

**KONSTRUKSI HUKUM HAKIM AGUNG DALAM MEMUTUS SENGKETA
PAJAK PERTAMBAHAN NILAI PERUSAHAAN BATU BARA
(Studi Kasus Putusan Mahkamah Agung Nomor : 36/B/PK/PJK/2016)**

Agus Suharsono

Balai Diklat Keuangan Yogyakarta

Email : gusharpramudito@gmail.com

***ABSTRACT;** This study aims to analyze and synthesize the legal construction of the Supreme Court justices in deciding the value added tax dispute of coal companies so that they can be used as legal considerations for tax authorities and taxpayers who are in the coal mining sector in fulfilling their tax obligations. The method used is doctrinal research which analyzes primary and secondary legal sources. The results of the study show that the construction of the Supreme Court judge in deciding the value added tax dispute for coal companies is not only guided by written regulations and documents, but also explores, follows, and understands the legal values and sense of justice that live in the coal business world. The Supreme Court judge is of the opinion that the Certificate of Origin is not the basis for calculating the volume of coal delivery, income from debt payments is not an object of value added tax, foreign exchange income is not an object of value added, and sales of assets which according to their original purpose were not traded by coal mining companies are not value added tax object.*

***Keywords:** Legal Construction, Value Added Tax, Coal Company*

PENDAHULUAN

Jumlah sengketa pajak pusat di Pengadilan Pajak tahun 2018 sebanyak 6.254 perkara, 4.357 perkara atau 70% merupakan sengketa pajak pertambahan nilai, sedangkan tahun 2019 sebanyak 10.745 perkara, 7.238 atau 67% merupakan sengketa pajak pertambahan nilai.¹ Jumlah Putusan Peninjauan Kembali sengketa pajak di Mahkamah Agung tahun 2019 sebanyak 4.578 permohonan atau meningkat 31,14% dari tahun 2018. Amar Putusan Peninjauan Kembali sengketa pajak adalah sebagai berikut: Dikabulkan 447 atau 10,42%, ditolak 3.954 atau 86,37%, dan tidak dapat diterima 147 atau 3,21%.² Data tersebut menunjukkan bahwa sengketa pajak pertambahan nilai masih mendominasi jumlah sengketa di Mahkamah Agung Kamar Tata Usaha Negara dan sebagian besar permohonan diajukan oleh fiskus dan Sebagian besar putusan adalah menolak.

Salah satu sengketa pajak pertambahan nilai yang menarik untuk diteliti adalah sengketa penyerahan batu bara, setidaknya ada dua alasan: *Pertama*, Pasal 112 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja mengubah Pasal 4A ayat (2) Undang-

¹ Setjen, "Laporan Tahunan Sekretaris Jenderal Kementerian Keuangan Tahun 2019," Jakarta, 2020, hal. 352-353.

² MARI, "Laporan Tahunan 2019 Mahkamah Agung Republik Indonesia, Keberlanjutan Modernisasi Peradilan," Jakarta, 2020, hal. 97-98.

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 mengecualikan batu bara sebagai jenis barang yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah barang tertentu dalam kelompok barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya. Artinya batu bara sebelumnya bukan barang kena pajak pertambahan nilai, sekang merupakan barang kena pajak pertambahan nilai. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 91/PUU-XVIII/2020 menyatakan bahwa Undang-Undang Cipta Kerja pembentukannya bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat secara bersyarat sepanjang tidak dimaknai “tidak dilakukan perbaikan dalam waktu 2 (dua) tahun sejak putusan ini diucapkan”. Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut berkaitan dengan ketentuan formal pembentukan undang-undang bukan pada materi yang diaturnya, artinya ketentuan bahwa batu bara adalah barang kena pajak pertambahan nilai tetap berlaku, setelah formal pembentukannya dibetulkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden. *Kedua*, harga komoditas tambang saat ini sedang meningkat setelah resesi hebat dan *pandemic Covid-19* memasuki *bullish* jangka Panjang yang disebut *super cycle*. Menurut catatan Daniel Sullivan, manajer di Janus Handerson, dalam 227 tahun terakhir ada enam kali periode *super cycle* untuk komoditas tambang yang terjadi setelah resesi atau depresi.³ Mamit Setiawan, Direktur Eksekutif *Energy Watch* memperkirakan permintaan dunia akan batu bara terus meningkat sehingga harganya masih tetap meningkat pada tahun depan karena dipengaruhi kondisi musim dingin yang diperkirakan lebih panjang dari tahun-tahun sebelumnya.⁴

Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, berpendapat cakupan pajak pertambahan nilai atau *value-added tax* juga dikenal dengan nama *goods and services tax* luas dan dikenakan pada berbagai tahap produksi dan distribusi menggunakan mekanisme pengkreditan pajak masukan dan pajak keluaran sehingga penerimaan pajak sudah dapat dikumpulkan selama proses produksi, tidak seperti pajak eceran yang dikenakan pada akhir produksi, tanpa mendistorsi keputusan produksi.⁵ Namun mekanisme tersebut berpotensi menimbulkan sengketa pajak dan berkaitan erat dengan dunia bisnis.

World Bank mengindikasikan ada lima risiko perpajakan dalam bisnis, yaitu: 1) ketika suatu bisnis diharuskan membayar pajak berdasarkan perkiraan kewajiban pajak sebelum kewajiban pajak yang sebenarnya diketahui; 2) ketika pembayaran pajak tidak pasti karena undang-undang perpajakan yang kompleks dan ambigu yang dapat menyebabkan perselisihan dan perbedaan interpretasi; 3) apabila terjadi perubahan ketentuan perpajakan yang tidak terduga setelah kegiatan usaha dimulai; 4) pada saat maraknya korupsi dan pemerasan, dan/atau perilaku

³ Tirta Citradi, “Siap-siap Tahun 2021 Harga Komoditas Tambang Bakal Terbang!,” CNBC Indonesia, 2021, <https://www.cnbcindonesia.com/market/20210103080641-17-213079/siap-siap-tahun-2021-harga-komoditas-tambang-bakal-terbang>, diakses 21 Januari 2022.

⁴ Rayful Mudassir, “Berapa Proyeksi Harga Batu Bara 2022? Ini Pendapat Analisis,” Bisnis.com2021, <https://ekonomi.bisnis.com/read/20211230/44/1483621/berapa-proyeksi-harga-batu-bara-2022-ini-pendapat-analisis>, diakses 21 Januari 2022.

⁵ Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

pegawai pajak relatif tidak dapat diprediksi; dan 5) ketika pajak diberlakukan surut.⁶ Banyaknya sengketa pajak juga merupakan indikasi adanya peraturan perpajakan yang kompleks dan ambigu sehingga menyebabkan perbedaan interpretasi. John Christensen dan Richard Murphy berpendapat *tax justice is, therefore, at the heart of stable and democratic forms of government*, pajak penting untuk mendanai pemerintahan dan harus dipungut secara adil agar terjadi redistribusi kekayaan antara orang kaya dan orang miskin.⁷ Konstruksi hukum pajak pertambahan nilai yang adil dapat kita temukan dalam Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung sebagai Lembaga tertinggi yang memutuskan sengketa hukum di Indonesia.

Sidharta berpendapat akademisi hukum Indonesia belum cukup serius menganalisis putusan-putusan hakim, karena Indonesia cenderung positivis, mengikuti hukum tertulis. Bahkan, ada kesan ketidakpercayaan diri untuk menganalisis putusan-putusan hakim, padahal putusan berkualitas dapat menambal celah kekurangan hukum tertulis. Di Belanda sendiri, sebagai pewaris hukum Indonesia, menurut Adrian Badner, Guru Besar Hukum Universitas Leiden, meskipun menganut *civil law*, namun sebagian besar penelitian hukum doktrinal di Belanda menganalisis putusan pengadilan.⁸

Menurut Enrico Simanjuntak, karakteristik sistem hukum *common law* berorientasi kepada *case law*, sedangkan sistem *civil law* berorientasi kepada undang-undang atau *codified law*. Namun peraturan perundang-undangan sebagai basis legalitas hukum memiliki keterbatasan sehingga perlu yurisprudensi untuk melengkapinya kekosongan hukum agar tercipta kepastian hukum dan mencegah adanya disparitas putusan.⁹ Paulus Effensie Lolutung berpendapat, perkembangan hukum di dunia membuktikan bahwa pemisahan antara *civil law* dan *common law*, dalam kaitannya dengan *case law* tidak perlu dipertentangkan secara diametral. Indonesia, seperti negara dalam rumpun *civil law*, secara prinsip tidak menganut sistem *judge made law*, namun dalam realitas telah menunjukkan bahwa kedudukan putusan hakim makin penting dalam pembangunan hukum. Peranan hakim penting dan tidak sekedar *bouche de la loi* seperti yang pernah dikatakan oleh Montesquieu, namun juga konstruksi hukum melalui interpretasi, penemuan hukum maupun penghalusan hukum. Hakim perlu menggali, mengikuti dan memahami nilai-nilai hukum yang hidup dalam masyarakat agar pembangunan hukum Indonesia senantiasa berpijak pada bumi Pancasila.¹⁰

Menurut Michelle Sanson, peraturan yang dihasilkan parlemen kadang tidak jelas sehingga membutuhkan interpretasi atau tidak lengkap sehingga maknanya harus dibangun berdasarkan apa yang ada atau konstruksi. Michelle Sanson mengutip Murray Gleeson yang berpendapat bahwa kecuali makna teks hukum, apakah itu wasiat, kontrak, atau undang-undang memerlukan interpretasi. Interpretasi lebih cocok untuk untuk mencari tahu arti dari satu kata atau frasa, dan

⁶ World Bank, *A Handbook for Tax Simplification*, The World Bank Group, Washington, 2009, hlm. 33-34

⁷ Richard Murphy dan John Christensen, *Tax Us If You Can*, Tax Justice Network, Tax Justice Network, Buckinghamshire, 2012, hal. 9.

⁸ Adrian Badner, "Seri Paparan Filsafat Hukum #22: Putusan Hakim sebagai Objek Pembelajaran Hukum," Shidarta S., 2020.

⁹ Enrico Simanjuntak, "Peran Yurisprudensi Dalam Sistem Hukum Di Indonesia," *Jurnal Konstitusi*, Vol. 16, No. 1, April 2019.

¹⁰ Paulus Effensie Lolutung, "Peranan Yurisprudensi Sebagai Sumber Hukum", Jakarta, 1998.

konstruksi untuk menafsirkan makna keseluruhan bagian atau ketentuan. Dalam bahasa sehari-hari mempunyai kemiripan makna dengan menafsirkan, menganalisis, membaca laporan, menerapkan.¹¹

Hakim melakukan konstruksi hukum yang dituangkan dalam putusannya, dalam hal ini Bruce R. Hopkins berpendapat, *statutory construction, also known as statutory interpretation, means the process of divining the meaning of a statute, an exercise often undertaken by a court. One of the reasons for construing the intent of the statute-writers is to determine whether a regulation accompanying the statute is valid.* Konstruksi dalam ilmu hukum adalah konstruksi undang-undang, juga dikenal sebagai interpretasi hukum, yang berarti proses meramalkan makna undang-undang, suatu praktik yang sering dilakukan oleh pengadilan. Salah satu alasan untuk menafsirkan maksud dari para pembuat undang-undang adalah untuk menentukan apakah suatu makna dibalik peraturan itu sah.¹² Menurut Steven H. Gifis, *construction: an interpretation of something not totally clear. To determine construction of a statute or constitution is to decide the meaning of an ambiguous part of it.* Konstruksi hukum adalah interpretasi dari sesuatu yang tidak sepenuhnya jelas untuk menentukan arti bagian yang ambigu.¹³ Menurut Susan Ellis Wild, *construction: the process of interpreting, or the interpretation of, a constitution, statute, or instrument.*¹⁴ Konstruksi adalah proses penafsiran konstitusi, undang-undang, atau instrumen pelaksanaannya. Lawrence B. Solum membedakan antara interpretasi dan konstruksi, interpretasi adalah kegiatan menemukan isi komunikatif (secara kasar, makna kebahasaan dalam konteks) hukum tertulis, sedangkan konstruksi adalah kegiatan yang menentukan akibat hukum dari teks hukum, termasuk isi hukum, doktrin, dan putusan hakim.¹⁵

Penelitian ini akan menganalisis konstruksi hukum hakim agung dalam Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 236/B/PK/PJK/2016 antara Direktur Jenderal Pajak dan PT. Prima Multitrada atas sengketa pajak pertambahan nilai usaha pertambangan batu bara untuk masa pajak Januari sampai dengan Desember 2008 dengan pokok sengketa tentang penghitungan volume penyerahan batu bara, dan sengketa termasuk objek pajak pertambahan nilai atau bukan atas pembayaran utang, pendapatan selisih kurs, dan penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan.

RUMUSAN MASALAH

Bagaimanakah konstruksi hukum hakim agung dalam memutus sengketa tentang penghitungan volume penyerahan batu bara, dan sengketa termasuk objek pajak pertambahan nilai atau bukan atas pembayaran utang, pendapatan selisih kurs, dan penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan pada perusahaan pertambangan batu bara?

¹¹ Michelle Sanson, *Statutory Interpretation*, Second Edi, Oxford University Press, Ostrava, 2016, hal. 3.

¹² Bruce R. Hopkins, *Nonprofit Law Dictionary*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2015, hal. 402-403.

¹³ Steven H. Gifis, *Dictionary of Legal Terms: A Simplified Guide to the Language of Law*, 3rd edition, Barron's Educational Series, New York, 1998, hal. 95.

¹⁴ Susan Ellis Wild, *Webster's New World, Law Dictionary*, New York: Wiley Publishing, 2006.

¹⁵ Lawrence B Solum, "Cooley 's Constitutional Limitations and Constitutional Originalism," *The Georgetown Journal Of Law & Public Policy*, Vol. 18, no. 49, 2020, hal. 55.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum doktrinal yang bertujuan mensistematisasi dan mengklarifikasi undang-undang tertulis dengan cara analisis sumber primer berupa Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung atas sengketa pajak pertambahan nilai dan sumber hukum sekunder berupa pendapat para ahli hukum tentang konstruksi hukum.¹⁶ Putusan pengadilan, kasus hukum, artikel hukum banyak tersedia di internet,¹⁷ Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung yang diteliti dalam tulisan ini diunduh¹⁸ pada <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/>. Analisis bahan hukum meliputi *condensation, display, and conclusion*,¹⁹ kemudian diinterpretasikan.²⁰ Pengambilan sumber hukum secara *sampling judgment*²¹ yang dianalisis secara poliangulasi.²²

PEMBAHASAN

Surat Keterangan Asal Barang Bukan Dokumen Penjualan Batu bara

Fiskus pada saat melakukan pemeriksaan pajak penghasilan melakukan koreksi positif peredaran usaha. Berdasar koreksi tersebut kemudian dilakukan ekualisasi jumlah penyerahan yang dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Pajak Pertambahan Nilai. Wajib pajak berpendapat bahwa koreksi positif yang dilakukan fiskus disebabkan karena telah terjadi kesalahan ketik seharusnya Rp. 40.881.760.793,19 tertulis Rp. 4.088.176.079.319,00. Wajib pajak mengajukan upaya hukum keberatan dan mengajukan bukti terjadinya kesalahan tulis tersebut dan disetujui fiskus.

Namun pada saat proses keberatan tersebut fiskus melakukan koreksi positif tambahan dalam pos peredaran usaha pajak penghasilan berdasarkan selisih lebih hasil konfirmasi Surat Keterangan Asal Barang (SKAB) dari Dinas Pertambangan & Energi Pemprov Kalimantan Selatan. Berdasarkan SKAB diketahui bahwa wajib pajak melakukan pembelian batu bara sebanyak 1.454.490 MT yang berasal dari PD Baramarta sebanyak 1.318.00 MT dan dari PT Tanjung Alam Raya sebanyak 136.490 MT, sedangkan yang dilaporkan wajib pajak hanya sebanyak 1.143.096 MT, sehingga terdapat selisih sebanyak 311.394 MT dengan nilai nominal sebesar Rp153.509.063.678,00. Selisih tersebut merupakan koreksi positif peredaran usaha pajak penghasilan, sehingga jumlah peredaran usaha antara pajak penghasilan menjadi lebih besar dibanding jumlah penyerahan dalam pajak pertambahan nilai. Fiskus kemudian melakukan koreksi positif penyerahan pajak pertambahan nilai sebesar koreksi positif peredaran usaha pajak penghasilan dengan cara ekualisasi. Fiskus menolak permohonan keberatan wajib pajak.

¹⁶ Mike McConville and Wing Hong Chui, "Introduction and Overview," in *Research Methods for Law*, 2007, hal. 3-7.

¹⁷ Valerie J. Atkinson Brown, *Legal Research via the Internet*, New York USA: West Legal Studies, 2001.

¹⁸ Widodo, *Konstruksi Dan Aplikasi Metode Kontemporer Dalam Penelitian Hukum: Kombinasi Analisis Doktrinal Dan Non-Doktrinal*, Yogyakarta: Aswaja Pressindo, 2020.

¹⁹ Johnny Saldaña Matthew B. Miles, A. Michael Huberman, *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*, 3rd ed., Arizona: SAGE Publications Asia-Pacific Pte. Ltd, 1392.

²⁰ Lexy J. Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: Remaja Rosdakarya, 2015.

²¹ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, 2015.

²² Craig A. Mertler, *Action Research, Improving Schools and Empowering Educators*, Fifth Edit, California: SAGE Publications, 2017.

Wajib pajak mengajukan banding ke pengadilan pajak dengan alasan bahwa SKAB bukan dokumen penjualan, tetapi hanyalah dokumen yang menerangkan bahwa batu bara yang akan dijual berasal dari pemilik Kuasa Pertambangan atau Perjanjian Karya Pengusahaan dan Penambangan Batu bara. Volume yang tercantum dalam SKAB hanyalah estimasi batu bara yang akan dijual atau dikapalkan. Dokumen penjualan batu bara adalah Surat Rekomendasi Dinas Pertambangan dan Energi Provinsi Kalimantan Selatan dan Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang diterbitkan oleh Direktorat Bea dan Cukai. Kontrak penjualan adalah *Free on Board* atau *Freight on Board* Tongkang, jadi dasar transaksi penjualan adalah volume barang yang dimuat di atas Tongkang, yang merujuk pada *Bill of Lading* Tongkang yang dibuat berdasarkan pengukuran oleh *independent surveyor (Geoservices)* dan laporannya dalam bentuk *certificate of weight*. Perbedaan volume dalam SKAB dan realisasi penjualan berdasarkan *Bill of Lading* disebabkan beberapa faktor, antara lain barang hilang saat pengapalan, atau SKAB sudah diterbitkan tetapi tidak jadi dipakai namun tidak dibatalkan dan tidak dilaporkan ke penerbit.

Penjualan yang dilaporkan Wajib pajak adalah jumlah volume yang sebenarnya yaitu sebanyak 1.143.096 MT yang berasal dari PD Baramarta sebanyak 1.006.606 MT dan dari PT Tanjung Alam Jaya sebanyak 136.490 MT, bukan berdasarkan volume yang tercantum dalam SKAB. Selain itu wajib pajak tidak setuju dengan koreksi hanya berdasarkan SKAB tanpa melakukan uji arus barang dan fiskus juga tidak dapat membuktikan kepada siapa selisih volume tersebut dijual. Wajib pajak berpendapat berdasarkan uji arus barang memang tidak terdapat selisih volume. Hakim pengadilan pajak sependapat dengan wajib pajak bahwa untuk menghitung peredaran usaha berdasarkan transaksi yang sebenarnya pada saat batu bara dikapalkan yang dibuktikan dengan *Bill of Lading* Tongkang yang dibuat oleh *independent surveyor* dan PEB yang diterbitkan oleh Direktorat Bea dan Cukai, bukan berdasarkan SKAB. Karena koreksi peredaran usaha pajak penghasilan dibatalkan oleh hakim pengadilan pajak, maka otomatis juga membatalkan koreksi jumlah penyerahan pajak pertambahan nilai.

Fiskus kemudian mengajukan peninjauan Kembali atas putusan hakim pengadilan pajak. Hakim agung menguatkan putusan hakim pengadilan pajak dan memenangkan wajib pajak karena dalil yang diajukan oleh fiskus tidak dapat menggugurkan fakta yang terungkap dipersidangan maupun pertimbangan hukum hakim pengadilan pajak. Hakim agung dalam hal ini mengutamakan kebenaran materiel bahwa volume penyerahan batu bara adalah yang benar-benar dimuat dalam kapal tongkang sesuai dengan perjanjian *Freight on Board* Tongkang yang dibuktikan dengan *Bill of Lading* dan PEB, bukan kebenaran formal yang tercantum dalam SKAB. Dengan pertimbangan bahwa dalam usaha pertambangan batu bara SKAB adalah rekomendasi dari pejabat yang berwenang bahwa batu bara yang diserahkan benar oleh perusahaan yang mendapatkan izin dan volumenya masih estimasi. Selain itu dalam kenyataannya pengangkutan dari lokasi tambang ke Pelabuhan untuk pengapalan terjadi risiko penyusutan volume, maka volume yang senyatanya adalah yang sudah termuat dalam tongkang pengangkut batu bara.

Pendapatan Pembayaran Utang Bukan Objek Pajak Pertambahan Nilai

Fiskus pada saat melakukan pemeriksaan pajak melakukan koreksi positif dasar pengenaan pajak pertambahan nilai berdasarkan temuan adanya pendapatan lain-lain pada akun nomor 425870-WR. Menurut fiskus pendapatan tersebut adalah pembayaran utang atas penyerahan jasa kena pajak pertambahan nilai yang harus dipungut oleh wajib pajak, karena wajib pajak belum memungut maka diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar. Wajib pajak berpendapat bahwa pendapatan tersebut adalah penghapusan utang, yang dicatat sebagai pendapatan lain-lain, dibuktikan dalam pembukuan wajib pajak telah mendebet akun utang dagang nomor 201800-WR dan mencatatkan kredit pada akun pendapatan lain-lain nomor 425870-WR. Kesalahan tersebut terjadi karena laporan keuangan wajib pajak belum diaudit oleh akuntan independen sampai saat dilakukan pemeriksaan pajak, maka kesalahan pencatatan tersebut tidak terdeteksi. Menurut wajib pajak, penghapusan utang bukanlah merupakan objek pajak pertambahan nilai, sehingga tidak ada kewajiban untuk memungutnya.

Wajib pajak mengajukan upaya hukum keberatan dan ditolak, kemudian mengajukan banding ke pengadilan pajak. Dalam persidangan fiskus tidak dapat menjelaskan kepada siapa dan kapan terjadinya transaksi atas koreksi penyerahan yang menurut fiskus terutang pajak pertambahan nilai tersebut dilakukan. Hakim pengadilan pajak berpendapat bahwa pendapatan lain-lain bukan objek pajak pertambahan nilai dan mengabulkan permohonan banding wajib pajak. Fiskus kemudian mengajukan peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dan ditolak, hakim agung menguatkan putusan hakim pengadilan pajak dan memenangkan wajib pajak. Hakim agung dalam hal ini mengutamakan kebenaran substansial atau materiel, sedangkan fiskus mengutamakan kebenaran formal apa yang tercatat dalam laporan keuangan.

Pendapatan atas Selisih Lebih Kurs Bukan Objek Pajak Pertambahan Nilai

Fiskus pada saat melakukan pemeriksaan pajak menemukan adanya pencatatan pendapatan atas akun selisih kurs. Fiskus berpendapat akun tersebut yang belum jelas keterangannya karena tidak didukung bukti yang memadai dan belum menemukan kontra akun dengan jumlah yang sama, sehingga menganggap pendapatan tersebut atas penyerahan jasa kena pajak pertambahan nilai yang harus dipungut oleh wajib pajak. Wajib pajak berpendapat bahwa penghasilan tersebut benar atas selisih lebih kurs sehingga bukan obyek pajak pertambahan nilai, tidak ditemukannya kontra akun karena sistem program akuntansi pada *general ledger* tidak mengakomodir kontra akun tersebut. System program akuntansi wajib pajak pencatatan atas pendapatan selisih kurs langsung terakumulasi dalam perkiraan laba ditahan, sehingga akun laba ditahan berfungsi sebagai kontra akun pendapatan selisih kurs. Setiap akhir bulan seluruh selisih kurs atas biaya yang berhubungan langsung dengan pertambangan batu bara secara otomatis direklas ke harga pokok penjualan. Sedangkan biaya yang semula direklas ke harga pokok penjualan harus direklas balik, sesuai dengan prinsip akuntansi. Pada saat reklas tersebut terjadi kesalahan pengelompokan seharusnya sebagai pengurang harga pokok penjualan, tetapi dikelompokkan pada akun selisih kurs, namun hal tersebut tidak merubah keuntungan perusahaan secara

keseluruhan. Jika fiskus berpendapat atas penghasilan tersebut merupakan penyerahan barang atau jasa yang terutang pajak pertambahan nilai, fiskus juga tidak dapat menunjukkan adanya kontra akun dengan jumlah yang sama atas pendapatan tersebut, atau bukti rincian penyerahan berdasarkan arus uang, arus barang, arus piutang, atau arus huang.

Wajib pajak mengajukan upaya hukum keberatan dan ditolak, kemudian mengajukan banding ke pengadilan pajak. Dalam persidangan wajib pajak menyerahkan bukti pendukung berupa daftar perincian selisih kurs dan *general ledger* atas akun yang terkait. Berdasarkan bukti tersebut diketahui bahwa akun selisih kurs terdiri dari pencatatan rugi kurs yang dicatat pada sisi debet, dan pencatatan laba kurs yang dicatat pada sisi kredit, dengan posisi saldo akhir 31 desember 2008 adalah laba kurs atau saldo kredit dan dapat ditelusuri kontra akunnnya.

Hakim pengadilan pajak berpendapat bahwa pendapatan selisih kurs yang dihitung berdasarkan hasil *net off* atas mutasi debet dan kredit atau laba kurs dalam akun selisih kurs periode Januari sampai dengan Desember 2008 hanya merupakan mutasi debet dan kredit serta penyesuaian atas nilai kurs semata tanpa disertai adanya penerimaan uang maupun penyerahan jasa. Jadi pendapatan selisih kurs bukan objek pajak pertambahan nilai. Hakim pengadilan pajak mengabulkan permohonan banding wajib pajak.

Fiskus kemudian mengajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, hakim agung menolak permohonan fiskus dan menguatkan putusan hakim pengadilan pajak, memenangkan wajib pajak. Hakim agung berpendapat, setelah meneliti dalil dan bukti yang diajukan tidak dapat menggugurkan fakta, bukti, dan pertimbangan hukum hakim pengadilan pajak bahwa pendapatan atas selisih kurs mata uang asing terhadap rupiah merupakan mutasi debet dan kredit serta penyesuaian atas nilai kurs, tidak ada adanya penyerahan objek pajak pertambahan nilai, sehingga tidak ada pajak pertambahan nilai yang harus dipungut oleh wajib pajak. Dalam hal ini hakim agung mengutamakan kebenaran substansi atau materiel, bukan kebenaran formal berdasarkan adanya catatan pendapatan selisih kurs dalam laporan keuangan wajib pajak.

Penjualan Aktiva yang Menurut Tujuan Semula Tidak Diperjualbelikan Bukan Objek Pajak Pertambahan Nilai

Fiskus pada saat melakukan pemeriksaan pajak menemukan catatan pembukuan dalam buku besar berupa penjualan aset. Berdasarkan Pasal 16D Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengatur bahwa pajak pertambahan nilai dikenakan atas penyerahan aktiva oleh pengusaha kena pajak yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang pajak pertambahan nilai yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan. Fiskus berpendapat atas penjualan aset tersebut terutang pajak pertambahan nilai yang harus dipungut oleh wajib pajak, karena wajib pajak belum memungut maka diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar.

Wajib pajak berpendapat atas penjualan asset tersebut tidak dilakukan pemungutan pajak pertambahan nilai karena pembelian asset tersebut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dan pajak masukannya tidak dikreditkan. Dasar hukum yang didalilkan wajib pajak adalah Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang 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 yang mengatur bahwa penetapan jenis barang yang tidak dikenakan pajak pertambahan nilai didasarkan atas kelompok-kelompok barang antara lain barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya. Usaha wajib pajak adalah ekspor batu bara yang tidak dikenakan pajak pertambahan nilai, maka pajak masukan atas pembelian asset yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan tidak dapat dikreditkan. Ketentuan tersebut juga ditegaskan dalam Pasal 2 ayat (1) angka 2 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 Tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak Dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak, yang mengatur bahwa pajak masukan atas perolehan barang kena pajak atau jasa kena pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan usaha yang atas penyerahannya tidak terutang pajak pertambahan nilai atau dibebaskan dari pengenaan pajak pertambahan nilai, tidak dapat dikreditkan.

Wajib pajak mengajukan upaya hukum keberatan dan ditolak, kemudian mengajukan banding ke pengadilan pajak. Hakim pengadilan pajak berpendapat bahwa bidang usaha wajib pajak adalah ekspor batu bara sehingga usahanya termasuk ke dalam kegiatan usaha yang atas penyerahannya tidak terutang pajak pertambahan nilai maka atas pembelian asset yang pada saat pembeliannya memang nyata-nyata tidak untuk diperjualbelikan, maka atas pajak masukannya tidak dapat dikreditkan. Maka atas penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan tersebut bukan merupakan objek pajak pertambahan nilai.

Fiskus kemudian mengajukan peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dan ditolak, hakim agung menguatkan putusan hakim pengadilan pajak dan memenangkan wajib pajak. Dalam hal ini hakim agung melakukan penafsiran sistematis bahwa Pasal 16D Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dimaknai berdiri sendiri tetapi harus dikaitkan dengan Pasal 4A ayat (2) huruf a.

Konstruksi Hukum Hakim Agung dalam Memutus Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Perusahaan Batu Bara

Berdasarkan hasil penelitian tersebut diketahui bahwa hakim pengadilan pajak dan hakim agung dalam memutus sengketa pajak pertambahan nilai sesuai dengan ketentuan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman Hakim yang mengatur bahwa hakim dan hakim konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat. Dan, Pasal 50 ayat (1) yang mengatur bahwa putusan pengadilan selain harus memuat alasan dan dasar putusan, juga memuat pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan atau sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar

untuk mengadili. Hakim pengadilan pajak maupun hakim agung dalam memutus sengketa pajak pertambahan nilai tidak hanya berdasarkan pada kebenaran formal dalam peraturan atau dokumen tertulis, namun mengutamakan kebenaran substansial atau materiel yang hidup dalam dunia bisnis batu bara.

Perlunya konstruksi hukum oleh hakim, sebagaimana pendapat Michelle Sanson karena peraturan yang dihasilkan legislatif kadang tidak jelas sehingga membutuhkan interpretasi atau tidak lengkap sehingga maknanya harus dibangun atau dilakukan konstruksi hukum.²³ Hal ini senada dengan pendapat Bruce R. Hopkins bahwa konstruksi hukum atau interpretasi hukum oleh pengadilan adalah untuk menafsirkan maksud dari para pembuat undang-undang atau menggali suatu makna dibalik peraturan tertulis.²⁴ Secara lebih spesifik menurut Lawrence B. Solum interpretasi adalah kegiatan menemukan isi makna kebahasaan hukum tertulis dalam konteks nyata, sedangkan konstruksi adalah kegiatan menentukan akibat hukum dari teks hukum.²⁵

Putusan hakim menurut Utrecht adalah sumber hukum di samping undang-undang, kebiasaan dan adat yang dipertahankan, traktat, dan pendapat ahli hukum yang terkenal atau doktrin.²⁶ Sedangkan L.J. van Apeldoorn berpendapat undang-undang adalah hukum abstrak sedangkan keputusan hakim hukum konkret yang mengikat para pihak, tidak bisa mengikat secara umum, namun sebagai faktor yang membantu terbentuknya hukum.²⁷ Dedi Soemardi mengutip pendapat tiga ahli hukum: *Pertama*, Paul Scholten bahwa putusan hakim adalah sumber hukum formil yang derajatnya lebih rendah dari undang-undang. *Kedua*, Bellefroid dengan tegas menyatakan putusan hakim sebagai sumber hukum formil. *Ketiga*, Supomo bahwa hakim tidak terikat oleh putusan hakim sebelumnya, namun dalam praktik hakim yang lebih rendah memperhatikan putusan hakim yang lebih tinggi. Dedi Soemardi sendiri berpendapat, hakim turut serta membentuk hukum dalam hal terjadi kekosongan atau kekurangan undang-undang, dan menetapkan ketentuan hukum baru karena undang-undang yang mengatur suatu peristiwa tidak ada.²⁸

Perlu dipertimbangkan pendapat Paulus Effensie Lolutung bahwa kedudukan putusan hakim makin penting dalam pembangunan hukum, karena di dalamnya terdapat konstruksi hukum melalui interpretasi hukum oleh hakim agar hukum Indonesia senantiasa berpijak pada realitas yang hidup di masyarakat.²⁹ Dalam hal ini adalah dunia bisnis usaha pertambangan batu bara bahwa SKAP bukan dokumen untuk menghitung volume penyerahan batu bara, karena dokumen yang digunakan adalah *Bill of Lading* Tongkang dan PEB, pendapatan atas pembayaran utang bukan objek pajak pertambahan nilai, pendapatan selisih kurs bukan objek pertambahan nilai, dan penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan oleh perusahaan

²³ Michelle Sanson, *Statutory Interpretation*, Second Edi, Oxford University Press, Ostrava, 2016, hal. 3.

²⁴ Bruce R. Hopkins, *Nonprofit Law Dictionary*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2015, hal. 402-403.

²⁵ Solum, "Cooley's Constitutional Limitations and Constitutional Originalism."

²⁶ E. Utrecht, *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*, ed. oleh M.S. Djindang Ichtiar Baru, Jakarta, 1989, hal. 84-85.

²⁷ L.J. van Apeldoorn, *Inleiding tot de Studie van Het Nederlandse (Pengantar Ilmu Hukum)*, ed. oleh Oetarid SadinoKe-34, Pradya Paramita, Jakarta, 2011, hal. 159.

²⁸ Dedi Soemardi, *Sumber-Sumber Hukum Positif*, Cetakan ke, Alumni, Bandung, 1986, hal. 44-47.

²⁹ Paulus Effensie Lolutung, "Peranan Yurisprudensi Sebagai Sumber Hukum."

tambang batu bara bukan objek pajak pertambahan nilai karena pajak masukannya tidak dapat dikreditkan.

KESIMPULAN

Konstruksi hukum hakim agung dalam memutus sengketa pajak pertambahan nilai perusahaan batu bara berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 236/B/PK/PJK/2016 tidak hanya perpedoman pada peraturan tertulis dan dokumen tertulis, namun juga menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat, dalam hal ini dunia bisnis batu bara. Hakim agung berpendapat bahwa SKAB bukan dasar untuk menghitung volume penyerahan batu bara, dokumen yang digunakan adalah *Bill of Lading* Tongkang dan PEB, pendapatan atas pembayaran utang bukan objek pajak pertambahan nilai karena tidak ada lagi barang yang diserahkan dan penerima barangnya, pendapatan selisih kurs bukan objek pertambahan nilai karena hanya penyesuaian nilai mata uang asing terhadap rupiah, dan penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan oleh perusahaan tambang batu bara bukan objek pajak pertambahan nilai karena pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena batu bara berdasarkan hukum positif bukan barang kena pajak pertambahan nilai sehingga pajak masukannya tidak dapat dikreditkan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Bruce R. Hopkins. *Nonprofit Law Dictionary*. New Jersey: JohnWiley & Sons, Inc., 2015.
- Dedi Soemadi. *Sumber-Sumber Hukum Positif*. Cetakan ke. Bandung: Alumni, 1986.
- E. Utrecht. *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*. Edited by M.S. Djindang. Jakarta: Ichtiar Baru, 1989.
- L.J. van Apeldoorn. *Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse (Pengantar Ilmu Hukum)*. Edited by Oetarid Sadino. Ke-34. Jakarta: Pradya Paramita, 2011.
- Lexy J. Moleong. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya, 2015.
- Matthew B. Miles, A. Michael Huberman, Johnny Saldaña. *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook*. 3rd ed. Arizona: SAGE Pulications Asia-Pacific Pte. Ltd, 1392.
- Mertler, Craig A. *Action Research, Improving Schools and Empowering Educators*. Fifth Edit. California: SAGE Publications, 2017.
- Michelle Sanson. *Statutory Interpretation*. Second Edi. Ostrava: Oxford University Press, 2016. <https://doi.org/10.1111/j.1748-121X.1987.tb00352.x>.
- Murphy, Richard, and John Christensen. *Tax Us If You Can. Tax Justice Network*. Buckinghamshire: Tax Justice Network, 2012.
- Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- Soerjono Soekanto. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press, 2015.
- Steven H. Gifis. *Dictionary of Legal Terms: A Simplified Guide to the Language of Law*. 3rd ed. New York: Barron's Educational Series, 1998.
- Susan Ellis Wild. *Webster's New World, Law Dictionary*. New York: Wiley Publishing, 2006.

Valerie J. Atkinson Brown. *Legal Research via the Internet*. New York USA: West Legal Studies, 2001.

Widodo. *Konstruksi Dan Aplikasi Metode Kontemporer Dalam Penelitian Hukum: Kombinasi Analisis Doktrinal Dan Non-Doktrinal*. Yogyakarta: Aswaja Pressindo, 2020.

Jurnal

Adrian Badner. “Seri Paparan Filsafat Hukum #22: Putusan Hakim Sebagai Objek Pembelajaran Hukum.” Shidarta S., 2020.

Citradi, Tirta. “Siap-Siap Tahun 2021 Harga Komoditas Tambang Bakal Terbang!” CNBC Indonesia, 2021.

Mahkamah Agung Republik Indonesia. “Laporan Tahunan 2019 Mahkamah Agung Republik Indonesia: Keberlanjutan Modernisasi Peradilan.” Jakarta, 2020.

McConville, Mike, and Wing Hong Chui. “Introduction and Overview.” In *Research Methods for Law*, 3–7, 2007.

Setjen Kemenkeu. “Laporan Tahunan Sekretaris Jenderal Kementerian Keuangan Tahun 2019.” Jakarta, 2020.

Simanjuntak, Enrico. “Peran Yurisprudensi Dalam Sistem Hukum Di Indonesia.” *Jurnal Konstitusi*, Vol. 16, No. 1, April 2019.

Solum, Lawrence B. “Cooley ’ s Constitutional Limitations and Constitutional Originalism.” *The Georgetown Journal Of Law & Public Policy*, Vol. 18, No. 49, 2020.