

KAJIAN YURIDIS TERHADAP S.E DIRJEN PAJAK NO. 3 / P.J / 2011 TENTANG PAJAK PENGHASILAN ATAS PENGHASILAN BERUPA ROYALTI DAN PERBELAKUAN PAJAKPERTAMBAHAN NILAI ATAS PEMASUKAN FILM IMPOR DI INDONESIA

JURIDICAL STUDY TOWARDS THE CIRCULAR OF GENERAL DIRECTORATE OF TAXATION DEPARTMENT NO. 3P.J/2011 REGARDING INCOME TAX OF THE ROYALTY INCOME AND THE APLICATION OF ADDITIONAL TAX VALUE OF IMPORTED FILM IN INDONESIA

Oleh: Gusminarti ^{*)}

ABSTRACT

Income tax is a tax levied on income, the meaning of income according to article 4 paragraph 1 of income tax's constitution enacton in 2009 is any additional economic capability received by the taxpayer either coming from Indonesia and outside Indonesia that could be used for consumption or to increase the wealth of taxpayers concerned with the name and in whatever form as well. While the value added tax is a kind of center that collected taxes done at the time of the transfer of taxable goods and taxable services from one taxpayer to another taxpayer. Related to both these tax law on January 10, 2011 the government through the Directorate General of Taxation issued a Circular Letter Number. 3 / PJ/2011 (SE DGT) on Income Tax Form Income Royalties and Treatment of Value Added Tax on Importation of Films Imports to Indonesia. Issuance of this circular by the government is in order to provide a uniform understanding and application of the Income Tax treatment of Royalty Income and Value Added Tax on imported film entry Indonesia with the DGT S.E No. 3 / PJ / 2011, has received a serious response by Frank. S Rutten Vice President of the Motion Pictures Association (MPA) to Southeast Asian countries rather on Thursday, February 17th, 2011 ago, which immediately gave a statement that the Association of American film producer (Hollywood) will decide the distribution of their films to the country of Indonesia during the government still treats the new tax provisions related to the imposition of uniformity Royalty imported films. So that, we formulate the problem as follows, how the legal position of Director General of Taxes Circular and anything that is applied from both Tax Act above in the Circular Letter. From the results of the discussion concluded that the DGT Circular is a form of regulation of Wisdom (beleid regels) issued by the competent authority for it, and the Director General of Taxes Circular was applied several articles of the Income tax law and tax law value.

Keywords: Income Tax, Royalty, Tax Value of Imported Film.

A. PENDAHULUAN

Salah satu indikasi keberhasilan pajak pada suatu negara adalah kepatuhan masyarakat (wajib pajak) untuk membayar pajak terutang yang menjadi kewajibannya tepat pada waktunya. Hal ini sangat diperlukan untuk menjamin tersedianya dana bagi negara yang berasal dari partisipasi

masyarakat dalam rangka ikut serta dalam pembiayaan pengeluaran negara. Akan tetapi, kondisi ideal ini tidak selalu terjadi, mengingat wajib pajak sangat sering berupaya untuk menghindari beban pajak yang dikenakan kepadanya. Keadaan ini membuat dalam pemungutan pajak sangat diperlukan ketegasan fikus terhadap wajib pajak dengan menerapkan ketentuan hukum (*law enforcement*) sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan yang berlaku. Tujuan dari penerapan *law enforcement* adalah agar wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan yang ditentukan dalam undang-undang perpajakan di Indonesia¹. Diantaranya adalah Undang-undang Pajak Penghasilan seperti yang diatur dalam Undang – undang No. 36 tahun 2008 (UU PPH 2008) dan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai seperti yang diatur dalam Undang-undang No. 42 tahun 2009 (UU PPN 2009).

Pajak Penghasilan merupakan pajak yang dipungut atas penghasilan, dimana penghasilan menurut pasal 4 ayat 1 UU PPH 2009 adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima oleh wajib pajak baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun juga. Sedangkan pajak pertambahan nilai adalah sejenis pajak pusat yang pemungutannya dilakukan pada saat terjadinya perpindahan barang kena pajak dan jasa kena pajak dari wajib pajak yang satu ke wajib pajak yang lainnya. Berkaitan dengan kedua Undang-undang pajak ini pada tanggal 10 Januari 2011 pemerintah melalui Direktorat Jendral Pajak mengeluarkan Surat Edaran Nomor. 3 /P.J/2011 (S.E Dirjen Pajak) tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Royalti dan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemasukan Film Impor ke Indonesia. Diterbitkannya surat edaran ini oleh pemerintah adalah dalam rangka memberikan pemahaman dan penerapan yang seragam terhadap perlakuan Pajak Penghasilan dari Penghasilan Royalti dan Pajak Pertambahan Nilai atas pemasukan film impor ke Indonesia.

^{*)} Gusminarti, S.H.,M.H, adalah Staf Pengajar Fakultas Hukum Universitas Andalas

¹ Marihot P. Siahaan, Utang Pajak Pemenuhan Kewajiban Dan Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, hal.1, PT Raja Grafindo Jakarta, thn 2006

Pada pasal 1 angka 2 Undang – undang Nomor.8 tahun 1992 tentang Perfilman merumuskan bahwa yang dimaksud dengan film adalah:

karya cipta seni dan budaya yang merupakan media komunikasi masa pandang – dengar yang dibuat berdasarkan atas sinematografi dengan direkam pada pita seluloid, pita video, piringan video dan/atau bahan hasil penemuan teknologi lainnya dalam segala bentuk, jenis, dan ukuran melalui proses kimiawi, proses elektronik, atau proses lainnya dengan atau tanpa suara yang dipertunjukkan dan/atau ditayangkan dengan sistem proyeksi mekanik, elektronik, dan/atau lainnya.

Sehubungan dengan rumusan pasal diatas yang dimaksud dengan film impor adalah semua film seperti yang diatur oleh pasal 1 angka 2 diatas, tapi bukan merupakan karya warga negara Indonesia, sehingga apabila ditayangkan di Indonesia harus melalui proses impor yang nantinya akan dilakukan oleh para importir film asing di Indonesia.

Dengan adanya S.E Dirjen Pajak No. 3 /P.J / 2011 ini, ternyata mendapat tanggapan yang serius oleh Frank. S Rutten Wakil Presiden Motion Pictures Association (MPA) untuk negara Asia Tenggara tepatnya pada hari Kamis tanggal 17 Februari 2011 yang lalu, yang langsung memberikan pernyataan bahwa Assosiasi produsen film besar dari Amerika (Holywood) akan memutuskan pendistribusian film-film mereka ke negara Indonesia selama pemerintah masih tetap memperlakukan ketentuan perpajakan yang baru terkait penyeragaman pengenaan Royalti film impor².

Pengenaan pajak royalti ini merupakan hal baru bagi film impor sedangkan bagi film nasional bukanlah hal baru lagi karena sudah terlebih dahulu dikenakan pajaknya seperti yang diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak No PER-33 / P.J /2009 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan berupa Royalti dari Karya Sinematografi. Pada penjelasan pasal 12 huruf K Undang – undang Hak Cipta Nomor 19 / 2002 menyatakan

“karya sinematografi yang merupakan komunikasi masa gambar gerak (moving image) antara lain meliputi Film Dokumenter, Film Iklan, Reportase atau film cerita yang dibuat dengan skenario dan Film Kartun. Karya sinematografi itu dapat dibuat dalam pita seluloid, pita video, piringan video cakram optik, dan/atau media lain yang memungkinkan untuk dipertunjukkan dibioskop dilayar lebar atau ditayangkan di televisi atau dimedia lainnya. Karya serupa itu dibuat oleh perusahaan pembuat film, stasiun televisi atau perorangan.

Apabila kita perhatikan S.E Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan berupa Royalti dan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas pemasukan film impor yang tujuan penerbitannya adalah dalam rangka memberikan pemahaman dan penerapan yang seragam terhadap perlakuan Pajak Penghasilan dari Penghasilan Royalti dan Pajak Pertambahan Nilai atas pemasukan film impor ke Indonesia maka dengan ini penulis merumuskan permasalahan:

1. Bagaimana kedudukan surat edaran Dirjen Pajak S.E Nomor 3/ P.J/2011 dalam peraturan perundang – undangan Negara Republik Indonesia.
2. Sejauh mana penerapan Undang – Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dan Undang – Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah dalam S.E Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011.

B. PEMBAHASAN

1. Kedudukan S.E Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011 dalam Kerangka Peraturan Perundang – Undangan Negara Republik Indonesia

Surat Edaran (*circularies*) merupakan salah satu bentuk Peraturan Kebijaksanaan (*beleids_regels*) yang dikeluarkan oleh pemerintah dalam melaksanakan tugas – tugas negara. Menurut Philipus M Hadjon, peraturan kebijaksanaan pada hakikatnya merupakan produk perbuatan tata usaha negara yang bertujuan untuk menampakkan suatu kebijakan tertulis (*naar buiten gebracht schriftelijk beleid*)³. Peraturan kebijaksanaan hanya berfungsi sebagai bagian dari operasional penyelenggaraan tugas – tugas pemerintah sehingga tidak dapat mengubah ataupun menyimpangi peraturan perundang – undangan. Peraturan ini semacam hukum bayangan dari undang – undang atau hukum (*pseudo-wetgeving*).⁴

² Kompas Terbitan tanggal 18 Februari, 2011, hal 1

³ Philipus M Hadjon Pengantar Hukum Administrasi Indonesia, Jogjakarta, Gajah Mada University Press, 1993. hlm 152

⁴ Ridwan HR, Hukum Administrasi Negara. PT Raja Grafindo Persada , Jakarta 2002. Hlm 183

Bagir Manan menyatakan peraturan kebijaksanaan sebagai peraturan yang bukan peraturan perundang – undangan, yang tidak langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi huku, peraturan ini ditujukan kepada administrasi negara sendiri atau dengan kata lain yang pertama yang harus melaksanakan ketentuan yang termuat dalam peraturan kebijaksanaan itu adalah pejabat administrasi negara. Meskipun demikian ketentuan tersebut secara tidak langsung akan dapat mengenai masyarakat umum.⁵

Selanjutnya ciri – ciri Peraturan kebijaksanaan adalah sebagai berikut:

- Peraturan kebijaksanaan bukan merupakan peraturan perundang – undangan.
- Asas – asas pembatasan dan pengujian terhadap peraturan perundang – undangan tidak dapat diberlakukan pada peraturan kebijaksanaan.
- Peraturan kebijaksanaan tidak dapat diuji secara *wetmatigheid*, karena memang tidak ada dasar peraturan kebijaksanaan tersebut.
- Peraturan kebijaksanaan dibuat berdasarkan *freies Ermessen* dan ketiadaan wewenang administrasi bersangkutan membuat peraturan perundang – undangan.
- Pengujian terhadap peraturan kebijaksanaan lebih diserahkan pada *doelmatigheid* sehingga batu ujinya adalah asas – asas umum pemerintahan yang layak.
- Dalam praktik diberi format dalam berbagai bentuk dan jenis aturan, yakni keputusan, instruksi, surat edaran, pengumuman, dan lain – lain, bahkan dapat dijumpai dalam bentuk peraturan.⁶

Dari ciri – ciri peraturan kebijaksanaan yang sudah disampaikan diatas ada perbedaan antara peraturan perundang – undangan dengan peraturan kebijaksanaan. Persamaannya adalah aturan itu berlaku umum, dan peraturan itu berlaku keluar dan ditujukan kepada masyarakat

⁵ Bagir Manan, Peranan Hukum Administrasi Negara dalam Pembentukan Peraturan Perundang – undangan. Makalah pada Penataran Nasional Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Unhas, Ujung Pandang. 31 Agustus. Hal 16

⁶ Ibid. hlm 16-17

umum serta kewenangan pengaturannya yang bersifat umum / publik.⁷ Sedangkan perbedaannya adalah sebagai berikut:

- Pembentukan peraturan perundang – undangan merupakan salah satu bentuk fungsi negara sedangkan pembentukan peraturan kebijaksanaan berada pada pemerintah dalam arti sempit
- Muatan peraturan perundang – undangan berisikan aturan tentang tata kehidupan masyarakat yang jauh lebih mendasar sedangkan peraturan kebijaksanaan mengandung materi yang berhubungan dengan kewenangan membuat keputusan dalam arti *beschikkingen*.
- Sanksi dalam peraturan perundang – undangan adalah berisikan sanksi pidana dan sanksi pemaksa, sedangkan dalam peraturan kebijaksanaan hanya dapat mencantumkan sanksi administratif bagi pelanggar ketentuan kebijaksanaan itu.⁸

Dikaitkan dengan peredaran Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011 dapat dikatakan sebagai suatu bentuk peraturan kebijaksanaan yang dikeluarkan oleh pejabat yang punya kewenangan untuk itu dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak dimana dirjen pajak ini bukanlah lembaga yang punya kewenangan membuat undang – undang tetapi merupakan pejabat yang punya kewenangan dalam mengeluarkan untuk suatu keputusan dalam hal ini adalah surat edaran. Muatan yang dikandung oleh surat edaran ini merupakan suatu bentuk keputusan yang kewenangan bertindakya terhadap rencana – rencana yang sudah ada pada Direktorat Jenderal Pajak tersebut.

2. Penerapan Undang – Undang Pajak Yang Berkaitan Dengan Pajak Impor Film Asing

⁷ A. Hamid S. Attamimi. Perbedaan Antara Peraturan Perundang – undangan dan peraturan Kebijaksanaan. Makalah pada Pidato Dies Natalis PTIK ke – 46, Jakarta, 12 Juni 1992. hlm 12-13

⁸ Ibid

- a. Penerapan Undang – Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dalam S.E Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011.

Undang – undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, mengatur tentang pajak penghasilan dan undang – undang ini merupakan penyempurnaan dari 3 buah undang – undang sebelumnya yaitu undang – undang nomor 7 tahun 1983, undang – undang nomor 10 tahun 1994 dan undang – undang nomor 17 tahun 2000. Dalam undang – undang pajak penghasilan ini pada pasal 2 nya diatur tentang siapa saja yang menjadi subjek pajak dan bukan subjek pajak juga didalam pasal ini dibedakan juga atas subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri seperti yang diatur dalam pasal 2 ayat 2. Selanjutnya pasal 2 ayat 3 dan ayat 4 menentukan siapa saja yang dimaksud dengan subjek pajak dalam negeri dan luar negeri seperti dibawah ini:

“pasal 2 ayat 3 tentang subjek pajak dalam negeri adalah:

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesi atau orangpribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak.

Pasal 2 ayat 4 tentang subjek pajak luar negeri adalah:

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesi tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk badan usaha tetap di Indonesia.
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk badan usaha tetap di Indonesia.

Perlunya pembedaan antara subjek pajak dalam negeri dengan subjek pajak luar negeri adalah dalam rangka penentuan kewajiban bagi masing – masing subjek pajak tersebut, seperti untuk subjek pajak dalam negeri maka pasal – pasal undang – undang ini yang akan dikenakan kepada mereka adalah:

- Pasal 6 (berkaitan dengan cara menghitung penghasilan kena pajak wajib pajak dalam bentuk usaha tetap)
- Pasal 7 (berkaitan dengan penghasilan tidak kena pajak wajib pajak orang pribadi)

- Pasal 17 (berkaitan dengan tarif pajak)
- Pasal 21 (berkaitan dengan pemotongan pajak oleh pihak ke III)
- Pasal 23 (berkaitan dengan pemotongan terhadap badan usaha)
- Pasal 25 (berkaitan dengan penyeteroran pajak sendiri atau angsuran pajak)

Berkaitan dengan masalah pajak penghasilan berupa royalti dari hasil karya film, untuk subjek pajak dalam negeri hal ini telah ada aturannya yaitu melalui peraturan Dirjen Pajak Nomor PER -33/PJ/2009 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan berupa Royalti dari hasil karya sinematografi. Peraturan ini dikeluarkan pada tanggal 4 Juni tahun 2009.

Pada penjelasan pasal 4 huruf h merumuskan tentang adanya tiga kelompok imbalan yang berkaitan dengan royalti, yaitu:

1. Hak atas harta tak berwujud, misalnya hak pengarang, paten, merek dagang, formula, atau rahasia perusahaan.
2. Hak atas harta berwujud, misalnya hak atas alat – alat industri, komersial, dan ilmu pengetahuan. Yang dimaksud dengan alat – alat industri, komersial dan ilmu pengetahuan adalah setiap peralatan yang mempunyai nilai intelektual, misalnya peralatan – peralatan yang digunakan di beberapa industri khusus seperti anjungan pengeboran minyak (*drilling rig*), dan sebagainya.
3. Informasi, yaitu informasi yang belum diungkapkan secara umum, walaupun mungkin belum dipatenkan.

Apabila kita perhatikan ketentuan yang termuat dalam peraturan Dirjen Pajak Nomor PER 33/PJ/2009 pada pasal 1 merumuskan sebagai berikut:

1. Pemanfaatan hasil karya Sinematografi dapat dilakukan melalui suatu perjanjian penggunaan hasil Karya Sinematografi:
 - a. Dengan pemindahan seluruh hak cipta tanpa persyaratan tertentu, termasuk tanpa ada kewajiban pembayaran kompensasi di kemudian hari.
 - b. Dengan memberikan hak menggunakan hak cipta hasil Karya Sinematografi kepada pihak lain untuk mengumumkan dan/atau memperbanyak ciptaannya atau produk hak terkaitnya, dengan persyaratan tertentu seperti penggunaan Karya Sinematografi untuk jangka waktu atau wilayah tertentu.

- c. Dengan memberioikan hak menggunakan hak cipta hasil Karya Sinematografi kepada pihaklain untuk mengumumkan ciptaannya dengan menggunakan pola bagi hasil antara pemegang hak cipta dan pengusaha bioskop.
- d. Dengan memberikan hak menggunakan hasil cipta Karya Sinematografi kepada pihak lain tanpa hak iuntuk mengumumkan dan/atau memperbanyak ciptaannya atau produk hak terkaitnya

Pada pasal 2 nya mengatur bahwa pasal 1 ayat 1 huruf a dan d tidak termasuk dalam pengertian royalti dan huruf b dan c termasuk dalam pengertian royalti. Sedangkan dalam pasal 3 mengatur tentang dasar penngenaan pajak penghasilannya dimana untuk pasal 1 huruf b dikenakan sebesar seluruh dari penghasilan yang diperolehnya dikalikan dengan tarif PPh yang bersangkutan (15%), sedangkan untuk pasal 1 huruf c hanya dikenakan sebesar 10% dari bagi hasil.

Selanjutnya untuk subjek pajak luar negeri akan dikenakan kepada mereka ketentuan pasal 26 undang – undang ini, menurut pasal 26 ayat 1

“Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan:

- a. Dividen
- b. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang
- c. Royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- d. Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan
- e. Hadiah dan penghargaan
- f. Pensiun dan pembayaran berkala lainnya
- g. Premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya, dan/atau
- h. Keuntungan karena pembebasan utang.

Apabila kita kaitkan ketentuan yang termuat dalam S.E Dirjen Pajak Nomor 3 /PJ/20011 dengan ketentuan pasal 26 diatas tepatnya pasal 26 ayat 1 huruf c, S.E ini telah menjadikan pasal ini sebagai dasar pemberlakuan penghitungan PPh terhadap pemilik film dan pemegang hak cipta film impor tersebut. Berbeda halnya dengan perlakuan yang diberikan kepada para pengusaha dan

pemilik hak cipta film asing yang diimport ke Indonesia. Sebelum adanya S.E ini dimana semestinya pemungutan pajak penghasilan yang terapkan kepada mereka mengacu kepada pasal 26 ayat 1 huruf c undang – undang pajak penghasilan tetapi dalam prakteknya tidaklah demikian karena untuk pemungutan royalti dari film import tersebut hanya didasarkan kepada peraturan import film saja yaitu sebesar 0,43 dolar Amerika per meter tanpa memperhatikan nilai dan harga jual film itu. Dengan telah dijadikannya undang – undang Nomor 36 / 2008 sebagai acuan dalam penghitungan penghasilan maka berarti disini pengenaan pajak penghasilan terhadap penghasilan royalti film impor asing sudah diseragamkan dengan pengenaan atau kewajiban wajib pajak luar negeri.

- b. Penerapan Undang – Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah dalam S.E Dirjen Pajak Nomor 3/P.J/2011.

Undang – undang Nomor 42 tahun 2009 merupakan undang – undang yang mengatur tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Pajak ini merupakan salah satu jenis pajak pusat yang hasil pungutannya dimasukkan kedalam kas negara. Undang – undang ini merupakan penyempurnaan dari 3 undang – undang sebelumnya yaitu Undang – undang Nomor 18 tahun 2000, Undang – undang Nomor 8 tahun 1994 dan Undang – undang Nomor 8 tahun 1983.

Dalam sistem pengenaan PPN di Indonesia saat ini, untuk menentukan apakah terhadap suatu objek pajak dikenakan PPN atau tidak ada tiga ukuran yang dapat digunakan.⁹

1. Bahwa barang atau jasa yang dimaksud haruslah merupakan barang atau jasa yang tergolong kena pajak.
2. Penyerahan atau konsumsi barang kena pajak dan jasa kena pajak harus dilakukan dalam daerah pabean Indonesia. Hal ini sesuai dengan sistem pengenaan PPN Indonesia yang menganut prinsip tujuan yaitu dimana barang dan jasa kena pajak di konsumsi. Apabila ternyata penyerahan atau konsumsi atas barang dan jasa kena pajak dilakukan diluar daerah pabean Indonesia, tidak dikenakan PPN.

⁹ Marihot P. Siahaan, opcit hal, 57 - 58

3. Siapa yang menyerahkan barang atau jasa kena pajak. Penyerahan barang atau jasa kena pajak yang dikenakan PPN adalah penyerahan yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak.

Pada PPN yang menjadi wajib pajak adalah pengusaha kena pajak (PKP). PKP memiliki kewenangan untuk memungut PPN dari pihak yang menerima penyerahan barang atau jasa kena pajak dan sekaligus wajib untuk menyetorkannya ke kas negara. Walaupun demikian sebenarnya yang menanggung beban pajak bukanlah PKP tersebut melainkan adalah konsumen akhir. Hal ini disebabkan karena PPN ini merupakan termasuk jenis pajak yang tidak langsung.¹⁰

Pada pasal – pasal dibawah ini dirumuskan tentang pengertian – pengertian umum yang terdapat dalam undang – undang PPN yang apabila dikaitkan dengan kewajiban wajib pajak PPN bisa dijadikan dasar penentuan apakah wajib pajak tersebut termasuk kedalam pihak yang punya kewajiban membayar PPN. Pasal – pasal tersebut adalah:

- a. Pasal I angka 2, Barang adalah barang berwujud, yang menurut sifat dan hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud
- b. Pasal I angka 3, Barang Kena Pajak adalah barang yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang ini
- c. Pasal I angka 10, Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan luar Daerah Pabean adalah setiap kegiatan pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
- d. Pasal I angka 17. Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah harga Jual. Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang.
- e. Pasal I angka 19. Penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pengusaha karena penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, tetapi tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut menurut Undang-Undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak atau nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar oleh Penerima Jasa karena pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan/atau oleh penerima manfaat Barang Kena Pajak Tidak Berwujud karena pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.
- f. Pasal I angka 20, Nilai Impor adalah nilai berupa uang yang menjadi dasar penghitungan bea masuk ditambah pungutan berdasarkan ketentuan dalam peraturan perundang – undangan yang mengatur mengenai kepabeanan dan cukai untuk impor Barang Kena Pajak, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang dipungut menurut Undang-Undang ini.
- g. Pasal 4 ayat (I) huruf d, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan luar Daerah Pabean ke dalam Daerah Pabean

¹⁰ Ibid hal.59

- h. Penjelasan Pasal 4 huruf g, yang dimaksud dengan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud adalah.
 1. angka 1, penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusastraan, kesenian atau karya ilmiah, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau bentuk hak kekayaan intelektual/industri atau hak serupa lainnya:
 2. angka 5, penggunaan atau hak menggunakan gambar hidup (motion picture film), atau pita video untuk siaran televisi, atau pita suara untuk siaran radio.

Dikaitkan dengan S.E Dirjen pajak tentang pajak film impor pasal – pasal ini telah diterapkan sebagai dasar untuk menentukan pengenaan pajak film impor ini seperti yang ditemukan pada angka 2 surat edaran tersebut.

Selanjutnya tentang tata cara penghitungan, pemungutan, dan penyetoran PPN, maka S.E ini juga menjadikan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 40/PMK.03/2010 sebagai acuannya. Peraturan Menteri ini mengatur tentang tata cara Penghitungan, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean. Pasal – pasal yang digunakannya adalah:

- a. Pasal 2, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean
- b. Pasal 4, Saat terutangnya Pajak Pertambahan Nilai atas pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean terjadi pada saat dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean tersebut
- c. Pasal 5 ayat (1) dan (2). Saat dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean adalah saat yang diketahui terjadi lehih dahulu dan peristiwa-peristiwa di bawah ini
 1. saat Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut secara nyata digunakan oleh pihak yang memanfaatkannya
 2. saat harga perolehan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dinyatakan sebagai uang oleh pihak yang memanfaatkannya
 3. saat harga jual Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau penggantian Jasa Kena Pajak tersebut ditagih oleh pihak yang menyerahkannya; atau
 4. saat harga perolehan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut dibayar baik sebagian atau seluruhnya oleh pihak yang memanfaatkannya.Dalam hal saat dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud di atas tidak diketahui, saat dimulainya pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean adalah tanggal ditandatanganinya kontrak atau perjanjian atau saat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- d. Pasal 6 ayat (I). Pajak Pertambahan Nilai yang terutang wajib dipungut dan disetorkan seluruhnya ke Kas Negara melalui Kantor Pos atau Bank Persepsi dengan menggunakan

Surat Setoran Pajak oleh orang pribadi atau badan yang memanfaatkan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dan luar Daerah Pabean, paling lama tanggal 15 bulan berikutnya setelah saat terutangnya pajak.

Bagian terakhir yang dijadikan sebagai dasar oleh S.E ini yang berkaitan dengan pajak pertambahan nilai dapat kita temukan pada angka 5 huruf b yang mana untuk lebih lengkapnya angka 5 huruf b:

1. Pemasukan film impor merupakan kegiatan pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, berupa hasil karya sinematografi yang merupakan hak kekayaan intelektual yang disimpan dalam media baik berupa roll film ataupun media penyimpanan yang lain, dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai.
2. Dasar Pengenaan Pajak yang digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai terutang adalah sebesar nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar.
3. Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud wajib dipungut dan disetorkan seluruhnya ke Kas Negara melalui Kantor Pos atau Bank Persepsi dengan menggunakan Surat Setoran Pajak oleh orang pribadi atau badan yang memanfaatkan Barang Kena Pajak tidak berwujud dan luar Daerah Pabean, paling lama tanggal 15 bulan berikutnya setelah saat terutangnya pajak.
4. Perlu diperhatikan bahwa pada saat pemasukan film impor telah dipungut Pajak Pertambahan Nilai impor. Oleh karena itu Dasar Pengenaan Pajak yang digunakan untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas pemanfaatan film impor yang terutang pada saat pemasukan film tersebut adalah sebesar nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar, dikurangi dengan nilai impor
5. Adapun atas pembayaran royalti film impor sebagai hasil peredaran film di dalam Daerah Pabean terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak sebesar nilai berupa uang yang dibayar atau seharusnya dibayar.

C. KESIMPULAN

Dari hasil pembahasan yang telah penulis lakukan pada dua bagian tulisan diatas, dikaitkan dengan peraturan yang berlaku akhirnya dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Dilihat dari kedudukan hukum, surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 3 dalam peraturan perundang – undangan Negara Republik Indonesia maka surat edaran ini tatarannya berada pada Peraturan Kebijaksanaan (Beleids-Regels). Peraturan kebijakan ini hanya dimiliki oleh pejabat tatausaha negara yang tidak punya kewenangan registrasi dalam hal ini adalah Dirjen Pajak, selanjutnya peraturan kebijakan ini bukanlah peraturan perundang – undangan yang tidak mengikat secara langsung tetapi mengandung relefansi hukum.
2. Penerapan dari undang – undang pajak yang berkaitan dengan pajak impor film asing adalah:

- Dari undang –undang pajak penghasilan. Penempatan pihak pemilik hak cipta dan pengusaha film asing dari luar Indonesia dipersamakan posisinya dengan subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan yang sumbernya dari dalam negara Indonesia. Sebagai subjek pajak luar negeri maka kepada mereka ini dalam penghitungan pajak penghasilannya diterapkan pasal 26 undang – undang tentang Pph yang antara lain isinya penerapan tarif pajak sebesar 20% dari penghasilan bruto yang diterimanya dari Indonesia dan bersifat final.
- Dari undang – undang pajak pertambahan Nilai Penempatan film impor sebagai salah satu jenis barang bergerak yang tidak berwujud. Menempatkan pengusaha atau importir film asing di Indonesia sebagai pengusaha kena pajak yang akan melakukan pembayaran pajak impor film asing. Dasar pengenaan PPN film asing ini adalah dari harga jual film yang dibayar oleh importor kepada pengusaha film asing dari luar Indonesia bukan melalui ukuran panjang.

DAFTAR PUSTAKA

- A Hamid S. Attamimi, *Perbedaan Antara Peraturan Perundang – undangan dan peraturan Kebijaksanaan*. Makalah pada Pidato Dies Natalis PTIK ke – 46, Jakarta, 12 Juni 1992.
- Bagir Manan, *Peranan Hukum Administrasi Negara dalam Pembentukan Peraturan Perundang – undangan*. Makalah pada Penataran Nasional Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Unhas, Ujung Pandang. 31 Agustus.
- Marihot P.Siahaan, *Utang Pajak, Pemenuhan Kewajiban, dan Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2009.
- Philipus M Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Jogjakarta, Gajah Mada University Press, 1993.
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*. PT Raja Grafindo Persada , Jakarta 2002. Hlm 183
- UU Nomor 8 tahun 1992, tentang *Perfilman*
- UU Nomor 19 tahun 2002, tentang *Hak Cipta*
- UU Nomor 36 tahun 2008, tentang *Pajak Penghasilan*

UU Nomor 42 tahun 2009, tentang *Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER 33/PJ/2009 tentang *Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Berupa Royalti dari Hasil Karya Sinematografi*

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 40 / PMK.03/2010 tentang *Tata Cara Penghitungan, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean*

Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 3/PJ/2011 tentang *Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Berupa Royalti dan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemasukan Film Impor*