption*).

1) ***General Tax***

PPN merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum. Pengertian bersifat umum (*general*) adalah bahwa PPN dikenakan terhadap semua atau sejumlah besar barang (dan termasuk jasa). Hal inilah yang membedakan PPN dengan jenis pajak lainnya, yaitu *excise* yang hanya

dikenakan pada barang- barang tertentu (*specific*). Pernyataan ini ditegaskan pula oleh Terr (1988:8) "*a sales tax is a general tax on consumption.*" Pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum.

PPN dikenakan pada semua barang dan jasa yang merupakan pengeluaran privat (*private expenditure*) masyarakat. Sebagai konsekuensinya adalah dalam PPN tidak boleh terdapat diskriminasi. Konsumsi PPN tidak membedakan antara pengeluaran untuk konsumsi barang dan konsumsi jasa karena keduanya merupakan pengeluaran untuk tujuan konsumsi. Objek PPN tidak hanya barang saja atau jasa saja, tetapi keduanya karena pengeluaran bisa dalam bentuk barang maupun jasa.

## 2) **Indirect**

Perbedaan pengertian pajak langsung dan pajak tidak langsung terletak pada penggeseran beban pajak. Dalam pajak tidak langsung, beban pajak dapat dilimpahkan (*the tax burden can be shifted*) baik seluruhnya maupun sebagian kepada pihak lain. Ciri-ciri dari pajak tidak langsung diantaranya adalah

- 1) Tidak memperhatikan keadaan wajib pajak, seperti jumlah penghasilan namun hanya akan dipungut pajak kalau suatu ketika terdapat suatu peristiwa atau perbuatan, seperti penyerahan barang.
- 2) Suatu pajak dimana wajib pajak dapat melimpahkan beban pajaknya, baik seluruhnya atau sebagian kepada orang atau pihak lain. Beban pajak yang dialihkan dapat berupa *forward shifting* atau

*backward shifting*. Beban pajak bisa dipikul sebagian oleh penjual dengan cara mengurangi keuntungan dan atau melakukan efisiensi serta dapat pula dilimpahkan ke depan kepada konsumen (jika *forward shifting*) tergantung pada elastisitas harga permintaan dan penawaran dari suatu barang.

- 3) Dalam administrasi pelaksanaannya, jenis pajak tidak langsung dapat terutang setiap saat, baik pada saat impor atau ekspor barang, saat membayar secara langsung barang yang dibeli, atau pada saat terjadi transaksi.

### 3) ***On Consumption***

Pengertian konsumsi lebih ditujukan sebagai pengeluaran (*expenditure*) oleh konsumen untuk mengonsumsi barang. Pajak akan dipungut segera setelah orang mengeluarkan uangnya dan hanya memungut bagian belanja yang dikeluarkan untuk konsumsi. Semua konsumsi dihubungkan dengan peristiwa atau perbuatan yang dapat berupa penjualan, pembelian, dan peredaran. Peristiwa ini mungkin tidak satu kali, tetapi merupakan peristiwa yang lebih dari satu kali. Jadi, pengertian konsumsi bukan sekedar mengonsumsi suatu barang yang habis dipakai, seperti makanan, namun lebih kepada pengertian pengeluaran untuk membelanjakan uang untuk barang termasuk barang yang akan diolah lebih lanjut. Dengan legal karakter *on consumption*, PPN mampu merealisasi dirinya netral dalam dunia perdagangan baik domestik maupun internasional. Hal ini karena PPN memberikan perlakuan yang sama

terhadap konsumsi barang dan jasa, yaitu kedua-duanya dikenakan PPN. Jadi, meskipun nilai tambah jasa sebenarnya sulit untuk diukur atau dihitung, PPN tetap dikenakan atas konsumsi jasa.

Hill dalam Kay dan Davis (1990:71) merekomendasikan cara untuk membedakan jasa dengan barang, yaitu:

"Barang dapat didefinisikan sebagai objek fisik yang sepadan dan karena itu dapat dialihkan antar unit ekonomi. Sebuah layanan dapat didefinisikan sebagai perubahan kondisi seseorang, atau kepemilikan barang pada beberapa unit ekonomi sebagai akibat dari aktivitas beberapa unit ekonomi lainnya. "

Sebagai pengganti pajak penjualan, PPN memiliki sejumlah kelebihan, diantaranya (Rosdiana, Irianto, Putranti, 2011:69-72):

1) *Keuntungan fiskal (Fiscal Advantages)*

Terdapat beberapa keuntungan yang diperoleh oleh pemerintah apabila menerapkan PPN, diantaranya:

- a) Karena cakupannya yang luas meliputi seluruh jalur produksi dan distribusi maka potensi pemajakannya juga besar,
- b) Karena sangat mudah untuk menimbulkan *value added* di setiap jalur produksi dan distribusi maka potensi pemajakannya semakin besar,
- c) Dengan menggunakan sistem *invoice* (faktur pajak) lebih mudah untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak serta mendeteksi adanya penyalahgunaan hak pengkreditan pajak masukan.

2) *Keuntungan psikologi (Psycholigal advantages)*

Keuntungan psikologis dari pengenalan PPN adalah seringkali pembayar pajak tidak menyadari telah membayar pajak karena pada umumnya pajak sudah dimasukkan ke dalam harga jual/ harga yang dibayar konsumen.

3) *Keuntungan ekonomi*

Secara ekonomi bahwa PPN dapat digunakan sebagai instrumen kebijakan fiskal untuk mempengaruhi produksi dan konsumsi. Pemerintah dapat menurunkan tarif PPN sehingga harga jual barang menjadi murah sehingga permintaan naik dan perusahaan akan meningkatkan produksinya sebagai respon atas naiknya permintaan.

**d. Metode Penghitungan PPN**

Dalam sistem pemungutan PPN terdapat dua metode penghitungan pajak, yaitu:

a. *Metode Penambahan (Additive method Addition Method)*

Pada metode ini, pajak dihitung dengan menjumlahkan semua elemen yang merupakan pertambahan nilai atas upah, sewa, royalti, bunga, laba, dan yang sejenisnya. Pajak yang terutang sama dengan tarif dikalikan pertambahan nilai, yaitu jumlah *wages* dan *profit*. Dalam praktiknya, *the addition method* sulit diterapkan karena pengenalan PPN dianggap akan merupakan tambahan beban pajak setelah *corporate and personal income taxes*.

b. *Metode Pengurangan (Substraction method)*

1. *Metode Pengurangan Langsung*

Pajak terutang pada setiap tingkat sama dengan tarif dikali dengan dasar pengenaan pajak atau penambahan nilai yang diukur dari selisih antara nilai penjualan dan nilai pembelian (*difference between the values of outputs and inputs*). Dengan demikian, dalam metode pengurangan langsung (*direct subtraction method*), pajak dihitung dengan jalan mengurangi harga penjualan dengan harga pembelian kemudian dikalikan dengan tarif. Jadi, yang dikurangkan di sini adalah harganya.

Contoh:

Harga pada waktu penjualan	1000
Harga pada waktu pembelian	800
Selisih	200
Asum si tarif PPN	10%
PPN (10% x 200)	20

2. Metode Pengurangan tidak Langsung (Metode Faktur Pajak berdasarkan Kredit)

Pada metode ini, pengusaha pada setiap tingkat produksi sampai dengan distribusi mengenakan PPN atas penjualannya kepada konsumen (*the VAT on its output*), mengkreditkan PPN yang telah dibayar pada waktu pembelian (*the VAT on its input*), dan membayar pajak ke kas negara. Pajak yang terutang adalah selisih antara (tarif x nilai penjualan) dan (tarif x nilai pembelian). Dengan kata lain, pajak yang terutang merupakan selisih antara pajak yang dipungut pada waktu penyerahan

barang (jasa) dengan pajak yang dibayar pada waktu pembelian/ perolehan barang (jasa). Jadi, yang dikurangkan di sini adalah pajaknya karena adanya sistem kredit pajak. Menurut Terra sebagaimana dikutip oleh Rosdiana dkk, terdapat tiga kelebihan utama dari *tax credit*, yaitu

- 1) Metode ini hampir secara universal digunakan di banyak negara
- 2) Metode penghitungan VAT selain metode *tax credit* pada umumnya lebih memerlukan laporan tahunan daripada laporan bulanan atau kuartalan (triwulan). Hal ini sangat membantu pemerintah karena lebih selaras dengan asas *revenue productivity*.
- 3) Metode *tax credit* memberikan kontribusi yang penting bukan saja bagi penegakkan hukum PPN itu sendiri, tetapi juga bagi kepentingan pemeriksaan pajak penghasilan (PPh).

**e. Kebijakan PPN Jasa Giling Tebu Dengan Pola Bagi Hasil**

Dalam kebijakan PPN jasa giling tebu berdasarkan rezim UU PPN & PPnBM mulai dari UU PPN & PPnBM yang pertama sampai dengan UU PPN & PPnBM yang berlaku saat ini. Jasa giling merupakan salah satu objek PPN. Terkait dengan hal tersebut maka dalam subbab ini akan dipaparkan terlebih dahulu mengenai kebijakan PPN atas jasa giling tebu berdasarkan rezim UU PPN & PPnBM mulai dari UU PPN & PPnBM yang pertama sampai dengan UU PPN & PPnBM yang berlaku saat ini.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas

Barang Mewah (selanjutnya disingkat menjadi UU PPN & PPnBM) pasal 4 ayat (1) huruf c, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) salah satunya dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Berdasarkan pernyataan tersebut, dapat dilihat bahwa suatu penyerahan jasa akan terutang pajak apabila memenuhi syarat-syarat, sebagai berikut: (i) jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak; (ii) penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan (iii) penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaan.

Ruang lingkup pengenaan PPN atas barang dan jasa tidak dinyatakan dalam bentuk pernyataan positif (*positive statement*), tetapi dinyatakan dalam bentuk pernyataan negatif (*negative statement*). Pernyataan negatif (*negative statement*) tersebut tercermin dalam bentuk daftar negatif (*negative list*) barang dan jasa yang tidak dikenakan PPN (Soemarso, 2007:539). Berdasarkan sistem *negative list* maka semua barang dan jasa pada dasarnya adalah BKP dan JKP (objek PPN), kecuali ditentukan sebaliknya oleh UU PPN & PPnBM. Hal ini berarti bahwa atas barang dan jasa yang tidak termasuk dalam daftar pengecualian maka terutang PPN, sedangkan untuk barang dan jasa yang termasuk dalam daftar pengecualian tersebut tidak terutang PPN

Dalam UU PPN & PPnBM yang pertama, yaitu UU PPN & PPnBM Nomor 8 Tahun 1983, tidak terdapat pasal yang secara spesifik menyebutkan jenis jasa yang tidak dikenakan PPN maupun jenis jasa yang

dikecualikan dari pengenaan PPN. UU PPN & PPnBM Nomor 8 Tahun 1983 hanya menyebutkan bahwa JKP adalah semua kegiatan usaha dan pemberian pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, atau hak tersedia untuk dipakai yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN & PPnBM. Dengan kata lain, bahwa pada dasarnya atas semua jenis jasa dengan nama dan dalam bentuk apapun dikenakan PPN. Pengecualian JKP diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah, yaitu pasal 1 angka 2 Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 tentang pengecualian penyerahan JKP yang dilakukan di daerah pabean Republik Indonesia. Menurut Peraturan Pemerintah tersebut, jasa giling tebu tidak termasuk dalam jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN. Oleh karena tidak termasuk dalam daftar pengecualian pengenaan PPN maka pada rezim UU PPN & PPnBM yang pertama, atas jasa giling tebu terutang PPN.

UU PPN & PPnBM Nomor 8 Tahun 1983 selanjutnya mengalami penyempurnaan menjadi UU PPN & PPnBM Nomor 11 Tahun 1994. Ketentuan ini berlaku efektif mulai tanggal 1 Januari 1995. UU PPN & PPnBM Nomor 11 Tahun 1994 menyebutkan bahwa pengecualian pengenaan PPN di atur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Undang- Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN & PPnBM sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994. Berdasarkan Peraturan Pemerintah tersebut, jasa giling tidak termasuk dalam daftar jasa yang tidak dikenakan PPN. Dengan

demikian, pada saat UU PPN & PPnBM Nomor 11 Tahun 1994 berlaku atas jasa giling tetap termasuk dalam kelompok JKP sehingga atas penyerahannya terutang PPN.

Rezim UU PPN & PPnBM selanjutnya adalah UU PPN & PPnBM Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Pengecualian Jasa Kena Pajak dalam UU PPN & PPnBM Nomor 18 Tahun 2000 diatur dalam pasal 4A dan 16B. Jenis jasa yang tidak dikenakan PPN lebih lanjut ditetapkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, Peraturan Pemerintah Nomor 146 Tahun 2000 dan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2003 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan atau Penyerahan Jasa Kena Pajak Tertentu yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN. Jasa giling tidak termasuk dalam daftar jasa yang tidak kena pajak maupun jenis jasa yang mendapatkan fasilitas dibebaskan atau fasilitas tidak dipungut PPN sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah tersebut. Oleh karena itu, atas jasa giling tebu terutang PPN pada masa berlakunya UU PPN & PPnBM Nomor 18 Tahun 2000.

Perubahan terakhir atas UU PPN & PPnBM Nomor 8 Tahun 1983 adalah UU PPN & PPnBM Nomor 42 Tahun 2009. Sama halnya dengan ketentuan PPN jasa giling pada rezim UU PPN & PPnBM terdahulu, jasa giling juga tidak termasuk dalam daftar pengecualian jasa kena pajak

sebagaimana diatur dalam pasal 4A dan 16B UU PPN & PPnBM Nomor 42 Tahun 2009. Lebih lanjut, jasa giling juga tidak termasuk dalam jenis jasa yang tidak dikenakan PPN maupun jenis jasa yang mendapatkan fasilitas dibebaskan ataupun fasilitas tidak dipungut PPN sebagaimana tertuang dalam Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2003 dan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007. Oleh karena itu, hingga saat ini atas jasa giling tetap termasuk dalam kelompok JKP sehingga atas penyerahannya terutang PPN.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa selama kurang lebih 29 tahun sistem PPN diterapkan di Indonesia, kebijakan PPN atas jasa giling tebu tidak mengalami perubahan secara signifikan. Sejak UU PPN & PPnBM yang pertama, yakni UU PPN & PPnBM No 8 Tahun 1983 sampai dengan perubahannya yang terakhir, UU PPN & PPnBM No 42 Tahun 2009, atas jasa giling tebu tetap termasuk dalam kelompok JKP sehingga atas penyerahannya terutang PPN.

Ketentuan dalam UU PPN & PPnBM terkait dengan PPN jasa giling tebu hanya sebatas pada penentuan apakah jasa giling tebu tersebut termasuk dalam JKP atau bukan sehingga atas penyerahannya dapat ditetapkan terutang PPN atau tidak. Ketentuan lebih lanjut tentang dasar penghitungan pajak dan ketentuan penghitungan PPN jasa giling tebu diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE - 29/PJ.51/1998 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Bagian Petani Musim Giling 1998 dan Selanjutnya, SE -10/PJ.51/1999 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir.

Bagian Petani Musim Giling 1999 dengan perubahan terakhir SE-23/PJ.51/2000 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Bagian Petani Musim Giling 2000. Berdasarkan ketentuan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut, pembebanan PPN jasa giling tebu berada pada petani, yaitu sebesar 10% yang nilainya termasuk dalam bagi hasil yang diterima oleh pabrik gula. Atas PPN tersebut wajib dipungut oleh pihak yang melakukan penyerahan jasa, dalam hal ini adalah pabrik gula selaku PKP. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan William sebagai berikut:

When a taxable supply is made, the person making the supply, if a taxable person, must impose and collect VAT and account for it to the tax authorities. Even if the person does not do this, the tax authorities are still entitled to collect VAT from the taxable person on the assumption that the VAT had been imposed (Thuronyi, 1996:97).

##### **5. Pengertian Jasa Giling**

Pengertian jasa giling secara umum adalah serangkaian proses yang terdiri atas serangkaian aktivitas memproses, melumatkan atau memipihkan, tetapi juga berarti memadatkan sejumlah butiran. Dalam giling tebu, tebu diperah airnya. Adrian Payne mendefinisikan jasa sebagai berikut:

“Jasa adalah aktivitas ekonomi yang mempunyai sejumlah elemen (nilai atau manfaat) intangibel yang berkaitan dengannya, yang melibatkan sejumlah interaksi dengan konsumen atau dengan barang-barang milik, tetapi tidak menghasilkan transfer kepemilikan. Perubahan daiam kondisi bisa saja muncul dan produksi suatu jasa bisa memiliki atau bisa juga tidak mempunyai kaitan dengan produk fisik”.

##### **6. Pengertian Kemitraan (Bagi Hasil)**

Pengertian kemitraan secara umum adalah strategi aliansi bisnis yang dilakukan oleh dua pihak atau lebih dengan prinsip saling

membutuhkan, saling menguntungkan, saling memperkuat dan memiliki kesetaraan antar pihak yang bermitra dengan mengandalkan prinsip kesetiaan, transparansi, bermanfaat dan menguntungkan. Kemitraan petani tebu dengan pabrik gula untuk memproduksi gula dengan sistem bagi hasil merupakan salah satu pola pengembangan tebu rakyat secara nasional yang terintegrasi, yang memadukan kegiatan *on farm* (budidaya) dengan kegiatan *off farm* (pabrikasi) dalam satu sistem manajemen industri gula. Keterpaduan antara *on farm* dan *off farm* tersebut dijabarkan dalam rincian kegiatan yang akan dilakukan oleh para pelaku kemitraan sesuai fungsinya yang meliputi kegiatan persiapan tanam, penyediaan bibit, pupuk, penanaman, pemeliharaan sampai pengolahan hasil berupa gula secara proporsional sesuai kesepakatan. Oleh karena industri gula yang ada di Jawa terdiri dari dua komponen yaitu petani yang memiliki lahan dan perusahaan gula yang memiliki pabrik gula maka untuk mencapai keterpaduan dalam pengelolaan tanaman sampai dengan pengolahan hasilnya dilakukanlah dengan sistem kemitraan.

Kemitraan dalam usaha tani tebu rakyat antara petani dengan pabrik gula merupakan bentuk kerja sama yang meliputi:

- a. Kerja sama operasional sejak dari pengadaan sampai dengan pemasaran hasil.
- b. Karena penyediaan kredit sudah tidak dijamin oleh perum PKK maka pabrik gula bertindak sebagai avalis (penanggung kredit). Secara mikro, tujuan yang diharapkan dari adanya kemitraan ini

adalah untuk meningkatkan produktivitas dan pendapatan petani serta pabrik gula. Melalui pola kemitraan, petani tebu rakyat diharapkan lebih mampu untuk:

- a. Membudidayakan tanaman tebu secara benar dan efisien.
- b. Berorganisasi yang baik sehingga organisasi petani tebu mempunyai program yang terarah guna mencapai tujuan, dan
- c. Menjadi salah satu pelaku industri gula yang berwawasan global dan profesional.

Pada pola kemitraan, baik pabrik gula maupun petani memiliki peran masing-masing yang keduanya saling menunjang produksi gula nasional. Pabrik gula dan petani bersama-sama bertanggung jawab mulai dari penyediaan lahan, pemeliharaan tanaman, proses pengolahan hasil sampai dengan pemasaran hasil gula. Dengan kata lain, pada sistem industri gula, kegiatan budidaya tebu memerlukan konsep terpadu dengan pengolahannya. Artinya bahwa usaha penanaman tebu tidak dapat dipisahkan dengan keberadaan unit pengolah/ pabrik gula. Keterpaduan tersebut diperlukan untuk mencapai hasil usaha yang optimal dengan pertimbangan karena:

- a) Secara teknis, tanaman tebu memiliki karakteristik yang berbeda dengan tanaman lain, dimana hasil akhir kristal gula dari tanaman tebu yang diproses ditentukan oleh perlakuan sejak persiapan lahan, pertanaman, tebang-angkut sampai dengan perlakuan di pabrik gula yang diindikasikan dengan nilai rendemen.

- b) Secara ekonomis, keterpaduan sistem tersebut untuk menjaga pasokan bahan baku tebu sehingga mampu menunjang produksi gula nasional dan secara tidak langsung mampu meningkatkan pendapatan petani.

## 7. Konsep *Taxable Supply*

Penerapan *multistages* pada PPN membawa konsekuensi pada pentingnya perumusan pengertian *taxable supplies* atau *transaction* atau *transfer* (Rosdiana, Tarigan, 2005:232-233). *Taxable supply* adalah transaksi yang dikenakan PPN. Sebelum memungut PPN, penting untuk menentukan apa saja yang termasuk ke dalam penyerahan barang dan/ atau jasa yang tergolong sebagai objek yang dikenakan PPN. Thuronyi (1996:32-33) mendefinisikan *taxable supply* sebagai berikut:

"A *taxable supply* is a supply or transaction on which VAT is imposed. When a *taxable supply* is made, the person making the supply, if a *taxable person* must impose and collect VAT and account for it to the tax authorities."

Sementara itu, di Indonesia sendiri, istilah yang digunakan untuk *taxable supplies* adalah penyerahan BKP yang terutang PPN. Sebagaimana penjelasan sebelumnya bahwa yang menjadi sasaran dalam pengenaan PPN adalah nilai tambah. Selain nilai tambah, peristiwa penyerahan juga menjadi hal penting dalam mengenakan PPN. Sekalipun suatu barang mempunyai nilai tambah, tetapi tidak ada peristiwa penyerahan barang/ jasa maka PPN tidak bisa diterapkan. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Terra (2008:32) sebagai berikut:

"Penyerahan dikenakan biaya dan akan dibebankan PPN, ketika barang atau jasa yang disediakan."

Oleh karena itulah maka penyerahan menjadi bagian terpenting dalam pengenaan PPN. Dalam praktiknya, definisi penyerahan barang dan jasa dapat menimbulkan *perselisihan* diantara wajib pajak dengan fiskus, apakah termasuk penyerahan kena pajak (*taxable supplies*) atau hanya penyerahan barang dan jasa biasa. Oleh karena itu, Tait (1988:368-369) menggunakan *business test* untuk menguji apakah suatu aktivitas merupakan aktivitas yang kena pajak atau tidak yang meliputi:

a) *Continuity*

Penyerahan harus dilakukan secara teratur dan sebagai bagian dari aktivitas yang berkesinambungan. Apabila suatu penyerahan hanya dilakukan sesekali saja maka atas penyerahan tersebut tidak terutang PPN.

b) *Value*

Penyerahan tersebut memiliki nilai yang cukup signifikan bahkan untuk transaksi-transaksi kecil yang berulang kali tidak dihitung.

c) *Profit (in the accounting sense)*

Laba tidak menjadi perhatian, yang terpenting adalah apabila kegiatan tersebut sudah dapat menciptakan nilai tambah yang substansial dan sudah bisa membayar upah dalam jumlah yang besar maka usaha tersebut sudah seharusnya diwajibkan untuk membayar PPN. Untuk kasus ini dapat diberikan contoh perusahaan yang dimiliki pemerintah.

d) *Active control*

Pengawasan berada di bawah kendali pengusaha yang

bersangkutan. Pengusaha tersebut harus secara aktif terlibat dalam fungsi pengawasan dan manajemen terhadap asset yang dimilikinya.

e) *Intra versus intertrade*

Penyerahan harus dilakukan kepada pihak di luar organisasi perusahaan dan bukan antara pihak di dalam organisasi perusahaan tersebut.

f) *Appearance of business*

Kegiatan usaha suatu perusahaan harus memiliki ciri-ciri umum kegiatan komersial yaitu dengan menggunakan metode pembukuan atau metode lain yang dapat diterima.

Untuk menentukan *taxable supply*, penting untuk memahami makna dari *supply of goods* dan *supply of services*. Oleh karena itu, berikut akan diuraikan masing-masing dari konsep tersebut:

1. *Supply of Goods*

*Williams mendefinisikan supply of goods sebagai:*

"Penyerahan barang adalah pengalihan hak untuk membuang harta bergerak berwujud atau harta tak bergerak selain tanah" (Thuronyi, 1996:185)

Penyerahan barang adalah perpindahan hak kepemilikan atas harta bergerak berwujud atau harta tak bergerak selain tanah. *Supply of good* menurut Melville (2001:469) adalah:

"Penyerahan barang terjadi ketika kepemilikan barang berpindah dari satu orang ke orang lain."

Konsumsi terhadap suatu barang akan menjadi objek dan dikenakan PPN ketika hak kepemilikan atas suatu barang sepenuhnya

berpindah dari penjual kepada pembeli. Schenk (2007:126) juga mendefinisikan *supply of goods* sebagai:

"Penyediaan barang adalah transfer hak untuk membuang harta berwujud sebagai pemilik."

Sementara itu, definisi penyerahan barang (*supply of good*) menurut Tait (1988:386-387) adalah:

- a. Kepemilikan eksklusif akan diteruskan ke orang lain
- b. Transfer berlangsung dari waktu ke waktu di bawah perjanjian seperti sewa atau sewa beli
- c. Barang yang diproduksi dari bahan orang lain
- d. Bunga yang tinggi pada tanah yang disediakan yaitu penggunaan lahan untuk jangka waktu yang panjang
- e. Barang yang diambil dari sebuah perusahaan untuk penggunaan pribadi
- f. Sebuah aset bisnis yang ditransfer

Berdasarkan berbagai pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa inti dari *supply of goods* adalah terjadinya perpindahan hak kepemilikan suatu barang. Suatu barang dianggap berpindah kepemilikannya apabila barang tersebut berpindah dari satu pihak kepada pihak lainnya, dimana kedua pihak tersebut merupakan pihak yang terpisah.

## 2. *Supply of Services*

PPN tidak hanya dikenakan atas barang semata, tetapi juga dikenakan atas jasa. Atas dasar tersebut, konsep *taxable supply* tidak hanya mencakup penyerahan barang yang dapat berupa barang berwujud dan barang tidak berwujud serta barang bergerak dan barang tidak bergerak, tetapi juga termasuk di dalamnya adalah penyerahan jasa. Oleh karena itu, berbagai penyerahan baik BKP maupun JKP yang ditetapkan sebagai *taxable supply* akan terkena PPN.

Definisi *supply of services* sebagaimana dikemukakan oleh Willams adalah sebagai berikut:

“Penyerahan jasa sering didefinisikan sebagai penyerahan dengan lingkup PPN yang tidak menyediakan barang atau penyerahan tanah. Ketika membaca definisi ini, definisi penyerahan BKP adalah penyerahan dalam bentuk apapun dalam ruang lingkup perubahan PPN. ”(Thuronyi 1996:188)

Sementara itu, Terra (2008:15) menyatakan definisi penyerahan jasa (*supply of services*) sebagai berikut:

“ Penyerahan jasa terdiri antara lain:

- a. Penugasan properti tidak berwujud, sebagai subjek atau tidak untuk membangun judul dokumen,
- b. Obligasi untuk menahan diri dari tindakan, atau mentolerir tindakan atau situasi,
- c. Kinerja pelayanan menurut pesanan yang dilakukan oleh otoritas publik atau menurut hukum. ”

Pengidentifikasi jasa biasanya dilakukan dengan melihat hal yang tersisa (*residual*), tidak dengan *individual itemization*. Dengan demikian, setiap penyerahan atau aturan yang mengatakan hal tersebut adalah bukan penyerahan atas barang maka secara otomatis penyerahan tersebut adalah penyerahan atas jasa. Hal ini sebagaimana definisi *supply of services* yang dirumuskan oleh Tait (1988:386-387), yaitu:

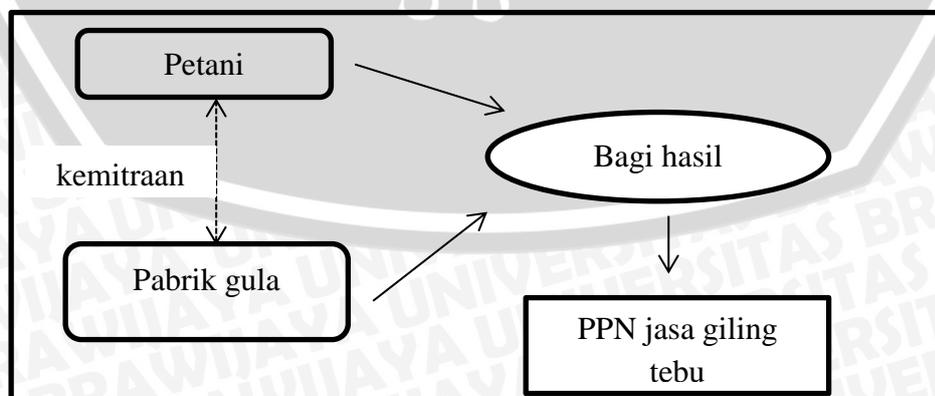
“Layanan secara intrinsik kurang mudah untuk diidentifikasi daripada barang. Layanan didefinisikan dengan baik sebagai sisa daripada melalui perincian individu. Dengan demikian, transfer atau ketentuan pertimbangan untuk tidak memasok barang secara otomatis merupakan pasokan layanan. ”

## 8. Kerangka Pemikiran

Setiap bidang usaha memiliki aktivitas bisnis dengan karakteristik yang berbeda, demikian halnya dengan industri gula. Salah satu proses

bisnis yang berkembang dalam industri gula adalah kerja sama kemitraan. Kerja sama kemitraan ini dibentuk antara petani dan pabrik gula dengan sistem pembagian hasil. Kerja sama kemitraan merupakan jenis kerja sama yang paling banyak dilakukan oleh pabrik gula di Indonesia. Hal ini karena mengingat keterbatasan lahan yang dimiliki pabrik gula dan keterbatasan modal dari para petani.

Pemerintah melihat perkembangan sistem kerja sama kemitraan dengan pola bagi hasil yang semakin banyak sebagai salah satu potensi bagi penerimaan negara, khususnya dari sektor PPN. Oleh karena itu, pemerintah menetapkan kebijakan PPN atas jasa giling tebu atas bagi hasil yang diterima oleh pabrik gula. Sistem kemitraan dengan pola bagi hasil tidak hanya berasal dari satu bentuk kemitraan semata, tetapi dapat berasal dari berbagai bentuk kemitraan dengan karakteristik bisnis yang berbeda. Sementara itu, penetapan PPN atas suatu jasa harus memenuhi beberapa syarat, salah satunya bahwa penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh pengusaha. Berdasarkan uraian diatas kerangka pemikiran peneliti adalah sebagai berikut:



Gambar 1 : Kerangka Pemikiran Peneliti  
Sumber : diolah peneliti, 2015

### BAB III

#### METODE PENELITIAN

##### A. Jenis Penelitian

Penelitian yang digunakan oleh peneliti adalah penelitian deskriptif dengan pendekatan kualitatif. Penelitian ini tidak menitikberatkan pada sebuah hasil, melainkan pada proses yang terjadi berdasarkan interpretasi dan pemahaman untuk menjelaskan suatu fenomena. Penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian, misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan, dan lain-lain, secara holistik, dan dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa, pada suatu konteks khusus yang alamiah dan dengan memanfaatkan berbagai metode alamiah (Moleong, 2006:5). Dengan dasar tersebut di atas, penelitian menggunakan pendekatan kualitatif karena peneliti bertujuan untuk memperoleh pemahaman fenomena yang diteliti, yaitu mengenai kebijakan PPN jasa giling tebu dengan pola bagi hasil. Penelitian ini bersifat non linier (*cylical*) yaitu peneliti dapat meninjau kembali pertanyaan pokok penelitian sehingga tercapai hasil optimal. Sementara itu, jenis penelitian dapat diklasifikasikan berdasarkan tujuan penelitian, manfaat penelitian, dimensi waktu dan teknik pengumpulan data.

##### 1. Berdasarkan Tujuan Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitiannya, penelitian ini termasuk penelitian deskriptif karena bertujuan untuk memberikan gambaran yang lebih detail mengenai suatu gejala atau fenomena. Menurut Whitney dalam Soejono

dan Abdurahman (2005:21) mengartikan penelitian yang mencari fakta dengan interpretasi yang tepat. Dengan kata lain, penelitian deskriptif tidak terbatas hanya sampai pada pengumpulan dan penyusunan data, tetapi meliputi analisis dan interpretasi tentang arti data itu.

## 2. Berdasarkan Manfaat Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam penelitian murni karena berorientasi pada akademis dan ilmu pengetahuan. Penelitian murni berusaha meningkatkan pengetahuan ilmiah atau menemukan bidang penelitian baru tanpa suatu tujuan praktis tertentu. Artinya, hasil penelitian itu tidak segera langsung digunakan untuk memecahkan masalah secara seketika, tetapi manfaat tersebut dapat dilihat dalam jangka waktu yang panjang. Penelitian murni tidak dibayang-bayangi oleh pertimbangan penggunaan dan penemuan tersebut untuk masyarakat. Perhatian utamanya adalah kesinambungan dan integritas dari ilmu dan filosofi. Penelitian murni bisa diarahkan ke mana saja tanpa memikirkan ada tidaknya hubungan dengan kejadian-kejadian yang diperlukan masyarakat.

## 3. Berdasarkan Dimensi Waktu

Berdasarkan dimensi waktunya, penelitian ini merupakan penelitian *cross sectional*, yaitu penelitian yang mengambil satu bagian dari gejala pada satu waktu tertentu.

## B. Fokus Penelitian

Setelah menentukan topik penelitian berupa PPN atas jasa giling tebu dengan pola bagi hasil, langkah selanjutnya adalah penentuan fokus permasalahan

penelitian. Peneliti melihat bahwa munculnya fenomena penolakan PPN jasa giling tebu oleh berbagai pihak mengindikasikan perlunya suatu kajian untuk meninjau kembali penetapan jasa giling dalam sistem bagi hasil sebagai Jasa Kena Pajak. Atas dasar tersebut, maka peneliti menetapkan fokus penelitian ini diantaranya:

1. Pelaksanaan sistem bagi hasil ditinjau dari konsep *taxable supply*
  - a. Sistem kerjasama yang dilakukan dalam usaha pertanian tebu antara PT Perkebunan Nusantara X dengan petani.
  - b. Sistem bagi hasil atas penerimaan usaha pertanian tebu antara PT Perkebunan Nusantara X dengan petani.
2. Penerapan efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas (*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu.
  - a. Penerapan kebijakan PPN atas jasa giling tebu di PT Perkebunan Nusantara X
  - b. Evaluasi kebijakan PPN atas jasa giling tebu yang ditinjau dari:
    - 1) Efektifitas penerapan kebijakan jasa giling tebu
    - 2) Efisiensi penerapan kebijakan jasa giling tebu
    - 3) Kecukupan penerapan kebijakan jasa giling tebu
    - 4) Netralitas penerapan kebijakan jasa giling tebu
    - 5) Responsivitas penerapan kebijakan jasa giling tebu
    - 6) Ketepatan penerapan kebijakan jasa giling tebu
  - c. Upaya-upaya dalam perbaikan kebijakan PPN atas jasa giling tebu

### C. Lokasi dan Situs Penelitian

Lokasi penelitian ini adalah Jawa Timur dan situs penelitian ini adalah di KPP Wajib Pajak Besar 3, yang beralamat Jl. Taman Makam Pahlawan Kalibata, Daerah Khusus Ibukota Jakarta 12760. Alasan peneliti memilih lokasi dan situs penelitian ini karena mempunyai tugas melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang. Situs penelitian lainnya yaitu PT Perkebunan Nusantara X, yang beralamat Jalan Jembatan Merah No 3-11, Surabaya. Alasan peneliti memilih lokasi dan situs penelitian ini karena untuk mengetahui kondisi pabrik gula, bentuk-bentuk kerja sama dengan petani tebu, kerja sama kemitraan, sistem bagi hasil petani dan pabrik gula, serta implikasi pengenaan PPN jasa giling tebu terhadap aktivitas perusahaan.

### D. Sumber Data

Dalam penelitian ini, data yang diperoleh bersifat kualitatif, yang terdiri dari sumber data sebagai berikut:

#### a. Data Primer

Data primer adalah data yang berasal dari sumber asli atau pertama. Data Primer didapatkan dengan cara wawancara. Data Primer lainnya yaitu SPT dan Laporan Keuangan PT Perkebunan Nusantara X. Wawancara dilakukan langsung kepada Bapak Theofilus Sigit di Seksi Pengawasan dan Konsultasi KPP Wajib Pajak Besar 3 dan Bapak Budi di divisi perpajakan PT Perkebunan Nusantara X.

#### b. Data Sekunder

Data Sekunder adalah data yang telah dikumpulkan oleh pihak lain sebelum peneliti. Data Sekunder yang digunakan untuk penelitian ini yaitu Buku-buku perpajakan, Surat Edaran, Putusan Pengadilan serta Peraturan Perpajakan dan sumber-sumber tertulis lainnya baik cetak maupun elektronik.

### **E. Teknik Pengumpulan Data**

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan dua teknik pengumpulan data yaitu:

#### **1. Studi Pustaka**

Studi pustaka dilakukan untuk mendapatkan data sekunder. Pengumpulan data dengan studi kepustakaan ini dilakukan oleh peneliti melalui membaca dan mencatat serta mengolah literatur atau buku-buku terkait dengan penelitian. Selain dari buku, peneliti juga memperoleh data dari Surat Edaran serta Peraturan Perpajakan dan sumber-sumber tertulis lainnya baik cetak maupun elektronik.

#### **2. Studi Lapangan**

Untuk mendapatkan data primer, peneliti melakukan penelitian lapangan dengan melakukan wawancara mendalam dengan narasumber yang terkait dengan penelitian ini. Wawancara mendalam dilakukan dengan menggunakan pedoman wawancara. Data berupa teks hasil wawancara dengan narasumber yang terkait merupakan data primer. Sebelum proses wawancara dimulai, peneliti terlebih dahulu membuat pedoman

wawancara yang berisi butir-butir poin penting yang akan ditanyakan oleh peneliti.

#### **F. Instrumen Penelitian**

Instrumen penelitian adalah suatu alat yang digunakan untuk mengukur fenomena alam maupun sosial yang akan diamati (Sugiyono, 2009:102).

Instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Pedoman wawancara, yaitu daftar pertanyaan yang digunakan sebagai acuan untuk memperoleh informasi dari responden. Pedoman wawancara disusun dengan baik dan mendetail sehingga proses wawancara dapat berjalan dengan efektif dan efisien. Dan Recorder, merupakan alat perekam yang digunakan peneliti untuk merekam hasil wawancara.
2. Dokumentasi, merupakan catatan atas peristiwa yang sudah berlalu. Dokumen dapat berbentuk apapun, misalnya tulisan, gambar dan lain sebagainya.

#### **G. Analisis Data**

Penelitian ini menggunakan analisis data yang bersifat kualitatif. Analisis data dilakukan dengan cara Data dan informasi yang diperoleh dari proses pengumpulan data selanjutnya dianalisis dengan menggunakan prosedur yang telah disusun dalam rencana penelitian. Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis dengan model interaktif sebagaimana dikemukakan oleh Miles dan Huberman, dimana dalam model ini terdapat tiga tahap kegiatan

yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan (Usman dan Akbar, 2008:85). Adapun penjelasan dari ketiga tahap tersebut adalah:

a. Reduksi Data

Tahap ini dapat diartikan sebagai proses pemilihan, penyederhanaan, dan pengabstrakan dari informasi data “kasar” yang muncul selama penelitian berlangsung. Reduksi data dilakukan melalui tahapan pembuatan ringkasan, memberi kode, menelusuri tema, dan menyusun ringkasan.

b. Penyajian Data

Penyajian data merupakan tahap pengorganisasian data yang telah dikategorikan. Penyajian data dilakukan dengan cara menyampaikan informasi yang dimiliki dan disusun dalam bentuk naratif yang mudah dipahami.

c. Verifikasi Data / Penarikan Kesimpulan

Penarikan kesimpulan perlu diverifikasi selama penelitian berlangsung. Hal ini dikarenakan makna-makna yang muncul dari data harus diuji kebenarannya, kekokohnya, dan kecocokannya yakni merupakan validitasnya. Menarik kesimpulan data yang diuji dengan benar dan disepakati oleh subjek tempat penelitian dilaksanakan dan memberikan alternatif pemecahan atas kelemahan-kelemahan yang ada.

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### A. Gambaran Umum

##### 1. Sejarah PTPN X (Persero)

Perseroan pertama kali didirikan sebagai suatu perusahaan milik Belanda yang berada dalam wilayah Republik Indonesia dan dikenakan Nasionalisasi dan dinyatakan menjadi milik penuh dan bebas Negara Republik Indonesia, kemudian dirubah menjadi Perusahaan Pertanian/Perkebunan Milik Nasional berdasarkan Undang-undang Nomor 86 Tahun 1958 Tentang Nasionalisasi Perusahaan-perusahaan Milik Belanda yang disahkan di Jakarta pada tanggal 27 Desember 1958.

Hal tersebut didasari dengan adanya kesadaran Pemerintah Republik Indonesia yang berusaha mempercepat pelaksanaan dasar-dasar ekonomi nasional dengan menasionalisasikan cabang produksi yang penting bagi masyarakat dan yang menguasai hajat hidup orang banyak. Sebagai tindak lanjut dari program nasionalisasi perusahaan milik Belanda khususnya yang bergerak di bidang Pertanian dan Perkebunan, maka pada tanggal 28 Januari 1963 berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 1 Tahun 1963 juncto Peraturan pemerintah No. 2 Tahun 1963, status Perseroan menjadi Perusahaan Perkebunan Gula Negara dan dibentuk Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara (BPU – PPN) Gula dan Karung Goni untuk mengadakan kerjasama menyelenggarakan dan mengawasi

pekerjaan menguasai dan mengurus Perusahaan Perkebunan Gula Negara dan perusahaan Negara Karung Goni.

BPU – PPN dibubarkan pada tanggal 27 Maret 1968 melalui Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 1968 tentang Pembubaran Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara Gula dan Karung Goni, Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara Karet, Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara Aneka Tanaman dan Badan Pimpinan Umum Perusahaan Perkebunan Negara Tembakau. Hal ini dilakukan dalam rangka adanya usaha untuk menertibkan dan menyempurnakan dan penyederhanaan aparatur pemerintah pada umumnya perusahaan-perusahaan Negara khususnya yang diarahkan pada pelaksanaan dekontrol dan debirokratisasi.

Berdasarkan peraturan pemerintah No. 23 Tahun 1973 untuk pertimbangan efisiensi dan efektivitas usaha, Perusahaan Negara Perkebunan XXI dan Perusahaan Negara Perkebunan XXII mengalami pengalihan menjadi PT Perkebunan XXI-XXII (Persero) sesuai daftar keputusan Menteri Kehakiman tanggal 1 Februari 1974 No. YA-5 /28/9. Pada saat pengalihan status tersebut, PT Perkebunan XXI-XII (Persero) membawahi 12 Pabrik Gula dan 2 Rumah Sakit.

Dalam rangka peningkatan efisiensi dan efektivitas Badan Usaha Milik Negara di lingkungan Departemen Pertanian, berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 15 Tahun 1996 yang ditetapkan di Jakarta pada tanggal 14 Februari 1996, PT Perkebunan XIX (Persero) yang didirikan berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 13 Tahun 1990, PT Perkebunan XXI-XXII (Persero) yang didirikan berdasarkan

Peraturan Pemerintah No.23 Tahun 1973, dan PT Perkebunan XXVII yang didirikan berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 7 Tahun 1972, dilebur menjadi PT Perkebunan Nusantara X (Persero).

Berdasarkan peleburan tersebut didirikan suatu badan hukum Indonesia dalam bentuk perusahaan perseroan (Persero) terbatas, berkedudukan di Kotamadya Surabaya Propinsi Jawa Timur, dengan nama perusahaan Perseroan (Persero) PT Perkebunan Nusantara X atau disingkat PTPN X (Persero) berdasarkan Akta Pendirian Perusahaan Perseroan (Persero) Terbatas No. 43 tanggal 11 Maret 1996 dibuat dihadapan Harun Kamil, S.H., Notaris di Jakarta dan telah memperoleh pengesahan dari Menteri Kehakiman Republik Indonesia berdasarkan Surat Keputusan No. C2-8338.HT.01.01.TH.96 tanggal 8 Agustus 1996 dan didaftarkan dalam Daftar Perseroan No. 020/BH.13.01/Sept/1996 tanggal 18 September 1996, serta telah diumumkan dalam berita Negara Republik Indonesia No. 81 tanggal 8 Oktober 1996, Tambahan No. 8681 (Selanjutnya disebut "Akta Pendirian"). Berkaitan dengan sejarah PTPN X disebutkan oleh Pak Budi selaku Staff Perpajakan PTPN X sebagai berikut :

"PTPN X bergerak dibidang gula dan tembakau. Gula tersebut dihasilkan dari 11 pabrik gula yang terdapat di Jawa Timur yaitu dari tulungagung sampai dengan sidoarjo. Sedangkan tembakau ada 3 di jember 2 dan di Klaren 1. Jadi, di PTPN X ini, kalau dilihat dari kepemilikan lahan, mayoritas lahan yang HGU PTPN X, relatif sangat kecil yaitu dibawah 10% sisanya yang kurang lebih 90% lahan dimiliki oleh petani. Karena, mayoritas lahan yang digunakan PTPN X ini adalah seorang petani mau tidak mau kita harus bekerja sama dengan petani tebu rakyat. Petani tebu rakyat tersebut terdapat wadah yang menaungi mereka, yang bernama Asosiasi Petani Tebu Rakyat, dan juga Koperasi Petani Tebu Rakyat".

## 2. Lingkup Usaha

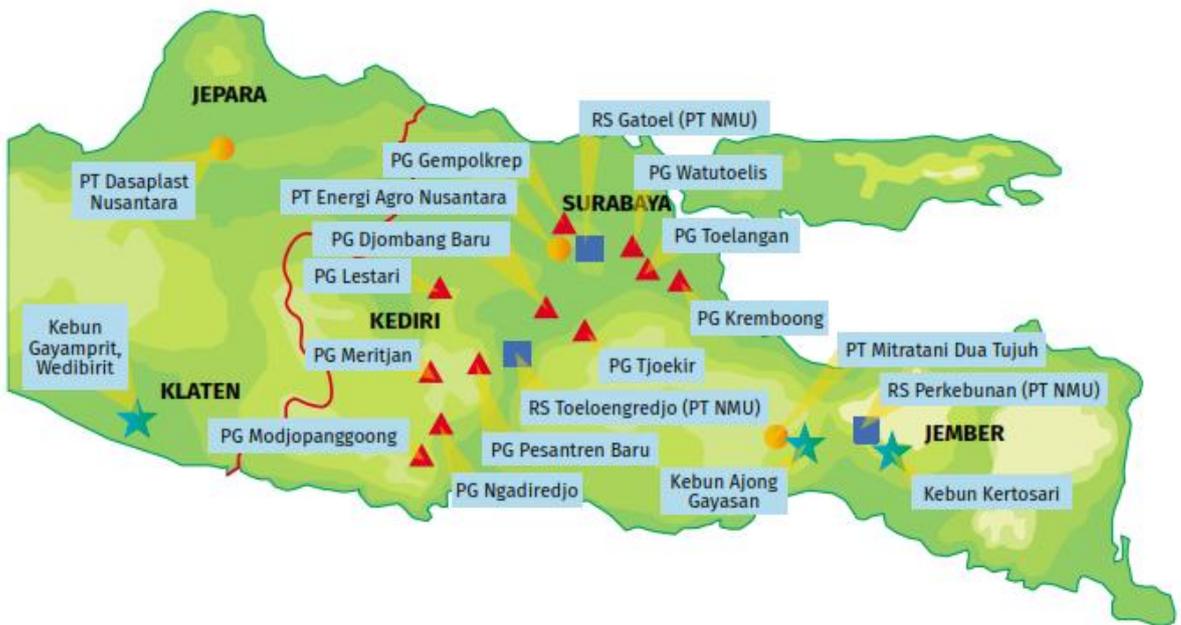
PT Perkebunan Nusantara X bergerak di bidang industri gula dan tembakau. Di dalam menjalankan operasional perusahaan dibidang industri gula dan tembakau, perusahaan melakukan penjualan melalui persaingan bebas dan terkoordinir. Disamping bisnis utama tersebut diatas, PTPN X memiliki anak perusahaan dalam industri karung plastik, rumah sakit serta industri bioetanol, PTPN X juga bekerjasama dengan mitra strategis pada industri Edamame dan Okra.

PT Perkebunan Nusantara X yang berkantor pusat (Kantor Direksi) di Jalan Jembatab Merah No. 3-11 Surabaya, mengusahakan 11 unit Pabrik Gula, 3 Unit Kebun Tembakau dan 4 anak perusahaan lain. Industri gula yang dipasarkan di dalam negeri melalui persaingan bebas dan terkoordinir (lelang dan negosiasi), sedangkan pembeli produk tetes adalah *end user* dan tender.

PTPN X memiliki 11 unti Pabrik Gula (PG) yang tersebar di wilayah Jawa Timur, yaitu :

- a. Pabrik Gula Watutoelis
- b. Pabrik Gula Toelangan
- c. Pabrik Gula Kremboong
- d. Pabrik Gula Gempolkrep
- e. Pabrik Gula Djombang Baru
- f. Pabrik Gula Tjoekir
- g. Pabrik Gula Lestari
- h. Pabrik Gula Meritjan

- i. Pabrik Gula Pesantren Baru
- j. Pabrik Gula Ngadirejo
- k. Pabrik Gula Modjopanggoong



Gambar 4.1 : Persebaran Pabrik Gula PTPN X

Sumber : Laporan Keuangan PTPN X, 2014

3. Visi dan Misi Perusahaan

a. Visi Perusahaan

Menjadi Perusahaan Agroindustri terkemuka yang berwawasan lingkungan.

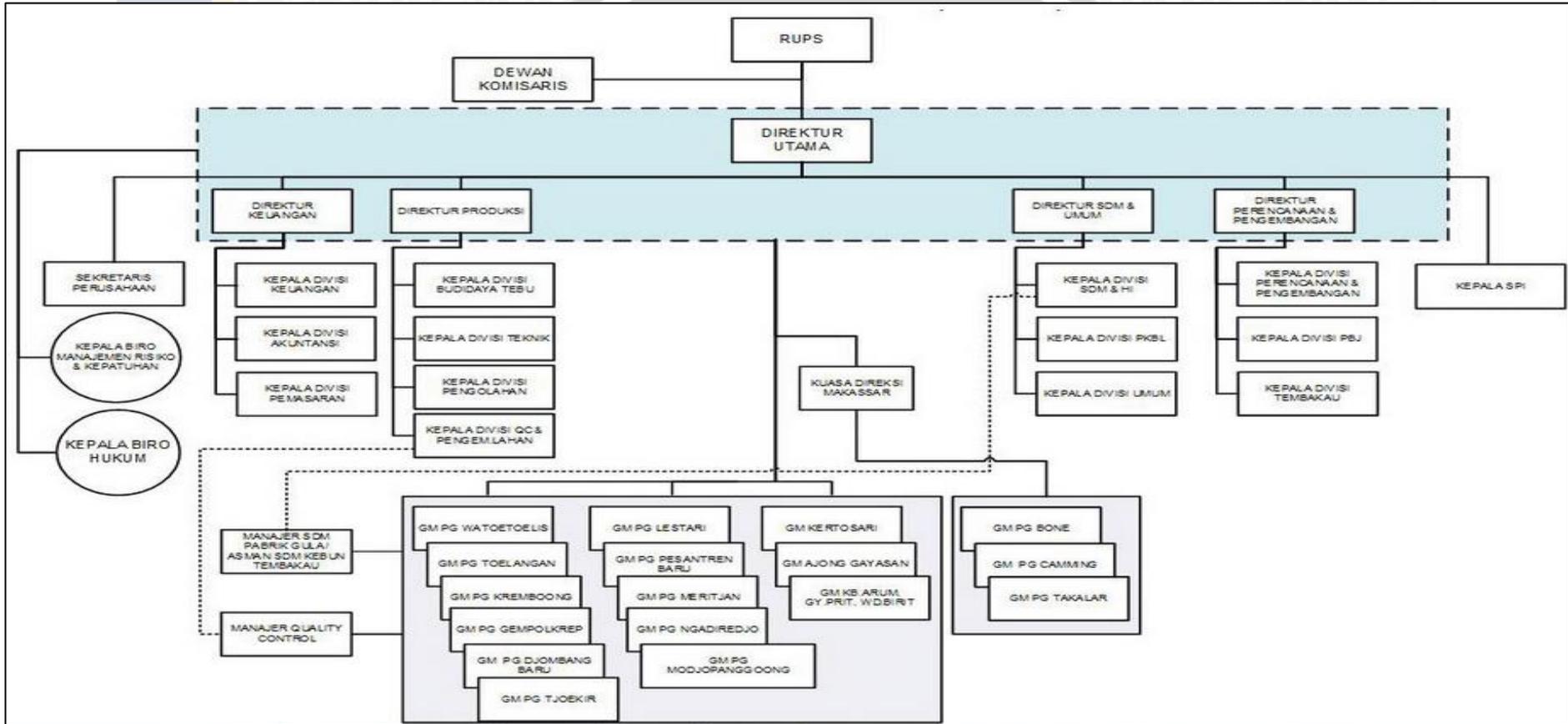
b. Misi Perusahaan



- (1) Berkomitmen menghasilkan produk berbasis bahan baku tebu dan tembakau berdaya saing tinggi di pasar domestik dan internasional, yang berwawasan lingkungan.
- (2) Berkomitmen menjaga pertumbuhan dan kelangsungan usaha melalui optimalisasi dan efisiensi disegala bidang.
- (3) Mendedikasikan diri untuk selalu meningkatkan nilai-nilai perusahaan bagi kepuasan pemangku kepentingan melalui kepemimpinan, inovasi, dan kerjasama tim serta organisasi yang profesional.



4. Struktur Organisasi



Gambar 4.2 : Bagan Struktur Organisasi PTPN X

Sumber : Laporan Keuangan PTPN X, 2014

## 5. Pola Kemitraan PTPN X dengan Petani Tebu

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 44 Tahun 1997 dalam pasal 1 menyebutkan bahwa kemitraan merupakan kerjasama usaha antara usaha kecil dengan usaha menengah dan atau dengan usaha besar disertai pembinaan dan pengembangan oleh usaha menengah dan atau usaha besar dengan memperhatikan prinsip saling memerlukan, saling memperkuat dan saling menguntungkan.

Menurut Rahma Bayu (2012) bentuk Kemitraan yang dilakukan oleh petani dan pabrik gula diantaranya :

### a. Tebu Rakyat Mandiri

Pada bentuk kerjasama TRM, tebu dikembangkan oleh petani secara swadaya melalui modal sendiri dengan bimbingan teknis dan pengolahan hasilnya oleh pabrik gula yang menjadi perusahaan mitra. Atas tebu tersebut, petani dapat menjual tebu kepada pabrik gula dengan sistem pembelian tebu (TRM SPT) atau mengigilingkan tebu tersebut kepada pabrik gula dengan sistem bagi hasil (TRM Bagi Hasil).

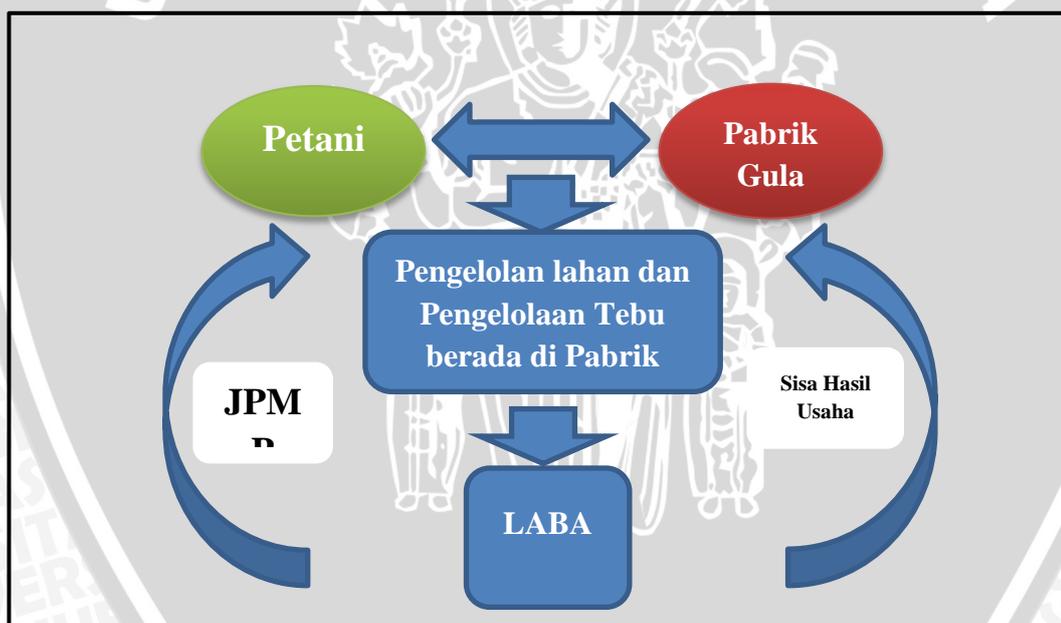
### b. Tebu Rakyat Murni

Pada bentuk kerjasama murni, tebu dikembangkan oleh petani dengan memanfaatkan fasilitas kredit dari pemerintah melalui bank. Dalam hal ini, pabrik gula akan berperan sebagai avalis (pinjaman dana) atas program kredit yang diberikan pemerintah melalui bank.

### c. Kemitraan Kerja sama Usaha (KSU)

Pada bentuk kerjasama kemitraan KSU, petani menyerahkan pengelolaan lahan sampai dengan pengolahan tebu kepada pabrik gula. Penyerahan

tersebut dilakukan atas dasar kesepakatan bersama yang saling menguntungkan dengan memperoleh jaminan penghasilan tertentu melalui pemanfaatan kredit program atau kredit lainnya. Petani akan mendapatkan bagian tertentu dijamin oleh pabrik gula mendapatkan JPMP secara *cash*. Apabila bagian tertentu tersebut lebih kecil dari JPMP maka petani mendapatkan senilai JPMP, tetapi apabila bagian tertentu lebih besar dari JPMP maka petani mendapat sisa hasil usaha setelah tebu digiling menjadi gula pasir. Bentuk kerjasama KSU dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 4.3 : Bentuk Kerjasama KSU

Sumber : Data Diolah, 2016

Gambar di atas menjelaskan tentang bentuk kerja sama antara petani dan pabrik gula yang dikenal dengan Kemitraan Kerja Sama Usaha (KSU), seperti yang terlihat dalam gambar bahwa pengelolaan lahan dan pengelolaan tebu berada di

pihak pabrik gula, sedangkan petani bertanggungjawab terhadap proses penanaman sampai panen tebu. Kemudian atas hasil panen dan pengolahan tebu tersebut diperoleh laba yang dibagi kedua belah pihak melalui Jaminan Pendapatan Minimal Petani (JPMP) untuk petani tebu, sedangkan pabrik gula mendapatkan Sisa Hasil Usaha (SHU).

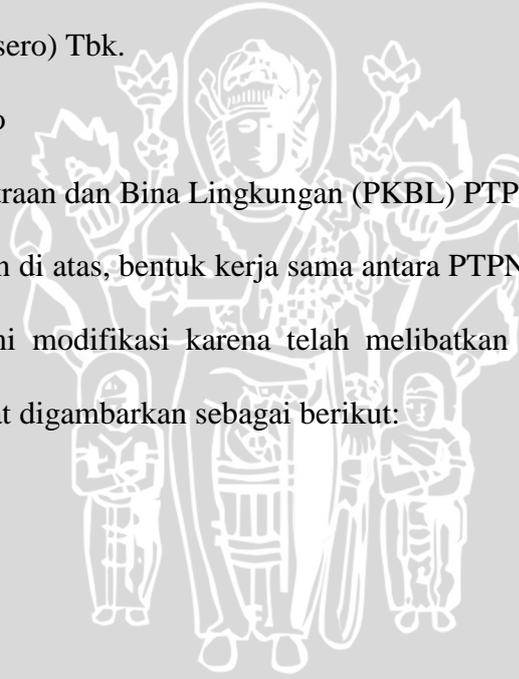
Berdasarkan Laporan Keuangan PTPN X tahun 2014, hubungan kerjasama antara perseroan dan petani dilakukan sejak dari penyediaan lahan sampai dengan pemasaran hasil gula merupakan asas kemitraan, sehingga penggilingan tebu petani oleh perseroan bukan jasa yang berdiri sendiri seperti halnya jasa penggilingan padi. Pola kerjasama antara PTPN X dengan Petani Tebu Rakyat (PTR) adalah bagi hasil dimana petani menanam tebu di lahan sendiri dan Perseroan menyediakan sarana dan prasarana yang dibiayai dari pinjaman bank dan Program Kemitraan dan Bina Lingkungan. Hasil tebu PTR digiling di pabrik gula berdasarkan sistem bagi hasil sesuai dengan tingkat Pencatatan transaksi pinjaman / pelunasan kepada / oleh PTR untuk keperluan pelaksanaan tanaman tebu dalam rangka ketahanan pangan dari pemberi dana (bank) yang dilakukan melalui Perseroan dicatat sebagai Piutang PTR pada akun Piutang Petani PTR. Sedangkan transaksi penerimaan/ pembayaran dana dari/ke pemberi dana untuk keperluan pinjaman PTR disajikan sebagai Paket Kredit Modal Kerja pada akun utang KKPE.

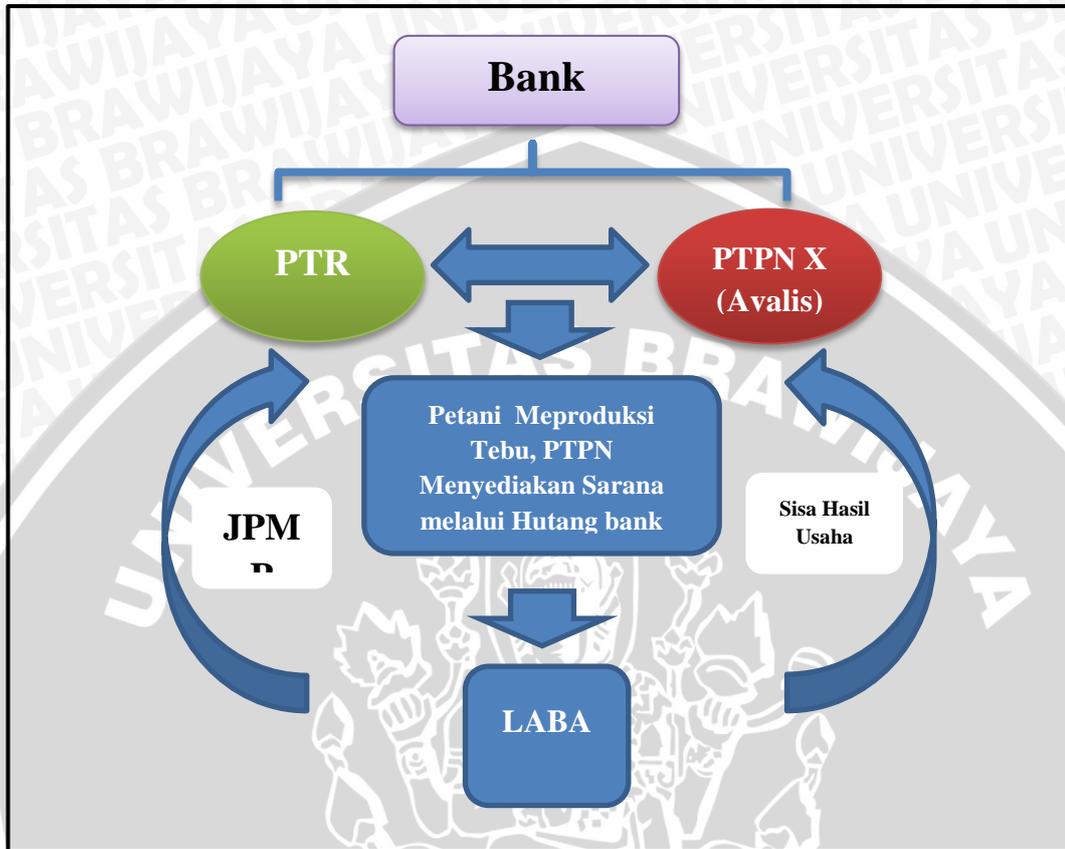
Dalam rangka pelaksanaan program Kredit Ketahanan Pangan dan Energi (KKPE) tebu rakyat dengan pola kemitraan musim tanam 2012/2013 dan 2013/2014, PT Perkebunan Nusantara X melalui Pabrik Gula di kawasan masing

masing mengadakan kerjasama dengan beberapa bank sebagai pelaksana dalam pemberian kredit kepada Koperasi Tebu Rakyat, Asosiasi Petani Tebu Rakyat, Kelompok Tani Tebu Rakyat dan Kelompok Tani, sementara perusahaan bertindak sebagai penjamin (avalis). Perjanjian tersebut dilakukan di masing - masing Pabrik Gula dengan pihak bank :

- a. Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk.
- b. Bank Bukopin Cabang Surabaya
- c. Bank Mandiri (Persero) Tbk.
- d. Bank BRI (Persero) Tbk.
- e. Bank BRI Agro
- f. Program Kemitraan dan Bina Lingkungan (PKBL) PTPN X.

Berdasarkan penjelasan di atas, bentuk kerja sama antara PTPN X dan petani pada tahun 2014 mengalami modifikasi karena telah melibatkan pihak ketiga yaitu bank, hal tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:





Gambar 4.4 : Bentuk Kerjasama PTPN X dan Petani

Sumber : Data diolah, 2016

Gambar diatas menjelaskan bahwa fungsi PTPN X tidak lagi sebagai pengelola lahan dan pengelola tebu saja, akan tetapi juga sebagai avalis atau penjamin untuk pembiayaan yang diperlukan petani selama proses produksi. Kemudian untuk hasil atas bentuk kerjasama ini juga akan dibagi untuk kedua belah pihak untuk petani mendapatkan JPMP sedangkan PTPN mendapatkan sisa hasil usaha.

Lebih lanjut di dalam wawancara penulis dengan salah satu karyawan PTPN X, bentuk kerja sama antara PTPN X dan Petani tebu adalah bentuk KSU, seperti

yang telah dijelaskan dalam laporan keuangan, berikut ini adalah penjelasan Pak Budi berkaitan dengan bentuk kerjasama tersebut:

“Secara umum PTPN X berupaya membangun kemitraan dengan petani dalam rangka untuk menjamin pemasukan bahan baku tebu. Pola kerja sama dengan petani tersebut dilakukan secara bagi hasil. Bagi hasil disini dapat diartikan bahwa petani dan pabrik gula dari proses pratanam seperti proses pemilihan lahan kemudian persiapan lahan untuk ditanami dan lain sebagainya itu kita bekerja sama dengan mereka. Sampai dengan tanam, perawatan tanaman sampai dengan tebang angkut ketika panen, maupun penggilingan tebu di pabrik gula sampai dengan pemasaran produk gula milik petani tersebut kita terlibat didalamnya. Contohnya pabrik gula menyediakan kredit artinya dana diterima dari bank lalu disalurkan ke pabrik gula kemudian pabrik gula bekerja sama dengan APTR, KPTR, dan meneruskan kepada petani-petani yang menjadi anggotanya. Penjamin hutang dari bank itu adalah pabrik gula. Avalis dalam artian apabila petani yang notabennya yang meminjam dana itu mereka one prestasi atau gagal panen karna suatu hal, PTPN X berkewajiban mengembalikan dana pinjaman tersebut ke bank. Bentuk kemitraan yang lain misalkan setiap beberapa periode entah 1 minggu-2 minggu atau 1 bulan sekali, pabrik gula itu melaksanakan forum kemitraan, forum temu kemitraan dengan petani itu dilakukan secara rutin secara bergilir disetiap wilayah. Dalam rangka pembinaan petani disitu dilakukan penyuluhan terkait dengan pola tanam, isu-isu terkini mengenai bibit, mengenai produksi di Pabrik Gula atau mengenai kondisi pabrik gula sendiri. Murni BPHG (Badan Pengembangan Hasil Gula), forum tersebut murni dibiayai oleh kita. Itu adalah contoh lain bentuk kemitraan”.

#### 6. Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Giling Tebu

Pajak Pertambahan Nilai atas jasa giling tebu tidak secara spesifik disebutkan dalam Undang-Undang PPN Nomor 42 tahun 2009. Akan tetapi, karena atas jasa giling tersebut tidak termasuk dalam kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN sebagaimana diatur dalam UU PPN & PPnBM pasal 4A ayat (3), pasal 16 B UU PPN & PPnBM, PP No. 144 Tahun 2000, PP No.38 Tahun 2003 dan PP No. 31 Tahun 2007 maka atas jasa giling tebu secara otomatis dikenakan PPN.

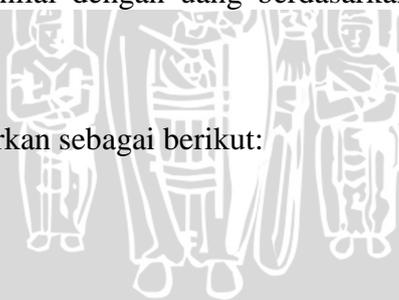
Pernyataan di atas didukung oleh Gunandi (2011, h.17) pada prinsipnya semua jasa merupakan JKP yang berarti atas semua jasa yang dikenakan PPN, kecuali ketentuan lain oleh UU PPN. Artinya selama suatu barang dan/ jasa termasuk dalam kategori JKP sehingga terutang PPN.

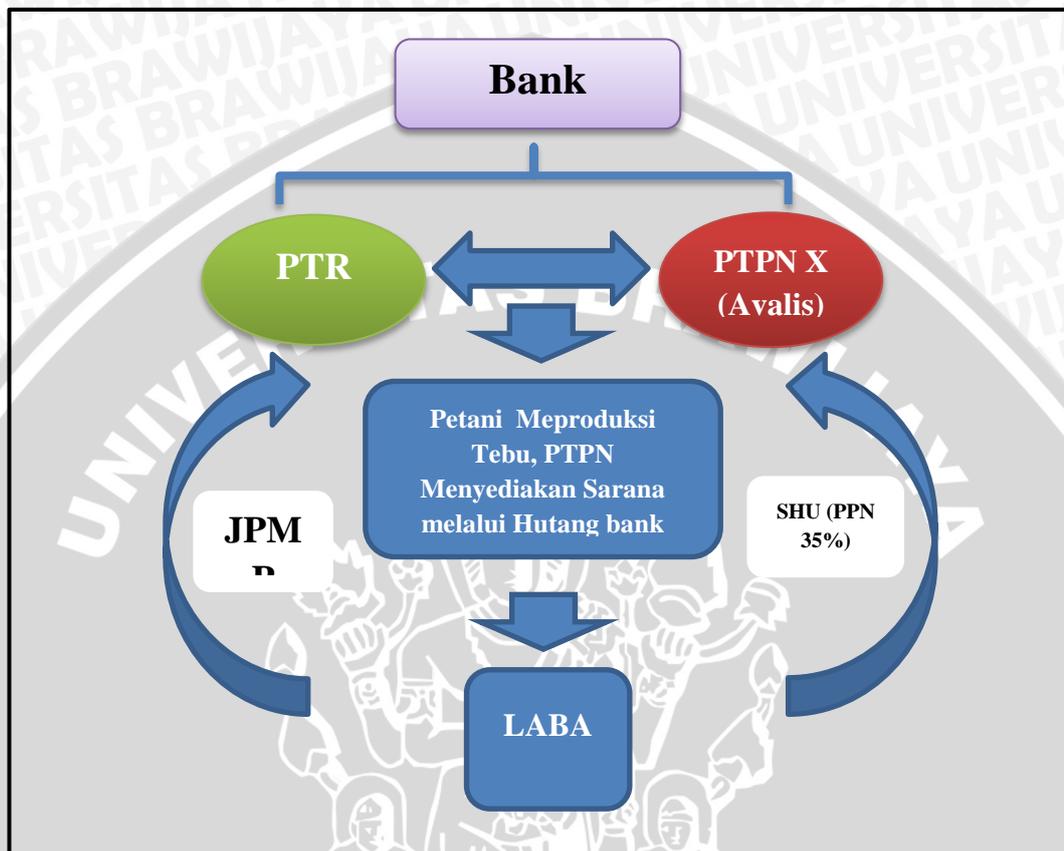
Kemudian atas kondisi tersebut keluar SE Dirjen Pajak Nomor: 23/PJ.51/2000.

Berdasarkan peraturan tersebut, atas 35% gula pasir bagian Perusahaan Gula yang diterima dari penggilingan tebu dengan sistem bagi hasil :

- a. 35% gula pasir bagian Perusahaan Gula merupakan imbalan atas penyerahan jasa giling, sehingga terutang Pajak Pertambahan Nilai.
- b. Dalam 35% gula pasir bagian Perusahaan Gula tersebut termasuk PPN sebesar 10%, sehingga besarnya PPN yang harus disetor oleh Perusahaan Gula adalah  $\frac{10}{110}$  dari nilai imbalan yang diterima.
- c. Imbalan tersebut dinilai dengan uang berdasarkan harga provenue gula pasir petani.

Hal tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:





Gambar 4.5 : Bentuk Kerjasama PTPN X dan Petani

Sumber : Data diolah, 2016

Seperti dengan penjelasan sebelumnya, bahwa dalam skema kerjasama KSU petani bertanggungjawab untuk proses produksi tebu, sedangkan PTPN X bertanggungjawab menjadi avalis atau penjamin dalam proses pembiayaan sarana dan prasarana petani selama proses produksi. Kemudian sesuai dengan SE Dirjen Pajak Nomor: 23/PJ.51/2000, SHU untuk PTPN X dikenakan PPN 35%. Hal ini yang akhirnya menjadi perdebatan jasa yang telah diberikan oleh PTPN X dikenakan PPN sebesar 35%.

## B. Pembahasan

### 1. Sistem Bagi Hasil Ditinjau Dari Konsep *Taxable Supply*

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa Pola kerjasama antara PTPN X dengan Petani Tebu Rakyat (PTR) adalah bagi hasil dimana petani menanam tebu di lahan sendiri dan Perseroan menyediakan sarana dan prasarana yang dibiayai dari pinjaman bank dan Program Kemitraan dan Bina Lingkungan. Hasil tebu PTR digiling di pabrik gula berdasarkan sistem bagi hasil sesuai dengan tingkat Pencatatan transaksi pinjaman / pelunasan kepada / oleh PTR untuk keperluan pelaksanaan tanaman tebu dalam rangka ketahanan pangan dari pemberi dana (bank) yang dilakukan melalui Perseroan dicatat sebagai Piutang PTR pada akun Piutang Petani PTR. Sedangkan transaksi penerimaan/ pembayaran dana dari/ke pemberi dana untuk keperluan pinjaman PTR disajikan sebagai Paket Kredit Modal Kerja pada akun utang KKPE.

Dalam rangka pelaksanaan program Kredit Ketahanan Pangan dan Energi (KKPE) tebu rakyat dengan pola kemitraan musim tanam 2012/2013 dan 2013/2014, PT Perkebunan Nusantara X melalui Pabrik Gula di kawasan masing masing mengadakan kerjasama dengan beberapa bank sebagai pelaksana dalam pemberian kredit kepada Koperasi Tebu Rakyat, Asosiasi Petani Tebu Rakyat, Kelompok Tani Tebu Rakyat dan Kelompok Tani, sementara perusahaan bertindak sebagai penjamin (avalis). Perjanjian tersebut dilakukan di masing - masing Pabrik Gula dengan pihak bank :

- a. Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk.
- b. Bank Bukopin Cabang Surabaya

- c. Bank Mandiri (Persero) Tbk.
- d. Bank BRI (Persero) Tbk.
- e. Bank BRI Agro
- f. Program Kemitraan dan Bina Lingkungan (PKBL) PTPN X.

Sehubungan dengan bentuk kemitraan di atas PTPN X memberikan catatan dalam laporan keuangan terkait dengan jasa giling sistem bagi hasil sebagai berikut :

- a. Hubungan kerjasama antara perseroan dan petani dilakukan sejak dari penyediaan lahan sampai dengan pemasaran hasil (gula) merupakan azas kemitraan (SK Mentan No. 08/SK/Mentan/Bimas/X/1997). Sehingga penggilingan tebu petani oleh perseroan bukan jasa yang berdiri sendiri seperti halnya jasa penggilingan padi.
- b. Bagi hasil yang diterima Petani bukan merupakan upah giling melainkan pembagian hasil kerjasama usaha.
- c. Surat Edaran dari Direktorat Jenderal Pajak mengenai pengenaan PPN Jasa Giling untuk tahun-tahun tersebut sudah tidak diterbitkan lagi.
- d. Sejak tahun 2001, terdapat kesepakatan antar seluruh PTPN Gula untuk tidak membukukan kewajiban PPN Jasa Giling dalam Laporan Keuangan, karena tidak dapat diterima.
- e. Proses persidangan perkara PPN Jasa Giling antara PT Rajawali Nusantara Indonesia (RNI) dengan Badan Peradilan Pajak yang telah memenangkan PT RNI atas perkara tersebut, demikian juga yang terjadi terhadap PTPN XI (Persero) dalam kasus yang sama di tahun 2006.

Keadaan ini dijadikan yurisprudensi bagi PTPN Gula dalam permasalahan PPN Jasa Giling, karena peninjauan kembali dari pihak Direktorat Jenderal Pajak telah ditolak oleh Mahkamah Agung.

Pada pernyataan tersebut PTPN X menolak adanya PPN atas jasa giling tebu karena tidak sesuai dengan konsep JKP dalam Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai.

Akan tetapi, dalam Laporan keuangan tersebut PTPN X tetap membukukan utang pajak atas jasa giling tebu karena utang tersebut untuk tahun pajak 2001. PPN Jasa giling yang tercatat di utang Perseroan adalah hasil pemeriksaan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan tahun 2001 atas PPN Jasa Giling tahun 1999 dan 2000 sesuai dengan hasil pemeriksaan yang diterbitkan dalam laporan nomor LAP.02.02.04-095/PW.13.6.2000 tanggal 31 Mei 2011. Rincian atas utang tersebut adalah sebagai berikut :

**Tabel 4.1: Utang Pajak PTPN X**

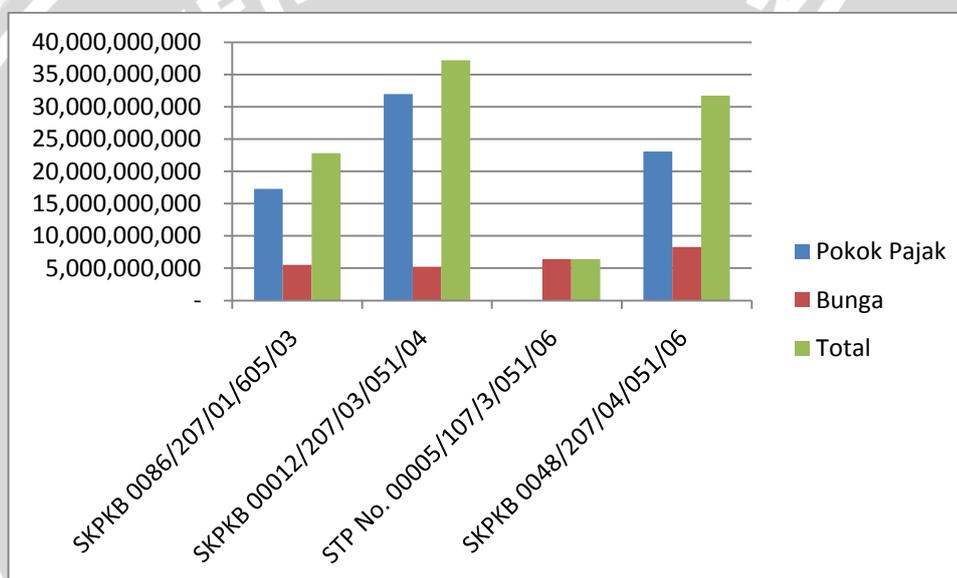
<b>Dasar Hukum</b>	<b>Pokok Pajak (Rp)</b>	<b>Bunga (Rp)</b>	<b>Total (Rp)</b>
Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar Nomor 0086/207/01/605/03 tanggal 7 Mei 2003 atas PPN Jasa Giling untuk tahun buku 1 Januari sampai dengan 31 Desember 2001	17.301.713.000	5.536.548.000	22.838.261.000

<b>Dasar Hukum</b>	<b>Pokok Pajak (Rp)</b>	<b>Bunga (Rp)</b>	<b>Total (Rp)</b>
Surat Keputusan pajak kurang bayar nomor 00012/207/03/051/04 tanggal 22 September 2004 atas PPN jasa giling untuk tahun 1 januari sampai 31 Desember 2003	31.975.858.000	5.239.837.000	37.215.695.000
Surat Tagihan Pajak Nomor 00005/107/3/051/06 tanggal 15 Februari 2006 atas denda administrasi pasal 14(4) KUP untuk tahun buku 1 januari sampai dengan 31 Desember 2003	-	6.393.528.000	6.393.528.000
Surat Keputusan Pajak Kurang Bayar Nomor 0048/207/04/051/06 tanggal 15 juni 2006 atas PPN jasa giling untuk tahun buku 1 januari sampai	23.068.741.000	8.304.747.000	31.737.488.000

Dasar Hukum	Pokok Pajak (Rp)	Bunga (Rp)	Total (Rp)
dengan 31 Desember 2004.			
<b>Jumlah</b>	<b>72.346.312.000</b>	<b>25.474.660.000</b>	<b>98.184.972.000</b>

Sumber: Laporan Keuangan PTPN X, 2014

Rincian utang tersebut juga dapat dilihat dalam grafik sebagai berikut:



Gambar 4.6: Bagan Utang Pajak PTPN X

Sumber: Data Diolah, 2016

PTPN X hanya membukukan untuk PPN atas jasa giling selama tahun 2011 beserta dengan bunga dan SKP lanjutannya karena sejak tahun 2001, terdapat kesepakatan antar seluruh PTPN Gula untuk tidak membukukan kewajiban PPN Jasa Giling dalam Laporan Keuangan, karena tidak dapat diterima.

Sedangkan apa yang telah dijelaskan PTPN X tidak sesuai dengan konsep JKP di dalam kebijakan PPN karena belum ada peraturan yang mengatakan jasa giling

tebu tidak kena PPN. Pajak Pertambahan Nilai atas jasa giling tebu tidak secara spesifik disebutkan dalam Undang-Undang PPN Nomor 42 tahun 2009. Akan tetapi, karena atas jasa giling tersebut tidak termasuk dalam kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN sebagaimana diatur dalam UU PPN & PPnBM pasal 4A ayat (3), pasal 16 B UU PPN & PPnBM, PP No. 144 Tahun 2000, PP No.38 Tahun 2003 dan PP No. 31 Tahun 2007 maka atas jasa giling tebu secara otomatis dikenakan PPN.

Pernyataan di atas didukung oleh Gunandi (2011, h.17) pada prinsipnya semua jasa merupakan JKP yang berarti atas semua jasa yang dikenakan PPN, kecuali ketentuan lain oleh UU PPN. Artinya selama suatu barang dan/ jasa termasuk dalam kategori JKP sehingga terutang PPN. Berikut adalah *historical* peraturan tentang PPN atas jasa giling :

**Tabel 4.2: Peraturan PPN atas Jasa Giling**

Rezim UU PPN & PPnBM	Objek Pajak	PPN	Pihak yang memungut PPN	
			Jasa Giling	Gula
UU No. 8 Tahun 1983	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jasa Giling</li> <li>Gula</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Termasuk dalam bagi hasil 35 % (jasa giling)</li> <li>10% dari harga jual gula (SE-22/PJ.3/1985)</li> </ul>	Pabrik Gula	Bulog
UU No. 11	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Termasuk</li> </ul>	Pabrik Gula	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bulog</li> </ul>

Rezim UU PPN & PPnBM	Objek Pajak	PPN	Pihak yang memungut PPN	
			Jasa Giling	Gula
Tahun 1994	Giling • Gula	dalam bagi hasil 35 % (jasa giling) • 10% dari harga jual gula. (SE- 29/PJ.51/1998, SE- 10/PJ.51/2000)		• Pabrik gula (1998)
UU No. 18 Tahun 2000	• Jasa Giling • Gula	• Termasuk dalam bagi hasil 35 % (jasa giling) • 10% dari harga jual gula. (SE- 23/PJ/2000)	Pabrik Gula	Pabrik Gula
UU No. 42 Tahun 2009	• Jasa Giling • Gula	• Termasuk dalam bagi hasil 35 % (jasa giling) • 10% dari harga jual gula.	Pabrik Gula	Pabrik Gula

Rezim UU PPN & PPnBM	Objek Pajak	PPN	Pihak yang memungut PPN	
			Jasa Giling	Gula
		(SE- 23/PJ/2000)		

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan tabel 4.2 bahwa dalam industri gula terdapat dua objek PPN, yaitu penyerahan BKP berupa gula dan penyerahan JKP berupa jasa giling tebu. Khusus untuk jasa giling tebu tidak ada ketentuan khusus yang mengatur tentang objek tersebut. Sehingga sesuai dengan peraturan yang ada bahwa jasa giling tebu dikenakan PPN. Selain itu, tidak ada peraturan baik PP maupun PMK yang mengatur tentang perlakuan jasa giling tebu ini. Pada akhirnya terdapat perbedaan pendapat antara otoritas pajak dengan pihak industri gula termasuk PTPN X. Pihak otoritas pajak menyatakan bahwa tidak ada alasan untuk membebaskan PPN atas jasa giling tebu, sedangkan dalam laporan keuangan PTPN X dinyatakan bahwa jasa giling tebu tidak dikenakan PPN karena beda dengan konsep penyerahan jasa berdasarkan ketentuan PPN yang ada selama ini. Ketidaksamaan persepsi antara otoritas pajak dan pihak industri ini memberikan beberapa efek antara lain banyak dari pabrik gula termasuk PTPN X yang mengajukan keberatan atas PPN jasa giling tebu tersebut. Oleh karena itu berikut merupakan penegasan atas PPN jasa giling tebu :

**Tabel 4.3 Peraturan tentang PPN atas Jasa Giling Tebu**

Surat Dirjen Pajak	Permasalahan	Tanggapan DJP
S-232/P.53/2001	Permohonan Pembebasan PPN jasa giling tebu atas bagi hasil yang diterima oleh pabrik gula	Tidak ada dasar hukum untuk membebaskan PPN jasa giling tebu karena jasa giling tebu tidak termasuk pengecualian PPN.
S-631/PJ.53/2001	Permohonan peninjauan kembali atas SE-23/PJ.51/2000 sehingga bagi hasil pabrik gula sebesar 35% tidak dipungut PPN.	Tidak ada dasar hukum untuk membebaskan PPN jasa giling tebu karena jasa giling tebu tidak termasuk pengecualian PPN.
S-858/P.53/2003	Pengenaan PPN jasa giling tebu atas bagi hasil pabrik gula sebesar 35% berdampak negatif pada kinerja PTPN XI karena menyebabkan kerugian material.	Bagi hasil pabrik gula sebesar 35% telah termasuk PPN jasa giling tebu sehingga beban sepenuhnya berada di petani.
S-1079/P.53/2003	Pengenaan PPN atas jasa giling tebu akan	Bagi hasil pabrik gula sebesar 35% telah

	membebani keuangan perusahaan.	termasuk PPN jasa giling tebu sehingga beban sepenuhnya berada di petani.
S-443/P.53/2004	Permohonan penegasan kembali tentang berlaku atau tidaknya SE-23/P.51/2000 tentang penyerahan gula pasir musim giling tahun 2000	Oleh karena jasa giling tidak termasuk jasa yang dikenakan pajak maka atas jasa giling untuk musim giling tahun 2001 dan seterusnya terutang PPN

Sumber : Data diolah, 2016

Berdasarkan tabel 4.3, secara umum terdapat adanya keberatan yang dialami oleh pelaku industri gula terkait dengan PPN yang dikenakan atas jasa giling tebu, padahal menurut otoritas pajak bahwa pengenaan ini dibebankan pada petani. Terakhir, terdapat keputusan atas sengketa jasa giling tebu yang bentuk kemitraanya sama dengan PTPN X. Dalam putusan banding Nomor Put-59735/PP/M.VIB/16/2015, majelis hakim memutuskan atas jasa giling tebu terkena PPN dengan dalil sebagai berikut :

*“bahwa sesuai dengan Pasal 79 ayat (1) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak diatur: “Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, putusan Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 78 diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak”;*

*“bahwa karena salah satu Hakim berpendapat lain, maka putusan diambil berdasarkan suara terbanyak, dengan demikian pendapat berdasarkan suara*

*terbanyak Majelis Hakim adalah berketetapan koreksi Terbanding sudah benar sehingga tetap dipertahankan dan karenanya menolak banding Pemohon Banding.”*

Keputusan yang mendasari dikenakan PPN atas jasa giling tebu berdasarkan sudut pandang yuridis bukan dari sudut pandang *taxable supply*. Taxable supply mencoba membuktikan bahwa atas jasa giling tebu telah terjadi penyerahan jasa oleh karena itu wajar dikenakan PPN. Hakim Naseri SE, Msi dalam Put-59735/PP/M.VIB/16/2015 menyatakan bahwa Perjanjian kemitraan pola TR KSU seperti yang telah dijalankan PTPN X dengan pabrik gula tidak dikenakan PPN karena alasan sebagai berikut :

- a. Petani tidak mengelola sendiri lahannya akan tetapi menyerahkannya kepada Perusahaan;
- b. Pengelolaan lahan dan tanaman tebu dilakukan secara bersama oleh Petani dengan Perusahaan;
- c. Perusahaan berkewajiban menyediakan bibit tebu, dalam hal biaya pembuatan bibit lebih besar dari kredit sesuai standar harga bibit yang ditetapkan pemerintah maka selisihnya ditanggung oleh Perusahaan.
- d. Dalam hal atau hasil produksi tidak mencapai target atau tidak mencukupi untuk melunasi kredit, petani tetap mendapatkan penghasilan sebesar jaminan pendapatan minimal petani (JPMP) yang merupakan tanggungan/beban Perusahaan;
- e. Hubungan kerjasama TR KSU tersebut sejak dari perencanaan produksi, penyediaan lahan penanaman, penggilingan sampai dengan pemasaran, Petani dan Perusahaan mempunyai fungsi dan kewajiban masing-masing;

- f. Penggilingan tebu merupakan tugas dan kewajiban Perusahaan;
- g. Besarnya persentase pembagian hasil kerjasama (TR KSU) tersebut adalah sesuai ketentuan yang diatur pemerintah, sehingga tentunya juga sudah mempertimbangkan besarnya kredit yang harus dibayar oleh petani.

Pernyataan tersebut menyimpulkan bahwa tidak ada penyerahan jasa yang dilakukan oleh perusahaan kepada petani. Artinya, tidak ada unsur *taxable supply* dalam jasa penggilingan tebu antara pabrik gula dengan petani.

Selain itu, berdasarkan penjelasan dari PTPN X bahwa:

“Disini petani secara rumusan umum tarolah 66% pabrik gula 34%. terdapat aturan di Dirjen Pajak dalam undnag-undang yaitu SE- tahun 99 dicabut lalu diganti tahun 2000 SE 23/BJ/51 tahun 2000. Disebutkan bahwa tebu yang masuk dan digiling oleh pabrik gula terutang jasa PPN, atas penyerahan tebu x milik petani yang kemudian digiling oleh pabrik gula atas bagian gula yang terima oleh PPN tersebut terutang jasa PPN. Tetapi menurut kami itu kurang pas karena kami dari proses awal sampai akhir turut berperan serta, petani yang menyetor tebu ke kami adalah notabennya adalah tebu yang dimiliki oleh bersama. Jadi menurut kami tebu yang datang milik petani yang digiling di pabrik gula itu bukan katagori penyerahan, menurut kami. Tapi menurut orang pajak beda, mereka melihat tebu itu milik petani. Tetapi kami bertahan karna kami turut serta dari awal sampai akhir”.

## **2. Evaluasi penerapan efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas (*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*) dalam kebijakan PPN jasa giling tebu**

Menurut Dunn (2000) evaluasi kebijakan PPN atas jasa giling tebu dilakukan berdasarkan beberapa kriteria yaitu efektifitas (*effectivity*), efisiensi (*efficiency*), kecukupan (*adequacy*), netralitas (*neutrality*), responsivitas

(*responsiveness*) dan ketepatan (*appropriateness*). Oleh karena evaluasi dilakukan atas kebijakan PPN yang bersifat netral maka kriteria keadilan (*equality*) Dunn tidak digunakan dan diganti dengan kriteria netralitas (*neutrality*).

Efektivitas merupakan kriteria yang pertama, William N. Dunn dalam bukunya yang berjudul *Pengantar Analisis Kebijakan Publik: Edisi Kedua*, menyatakan bahwa:

“Efektivitas (*effectiveness*) berkenaan dengan apakah suatu alternatif mencapai hasil (akibat) yang diharapkan, atau mencapai tujuan dari diadakannya tindakan. Yang secara dekat berhubungan dengan rasionalitas teknis, selalu diukur dari unit produk atau layanan atau nilai moneternya” (Dunn, 2003:429).

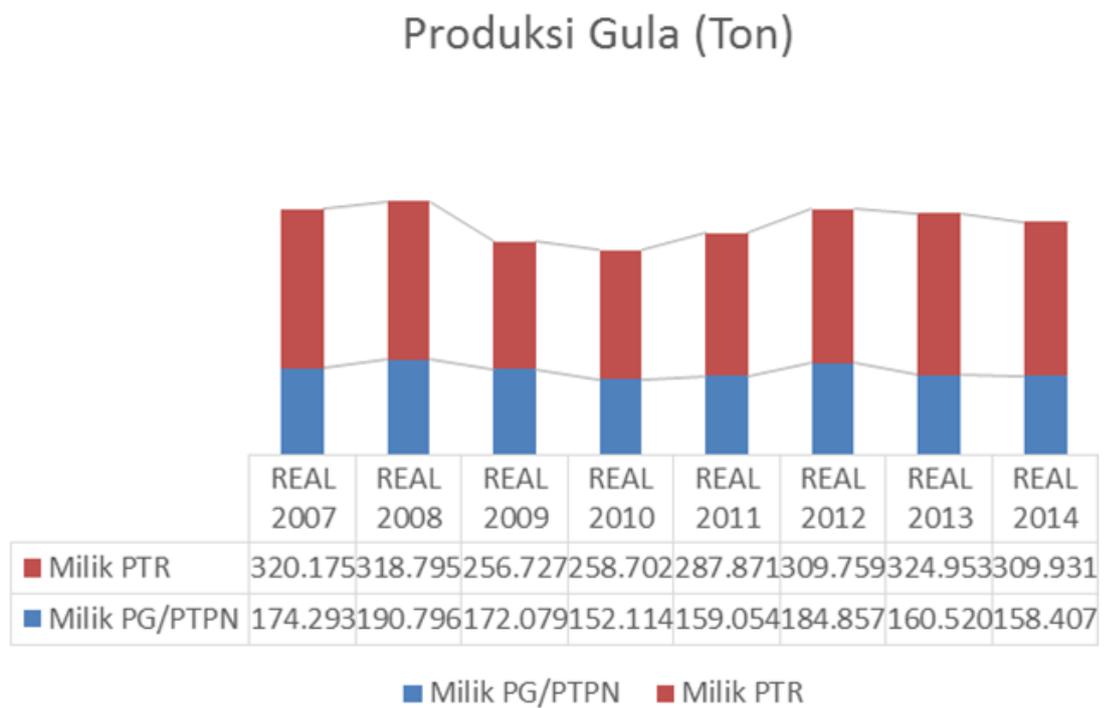
Ditinjau dari segi pengertian efektivitas usaha tersebut, maka dapat diartikan bahwa efektivitas adalah sejauhmana dapat mencapai tujuan pada waktu yang tepat. Dalam konteks perpajakan tujuan dari pumungutan pajak salah satunya adalah tujuan *budgetair*, yaitu pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara. Dalam rangka meningkatkan pendapatan negara, pemerintah dalam hal ini otoritas pajak berusaha menggali potensi-potensi pajak yang ada termasuk jasa giling tebu. Pajak atas jasa giling tebu merupakan salah satu upaya untuk meningkatkan penerimaan negara khususnya sektor industri gula.

Berkaitan dengan hal tersebut dari pihak otoritas pajak memberikan pendapat yang juga belum tegas, hal ini telah disampaikan oleh Bapak Theofilus Sigit KPP Wajib Pajak Besar 3 dalam wawancara dengan penulis sebagai berikut:

“Mengenai sudut pandang KPP terhadap bagi hasil berdasarkan teori 1 menurut william, kami tidak tahu secara detail. Kami harus melakukan audit terhadap pabrik gula terlebih dahulu untuk mengetahui bentuk kerjasama antara pabrik gula dan petani sehingga kami bisa tahu proses kemitraannya, bisa dikenakan PPN atas jasa giling atau tidak”.

Jika dilihat dari perspektif efektivitas, evaluasi kebijakan PPN atas jasa giling tebu menunjukkan bahwa perlakuan PPN atas jasa giling tebu untuk meningkatkan penerimaan negara belum bisa terwujud. Hal ini dikarenakan potensi atas industri tersebut juga belum terlalu besar, khususnya pabrik gula di luar jawa.

### PRODUKSI GULA (TON) PTPN X



Gambar 4.7 : Produksi Gula PTPN X

Sumber : [ptpnx.co.id](http://ptpnx.co.id)

Berdasarkan gambar 4.1, dapat dilihat bahwa produksi gula sampai dengan tahun 2014 mengalami fluktuasi. Produksi gula milik Petani Tebu Rakyat (PTR) lebih

besar jika dibandingkan dengan produksi gula milik PTPN X. Hal tersebut mengindikasikan bahwa potensi PPN di dalam PTPN X sendiri cukup besar mengingat jasa giling timbul atas penyerahan jasa ke petani.

Selanjutnya pengenaan PPN jasa giling tebu ini juga mempengaruhi kegiatan produksi pabrik gula sendiri, hal ini telah disampaikan oleh Bapak Budi selaku staff perpajakan dari PTPN X:

“Kalau memang SK- mau diterapkan DJP harus sosialisai sama petani, petani dalam “sukarela” mereka mau menyetor uang 10%. Tidak mengurangi ongkos 34% dari PG. Kalau PTPN X memaksa petani untuk membayar PPN 10% petani gabakal mau. Sehingga aturan ini menjadi sengketa”.

Evaluasi penerapan yang kedua adalah efisiensi, efisiensi melihat subuah kebijakan dari biaya yang dibutuhkan dalam implementasinya. Penetapan kebijakan PPN atas jasa giling tebu sampai sekarang masih menimbulkan perbedaan pendapat antara wajib pajak dalam hal ini pabrik gula termasuk PTPN X dengan otoritas pajak. Perbedaan pendapat ini bahkan sampai pada tahap banding yang hasil keputusannya berubah tergantung dengan kondisi pada waktu itu.

Jika dilihat dari segi efisiensi, maka penerapan PPN atas jasa giling tebu tidak efisien karena munculnya potensi *dispute* akibat perbedaan definis penyerahan jasa antara pabrik gula dan otoritas pajak memungkinkan meningkatnya *time cost* dan *psychological cost* (Rahma Bayu, 2012). Menurut Rahma Bayu, dalam pengajuan keberatan dan/ atau banding baik bag pabrik gula maupun otoritas pajak dapat meningkatkan kedua biaya tersebut. Apalagi *fiscal*

*cost* yang harusnya dikeluarkan oleh pabrik dan otoritas pajak seringkali menjadi besar karena adanya kebutuhan untuk menggunakan tenaga ahli.

Fakta tersebut membuat internal PTPN X akhirnya memutuskan bahwa perusahaan hanya kan membukukan utang pajak terkait dengan jasa giling tebu hanya pada tahun 2001. Seperti yang telah dijelaskan dalam laporan keuangan PTPN X tahun 2014. Oleh karena itu kebijakan PPN atas jasa giling tebu tidak sesuai dengan kriteria efisiensi.

Kriteria selanjutnya dalam evaluasi penerapan kebijakan PPN atas jasa giling tebu adalah kecukupan (*adequacy*). Kecukupan melihat kebijakan, seberapa jauh pencapaian yang diinginkan dalam sebuah kebijakan untuk memecahkan sebuah masalah. Latar belakang pemungutan pajak adalah untuk meningkatkan penerimaan negara, evaluasi dari segi kecukupan melihat kebijakan PPN atas jasa giling tebu berdasarkan konsep *revenue productivity* (Rahma Bayu, 2012). *Revenue productivity* adalah sejauh mana kebijakan pajak dapat menjadi instrumen penerimaan negara.

Ditinjau dari asas *revenue productivity* (asas yang lebih cenderung kepada kepentingan pemerintah), penerapan PPN atas jasa giling tebu kurang berkontribusi terhadap penerimaan negara. Jika dilihat dari struktur APBN, kontribusi PPN lebih kecil jika dibandingkan dengan PPh. Apalagi dari sektor perkebunan, terutama industri gula kontribusi terhadap penerimaan relatif kecil. Oleh karena itu kebijakan PPN atas jasa giling tebu tidak sesuai dengan asas *revenue productivity*.

Selain itu, menurut Rosdiana (2010,112) asas *revenue productivity* tidak hanya bisa dilihat dari besarnya *tax revenue*, akan tetapi juga *cost* yang ditimbulkan atas upaya pemungutan pajak tersebut. Seperti yang dijelaskan sebelumnya bahwa akibat *dispute* yang ditimbulkan atas pengenaan PPN atas jasa giling tebu muncul berbagai macam biaya. Oleh karena itu menurut Rosdiana, Kebijakan PPN atas jasa giling tebu tidak memenuhi asas kecukupan.

Kriteria evaluasi yang keempat adalah netralitas (*neutrality*), yaitu pajak harus bebas dari distorsi., baik distorsi terhadap konsumsi maupun distorsi terhadap produksi serta faktor-faktor ekonomi lainnya. Pengenaan PPN atas jasa giling tebu tidak menunjukkan netralitas, hal itu disebabkan adanya PPN atas jasa giling tebu mengakibatkan sulitnya keuangan perusahaan karena harus menanggung beban tambahan berupa pajak atas jasa giling tersebut. Selain itu, beban yang disebabkan karena adanya pajak mempengaruhi proses dan kegiatan produksi di perusahaan.

Hadian (2007) menjelaskan bahwa Pemungutan PPN atas jasa giling tebu dalam kerja sama usaha berpengaruh terhadap kinerja pabrik gula secara umum dan para petani tebu sebagai mitra usaha, terutama menyangkut tingkat produksi dan distribusi pendapatan pabrik gula dan petani, keinginan bekerja serta tingkat kesejahteraan petani tebu di sekitar perusahaan. Oleh karena itu pemungutan PPN atas jasa giling tebu tidak memenuhi asas netralitas.

Kriteria evaluasi selanjutnya adalah responsivitas, yaitu melihat apakah hasil kebijakan memuaskan kebutuhan, preferensi atau nilai kelompok-kelompok tertentu (Rahma Bayu, 2012). Berdasarkan peraturan dan sengketa yang terjadi

antara pengusaha dan otoritas pajak menunjukkan bahwa pengusaha merasa keberatan dengan adanya PPN atas jasa giling tebu ini. Hal ini bisa dibuktikan dengan laporan keuangan PTPN X yang menyebutkan bahwa utang pajak atas PPN ini dibukukan terakhir pada tahun 2001, hal ini disebabkan diantaranya:

- a. Hubungan kerjasama antara perseroan dan petani dilakukan sejak dari penyediaan lahan sampai dengan pemasaran hasil (gula) merupakan azas kemitraan (SK-Mentan No. 08/SK/Mentan/Bimas/X/1997). Sehingga penggilingan tebu petani oleh perseroan bukan jasa yang berdiri sendiri seperti halnya jasa penggilingan padi.
- b. Bagi hasil yang diterima Petani bukan merupakan upah giling melainkan pembagian hasil kerjasama usaha.
- c. Surat Edaran dari Direktorat Jenderal Pajak mengenai pengenaan PPN Jasa Giling untuk tahun-tahun tersebut sudah tidak diterbitkan lagi.
- d. Sejak tahun 2001, terdapat kesepakatan antar seluruh PTPN Gula untuk tidak membukukan kewajiban PPN Jasa Giling dalam Laporan Keuangan, karena tidak dapat diterima.
- e. Proses persidangan perkara PPN Jasa Giling antara PT Rajawali Nusantara Indonesia (RNI) dengan Badan Peradilan Pajak yang telah memenangkan PT RNI atas perkara tersebut, demikian juga yang terjadi terhadap PTPN XI (Persero) dalam kasus yang sama di tahun 2006.

Dengan demikian pengenaan PPN atas jasa giling tebu juga tidak memenuhi asas responsivitas.

Kriteria evaluasi yang terakhir adalah ketepatan (*appropriateness*), yaitu penilaian apakah hasil yang diinginkan (tujuan) benar-benar berguna/ bernilai bagi pihak yang menjadi target kebijakan (Rahma Bayu, 2012). Sasaran dari kebijakan ini adalah para pengusaha gula termasuk PTPN X. Berdasarkan laporan keuangan PTPN X merasa keberatan dengan adanya kebijakan ini karena tidak sesuai dengan konsep pemberian jasa seperti JKP (jasa kena pajak). Padahal dari segi penerimaan pun juga tidak bisa maksimal karena potensi PPN atas jasa tersebut masih relatif kecil. Oleh karena itu, penerapan kebijakan ini juga tidak sesuai dengan asas ketepatan.

Dasar permasalahan kebijakan ini adalah ketidaktegasan pemerintah, dan ketidakjelasan penyerahan jasa atas jasa giling tebu. Perbedaan persepsi antara wajib pajak dengan otoritas pajak seharusnya menjadi perhatian pemerintah bahwa harus ada regulasi yang tepat dalam menangani masalah tersebut.

Kemudian dari pihak PTPN sendiri memberikan rekomendasi kepada pemerintah dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam wawancara penulis dengan salah satu staff perpajakan PTPN X yaitu Pak Budi sebagai berikut:

“ Kami sudah berupaya untuk mencabut SE tersebut, Intinya ini tidak adil, karna yang jadi korban adalah pabrik gula. PPN penjualan gula kami bisa terima tetapi PPN jasa giling tebu kami masih tidak bisa terima, karena jika bagian pabrik gula kecil itu akan mempengaruhi profitabilitas pabrik tersebut”.

## BAB V

### PENUTUP

#### A. Kesimpulan

Hasil analisis dekriptif penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan antara lain:

1. Penentuan sistem bagi hasil sebagai penyerahan terutang PPN (taxable supply) harus dilihat kembali pada jenis kerjasama yang dilakukan antara petani dan pabrik gula, hal ini yang menjadi dasar terkena atau tidaknya PPN atas jasa giling tebu. Selain itu, peraturan yang belum jelas terkait dengan hal tersebut akhirnya juga menyebabkan ketidakpastian terkait dengan pengenaan PPN atas jasa giling tersebut.
2. Kebijakan PPN atas jasa giling tebu belum sepenuhnya memenuhi kriteria efektifitas, efisiensi, kecukupan, netralitas, responsivitas, dan ketepatan. Hal ini yang menyebabkan seringkali terjadi perbedaan pendapat antara wajib pajak dan otoritas pajak. Perbedaan ini yang sering menjadi *dispute* sampai pada tahap banding yang akhirnya menyerap biaya yang terlalu besar jika dibandingkan dengan pendapatan yang akan diperoleh negara atas PPN ini. Selain itu, pengenaan PPN atas jasa giling tebu ini akan mempersulit kinerja petani dan pabrik gula dalam meningkatkan produktivitas karena berkurangnya pendapatan yang diperoleh dari bagi hasil tersebut.

## B. Saran

Berdasarkan kesimpulan yang disampaikan, peneliti memberikan beberapa saran antara lain:

1. Seharusnya perlu ada peraturan yang cukup jelas dan komprehensif terkait dengan pengenaan PPN atas jasa giling tebu ini. Hal ini dikarenakan agar baik dari sisi wajib pajak maupun otoritas pajak bisa lebih *fair* dalam menerapkan pengenaan PPN atas jasa giling tebu ini agar sesuai dengan konsep *taxable supply*.
2. Berdasarkan kesimpulan di atas bahwa pengenaan PPN atas jasa giling tebu tidak memberikan manfaat yang cukup signifikan baik dari sisi wajib pajak maupun otoritas pajak, bahkan cenderung memberikan dampak yang cukup merugikan. Oleh karena itu, otoritas pajak perlu mempertimbangkan bahwa PPN atas jasa giling tebu bisa untuk tidak dikenakan mengingat *cost* dan dampaknya terhadap wajib pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

**Buku:**

- Asosiasi Gula Indonesia. 2010. *Laporan Tahunan 2010*. Jakarta
- Basrowi dan Sukidin. 2002. *Metode. Penelitian Kualitatif. Perspektif Mikro*, Surabaya: Penerbit Insan Cendekia.
- BPS. 2010. *Statistik Tebu Indonesia*.
- Cresswell, John W. 1994. *Research Design Qualitative & Quantitative Approaches*. USA: Sage Publication.
- Dunn, William N. 2000. *Pengantar Analisis Kebijakan Publik Edisi Kedua*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Dye, Thomas R. 2002. *Undersatnding Public Policy*. USA: Prentice Hall.
- Gunadi. 2011. *Panduan Komprehensif PPN (Pajak Pertambahan Nilai)*. Jakarta: PT Multi Utama Consultindo.
- Islami, M Irfan. 1997. *Prinsip-prinsip Perumusan Kebijaksanaan Negara*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Kay, John A dan Evan H Davis. 1990. *The VAT and Services in the Value Added Taxation in Developing Countries*. Washington: World Bank.
- Mansury, R. 1990. *Kebijakan Fiskal*. Jakarta: YP4
- Marsuni, Lauddin 2006. *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Melville, Alan. 2001. *Taxation Finance*. England: Financial Time Prentice Hall.
- Mestika, Zed. 2008. *Metode Penelitian Kepustakaan*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Michel P. Devereux. Et al. 1996. *The Economic of Tax Policy*. New York: Oxford University Press.
- Nugroho, Riant D. 2003. *Kebijakan Publik Formulasi, Implementasi dan Evaluasi*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Nurmantu, Safri. 2005. *Pengantar Perpajakan Edisi 3*. Jakarta: Granit.

- Parson, Wayne. 2008. *Public Policy : Pengantar Teori dan Praktik Analisis Kebijakan*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). *Pola Kemitraan Antara Pabrik Gula Dengan Petani Tebu*.
- Rahardjo, Dawan. 1988. *Kebijaksanaan Perpajakan dan Pembangunan*. Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan.
- Rahayu, Ani Sri. 2010. *Pengantar Kebijakan Fiskal*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Rosdiana, Haula. 2010. *Pengantar Perpajakan*. Depok.
- , Edi Slamet Irianto dan Titi Muswanti. 2011. *Teori Pajak Pertambahan Nilai Kebijakan dan Impementasinya di Indonesia*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- , Dab Rasin Taringan. 2005. *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Saragih, Djaen. 1984. *Pengantar Hukum Adat Indonesia*. Bandung: Tarsito.
- Schenk, Alan dan Oliver Oldman. 2007. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. USA: Cambridge University Press.
- Soejono, Abdurrahman. 2005. *Metode Penelitian Suatu Pemikiran dan Penerapan*. Jakarta: Penerbit Rineka Cipta.
- Soemarso S. R. 2007. *Perpajakan: Pendekatan Komprehensif*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Sukardji, Untung. 2005. *Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Terra, Ben. 1988. *Sales Taxation The Case of Value Added Tax in the European Community*. Deventer-Boston: Kluwer Law and taxation Publishers.
- Thuronyi, Victor. 1996. *Tax Law Design and Legal Drafting Volume 1*. IMF: Washington DC.
- Winarno, Budi. 2012. *Kebijakan Publik Teori Proses dan Studi Kasus*. Yogyakarta; caps.

**Karya Akademis:**

Azisia, Rokki. 2008. *Pajak Pertambahan Nilai Jasa Giling di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)*. Skripsi Sarjana Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

Hadian, Herdiansyah. 2010. *Asas Netralitas Dalam Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Jasa Giling Tebu Terhadap Industri Gula Studi Kasus Pada PT Pabrik Gula X*. Skripsi Sarjana Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.

Rosdiana, Haula. 2011. *Evaluating State Levies for Higher Education*. Jurnal ilmu Administrasi dan Organisasi.

Soemantri, Gumilar Rusliwa. 2005. *Memahami Metode Kualitatif*. Depok: Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.

Sri Wahyuni, Supriyati dan JF Sinurya. *Industri dan Perdagangan Gula di Indonesia: Pembelajaran dari Kebijakan Zaman Penjajahan- Sekarang*. Bogor: Pusat Analisis Sosial Ekonomi dan Kebijakan Pertanian.

#### **Undang-undang:**

Republik Indonesia. *Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*.

Republik Indonesia. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-23/PJ.51/2000 tentang PPN atas Penyerahan Gula Pasir Musim Giling 2000*.

Republik Indonesia. *Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1097/PJ.53/2003 tentang PPN atas Jasa Giling Tebu*.

*Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 0109/PP/A/M.III/16/2002 tentang Putusan Tingkat Banding atas Surat Permohonan PT Pabrik Gula Madu Baru*.

*Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 0752/PP/M.III/16/2006 tentang Putusan Tingkat Banding atas Surat Permohonan PTPN XI (Persero)*.

*Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.13657/PP/M.I/16/2008 tentang Putusan Tingkat Banding atas Surat Permohonan PTPN IX*.

*Putusan Mahkamah Agung Nomor 89/B/PK/PJK/2006/ tentang Putusan Permohonan Peninjauan Kembali DJP atas PT Perkebunan Nusantara IX (Persero)*.

## LAMPIRAN-LAMPIRAN

**Lampiran 1. Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put-59735/PP/M.VIB/16/2015**

Jenis Pajak : Pajak Pertambahan Nilai  
Tahun Pajak : 2010  
Pokok Sengketa : bahwa nilai sengketa terbukti dalam sengketa banding ini adalah:

1. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa sebesar Rp23.427.362.879,00;

Koreksi Pajak Masukan PPN Masa Pajak November 2010 sebesar Rp129.269.334,00

**1. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPN sebesar Rp.23.427.362.879,00**

Menurut Terbanding: bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan, Pemohon Banding terbukti kurang melaporkan Dasar Pengenaan Pajak yang berasal dari jasa giling tebu;

Menurut Pemohon: bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai atas jasa giling;

Menurut Majelis: bahwa berdasarkan pemeriksaan atas data-data yang terdapat dalam berkas banding dan penjelasan kedua pihak yang bersengketa, dapat disimpulkan bahwa pokok permasalahan adalah apakah pendapatan bagi hasil yang diterima oleh Pemohon Banding dari usaha kerjasama kemitraan dengan petani, merupakan imbalan atas penyerahan jasa giling yang terutang PPN;

bahwa Majelis terlebih dahulu mengklarifikasi angka persentase pembagian hasil kerjasama antara Pabrik Gula (Pemohon Banding) dengan Petani;

bahwa dalam Surat Banding dan Surat Bantahan Pemohon Banding menyatakan bahwa bagi hasil adalah 35% untuk Pemohon Banding dan 65% untuk Petani, namun dalam persidangan Pemohon Banding menyajikan perhitungan pembagian hasil 34% untuk Pemohon Banding dan 66% untuk Petani sesuai Laporan Laba Rugi Kemitraan 2010;

bahwa dengan demikian, Majelis dalam sengketa ini akan menggunakan angka bagi hasil 34% dan 66% sesuai bukti yang disampaikan dalam persidangan, namun terlepas dari angka prosentase yang sebenarnya, Majelis tetap berpedoman pada angka koreksi sebesar Rp.23.427.362.879,00;

bahwa pemeriksaan lebih lanjut mengenai bagi hasil tersebut adalah sebagai berikut:

bahwa Terbanding mendalilkan tebu yang dihasilkan dalam kerjasama kemitraan pada prinsipnya adalah milik petani sehingga pada saat menggilingkan tebu tersebut

kepada Pemohon Banding, terdapat imbalan atas jasa giling tersebut dan imbalan jasa giling inilah yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

bahwa Pemohon Banding mendalilkan, dalam kerja sama kemitraan yang terjadi antara Pemohon Banding dengan Petani, tebu yang ada adalah milik bersama sehingga tidak ada penyerahan tebu dari petani kepada Pemohon Banding;

bahwa menurut Pemohon Banding hal tersebut dipertegas dengan fakta bahwa hasil atas kerja sama kemitraan adalah gula, bukan tebu, sehingga konsep kepemilikan baru diketahui secara pasti dalam bentuk gula;

bahwa untuk mengetahui mengenai apakah ada PPN yang harus dipungut dalam sengketa ini, Majelis terlebih dahulu memeriksa mengenai kerja sama kemitraan yang terjadi antara Pemohon Banding dengan Petani;

bahwa berdasarkan sampel Kontrak Kemitraan antara PT Pabrik Gula Rajawali I dengan Kelompok Tani tentang Tebu Rakyat Kerja Sama Usaha, diketahui bahwa pola hubungan kemitraan yang terbentuk adalah sebagai berikut:

bahwa Pemohon Banding bertindak selaku avalis atas kredit yang diterima oleh Petani dari pihak Bank, dan menyelenggarakan manajemen pertanian sedangkan Petani menyediakan lahan, tenaga kerja dan sebagai pelaksana kegiatan penanaman tebu;

bahwa atas pertanyaan Majelis dalam persidangan, Pemohon Banding menjelaskan bahwa semua pengeluaran untuk petani, baik berupa bibit, pupuk maupun Jaminan Pendapat Minimal Petani, oleh Pemohon Banding dicatat sebagai piutang yang berarti akan ditagih pada saat jatuh tempo;

bahwa dengan demikian, bagi Petani semua biaya bibit, pupuk maupun Jaminan Pendapatan Minimal Petani adalah hutang yang harus dibayar kembali kepada Pemohon Banding;

bahwa perhitungan bagi hasil 66% (Petani) dan 34% (Pemohon Banding) adalah setelah memperhitungkan biaya-biaya yang menjadi beban petani termasuk Jaminan Pendapat Minimal Petani;

bahwa dengan adanya fakta tersebut di atas Majelis berpendapat, pada prinsipnya biaya-biaya bibit, pupuk dan penebangan/pengangkutan serta JPMP adalah biaya yang menjadi beban petani, karena sudah diperhitungkan oleh Pemohon Banding sebagai pengurang sebelum melakukan bagi hasil;

bahwa atas pertanyaan Majelis, apakah pernah terjadi gagal panen sehingga Pemohon Banding selaku avalis harus menanggung penuh biaya-biaya /kredit yang disalurkan kepada Petani, dalam persidangan Pemohon Banding menjawab secara umum (dalam satu tahun pajak) belum pernah terjadi gagal panen yang mengakibatkan Pemohon Banding harus menanggung beban biaya-biaya yang telah dikeluarkan kepada Petani;

bahwa secara rata-rata hasil panen dalam satu tahun pajak adalah surplus, kerugian hanya dialami pada masa panen awal;

bahwa terkait dengan pernyataan yang disampaikan oleh ahli yang dihadirkan oleh Pemohon Banding, Majelis berpendapat sebagai berikut:

bahwa peran Pemohon Banding sebagai avalis adalah dalam rangka menjalankan penugasan dari Pemerintah agar program Tebu Rakyat Kerjasama Usaha Tani (TR KSU) berjalan dengan baik dan lancar;

bahwa pengertian peran sebagai avalis adalah bahwa apabila terjadi kegagalan dan petani tidak dapat membayar utangnya, yang membayar kewajiban yang seharusnya menjadi tanggungan adalah pabrik gula, dalam hal ini adalah Pemohon Banding;

bahwa biaya-biaya seperti penyediaan pupuk dan bibit, yang telah dikeluarkan oleh pabrik gula (dalam hal ini Pemohon Banding) sebagai avalis, pada akhirnya biaya-biaya itu akan ditanggung oleh kredit petani;

bahwa untuk biaya lain-lain seperti bimbingan dan penyuluhan ditanggung oleh pabrik gula (dalam hal ini Pemohon Banding);

bahwa jumlah pembagian 65% yang diterima petani, pabrik gula (dalam hal ini Pemohon Banding) sebagai avalis yang mengelola dan menarik kredit harus mengurangi bagian 65% a quo dengan biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk membayar pinjaman yang diatasnamakan kepada petani;

bahwa apabila gagal panen dikarenakan force majeure, misalnya banjir, bank akan menyumbang dengan mengurangi kredit petani;

bahwa apabila kegagalan tersebut bukan karena force majeure, hal tersebut merupakan tanggung jawab pabrik gula untuk mengembalikan kredit petani di samping kewajiban memberikan jaminan minimal sehingga kerugian pabrik gula (dalam hal ini Pemohon Banding) menjadi berlipat;

bahwa menurut Majelis, dalam kerjasama kemitraan antara Pemohon Banding dengan Petani, Majelis melihat bahwa Pemohon Banding lebih bertindak selayaknya perusahaan pembiayaan, sedangkan Petani sebagai pihak yang menerima pembiayaan;

bahwa dengan demikian, kerjasama yang terlaksana antara Pemohon Banding dan Petani bukan murni kerjasama yang berbagi biaya dan resiko, karena sebenarnya semua biaya yang dikeluarkan untuk menanam tebu hingga menjadi gula adalah beban Petani ;

bahwa mengingat lahan yang ditanami tebu milik petani dan biaya-biaya penanaman tebu sebenarnya merupakan beban petani, maka secara prinsip, tebu yang dihasilkan sebenarnya merupakan tebu milik Petani;

bahwa dengan demikian pada saat terjadi proses penggilingan tebu, yang terjadi adalah proses penggilingan tebu milik petani di penggilingan milik Pemohon Banding;

bahwa penyerahan tidak terjadi dalam hal tebu yang digiling memang milik Pemohon Banding sendiri, namun faktanya tebu tersebut adalah milik Petani karena dibiayai oleh Petani dan tebu yang benar-benar milik Pemohon Banding sudah dicatat terpisah dalam pembukuan Pemohon Banding;

bahwa dapat terjadi kesatuan usaha antara Petani dan Pemohon Banding yang mengakibatkan tebu tidak menjadi milik Petani maupun Pemohon Banding sehingga sampai proses akhir tidak dapat diidentifikasi kepemilikannya secara sepihak, namun dalam hal ini bentuk kerjasama usaha yang terjadi harus murni berbentuk pembagian sumber daya dan resiko, bukan berbentuk kegiatan pembiayaan sebagaimana yang terjadi pada pola kerja sama Pemohon Banding dengan petani;

bahwa dalam hal ini, Majelis memandang perolehan bagi hasil sebesar 34% yang diterima oleh Pemohon Banding pada kerjasama sama kemitraan antara Pemohon Banding dengan Petani sebenarnya merupakan upah jasa giling tebu;

bahwa karena Pemohon Banding menggilingkan tebu milik Petani, maka terdapat penyerahan jasa penggilingan dari Pemohon Banding kepada Petani;

bahwa 4 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menyatakan:

*Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*

bahwa Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menyatakan: *Penetapan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut:*

- a. jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
- b. jasa di bidang pelayanan sosial;
- c. jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko;
- d. jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
- e. jasa di bidang keagamaan;
- f. jasa di bidang pendidikan;
- g. jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan pajak tontonan;
- h. jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan;
- i. jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air;
- j. jasa di bidang tenaga kerja;
- k. jasa di bidang perhotelan;
- l. jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;

bahwa berdasarkan ketentuan tersebut di atas, maka atas jasa penggilingan tebu yang dilakukan oleh Pemohon Banding terutang Pajak Pertambahan Nilai;

bahwa dalam musyawarah yang dilakukan pada hari Jumat tanggal 23 Januari 2015, salah satu Majelis Hakim yaitu Hakim Naseri SE, MSi menyatakan pendapat yang berbeda (*dissenting opinion*) dengan uraian sebagai berikut:

bahwa Terbanding melakukan koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak PPN sebesar Rp23.427.362.879,00, karena menurut Terbanding, penghasilan yang diterima oleh Pemohon Banding tersebut adalah merupakan imbalan jasa giling dari tebu milik petani, sehingga terutang PPN;

bahwa Pemohon Banding tidak setuju dikoreksi, dengan alasan bahwa penghasilan tersebut adalah bagi hasil yang menjadi hak Pemohon Banding dari kerjasama usaha dengan Petani melalui pola Tebu Rakyat Kerjasama Usaha Tani (TR KSU), dan tebu yang digiling tersebut milik bersama Pemohon Banding dengan Petani, sehingga tidak ada penyerahan jasa giling;

bahwa kerjasama antara petani dengan pabrik gula diatur dengan Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 1997 dan pelaksanaannya diatur dengan surat Menteri Pertanian Nomor TB.210/65/Mentan/II/98 tanggal 9 Pebruari 1998 tentang kebijakan peningkatan industri gula dengan hubungan kemitraan antara petani dengan pabrik gula, disesuaikan dengan kondisi masing-masing daerah dengan bentuk:

- a. Sewa lahan berdasarkan kesepakatan kedua pihak;
- b. Tebu Rakyat (TR) Mandiri yaitu tebu rakyat yang dikembangkan oleh petani dengan modal sendiri dengan bimbingan teknis dan pengelolaan hasilnya oleh perusahaan mitra( pabrik gula);
- c. Tebu Rakyat (TR) Kredit, yaitu tebu rakyat yang dikembangkan oleh petani dengan memanfaatkan KKPA dengan pengolahan hasil dan bimbingan teknis oleh perusahaan mitra (pabrik gula);
- d. Tebu Rakyat Kerja Sama Usaha Tani (TR KSU) yaitu tebu rakyat yang dilakukan oleh petani pemilik lahan dengan menyerahkan pengelolaan lahannya kepada perusahaan mitra atas dasar kesepakatan bersama yang selain menguntungkan dengan memperoleh jaminan penghasilan tertentu dengan memanfaatkan kredit program (KKPA) atau kredit lainnya;

bahwa dalam perjanjian kerjasama Pemohon Banding dengan Kelompok Petani Tebu (Perjanjian kerjasama Pemohon Kerjasama Pemohon Banding dengan Kelompok Petani Tebu Pola: TR KSU I MT: 2009/2010 Nomor: PERJA/I/2009/008 tanggal 10 Maret 2009, dan Pola: TR KSU II MT: 2009/2010 Nomor: PERJA/I/2009/008 tanggal 17 Maret 2009 serta Nomor PERJA/III/2009/0128 tanggal 23 Maret 2009, diketahui bahwa hubungan kerjasama antara Pemohon Banding dengan Petani Tebu adalah dalam bentuk kerjasama usaha tani (TR KSU);

bahwa dalam Pasal 1 perjanjian kerjasama Pemohon Banding dengan Kelompok Tani a quo, disebutkan bahwa Petani menyerahkan lahan kepada Pemohon Banding yang akan dipergunakan dan diolah untuk penanaman tebu dengan pola TR KSU, untuk pertanaman tebu selama 1 (satu) kali musim tanaman tebu;

bahwa dalam Pasal 2 perjanjian kerjasama Pemohon Banding dengan Kelompok Tani a quo, disebutkan bahwa Pemohon Banding berkewajiban membayar Jaminan Pendapatan Minimal Petani (JPMP) kepada pihak Petani dengan jumlah produksi hablur per hektare yang telah ditetapkan sesuai hasil musyawarah, dan apabila produksi lahan tersebut melebihi jumlah produksi yang ditetapkan maka 25% dari kelebihan produksi merupakan pendapatan Petani;

bahwa dalam kerjasama pola TR KSU tersebut dilakukan dalam rangka menghasilkan gula, sejak dari perencanaan produksi, penyediaan lahan penanaman, penggilingan sampai dengan pemasaran, Petani dan Pemohon Banding mempunyai fungsi dan kewajiban masing-masing;

bahwa Petani berkewajiban untuk menyediakan/menyerahkan lahan kepada Pemohon Banding (selaku Pabrik Gula) untuk ditanami tebu, dan bersama Pemohon Banding melakukan pengolahan lahan, pemeliharaan tanaman, pengairan, pemberantasan hama, serta keamanan;

bahwa Pemohon Banding fungsi dan kewajiban Pemohon Banding adalah:

- menetapkan perkiraan produksi sesuai dengan jenis dan varietas tebu;
- menetapkan besaran luas areal lahan baik tegal maupun sawah;
- menyediakan bibit tebu dengan varietas yang baik sesuai dengan karakteristik lahan;
- melakukan pengelolaan, pelaksanaan dan pengawasan penebangan tebu;
- melakukan pengelolaan, pelaksanaan dan pengawasan angkutan tebu;
- menggiling tebu;
- mengelola dana kredit yang ditarik oleh koperasi/kelompok petani, membantu pre financing dan menjadi avalis bagi petani;
- menjamin kelancaran dan pengamanan pengembalian kredit yang digunakan dalam kerjasama penanaman tebu;
- menyediakan gudang untuk penyimpanan gula KSU;
- manajemen teknologi pertanian dan tenaga ahli pertanian;

bahwa biaya yang digunakan dalam kegiatan TR KSU, berasal dari kredit bank, yang menurut keterangan Ir. Colosewoko, M.Ec selaku Ahli dalam persidangan (selanjutnya disebut Ahli) untuk tahun 2010 kredit tersebut dinamakan Kredit Ketahanan Pangan dan Energi (KKPE);

bahwa Ahli menyatakan, pemberian kredit tersebut tidak dilakukan secara bebas, tetapi sudah dipaketkan berdasarkan komponennya, komponen-komponen yang dibiayai adalah komponen yang digunakan di lahan petani agar tebu dapat tumbuh subur;

bahwa menurut keterangan Ahli, biaya-biaya ditanggung oleh petani tetapi untuk biaya lain-lain seperti bimbingan dan penyuluhan ditanggung oleh pabrik gula, sedangkan biaya pupuk dan bibit ditanggung oleh kredit petani;

bahwa menurut Ahli, dalam hal pengadaan bibit, harga bibit tebu ditentukan oleh pemerintah, jika pada faktanya biaya pembuatan bibit yang dikeluarkan oleh pabrik gula melebihi harga yang ditetapkan pemerintah, maka kelebihan biaya tersebut menjadi tanggungan pabrik gula;

bahwa menurut Ahli, persentase pembagian hasil antara pabrik gula dengan petani, terdapat ketentuan pemerintah yang mengatur pembagian 65% untuk petani dan 35% untuk pabrik gula;

bahwa Ahli menyatakan, pada prinsipnya jumlah pembagian 65% yang diterima petani harus dikurangi dengan biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk membayar pinjaman yang di atasnamakan kepada petani, dalam hal ini pabrik gula sebagai avalis mengelola dan menarik kredit dari petani sebagaimana ditugaskan oleh pemerintah;

bahwa dalam hal kerjasama usaha tersebut mengalami kerugian atau hasil produksi tidak mencapai target, petani tetap mendapatkan penghasilan sebesar jaminan pendapatan minimal petani (JPMP) yang merupakan tanggungan/beban Pemohon Banding;

bahwa berdasarkan data yang disampaikan Pemohon Banding, pada TR KSU tahun 2009/2010 tersebut terdapat hasil produksi yang tidak mencapai target, sekalipun secara jumlah kerugian tersebut kecil (tidak signifikan) dan secara keseluruhan Pemohon Banding memperoleh keuntungan, namun hal tersebut tetap menunjukkan adanya resiko yang ditanggung oleh Pemohon Banding;

bahwa hubungan kemitraan dengan pola TR KSU berbeda dengan pola Tebu Rakyat Mandiri (TRM), dalam pola TRM tidak ada penyerahan lahan oleh petani kepada pabrik gula, kegiatan budidaya tebu seluruhnya dikembangkan dan dibiayai sendiri oleh petani, sehingga seluruh hasil produksi tebu adalah milik petani, untuk menggilingkan tebunya petani bebas memilih pabrik gula mana saja yang diinginkannya, kerugian atau keuntungan TRM merupakan tanggungan/milik petani, sedangkan pabrik gula hanya memberikan jasa penggilingan dengan memperoleh imbalan jasa;

bahwa dalam Pasal 1 angka 5 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, (selanjutnya disebut UU PPN) dinyatakan:

*“Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan*

*barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan”*

bahwa dalam Pasal 1 angka 7 UU PPN a quo, dinyatakan :

*“Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak”*

bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.51/1999 tanggal 26 Mei 1999 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Musim Giling 1999, yang antara lain mengatur bahwa:

*Butir 2: Berdasarkan ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, perusahaan gula merupakan Pabrik dan juga Pengusaha Jasa. Sebagai Pabrik, perusahaan gula memproduksi gula pasir, dan sebagai Pengusaha Jasa, perusahaan gula menerima tebu dari petani untuk digiling menjadi gula pasir dengan imbalan yang diterima berupa gula sebesar 35% dari hasil produksi;*

*Butir 3.1.: Atas 35% gula pasir bagian perusahaan gula yang diterima dari penggilingan tebu petani dengan sistem bagi hasil:*

- a. 35% gula pasir bagian perusahaan gula merupakan imbalan atas penyerahan jasa giling, sehingga terutang Pajak Pertambahan Nilai,*
- b. Dalam 35% gula pasir bagian perusahaan gula tersebut termasuk PPN sebesar 10%, sehingga besarnya PPN yang harus disetor oleh perusahaan gula adalah 10/110 dari nilai imbalan yang diterima,*
- c. Imbalan tersebut dinilai dengan uang berdasarkan harga provenue gula pasir petani;*

bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ.53/2003 tanggal 6 Januari 2003 tentang Pengukuhan Sebagai Pengusaha Kena Pajak Terhadap Pabrik Gula, yang antara lain mengatur:

*Butir 4: Mengingat Pabrik Gula melakukan penyerahan Barang Kena Pajak berupa gula pasir dan atau dapat juga melakukan penyerahan jasa giling tebu, maka Pabrik Gula baik yang ada di Pulau Jawa maupun di luar Pulau Jawa, pada dasarnya harus dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak di tempat Pabrik Gula melakukan kegiatan usaha tersebut;*

*Butir 6: Pabrik Gula mempunyai kewajiban dan hak sebagaimana Pengusaha Kena Pajak pada umumnya, seperti memungut Pajak Pertambahan Nilai dengan menerbitkan Faktur Pajak, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, serta mengkreditkan Pajak Masukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;*

bahwa berdasarkan data dan keterangan di atas, Hakim Naseri SE, MSi berkeyakinan bahwa tebu yang digiling oleh Pemohon Banding adalah tebu hasil kerjasama usaha sehingga merupakan milik kedua pihak (Pemohon Banding dan

Petani), dan kegiatan penggilingan merupakan tugas dan kewajiban Pemohon Banding dalam rangka TR KSU, dengan pertimbangan sebagai berikut:

- bahwa dalam perjanjian kerjasama antara Pemohon Banding dengan Kelompok Petani Tebu (Perjanjian Kerjasama Pabrik Gula Dan Petani Tebu) secara jelas menyebutkan bahwa kerjasama tersebut adalah dalam bentuk/pola TR KSU;
- bahwa Petani tidak mengelola sendiri lahannya akan tetapi menyerahkannya kepada Pemohon Banding;
- bahwa pengelolaan lahan dan tanaman tebu dilakukan secara bersama oleh Petani dengan Pemohon Banding;
- bahwa Pemohon Banding berkewajiban menyediakan bibit tebu, dalam hal biaya pembuatan bibit lebih besar dari kredit sesuai standar harga bibit yang ditetapkan pemerintah maka selisihnya ditanggung oleh Pemohon Banding;
- bahwa dalam hal atau hasil produksi tidak mencapai target atau tidak mencukupi untuk melunasi kredit, petani tetap mendapatkan penghasilan sebesar jaminan pendapatan minimal petani (JPMP) yang merupakan tanggungan/beban Pemohon Banding;
- bahwa hubungan kerjasama TR KSU tersebut sejak dari perencanaan produksi, penyediaan lahan penanaman, penggilingan sampai dengan pemasaran, Petani dan Pemohon Banding mempunyai fungsi dan kewajiban masing-masing;
- bahwa penggilingan tebu merupakan tugas dan kewajiban Pemohon Banding;
- bahwa besarnya persentase pembagian hasil kerjasama (TR KSU) tersebut adalah sesuai ketentuan yang diatur pemerintah, sehingga tentunya juga sudah mempertimbangkan besarnya kredit yang harus dibayar kembali oleh petani;

bahwa Hakim Naseri SE, MSi berpendapat, karena kegiatan penggilingan tebu tersebut merupakan bagian kewajiban Pemohon Banding dalam rangka kerjasama dengan pola TR KSU dan tebu yang digiling tersebut merupakan milik bersama (Petani dan Pemohon Banding), maka tidak terdapat penyerahan jasa penggilingan tebu yang dilakukan oleh Pemohon Banding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 7 UU PPN a quo;

bahwa Hakim Naseri SE, MSi berpendapat, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Pajak Nomor SE-10/PJ.51/1999 tanggal 26 Mei 1999 tentang PPN Atas Penyerahan Gula Pasir Musim Giling 1999, mengatur mengenai imbalan jasa atas penggilingan tebu milik petani, sehingga tidak dapat diterapkan dalam bagi hasil gula dalam rangka kerjasama dengan pola TR KSU, karena tebu yang digiling adalah milik bersama petani dan pabrik gula;

bahwa Hakim Naseri SE, MSi berpendapat, Pemohon Banding dapat membuktikan bahwa penghasilan sebesar Rp23.427.362.879,00 merupakan bagi hasil dari kerjasama usaha tani (TR KSU) antara Pemohon Banding dengan Petani/Kelompok Petani, bukan imbalan jasa atas penggilingan tebu milik petani sebagaimana dinyatakan Terbanding;

bahwa atas sengketa yang serupa telah ada putusan Mahkamah Agung R.I. Nomor 89/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Juli 2009 Mengenai Perkara Peninjauan Kembali Atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor:0751/PP/M.I/16/2006 Antara Direktur Jenderal Pajak Melawan PTPNXI (Persero) PG. Prajekan, yang amarnya menolak permohonan Peninjauan kembali dari pemohon Peninjauan kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK;

bahwa Hakim Naseri SE, MSi berkesimpulan, koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak PPN sebesar Rp23.427.362.879,00 tidak dapat dipertahankan;

Menimbang : bahwa sesuai dengan Pasal 79 ayat (1) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak diatur: *“Dalam hal pemeriksaan dilakukan oleh Majelis, putusan Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 78 diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak”*;

Menimbang : bahwa karena salah satu Hakim berpendapat lain, maka putusan diambil berdasarkan suara terbanyak, dengan demikian pendapat berdasarkan suara terbanyak Majelis Hakim adalah berketetapan koreksi Terbanding sudah benar sehingga tetap dipertahankan dan karenanya menolak banding Pemohon Banding terhadap koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai sebesar **Rp.23.427.362.879,00**

## 2. Koreksi Pajak Masukan sebesar Rp129.269.334,00

Menurut Terbanding : bahwa Faktur Pajak senilai Rp129.269.334,00 dikoreksi karena jawaban konfirmasi atas Faktur Pajak tersebut menyatakan ‘tidak ada’

Menurut Pemohon : bahwa Laporan SPT Masa PPN Masa Pajak November 2010 telah Pemohon Banding laporkan ke KPP BUMN pada masa yang bersangkutan;

Menurut Majelis : bahwa Majelis berpendapat jawaban konfirmasi bukan merupakan penentu apakah suatu pembayaran pajak dapat diperhitungkan sebagai Kredit Pajak;

bahwa konsep dasar dari pertanggungjawaban atas pembayaran Pajak Pertambahan Nilai adalah pihak yang memungut yang wajib menyetorkan dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang telah dipungutnya, sedangkan pihak yang dipungut (pembeli BKP atau penerima JKP) hanya wajib membayar Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas transaksinya;

bahwa dalam hal tersebut berimplikasi pada prinsip tanggung jawab renteng yang hanya akan dibebankan apabila pihak pembeli BKP atau penerima JKP tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak yang terutang telah dibayar;

bahwa dengan prinsip tersebut di atas Majelis berpendapat, sepanjang pembeli BKP atau penerima JKP dapat menunjukkan bukti pihaknya benar-benar telah membayar Pajak Pertambahan Nilai yang terutang, maka meskipun jawaban konfirmasi negatif, Pajak Masukan atas pembelian yang dilakukan tetap dapat dikreditkan;

bahwa dengan demikian Majelis meminta Pemohon Banding menyampaikan bukti bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang sudah dibayar berupa arus uang dan arus barang dari awal transaksi sampai dengan pelunasan dan pembayaran harga barang beserta Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas pembelian barang/jasa kepada PKP penjual ataupun bukti bahwa PPN yang dibayar oleh Pemohon Banding sudah dilaporkan oleh lawan transaksi;

bahwa dalam persidangan Pemohon Banding menyampaikan bukti berupa: Surat Penetapan Pesanan,

Bukti Penerimaan Barang, Invoice/Kuitansi, Bukti Keluar Kas/Bank, Faktur Pajak;

bahwa atas data-data yang disampaikan dalam persidangan tersebut, Pemohon Banding memberi penjelasan sebagai berikut:

- bahwa PPN Masukan tersebut adalah berasal dari:
  - Faktur Pajak Masukan tersebut Pemohon Banding laporkan pada SPT Masa;
  - Semua PPN Masukan yang Pemohon Banding laporkan pada laporan SPT Masa PPN (Form B1) berasal dari bukti faktur pajak standar atas nama Pemohon Banding;
- bahwa semua kewajiban pembayaran PPN seluruhnya telah Pemohon Banding bayarkan kepada supplier, penjual BKP/JKP yang pembayarannya bersamaan dengan harga jual barang + PPN;
- bahwa PPN Masukan tersebut seluruhnya adalah berasal dari transaksi pembelian BKP/JKP yang ada hubungan langsung dengan kegiatan usaha perusahaan yakni: produksi, manajemen, distribusi dan pemasaran;
- bahwa mengingat semua kewajiban PPN yang telah Pemohon Banding bayarkan kepada pihak penjual/supplier dan Pemohon Banding dapat membuktikannya kepada Terbanding, sebagaimana diamanatkan Pasal 33 UU KUP nomor 8 tahun 1983, maka pengakuan PPN Masukan Pemohon Banding seharusnya Terbanding tidak perlu menolak PPN Masukan yang Pemohon Banding kreditkan dalam SPT PPN karena tidak bertentangan dengan Pasal 33 UU KUP (Pemohon Banding sudah membayar PPN-nya);
- bahwa terhadap tidak dilaporkannya PPN Keluaran oleh supplier atau rekanan semata-mata adalah kelalaian supplier/rekanan yang bersangkutan tidak ada sangkut pautnya dengan Pemohon Banding karena kewajiban Pemohon

Banding selaku pembeli BKP/JKP telah Pemohon Bandingenuhi yakni melakukan pembayaran harga barang/jasa + PPN-nya kepada penjual; bahwa atas bukti-bukti yang disampaikan oleh Pemohon Banding dalam persidangan, Terbanding memberi tanggapan sebagai berikut:

- bahwa sengketa merupakan koreksi atas Pajak Masukan yang tidak dapat diperhitungkan berdasarkan jawaban konfirmasi/klarifikasi yang dilakukan menyatakan “Tidak Ada” sebesar Rp129.269.334,00, Majelis memerintahkan Terbanding untuk meneliti atau menguji transaksi pembelian dan pembayaran PPN yang dilakukan oleh Pemohon Banding melalui pengujian arus uang, arus barang dan arus dokumen. Terbanding telah melihat bukti-bukti yang disampaikan oleh Pemohon Banding;

Dasar hukum:

1. Pasal 9 ayat (2) UU PPN;
2. Pasal 9 ayat (8) UU PPN;
3. Pasal 9 ayat (9) UU PPN;
4. Pasal 13 ayat (5) UU PPN;
5. Lampiran I butir 1.4.1.3 Keputusan Terbanding nomor KEP-754/PJ/2001 tanggal 26 Desember 2001;

Pasal 16 F UU PPN:

Pembeli Barang Kena Pajak bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak tidak dibayar;

- bahwa atas bukti yang disampaikan oleh Pemohon Banding telah dilihat oleh Terbanding, namun Terbanding tidak dapat meyakini bukti yang disampaikan karena bukti tersebut tidak pernah disampaikan dalam proses pemeriksaan dan penelitian keberatan. Dengan demikian, koreksi tetap dipertahankan;

bahwa setelah memeriksa bukti-bukti yang disampaikan Pemohon Banding dan mendengar penjelasan kedua belah pihak yang bersengketa, Majelis berpendapat sebagai berikut:

bahwa berdasarkan bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan dan penegasan Terbanding, terbukti bahwa Pemohon Banding telah melakukan pembayaran harga barang beserta pajak yang terutang;

bahwa karena Pemohon Banding terbukti telah melakukan pembayaran atas Pajak Pertambahan Nilai yang terutang bersama harga barang kepada Penjual/Penerbit Faktur Pajak, maka Majelis berpendapat tidak seharusnya Pemohon Banding dibebani tanggung jawab renteng atas Pajak Pertambahan Nilai yang belum dilaporkan dan disetorkan oleh PKP Penerbit Faktur Pajak;

bahwa Pemohon Banding juga telah melaporkan Pajak Pertambahan Nilai tersebut di Surat Pemberitahuan Masa PPN Masa Pajak November 2010;

bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan, Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Terbanding atas Faktur

Pajak yang jawaban konfirmasinya menyatakan 'tidak ada' tidak dapat dipertahankan dan karenanya Majelis berketetapan mengabulkan banding Pemohon Banding terhadap koreksi Pajak Masukan sejumlah Rp129.269.334,00;

bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas maka jumlah Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menjadi sebagai berikut:

Pajak Masukan yang dapat dikreditkan cfm

Terbanding Rp 1.376.005.994,00

Koreksi tidak dapat dipertahankan Rp 129.269.334,00

Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan cfm

persidangan Rp 1.505.275.328,00

bahwa selanjutnya Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak November 2010 dihitung kembali menjadi sebagai berikut:

No	Uraian	Jumlah
1.	Dasar Pengenaan Pajak	
	a. Penyerahan Barang dan Jasa terutang PPN	
	a.1 Ekspor	Rp 0
	a.2 Penyerahan PPN dipungut sendiri	Rp 70.978.877.485,00
	a.3 Penyerahan PPN dipungut Pemungut	Rp 0
	a.4 Penyerahan PPN tidak dipungut	Rp
	a.5 Penyerahan yang dibebaskan PPN	Rp 0
	a.6 Jumlah (a.1+a.2+a.3+a.4+a.5)	Rp 70.978.877.485,00
	b. Penyerahan barang dan jasa tdk terutang	Rp 0
	c. Jumlah seluruh penyerahan	Rp 70.978.877.485,00
	d. Atas impor BKP/Pemanfaatan BKP/JKP Tidak berwujud dari Luar Daerah/ Pemungut Pajak oleh Pemungut Pajak/KMS/Penjualan atas aktiva tetap yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan	
	d.1 Impor BKP	Rp 0
	d.2 Pemanfaatan BKP Tdk Berwujud dr LDP	Rp 0
	d.3 Pemanfaatan JKP dari LDP	Rp 0
	d.4 Pemungut Pajak Oleh Pemungut PPN	Rp 0
	d.5 Kegiatan Membangun Sendiri	Rp 0
	d.6 Penjualan aktiva tetap semula tidak untuk diperjualbelikan	Rp 0
	d.7 Jumlah (d.1 s.d d.6)	Rp 0
2.	Perhitungan PPN Kurang Bayar	
	a.Pajak Keluaran yang harus dipungut sendiri	Rp 7.097.889.481,00
	b.dikurangi	
	b.1 PPN yang disetor di muka dalam Masa Pajak yang sama	Rp
	b.2 Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp 1.505.275.328,00
	b.3 STP ( pokok kurang bayar)	Rp

b.4	Dibayar dengan NPWP sendiri	Rp	3.249.877.865,00
b.5	Lain-lain	Rp	
b.6	Jumlah (b.1+b.2+b.3+b.4+b.5)	Rp	4.755.153.193,00
c. Diperhitungkan			
c.1	SKPPKP	Rp	
d.	Jumlah pajak dapat diperhitungkan	Rp	4.755.153.193,00
e.	Jumlah PPN Kurang/ (Lebih) Bayar	Rp	2.342.736.288,00
3.	Kelebihan Pajak yang sudah		
a.	Dikompensasikan kemasa berikutnya	Rp	0
b.	Dikompensasikan kemasa...(pembetulan)	Rp	0
c.	Jumlah (a+b)	Rp	0
4.	PPN yang kurang bayar	Rp	2.342.736.288,00
5.	Sanksi administrasi :		
	- Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	Rp	1.030.803.966,00
	- Kenaikan Pasal 13 ayat (3) UU KUP	Rp	0
	Jumlah sanksi administrasi	Rp	1.030.803.966,00
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	Rp	3.373.540.254,00

**Menimbang** : bahwa oleh karena itu atas jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang masih harus dibayar dan yang disengketakan oleh Pemohon Banding sebagian tidak dapat dikabulkan oleh Majelis, maka Majelis berketetapan untuk menggunakan kuasa Pasal 80 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak untuk mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding;

**Mengingat** : Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dan ketentuan-ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan yang berkaitan dengan perkara ini;

**Memutuskan** : Menyatakan mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1250/WPJ.19/2013 tanggal 24 September 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00364/207/10/051/12 tanggal 24 September 2012 Masa Pajak November 2010 atas nama: XXX, dengan perhitungan sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	70.978.877.485,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar :		
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut /dibayar sendiri	Rp	7.097.889.481,00

b. Dikurangi :

d. Jumlah pajak yang dapat di perhitungkan	Rp 4.755.153.193,00
e. Jumlah PPN kurang (lebih) Bayar	Rp 2.342.736.288,00
Sanksi administrasi : Bunga Pasal 13(2) UU KUP	Rp 1.030.803.966,00
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp 3.373.540.254,00

Demikian diputus di Jakarta berdasarkan musyawarah setelah pemeriksaan dalam persidangan dicukupkan pada hari Kamis tanggal 30 Oktober 2014 oleh Hakim Majelis VI B Pengadilan Pajak, dengan susunan Majelis dan Panitera Pengganti sebagai berikut:

Tri Hidayat Wahyudi, Ak, MBA sebagai Hakim Ketua,  
 Wishnoe Saleh Thaib Ak, M.Sc sebagai Hakim Anggota,  
 Naseri SE, MSi sebagai Hakim Anggota,  
 Redno Sri Rezeki sebagai Panitera Pengganti

dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum oleh Hakim Ketua pada hari Selasa tanggal 24 Februari 2015 dengan dihadiri oleh para Hakim Anggota, Panitera Pengganti serta tidak dihadiri oleh Terbanding dan dihadiri oleh Pemohon Banding.

**Lampiran 2: Transkrip Wawancara dengan Bapak Theofilus Sigit KPP Wajib Pajak Besar 3:**

1. Sudut Pandang KPP terhadap bagi hasil berdasarkan 5 teori William dunn: efektifitas, efisiensi, kecukupan, keadilan, responsivitas, dan ketepatan;  
 Mengenai sudut pandang KPP terhadap bagi hasil berdasarkan teori 1 menurut William. Kita tidak tahu secara persisnya. Kita tahu setelah di audit, kita priksa bagian-bagiannya. Harus dilihat proses kemitraannya, transaksi seperti apa dan bagaimana. Seperti lahan milik siapa pg bantu apa saja.
2. Latar belakang dikenapan PPN apa?  
 Kami selaku otoritas pajak mengenakan PPN atas jasa giling tebu tersebut berdasarkan Undang-Undang yang ada dan mengatur hal itu.
3. Dalam pelaksanaan peraturan tersebut mendapatkan penolakan dari PG, dalam hal ini PTPN X tidak melaksanakan peraturan tersebut?  
 Masalah peraturan terkait jasa giling tebu ini mendapat penolakan dari PG. Dalam pengadilan kita(KPP) menang. Ya itu ada beberapa PTPN yang lain

yang mengakui adanya PPN atas jasa giling. Di wajib pajak yang lain karna memang sudah diperiksa dan sudah dibawa ke pengadilan, pengadilan bilang ini tetap kena, mereka tetap bayar. Aturan cuma 1 ini dasar ini tergantung kemitraannya seperti apa.

4. Pada saat ini apakah peraturan tersebut masih berlaku?

Sampai saat ini peraturan masih berlaku. Terdapat di UU . intinya di UU tapi skalanya berapa nanti transaksi apa yang kena tergantung bentuk kemitraannya nanti. Bagi hasil bagaimana dll tergantung PG dan petani. Sampai pada saat ini beberapa kasus antara PG yang menang atau KPP yang menang.

**Lampiran 3: Transkrip Wawancara dengan Bapak Budi selaku Divisi  
Perpajakan PTPN X**

1. Kondisi perbandingan pabrik secara historis;

PTPN X bergerak dibidang gula dan tembakau. Gula tersebut dihasilkan dari 11 pabrik gula yang terdapat di Jawa Timur yaitu dari tulungagung sampai dengan sidoarjo. Sedangkan tembakau ada 3 di jember 2 dan di Klaren 1. Jadi, di PTPN X ini, kalau dilihat dari kepemilikan lahan, mayoritas lahan yang HGU PTPN X, relatif sangat kecil yaitu dibawah 10% sisanya yang kurang lebih 90% lahan dimiliki oleh petani. Karena, mayoritas lahan yang digunakan PTPN X ini adalah seorang petani mau tidak mau kita harus bekerja sama dengan petani tebu rakyat. Petani tebu rakyat tersebut terdapat wadah yang menaungi mereka, yang bernama Asosiasi Petani Tebu Rakyat, dan juga Koperasi Petani Tebu Rakyat.

2. Hubungan kerja sama yang terjadi antara pabrik gula dengan petani tebu;

Secara umum PTPN X berupaya membangun kemitraan dengan petani dalam rangka untuk menjamin pemasukan bahan baku tebu. Pola kerja sama dengan petani tersebut dilakukan secara bagi hasil. Bagi hasil disini dapat diartikan bahwa petani dan pabrik gula dari proses pratanam seperti proses pemilihan lahan kemudian persiapan lahan untuk ditanami dan lain sebagainya itu kita

bekerja sama dengan mereka. Sampai dengan tanam, perawatan tanaman sampai dengan tebang angkut ketika panen, maupun penggilingan tebu di pabrik gula sampai dengan pemasaran prodak gula milik petani tersebut kita terlibat didalamnya. Contohnya pabrik gula menyediakan kredit artinya dana diterima dari bank lalu disalurkan ke pabrik gula kemudian pabrik gula bekerja sama dengan APTR, KPTR, dan meneruskan kepada petani-petani yang menjadi anggotanya. Penjamin hutang dari bank itu adalah pabrik gula. Avalis dalam artian apabila petani yang notabennya yang meminjam dana itu mereka one prestasi atau gagal panen karna suatu hal, PTPN X berkewajiban mengembalikan dana pinjaman tersebut ke bank.

Bentuk kemitraan yang lain misalkan setiap beberapa periode entah 1 minggu-2 minggu atau 1 bulan sekali, pabrik gula itu melaksanakan forum kemitraan, forum temu kemitraan dengan petani itu dilakukan secara rutin secara bergilir disetiap wilayah. Dalam rangka pembinaan petani disitu dilakukan penyuluhan terkait dengan pola tanam, isu-isu terkini mengenai bibit, mengenai produksi di Pabrik Gula atau mengenai kondisi pabrik gula sendiri. Murni BPHG (Badan Pengembangan Hasil Gula), forum tersebut murni dibiayai oleh kita. Itu adalah contoh lain bentuk kemitraan.

3. Sistem bagi hasil yang terjadi antara petani dan pabrik gula;  
Bagi hasil disini dapat diartikan bahwa petani dan pabrik gula dari proses pratanam seperti proses pemilihan lahan kemudian persiapan lahan untuk ditanami dan lain sebagainya itu kita bekerja sama dengan mereka. Sampai dengan tanam, perawatan tanaman sampai dengan tebang angkut ketika panen, maupun penggilingan tebu di pabrik gula sampai dengan pemasaran prodak gula milik petani tersebut kita terlibat didalamnya
4. Pengawasan dan manajemen atas kerja sama bagi hasil;  
Mengenai pengawasan dan manajemen ketika panen tebu dibawa ke pabrik gula pada saat itu PG mengambil sampel tebu tersebut berapa rendemanya. Kemudian hasil rendemen tersebut menjadi dasar melakukan bagi hasil.

Misalkan rendemanya 10 itu berarti PG dapat sekitar 34% petani dapat 66% kalau 10 sekitar 30 70 kalau tidak salah. Analisisnya diambil dari ketika tebu datang ke PG mengambil sample berapa randemnya. Data itu masuk ke sistem kami lalu tebu tersebut digiling menjadi gula lalu dites kemudian setiap periode PG akan melaksanakan perhitungan petani ini tebunya berapa rendemanya berapa gula yang jadi berapa. Itu untuk mengetahui bagi hasilnya itu secara umum.

5. Latar belakang dan tujuan dibentuknya sistem bagi hasil;  
Apabila petani yang notabennya yang meminjam dana itu mereka one prestasi atau gagal panen karna suatu hal, maka PTPN X berkewajiban mengembalikan dana pinjaman tersebut ke bank.
6. Mekanisme perhitungan bagi hasil antara petani dan pabrik gula;  
34% 66% tergantung rendemannya ada dalam pedoman. Pemerintah pernah mengeluarkan SK thn 96/98.
7. Respon petani dan pabrik gula terkait ketentuan PPN jasa giling tebu;  
Respon petani dan pabrik gula. Disini petani secara rumusan umum tarolah 66% pabrik gula 34%. terdapat aturan di Dirjen Pajak dalam undnag-undang yaitu SE- tahun 99 dicabut lalu diganti tahun 2000 SE 23/BJ/51 tahun 2000. Disebutkan bahwa tebu yang masuk dan digiling oleh pabrik gula terutang jasa PPN, atas penyerahan tebu x milik petani yang kemudian digiling oleh pabrik gula atas bagian gula yang terima oleh PPN tersebut terutang jasa PPN. Tetapi menurut kami itu kurang pas karena kami dari proses awal sampai akhir turut berperan serta, petani yang menyetor tebu ke kami adalah notabennya adalah tebu yang dimiliki oleh bersama. Jadi menurut kami tebu yang datang milik petani yang digiling di pabrik gula itu bukan katagori penyerahan, menurut kami. Tapi menurut orang pajak beda, mereka melihat tebu itu milik petani. Tetapi kami bertahan karna kami turut serta dari awal sampai akhir.

8. Pengaruh pemberlakuan kebijakan PPN jasa giling tebu tersebut terhadap kondisi keuangan pabrik gula;

Karna perbedaan sudut pandang ini akhirnya BJP kekeh bahwa terutang PPN. Lucunya mengenai ppn jasa giling ini dikenakan hanya gula milik pabrik gula. Gula milik petani yang notabnya 66% tidak terutang PPN. Kalau 34 dikenakan PPN jasa giling, kemudian pada saat PTPN X yg menjual kepada pihak ke-3 berarti kita mungut PPN keluaran, ketika dapat gula kena PPN ketika jual kena PPN berarti kena PPN 2 kali, dan tidak tepat lagi kalau kita mau adil, PG kan bidang jasa ketika menagih ke petani ini loh tagihanmu. Dianalogikan saja sebagai penjahit. Surat perjanjian petani dan pabrik gula dalam surat SK Mentan-98 tidak disebutkan bahwa 34% yang diterima dari petani tidak dikenakan PPN, tetapi SK-2000 34% milik PG ada PPN 10%.

9. Implikasi dari penganan PPN jasa giling tebu terhadap kegiatan produksi pabrik gula;

Kalau memang SK- mau diterapkan DJP harus sosialisai sama petani, petani dalam "sukarela" mereka mau menyetor uang 10%. Tidak mengurangi ongkos 34% dari PG. Kalau PTPN X memaksa petani untuk membayar PPN 10% petani gabakal mau. Sehingga aturan ini menjadi sengketa.

10. Rekomendasi pabrik gula terkait kebijakan PPN jasa giling tebu yang berlaku sekarang ini;

Lalu bagaimana? Karena sampai sekarang masih jadi sengketa karna SE- itu belum dicabut, tetapi kami sudah berupaya. Intinya ini tidak adil, karna yang jadi korban adalah pabrik gula. PPN penjualan gula kami bisa terima tetapi PPN jasa giling tebu kami masih tidak bisa terima. PPN 10% dengan margin besar mana ? kalau PG besar bisa saja, kalau PG nya kecil bisa tekor.

## CURRICULUM VITAE

Nama : Pandu Sadewo  
Nomor Induk Mahasiswa : 115030407111035  
Tempat dan Tanggal Lahir : Jakarta, 24 Ferbruari 1994  
Pendidikan : 1. SDN 03 Pagi Cipinang Besar Utara, tamat tahun 2005  
2. SMPN 243 Jakarta, tamat tahun 2008  
3. SMAN 53 Jakarta, tamat tahun 2011  
Karya Ilmiah : Analisis Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Giling Tebu Dengan Pola Bagi Hasil (Studi Kasus PT Perkebunan Nasional X)

