

BAB II. KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. *Freight forwarder*

Usaha jasa *freight forwarder* di Indonesia dikenal dengan istilah Jasa Pengurusan Transportasi, dan baru dikenal di era 1980-an. Dilihat dari kata *freight forwarding* adalah bahasa Inggris yaitu *freight* dapat diartikan dalam bahasa Indonesia adalah muatan (kapal), sedangkan *forwarding* dapat diartikan memajukan (Baker dan Meindar, 1992 : 100). Pengertian memajukan disini kurang lebihnya dapat diartikan mengantarkan, memindahkan dari satu tempat ke tempat lain. Jika, *freight forwarding* digabung lebih kurang dapat diartikan sebagai suatu usaha untuk mengantarkan atau memindahkan muatan melalui sarana transportasi (kapal), terutama mengantar atau memindahkan muatan yang tidak dapat melalui darat.

Terlepas dari definisi secara kamus, pada latar belakang telah ditampilkan pengertian *freight forwarding*. Pengertian *freight forwarding* tersebut telah dijadikan sebagai kegiatan bisnis sehingga pengertiannya sangat luas cakupannya yaitu sebagai suatu usaha jasa pengurusan transportasi, sebagaimana dalam Workshop Perpajakan - PPN (2006 : 1) :

Sebagai usaha jasa pengurusan transportasi, yakni usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan pemilik barang untuk mengurus semua kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya pengiriman dan penerimaan barang melalui transportasi darat, laut atau udara yang dapat mencakup kegiatan penerimaan, penyimpanan, sortasi, pengepakan, pengukuran, penimbangan, pengurusan penyelesaian dokumen, penerbitan dokumen angkutan, perhitungan biaya angkutan, klaim asuransi atas pengiriman barang

serta penyelesaian tagihan dan biaya-biaya lainnya berkenaan dengan pengiriman barang-barang tersebut sampai dengan diterimanya oleh yang berhak menerimanya.

Pengertian tersebut diatas dikatakan bahwa *freight forwarder* mewakili kepentingan pemilik barang bagi terlaksannya pengiriman. Bahkan *freight forwarder* dapat bertindak atas nama pengirim (*consignor/eksportir*), atau bertindak atas nama penerima (*consignee/importir*) atau bertindak atas nama pengirim dan penerima sesuai dengan lingkup pekerjaan (*scope of work*) yang tergantung dalam kontrak kerjanya.

Pengertian di atas juga dapat diketahui aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh *freight forwarder*. Pendapat Suyono (2005 : 240 – 241) memberikan rincian aktivitas *freight forwarder* dapat berupa :

- a. memilih rute perjalanan, moda transportasi dan pengangkut yang sesuai, kemudian memesan ruang muat (*space*),
- b. melaksanakan penerimaan barang, menyortir, mengepak, menimbang berat, mengukur dimensi, kemudian menyimpan barang ke dalam gudang,
- c. mempelajari *Letter of Credit* barang, peraturan negara tujuan ekspor, negara transit, negara impor kemudian mempersiapkan dokumen-dokumen lain yang diperlukan,
- d. melaksanakan transportasi barang ke pelabuhan laut/udara, mengurus izin Bea dan Cukai, kemudian menyerahkan barang kepada pihak pengangkut,
- e. membayar biaya-biaya handling serta membayarkan *freight*,
- f. mendapatkan *bill of lading/air waybill* dari pihak pengangkut,
- g. mengurus asuransi transportasi barang dan membantu mengajukan klaim kepada pihak asuransi bila terjadi kehilangan/kerusakan atas barang,
- h. memonitor perjalanan barang sampai ke pihak penerima, berdasarkan info dari pihak pengangkut dan agen *forwarder* di negara transit/tujuan,
- i. melaksanakan penerimaan barang dari pihak pengangkut,
- j. mengurus izin masuk pada Bea dan Cukai serta menyelesaikan bea masuk dan biaya-biaya yang timbul di pelabuhan transit/tujuan,

- k. melaksanakan transportasi barang dari pelabuhan ke tempat penyimpanan barang di gudang,
- l. melaksanakan penyerahan barang kepada pihak *consignee*, dan melaksanakan pendistribusian barang bila diminta.

Jasa pelayanan *freight forwarder* sebenarnya tergantung dari kontrak kerja masing-masing *freight forwarder* dengan konsumennya. Secara umum jenis jasa *International Freight Forwarder* dapat bertindak selaku *principal* menawarkan jasa pelayanan terpadu untuk pengiriman barang muatan dengan tarif *freight* secara paket *all in*. Adapun jenis jasa yang sering ditawarkan *freight forwarder* menurut Workshop Perpajakan – PPN (2006 : 10), adalah :

1. *Door to door services*, yakni suatu pelayanan pengiriman barang mulai dari pintu gudang pengirim (produsen, eksportir, penjual, dan sebagainya) sampai dengan di depan pintu gudang penerima barang (importir, pembeli, konsumen dan sebagainya)
2. *Port to port services*, yakni suatu pelayanan pengiriman barang mulai dari gudang/truk/tongkang di pelabuhan pemuatan sampai dengan gudang/truk/tongkang di pelabuhan tujuan/pembongkaran (tergantung *sales contract*).
3. *Port to door services*, yakni suatu pelayanan pengiriman barang mulai dari pelabuhan pemuatan, sampai pintu gudang penerima.
4. *Door to port services*, yakni suatu pelayanan pengiriman barang mulai dari pintu gudang pengirim, sampai dengan pelabuhan pembongkaran di tempat tujuan.

Dunia transportasi angkutan barang dikenal istilah multimodal transpor. *Multimodal transport* adalah transportasi yang melibatkan lebih dari satu macam modal angkutan, apakah transportasi tersebut terjadi hanya dalam satu negara saja ataupun lebih dari satu negara. *Freight forwarder* pada umumnya menggunakan pihak ketiga. Pihak ketiga yang terlibat menurut Suyono (2005 : 242 - 243), antara lain :

- 1) Pihak Pengangkut : a) Operator Angkutan Darat; b) Jasa Kereta Api; c) Pemilik Kapal; d) Angkutan Udara
Sebagai contoh multimodal *transport*:

Minibridge : Pengangkutan petikemas dengan *through bill of lading* dari negara pengeksport lewat laut, di teruskan ke negara tujuan lewat kereta api.

Landbridge : Pengangkutan petikemas dari negara pengeksport ke negara transit lewat laut dan di negara transit lewat daratan dan di teruskan ke negara pengimpor lewat laut lagi.

- 2) Non- Pengangkut : a) Terminal petikemas; b) Pergudangan; c) Container Freight station (CFS) atau konsolidasi Muatan; d) Pemilik Petikemas; e) Organisasi yang usahanya khusus untuk mengepak, penyelesaian dokumen bea-cukai, dokumen ekspor/impor, transaksi penukaran Valuta asing, pengurusan dokumen terkait.
- 3) Pihak Lain : a) Bank, b) Pihak Asuransi, c) Pelabuhan Laut/ Pelabuhan Udara, d) Bea-cukai.

Berdasarkan aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh *freight forwarder* dalam menjalankan fungsinya maka dapat diketahui jenis-jenis biaya yang dikeluarkan. Adapun jenis-jenis biaya yang dikeluarkan oleh *freight forwarder* adalah : Workshop Perpajakan – PPN (2006 : 13)

Komponen biaya yang biasanya terdapat dalam nota tagihan *International freight forwarding* (IFF) adalah sebagai berikut :

a. Uang tambahan/ <i>freight</i>	<i>Overbregen</i> /gerakan ekstra
b. THC	Pengawasan
c. <i>Stuffing</i> /muat	Pengurusan dok./ <i>doc. fee</i>
d. <i>Lift on/Lift off</i>	<i>Cleaning container</i>
e. OPP/OPT	Bea <i>export/impor</i> lain
f. Sewa Penumpukan/ <i>Storage</i>	Asuransi cargo
g. <i>Sorting/marking/labeling</i>	<i>Agency fee</i>
h. <i>Packing</i>	<i>Demurag</i>
i. Mekanik	CFS Charges.

Seluruh biaya-biaya yang dikeluarkan oleh *freight forwarder* akan di-*reimbursement* kembali kepada pemberi order. *Reimbursement* biaya tersebut sekaligus merupakan sumber pendapatan jasa *freight forwarder*. Pertanyaan timbul, apakah pendapatan *freight forwarder* hanya bersumber dari *freight forwarder* tersebut ? Jawabannya, jika *freight forwarder* merupakan satu kesatuan atau sebagai agen perusahaan transportasi baik laut/udara maka *reimbursement* seluruh biaya operasional yang

dikeluarkan pada dasarnya bukan merupakan pendapatan *freight forwarder*, tetapi pendapatan perusahaan transportasi. Alasannya, karena *freight forwarder* hanya sebagai kepanjangan tangan dari perusahaan transportasi untuk mencari penumpang, atas jasanya sebagai agen *freight forwarder* hanya mendapatkan imbalan jasa atau komisi.

Jika, *freight forwarder* merupakan badan usaha yang berdiri sendiri dan semata-mata bergerak dibidang usaha jasa pengurusan transportasi maka *reimbursement* yang diterimanya dari pemberi order merupakan pendapatan. Jumlah nilai pendapatan yang akan di-*reimbursement* tidak hanya sebesar jumlah biaya operasional yang dikeluarkan, tetapi termasuk keuntungan yang diinginkan. Total biaya operasional ditambah dengan keuntungan yang diinginkan adalah merupakan harga jual jasa *freight forwarder* kepada pemilik order.

Reimbursement atas seluruh biaya yang dikeluarkan oleh *freight forwarder* adalah merupakan harga jasa *freight forwarder*. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Siswanto (2001 : 62), bahwa :

...contoh dalam bisnis asuransi harga disebut premi, dalam perkreditan disebut bunga, bisnis konsultasi dan pialang disebut *fee*, bisnis industri manufaktur disebut harga dan bisnis angkutan disebut tarif angkutan. Terlepas dari nama apapun yang dipakai, dalam dunia bisnis harga diartikan sebagai sejumlah uang yang ditentukan perusahaan sebagai imbalan barang atau jasa yang diperdagangkan dan sesuatu yang lain yang diadakan perusahaan untuk memuaskan keinginan konsumen. ...ditinjau dari segi biaya harga produk yang ditetapkan perusahaan harus dapat menutup biaya produksi dan biaya pengadaan...disamping itu harga produk dapat menyisakan keuntungan yang memadai.

Persoalannya, apakah harga yang di-*reimbursh* oleh *freight forwarder* kepada pemilik order adalah harga yang telah ditentukan. Apabila yang di-

reimburs itu adalah telah ditetapkan terlebih dahulu maka dapat dinamakan harga jual jasa. Jika yang di-*reimburs* belum ditetapkan terlebih dahulu maka bukan harga jual jasa. Jika perjanjian antara *freight forwarder* dengan pemilik order berbunyi bahwa pemilik order akan mengganti seluruh biaya yang dikeluarkan oleh *freight forwarder*, maka hal ini sama saja dengan penetapan harga yaitu harga sebesar biaya yang dikeluarkan *freight forwarder*. Pertanyaan dasar, adakah perusahaan bisnis atau orang yang disuruh bekerja tanpa mendapatkan imbalan jasa, selain dari pekerja sosial ?

Satu contoh kasus perhitungan biaya *freight forwarder* diambil dari transaksi antara pembeli barang yang ada di Indonesia dan penjual berada di Amerika (Suyono, 2005 : 242 – 243). Pembeli dan penjual sepakat memakai *freight forwarder*, dimana *freight forwarder* yang ditunjuk adalah *freight forwarder* yang ada di Amerika adalah yang mengurus jasa transportasi di Amerika sampai naik ke kapal. *Freight forwarder* Amerika menunjuk *freight forwarder* yang ada di Indonesia mengurus jasa penerimaan barang dari kapal sampai tujuan barang . Khusus biaya asuransi masih dilakukan oleh pembeli barang.

PT. Citra Pertiwi sebagai pembeli generator menutup asuransi untuk melindungi pengiriman generator dari kemungkinan rusak atau hilang selama transportasi darat di Amerika, selama di kapal/transportasi laut, selama di pelabuhan tujuan, selama transportasi darat di Indonesia sampai unit tersebut terpasang di lokasi PLTU. PT. Citra Pertiwi menunjuk *Freight Forwarder Forestal Inc.* sebagai *freight forwarder*. *Freight Forwarder Forestal Inc.* melaksanakan aktivitas dengan rincian sebagai berikut :

Komoditas : 1 unit Generator, berat 195 ton; dimensi P 8.79 x L 3.61 x T 3.33 meter, volume = 105.667 M³; *Freightton* = 195 Frt (dipilih yang terbesar antara berat/volume). Adapun biaya-biaya tersebut sebagai berikut :

Tabel 2. 1.
Contoh Daftar Biaya *Freight Forwarder*

A Di Amerika	
1 Dari Pabrik General Electric Ke Pelabuhan Houston	
a. Di Pabrik General Electric generator dimuat ke atas <i>multi-axle trailer</i> dengan <i>overhead crane</i> pabrik, <i>free on truck</i> , tidak ada biaya.	
b. Transpor darat (<i>Inland transport</i>) :	
Biaya angkut generator termasuk biaya lashing	\$ 25,000
Pengawalan polisi (<i>police escort</i>) selama di jalan raya	\$ 1,500
2 Pengurusan izin ekspor	\$ 500
3 Dipelabuhan Houston (Biaya sesuai peraturan pelabuhan Houston)	
a. Receiving barang masuk pelabuhan : $195 \times \text{US\$ } 4,00 =$	\$ 780
b. Menunggu kedatangan kapal 5 hari, generator di simpan (<i>storage</i>), <i>Free time</i> 2 hari Biaya : $(5-2) \text{ hari} \times 195 \times \text{US\$ } 1,80 =$	\$ 351
c. <i>Wharf handling charge</i> (Biaya <i>handling</i> di dermaga) : $195 \times \text{US\$ } 4,20 =$	\$ 819
d. Memuat generator ke kapal MV Jumbo/ <i>stevedoring</i> Perjanjian <i>liner in</i> maka perusahaan pelayaran <i>Jumbo Shipping</i> , membayar biaya <i>stevedoring</i> memuat barang berat : $195 \times \text{US\$ } 25,00 =$	\$ 4,875
e. <i>Lashing</i> : Biaya <i>me-lashing</i> generator	\$ 1,000
4 <i>SURVEYOR FEE</i>	
Biaya <i>surveyor</i>	\$ 1,200
B Di Laut	
<i>Ocean Freight</i> Kapal MV Jumbo.	
<i>Freight</i> yang di bayar kepada perusahaan pelayaran : $195 \times \text{US\$ } 170 \text{ per FRT} =$	\$ 33,150
C Di Indonesia	
Dipelabuhan Dumai (Biaya sesuai peraturan pelabuhan Dumai)	
1 BIAYA - BIAYA PELABUHAN (<i>PORT EXPENSES</i>)	
a. Membongkar muatan dari kapal MV Jumbo.	\$ 20,000
Perjanjian <i>liner out</i> , maka biaya bongkar generator dari kapal di bayar oleh perusahaan pelayaran <i>jumbo Shipping</i> $195 \times \text{US\$ } 2,40 =$	\$ 468
Biaya di bayarkan oleh <i>Freight Forwarder</i> PT Multitrans	
b. <i>Tally</i> $195 \times \text{Rp } 2.000 =$	Rp 390,000
c. <i>Delivery</i> $195 \times \text{Rp } 5.500 =$	Rp 1,072,500
d. Uang Dermaga $195 \times \text{Rp } 780 =$	Rp 152,100
e. <i>Cargodoring</i> $195 \times \text{Rp } 8.276 =$	Rp 1,613,820
f. <i>Long Distance</i>	
Muatan di pindahkan ke tempat penumpukan > 130 Meter , sementara mengurus "Izin Impor" dari Bea & Cukai : Biaya : $195 \times \text{Rp } 11.138$	Rp 2,171,910
g. <i>Surcharge</i> : Barang berat > 50 Ton = $100\% \times 195 \times (\text{Rp } 5.500 + \text{Rp } 8.276) =$	Rp 2,686,320
h. Biaya penumpukan 4 hari : $4 \times \text{Rp } 26.000/\text{unit}$	Rp 104,000
i. Retribusi kebersihan pelabuhan : $195 \times \text{Rp } 50 =$	Rp 9,750
2 BIAYA PENGURUSAN IZIN IMPOR PADA KANTOR BEA & CUKAI	Rp 4,000,000
3 TRANSPORTASI DARAT DARI PELABUHAN DUMAI KE PROYEK.	
a. Biaya <i>Inland transport</i>	\$ 20,000
b. Biaya pengawalan polisi	Rp 800,000
c. Biaya Pembebasan kabel listrik, telpon, pintu gerbang	Rp 1,600,000
d. Izin lewat jembatan	Rp 1,200,000

Sumber : Capt. R.P. Suyono, *Op Cit.*, Halaman 242-243.

Tabel 2.2.
Tipologi *International Freight Forwarder*

No	Tipologi	<i>Agent</i>	<i>Principal</i>
1.	Status	<ul style="list-style-type: none"> - Selaku <i>agent</i> dari pemilik barang (<i>shipper/consignee</i>) atau <i>principal</i>. - Dalam mengatur pengangkutan barang atas dasar aturan tradisional keagenan, patuh kepada prinsipalnya. 	<ul style="list-style-type: none"> - Selaku <i>principal</i> dari <i>carrier</i> dan badan usaha lainnya seperti pemilik kapal/pesawat, angkutan darat, kereta api, pengelola gudang, <i>packing</i>, dll. - Dalam mengatur pengangkutan barang atas dasar <i>Sales Contract</i> dan atau <i>condition of contract</i> mengenai <i>Carriers Limitation of Liability</i>.
2.	Batas tanggung jawab	<ul style="list-style-type: none"> - Memiliki tanggung jawab terbatas, sebatas dalam melaksanakan fungsinya atas dasar aturan tradisional keagenan. Bertanggung jawab atas kesalahan yang dilakukan oleh karyawannya sendiri. - Tidak mau menerima tanggung jawab atas kesalahan maupun kelalaian pihak ketiga seperti <i>carrier, re forwarder</i>, dst.nya. dengan catatan bahwa dia telah memilih pihak ketiga nya itu dengan sungguh-sungguh 	<ul style="list-style-type: none"> - Memiliki tanggung jawab yang lebih luas. Tidak hanya sebatas atas kesalahan yang di lakukan oleh karyawannya sendiri tetapi juga terhadap kesalahan pihak-pihak yang terkait. - Bertanggung jawab atas segala kerusakan maupun kehilangan barang selama dalam masa pengangkutan, kecuali bila diakibatkan oleh keadaan barangnya sendiri, <i>act of God</i> atau kejadian luar kekuasaannya. Menerima tanggung jawab atas kesalahan maupun kelalaian pihak ketiga seperti <i>carrier, re forwarder</i>
3	Konsolidasi / <i>Groupage</i> muatan kargo	Tidak melakukan konsolidasi muatan kargo	Melakukan konsolidasi muatan kargo
4	Multi Modal <i>Transport</i> atau pelayanan <i>Door To Door/</i> borongan	Tidak melakukan integrasi muatan dan pelayanan <i>door to door</i> atau borongan	Berada dalam mata rantai kegiatan bisnis angkutan yang terintegrasi atau melakukan pelayanan <i>door to door</i> atau borongan
5	Dokumen Pengangkutan Udara/Laut	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Master Airwaybill</i> untuk angkutan udara - <i>Master Bill of Lading</i> untuk angkutan laut - Tidak menerbitkan <i>FIATA Bill of Lading</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Master & House Airwaybill</i> untuk angkutan udara - <i>Master & House Bill of Lading</i> untuk angkutan laut - Menerbitkan <i>FIATA Bill of Lading</i>
6	Penghasilan <i>int'l Freight Forwarder</i>	Komisi dari Perusahaan Penerbangan atau Pelayaran maupun dari pemilik barang (<i>shipper/consignee</i>)	Komisi dari Perusahaan Penerbangan atau Pelayaran serta <i>mark-up</i> dari <i>freight</i>

Sumber : Workshop Perpajakan – PPN, “Pemajakan PPN pada Perusahaan Internasional Freight Forwarding”, Citasco Konsultan Global, Bogor, 2006. Halaman 2-4.

Tanggung jawab *freight forwarder* dalam melaksanakan fungsinya sangat tergantung dari pemetaan kedudukan *freight forwarder*. Kedudukan *freight forwarder* dapat dibagi dua yaitu sebagai *agent* dan sebagai

principal. Perbedaan diantara kedua *freight forwarder* dapat dilihat dari statusnya, tanggung jawabnya, konsolidasi muatan kargo, multi modal *transport* yang pelayanan *door to door* atau borongan, dokumen pengangkutan udara/laut dan penghasilan *International Freight forwarder*. Perbedaan tersebut sebagaimana pada tabel 2.1 di atas.

2.1.2. Penggolongan *air cargo agent*

Air cargo agent dapat dibagi menjadi dua golongan, menurut Workshop Perpajakan – PPN (2006 : 10), yaitu :

1. *FIATA (The Federation of International Freight Forwarders Association) Cargo Agent*, yakni sebuah *forwarding agent* yang ditunjuk oleh perusahaan penerbangan yang terdaftar pada FIATA untuk bertindak atas nama *airliner* tersebut.
2. *Freight Forwarder* udara (*Airfreight Forwarder*), yang dapat juga merupakan *FIATA Cargo Agent*, maupun yang bukan, yang sering melaksanakan atau mengkhususkan dalam konsolidasi atau *groupage* muatan udara.

2.1.3. Konsolidasi muatan

Pada dasarnya konsolidasi muatan adalah mengumpulkan beberapa barang yang akan dikirim ketempat tujuan terutama ke satu tempat tujuan. Alasannya, jika akan mengirim barang yang jumlahnya sedikit maka biaya yang akan ditanggung akan lebih besar, karena biasanya sewa tempat di kapal dan peti kemas terkadang tidak dilihat dari banyaknya barang tetapi berapa peti kemas. Keuntungan yang didapat dari konsolidasi muatan ini adalah biaya yang akan ditanggung pemilik barang akan lebih murah, bagi pengangkut yaitu barang tidak terpecah-pecah sehingga mudah mengaturnya, dan *freight forwarder* akan menanggung biaya kirim awal lebih ringan artinya sekaligus memberikan pelayanan yang baik kepada

kliennya. Adapun yang dimaksud dengan konsolidasi muatan sebagaimana pendapat Suyono (2005 : 234) berikut :

Konsolidasi muatan (*cargo consolidation*) atau juga disebut *groupage*, adalah pengumpulan beberapa kiriman barang dari beberapa kiriman barang dari beberapa eksportir/*shipper* di tempat asal yang dikirimkan untuk beberapa *consignee* di tempat tujuan, yang dikemas dalam satu unit paket muatan, lalu muatan terkonsolidasi tersebut dikapalkan dan ditujukan ke agen konsolidator di tempat tujuan. Agen kemudian melaksanakan penyerahan barang kepada pihak *consignee* masing-masing.

2.1.4. Sistem dan prinsip pemungutan pajak

Beberapa ahli mengatakan bahwa, sebelum mengenakan pajak atas suatu subjek dan objek pajak hendaknya harus mengacu pada beberapa kriteria yang secara teoritis telah diakui. Pendapat yang sehubungan dengan hal tersebut adalah Malimar (1998 : 3):

Salah satu hal yang harus diperhatikan dalam menentukan pengenaan pajak apakah pajak langsung atau tidak langsung atas suatu subjek dan atau objek pajak adalah sistem perpajakan yang akan dipakai. Sengketa pajak seringkali muncul sebagai akibat dari pelaksanaan pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku dan sangat mengganggu rasa keadilan dalam masyarakat Wajib Pajak karena mereka diperlakukan yang tidak semena-mena serta tidak ada kepastian hukum.

Sistem yang dimaksud dengan pendapat di atas adalah sistem perpajakan terdiri dari tiga unsur pokok sebagaimana diungkapkan Mansury (1996 : 18), yaitu;

Kebijakan perpajakan (*Tax Policy*),
 Undang-undang perpajakan (*Tax Laws*).
 Administrasi perpajakan (*Tax Administration*).

Ketiga unsur pokok tersebut terjadi menurut proses sesuai dengan aturan waktu penyusunan sistem perpajakan yang bersangkutan.

Prinsip pengenaan pajak yang baik telah dikemukakan oleh A. Smith dengan *cannon of taxation* dan para ahli keuangan negara lainnya. Suatu sistem pajak yang baik haruslah memenuhi beberapa kriteria, diantaranya sebagaimana diungkapkan Mansury (1996 : 214), yaitu :

Distribusi dari beban pajak harus adil, setiap orang harus membayar pajak sesuai dengan "bagiannya yang wajar". Pajak-pajak harus sedikit mungkin mencampuri keputusan-keputusan ekonomi, apabila keputusan-keputusan ekonomi tersebut telah memungkinkan tercapainya sistem pasar yang efisien. Beban lebih pajak (*excess burden*) harus seminimal mungkin. Pajak-pajak haruslah memperbaiki ketidakefisienan yang terjadi di sektor swasta, apabila instrumen pajak dapat melakukannya. Struktur pajak haruslah mampu digunakan dalam kebijakan fiskal untuk tujuan stabilisasi dan pertumbuhan ekonomi. Sistem pajak harus dimengerti oleh Wajib Pajak. Administrasi pajak dan biaya pelaksanaannya haruslah sedikit mungkin. Kepastian. Dapat dilaksanakan, dan Dapat diterima.

2.1.5. Pengertian Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas nilai tambah, yang sebenarnya adalah termasuk sebagai jenis pajak konsumsi atau pajak penjualan. Hal ini sebagaimana diungkapkan oleh Ben Terra yang dikutip oleh pendapat lainnya bahwa : (Untung Sukardji, 2003 : 9)

Sales taxation can be levied in various ways, for exsamples, in a direct way, or in indirect way as a retail sales tax or as a value added tax. Pajak Pertambahan Nilai atau lebih tepatnya Pajak Penjualan, yang dikenal dalam berbagai nama dengan maksud yang senada. Pada hakikatnya konsepsi Pajak Pertambahan Nilai semata-mata mengandung pengertian sebagai suatu tata cara pemungutan pajak, daripada suatu jenis pajak.

Pajak Pertambahan Nilai walaupun termasuk sebagai Pajak Penjualan tetapi mempunyai keunggulan dengan Pajak Penjualan lainnya sebagaimana diungkapkan oleh pendapat Lukman (2001 : 7) berikut, diantaranya :

... Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak yang dipungut atas konsumsi berupa pembelian barang atau jasa yang dilakukan di dalam negeri (di dalam daerah pabean = Wilayah Republik Indonesia); Pajak Pertambahan Nilai bersifat netral adalah tidak bersifat diskriminatif, baik dalam perdagangan maupun di luar perdagangan, karena Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas konsumsi barang atau jasa dan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dipungut dengan menggunakan prinsip tempat asal (*origin principle*) dan prinsip tujuan (*destination principle*); Pajak Pertambahan Nilai tidak menimbulkan unsur pajak berganda (*non cummulative*) karena adanya mekanisme pengkreditan pajak masukan (*input tax*) terhadap pajak keluaran (*output tax*).

Pendapat lain tentang Pajak Pertambahan Nilai adalah Workshop – PPN

(2006 : 8) sebagai berikut :

Pajak Pertambahan Nilai adalah suatu pajak tidak langsung atau pajak pengeluaran yang ditanggung oleh konsumen akhir, walaupun pajak tersebut dibebankan pada waktu wajib pajak memasok barang dan jasa kena pajak dalam kegiatan usahanya.

Nilai tambah yang dimaksud dalam Pajak Pertambahan Nilai dalam

Workshop – PPN (2006 : 8) adalah :

Pertambahan nilai itu sendiri timbul karena dipakainya faktor-faktor produksi disetiap-setiap perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja dan laba pengusahamerupakan unsure pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Pendapat Due dan Friedlaender (1984 : 398) mengenai nilai tambah

suatu perusahaan bisnis adalah :

Perbedaan antara penerimaan dari penjualan hasil produksi perusahaan dan jumlah total yang dibayar oleh perusahaan untuk barang-barang dan jasa-jasa yang dibeli selama masa itu dari perusahaan-perusahaan bisnis; nilai tambah adalah sama dengan jumlah pembayaran faktor yang dibuat oleh perusahaan (termasuk keuntungan pemilik).

2.1.6. Mekanisme dan Objek Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Untung Sukardji (2003 : 30) bahwa Pajak Pertambahan Nilai mempunyai kelebihan dan kekurangan. Salah satu kekurangan yang ditampilkan disini adalah PPN sangat rawan penyelundupan pajak. Kerawanan ini timbul sebagai akibat dari mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya memperoleh kembali pajak yang dibayar oleh Pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui prosedur administrasi fiskus. Mekanisme pengkreditan pajak pada PPN ini juga sekaligus merupakan keuntungan dari Pajak Pertambahan Nilai.

Peraturan perpajakan Indonesia menganut sistem kredit pajak ini dengan cara mengkreditkan PPN yang dibayar pada saat pembelian/perolehan Barang dan Jasa Kena Pajak dengan PPN yang dipungut pada saat penjualan/penyerahan Barang dan atau Jasa Kena Pajak. Pajak yang dibayar pada saat pembelian/perolehan Barang dan atau Jasa Kena Pajak disebut sebagai Pajak Masukan. Menurut Untung Sukardji (2003 : 35), bahwa Pajak yang dipungut pada saat penjualan/penyerahan Barang dan atau Jasa Kena Pajak disebut dengan Pajak Keluaran. Selisih antara Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran pada masa pajak yang sama, dimana jika Pajak Keluaran lebih besar dari Pajak masukan maka selisihnya harus disetor ke Kas Negara. Apabila Pajak Keluaran lebih kecil dari Pajak Masukan maka selisih tersebut adalah wajib pajak mengalami lebih bayar pajak, sehingga pajak tersebut dapat diakui sebagai pajak dibayar dimuka atau diminta kembali (restitusi).

Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut hanya sebatas perolehan dan penyerahan barang saja, tetapi atas penyerahan dan perolehan jasa-jasa juga dipungut pajak. Pendapat ini sebagaimana dikemukakan oleh Due dan Friedlaender (1984 : 405) :

Pada prinsipnya pajak penjualan sebagai pungutan atas pembelanjaan konsumen, maka suatu pajak penjualan harus berlaku bagi jasa-jasa maupun komoditi. Kalau tidak demikian halnya maka konsumsi jasa-jasa diuntungkan, dan dengan demikian tidak menyebabkan efek pungutan cukai dalam merubah pola-pola konsumsi dan menguntungkan mereka dengan keinginan yang relatif tinggi bagi jasa-jasa.

Selanjutnya dalam buku Due dan Friedlaender (1984 : 405) yang sama, menjelaskan ada berbagai hambatan di dalam pemungutan pajak sepenuhnya atas semua jasa-jasa sehingga masih ada saja jasa yang tidak termasuk sebagai objek pajak, alasannya :

Sisa-sisa pandangan lama bahwa pajak atas jasa-jasa dalam batas-batas tertentu merupakan pajak atas tenaga kerja, padahal ini pasti merupakan pajak atas konsumsi; Masalah membedakan antara pemberian jasa-jasa kepada perusahaan bisnis dan kepada perorangan; Keberatan ditinjau dari sudut kebijaksanaan social umum dan kesamaan; Masalah administrative mengenai memungut pajak atas jasa perorangan; Pada jasa-jasa perumahan terdapat keinginan untuk menghindarkan bagi kaum miskin.

2.1.7. Dasar Hukum Pajak Pertambahan Nilai

Dasar hukum Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia adalah Undang-Undang No.8 tahun 1983, sebagaimana telah dirubah yang pertama kalinya menjadi Undang-Undang No. 11 Tahun 1994, dan perubahan yang kedua kalinya menjadi Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 yang berlaku mulai tanggal 1 Januari 2001. Selain Undang-Undang sebagai induk dari dasar hukum Pajak Pertambahan Nilai juga diatur oleh

peraturan pelaksanaannya sebagaimana dikemukakan oleh Untung Sukardji (2003 : 43), yaitu :

Peraturan pelaksanaan yang menyangkut berbagai ketentuan khusus tersebar dalam Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden dan Keputusan/Peraturan Menteri Keuangan atau Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

2.1.8. Kajian pengenalan PPN pada *International Freight Forwarder*

Workshop Perpajakan – PPN/Seminar sehari tentang Pemajakan Pajak Pertambahan Nilai pada Perusahaan Internasional *Freight Forwarding*, dilaksanakan oleh Citasco Konsultan Global dilaksanakan di Puncak, 15 Februari 2006. Peserta *workshop*/seminar diikuti oleh 25 orang. Beberapa kesimpulan tentang hasil dari *workshop*/seminar tentang hal ini yang akan ditampilkan dalam tesis ini sebagai hasil temuan terdahulu dan dapat dianggap sebagai acuan berpikir dalam penelitian ini.

1. Penggolongan Dasar Pengenaan Pajak

Dasar pengenaan pajak adalah merupakan nilai yang menjadi dasar perhitungan PPN yang terhutang dengan mengalikan tarif pajak. Berdasarkan UU. PPN No. 8 Tahun 1984 sebagaimana telah dirubah yang terakhir menjadi UU. PPN No. 18 Tahun 2000, Pasal 1 angka 17, angka 18, angka 19, angka 20 dan angka 26 dirumuskan bahwa dasar pengenaan PPN adalah harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor dan nilai lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terhutang.

Berhubung karena *freight forwarder* adalah termasuk sebagai badan usaha yang menyerahkan jasa yaitu jasa pengurusan transportasi maka dasar pengenaan pajaknya adalah nilai penggantian. Penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi Jasa karena penyerahan Jasa Kena Pajak, tidak termasuk pajak yang dipungut menurut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan potongan harga yang dicantumkan dalam faktur pajak. Hal ini sebagaimana dalam buku Untung Sukardji (2003 : 68), adalah :

Karena Penggantian disebut Dasar Pengenaan Pajak untuk penyerahan Jasa Kena Pajak yang didefinisikan sebagai suatu kegiatan pelayanan yang dapat berupa hak, kemudahan, dan fasilitas untuk dipakai, mengandung arti secara fisik tidak bisa diraba sebagaimana halnya Barang Kena Pajak, tetapi dirasakan atau dinikmati setelah jasa pelayanan tersebut diterima, maka pembentukan Nilai Penggantian tidak bisa dihitung seperti menghitung Harga Jual, oleh karena itu Nilai Penggantian dapat juga disebut sebagai taksiran biaya untuk mengganti biaya yang dikeluarkan untuk mendapatkan profesi, keterampilan dan pengalaman yang memberikan kegiatan pelayanan dalam arti jasa tersebut.

Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-25/PJ.3/1989 tanggal 20 Mei 1989, tentang Petunjuk Pelaksanaan PPN Atas Jasa Selain Jasa Pemborongan, Jasa Angkutan Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi : Dalam hal penggantian terdapat suatu jumlah yang ditagih oleh pengusaha jasa yang berasal dari tagihan pihak ketiga yang dokumennya langsung atas nama penerima jasa, maka jumlah tersebut tidak merupakan penggantian yang menjadi dasar pengenaan pajak, karena dianggap sebagai *reimburshment*.

2. Penggolongan kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN

Pasal 4 huruf c mengatakan bahwa PPN dikenakan atas Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Pasal 4 A ayat (3) yang diatur lebih lanjut dalam PP. No. 144 Tahun 2000, mengatur jenis Barang Dan Jasa yang tidak dikenakan PPN, diantaranya mengatur :

Pasal 5, menetapkan jenis-jenis kelompok jasa yang tidak dikenakan PPN. Jasa Pengurusan Transportasi (*Freight Forwarder*) tidak termasuk jenis jasa yang tidak dikenakan PPN artinya dikenakan PPN.

Pasal 5 huruf I UU PPN yang diatur lebih lanjut dalam Pasal 13 PP No. 144 Tahun 2000 bahwa : Jasa di bidang angkutan umum meliputi jasa angkutan umum di darat, di laut, di danau, dan di sungai yang dilakukan pemerintah atau swasta. Dalam penjelasan Pasal tersebut dikemukakan bahwa jasa angkutan udara dikenakan PPN, namun demikian jasa angkutan udara luar negeri tidak dikenakan PPN, karena penyerahan jasa tersebut dilakukan di luar Daerah Pabean. Termasuk dalam pengertian jasa angkutan udara luar negeri adalah jasa angkutan dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri tersebut.

3. Perlakuan Perpajakan oleh *Airliner* terhadap *International Freight Forwarder (Authorized IATA Agent)*

1. Berdasarkan KepMenKeu RI No. 1289/KMK.04/1988 tentang :
Tata cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan PPN dan PPNBM oleh Badan-Badan Tertentu sebagai Pemungut PPN, dengan SE No. 059/JKT/VI/01 tanggal 2 Juli 2001, perusahaan

penerbangan PT. Garuda Indonesia mulai menerapkan pengenaan PPN atas komisi jasa keagenan (termasuk komisi atas *freight* angkutan kargo) yang di terima oleh semua *cargo agent* mereka yang nota bene adalah merupakan perusahaan *Interntional Freight Forwarding*.

Secara koseptual, pengenaan PPN tersebut baru menyentuh lapisan *International Freight Forwarding* dalam kedudukannya selaku *Cargo Agent* dari *Airliner* (bukan selaku *prinsipal* atau *contracting carrier*). Hal inipun baru di lakukan oleh PT. Garuda Indonesia sebagai badan hukum Indonesia dan wajib pajak dalam negeri yang harus menerapkan UU Perpajakan mengenai jasa ke Agenan.

2. *Forwarder* dapat dipahami tidak terutang PPN 10% (kecuali atas komisi *freight*) karena penyerahan jasa *airfreight* tersebut untuk angkutan ke tujuan. Sedangkan perusahaan penerbangan asing lainnya bahkan belum menerapkannya sama sekali.
3. Berdasarkan mata rantai distribusi alur pembebanan *Export Airfreight*

Pada dasarnya *export Airfreight* yang di tagihkan oleh *International Airliner* kepada *International Freight* luar negeri murni 100% di lakukan di luar daerah pabean atau di luar yurisdikasi pemajakan PPN, meskipun perusahaan penerbangan Internasional tersebut berdomisili / berkedudukan di Indonesia.

4. Perlakuan Perpajakan oleh *Shipping Line* terhadap *International Freight Forwarder*

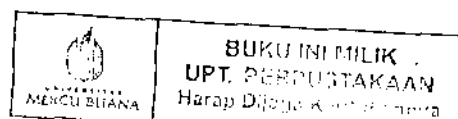
1. *Shipping Liner* hanya menjual *Ocean Freight* kepada IFF, dan tidak ada komisi *Freight*.
 2. IFF melakukan *mark-up* dari *buying (freight) rate* tersebut untuk di jual kepada *Shipper/Eksportir*, dan jelas atas *mark up* tersebut di kenakan PPN
 3. *Shipping Liner* Asing hanya memberikan *Agency Fee* kepada *Authorized Agentnya* di Indonesia yang dikenakan PPN.
5. Masalah yang timbul sehubungan dengan nilai tambah (*mark-up*) *freight*.

1. Ditinjau dari keadilan dan netralitas pajak – kenapa di bedakan perlakuan PPN antara IFF dengan perusahaan kurir?

Meskipun sebenarnya bidang usaha keduanya secara formal (izin usaha) berbeda, namun bila melihat kepada substansi ekonominya (*economic substance*) dari kegiatan usaha, memiliki banyak unsur kesamaan sebagai *forwarder* terutama dalam pelayanan barang ekspor, karena sama-sama melayani jasa angkutan kargo udara, walaupun perusahaan jasa pengiriman paket hanya melayani angkutan kargo udara khusus parcel/paket dan barang angkutan ekspres.

2. Dengan Pendekatan Asosiasi - *Effective rate* untuk IFF, Apakah di mungkin ?

Pasal 9 angka 3 dan pasal 12 angka 3, PP No. 50 mengatur, bahwa penyerahan jasa pengiriman paket terutang PPN. Bila kita melihat dari perspective *substance over the form principle*, sebagai



implementasi dari azas perasamaan kewajiban memungut pajak – PPN bagi para pengusaha ,maka perlakuan pemajakan PPN atas transaksi *forwarding* juga memungkinkan di kenakannya tarif *effectif* atas seluruh tagihan mereka

Berdasarkan ketentuan pada pasal 1 huruf n UU PPN No 11 Tahun 1994 jo KepMenKeu No. 642/KMK.04 1994 Tanggal 29 Desember 1994, dimana pada pasal 3 Ayat (1) huruf h (jo KepMenKeu No. 292/KMK.04/1996 Tanggal 18 April 1986) telah di tetapkan Nilai Lain Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Untuk jasa Pengiriman Paket yaitu sebesar 10 % dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya di tagih. Juga penjelasan dari Dirjen Pajak dengan surat no.S1105/PJ.53/1995 Tanggal 22 Juni 1995 kepada Ketua Asosiasi Perusahaan Jasa Titipan Pengiriman dan Pengantaran Indonesia (ASPERINDO) mengenai PPN atas jasa Pengiriman Paket, yang menegaskan sesuai dengan Pasal 3 ayat (1) huruf h, KepMenKeu No.642 tersebut di atas, bahwa PPN Yang terutang atas jasa pengiriman paket adalah sebesar $10\% \times 10\% \times$ Jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya di tagih , sehingga tarif efektif adalah $1\% \times$ Jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih.

6. Bagaimana Perlakuan Perpajakan terhadap *Door to Door sales* atau kegiatan Borong

Dalam Prakteknya, banyak di jumpai bahwa pemajakan PPN atas *Door to door sales* atau *Sales Borongan* tersebut tidak dilakukan , jadi PPN praktisnya adalah nihil.

Bukti Pembayaran (*Official receipt*) *Import duties* tidak di sertakan dalam penagihan. Ini menyulitkan kedudukan Importir pada saat pembukuannya diperiksa oleh *fiskus*. Pada akhirnya timbul kerugian bagi si Importir. Pendekatan atau pengertian yang di berikan oleh IFF kepada Importir terhadap *reimbursement cost* (yang menjadi bahagian dari pada *Door To Door Charges* atau *Borongang Fee*), maka Pemajakan PPN atas *Door to door sales* atau *Sales borongan* tersebut pada saat pembuatan Faktur Pajak dapat di lakukan, yakni:

- a. *Reimbursement Cost Items* tidak di kenakan PPN, dengan Syarat tertentu.
 - b. *Non-reimbursement Item* sebagai jasa IFF di Kenakan PPN 10%.
7. Bagaimana Perlakuan Perpajakan terhadap *Profit Sharing* yang di terima atau di bayarkan kepada *Overseas Agent*.

Overseas Agent (OA) menerima penghasilan atas pemanfaatan jasanya di negara tujuan (*destination*) yang jelas diluar daerah pabean Indomesia. Namun bila Negara dimana OA tidak ada *Tax Treaty*-nya dengan negara Indonesia, dan dimana *Overseas Agent* tersebut tidak memiliki *Dependent Agent* (Yang Mengharuskan BUT di Indonesia), maka atas *Profit Sharing* buat OA tersebut harus di potong PPh Pasal 23 pada saat pembayarannya dilakukan, namun tidak boleh di kenakan PPN karena Penyerahan jasa *Freight* tersebut

untuk angkutan ke luar negeri murni 100% dilakukan di luar daerah pabean atau di luar yurisdiksi pemajakan PPN.

8. Pemajakan PPN dalam pembukuan

a. *Freight (Air/Sea)* – atas *freight* dari *Airliner/Shipping Liner* (*as per official receipt*) tidak dikenakan PPN

+ / + : *Freight mark up*

Catatan : - harusnya dibayarkan PPN nya oleh IFF kepada *Tax Authorities*, tetapi belum ada PP dan KepMenKeu yang definitif tentang perlakuan selisih *freight* ini.

b. *Reimbursement Cost Items*

(*Import duties, storage, dll*) - tidak dikenakan PPN

Non Reimbursement items - dikenakan PPN

c. Syarat *Reimbursement* : Semua kwitansi (*official receipt*) harus atas nama *Consignee/* importir itu sendiri.

d. Tidak ada *mark up* atas nilai harga beli/perolehan

2. 2. Kerangka Pemikiran

Gambar 2.1.
Kerangka Penelitian Tesis

