

REKONSTRUKSI PENYELENGGARAAN PEMBUKUAN SECARA TERPISAH OLEH PERSEROAN TERBUKA SEBAGAI UPAYA MENCIPTAKAN KEPASTIAN HUKUM

Haidir Rachman

haidir.rachman.advocat@gmail.com

Fakultas Hukum Universitas Nasional

ABSTRACT

The legal relationship between tax authorities and taxpayers in the tax collection process can cause problems due to differences in interpretation regarding the provisions of tax laws and regulations, such as interpreting the "Bookkeeping" norm in Article 28 of the Taxation Law with "Separate Bookkeeping" in Article 27 of Government Regulation Number 94 of 2010, so that legal certainty cannot be achieved. The problem in this research is how to reconstruct the implementation of separate bookkeeping by public companies as an effort to create legal certainty? The research method used is doctrinal legal research using secondary data and analyzed descriptively qualitatively. The research results show that the reconstruction of separate bookkeeping by public companies as an effort to create legal certainty is by changing the phrase "Separate Bookkeeping and Separate Bookkeeping" to the phrase "Separation". This is in accordance with the philosophy of tax law that tax fairness is a characteristic (action or treatment) that is not arbitrary or impartial to the applicable tax system. Likewise, theoretically, in the process of planning, implementing and making tax policies, the people must be involved in it, so that sociologically, there is morale for officials in terms of managing and/or using taxes to suit their needs, there can be an increase in public awareness of paying taxes.

Keywords: *Legal Certainty, Separate Bookkeeping, Tax.*

ABSTRAK

Hubungan hukum antara fiskus dengan wajib pajak dalam proses pemungutan pajak dapat menimbulkan permasalahan disebabkan adanya perbedaan penafsiran terkait ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan seperti halnya menafsirkan norma "Pembukuan" dalam Pasal 28 UU Perpajakan dengan "Pembukuan Terpisah" dalam Pasal 27 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, sehingga tidak tercapai kepastian hukum. Permasalahan dalam penelitian ini bagaimana rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum? Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum doktrinal dengan menggunakan data sekunder dan dianalisis secara deskriptif kualitatif. Hasil penelitian memperlihatkan bahwa rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum adalah dengan mengubah frasa "Pembukuan Terpisah dan Pembukuan secara terpisah" diubah menjadi frasa "Pemisahan". Hal tersebut sesuai dengan filosofi dari hukum perpajakan bahwa keadilan pajak adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang tidak sewenang-wenang atau tidak berat sebelah atas sistem perpajakan yang berlaku. Demikian pula secara teoritis, bahwa dalam proses perencanaan, pelaksanaan dan pengambilan kebijakan perpajakan, rakyat harus terlibat di dalamnya, sehingga secara sosiologis, adanya moral bagi pejabat dalam hal mengelola dan/atau menggunakan pajak agar sesuai kebutuhannya, dapat terjadi peningkatan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak.

Kata Kunci: Kepastian Hukum, Pembukuan Terpisah, Pajak.

LATAR BELAKANG

Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945) menyatakan bahwa¹ “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.² Oleh karena itu dibentuklah undang-undang terkait pemungutan pajak untuk memberikan kepastian, keadilan, dan kemanfaatan bagi masyarakat, bangsa, dan negara Indonesia. Sebagai perwujudan hukum pajak formal, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dibentuk oleh Pemerintah Indonesia dalam rangka supaya hukum pajak materiil, seperti Undang-Undang (UU) Pajak Penghasilan, UU Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan UU pajak materiil lainnya dapat diterapkan dalam pemungutan pajak kepada Wajib Pajak. UU KUP yang pertama kali dibentuk adalah Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 dan kemudian telah mengalami beberapa kali perubahan terakhir dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dengan sistem pemungutan pajak berbasis *self assessment*.

Sistem pemungutan pajak berbasis *self assessment* yang berlaku di Indonesia memberikan kewenangan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, menyeteror dan melaporkan kewajiban perpajakannya. Atas hal ini, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas perpajakan di Indonesia, diberikan kewenangan untuk melakukan pembinaan dan pengawasan atas pelaksanaan kewajiban dan hak perpajakan Wajib Pajak tersebut.³ Namun demikian, sistem ini dapat menjadi penyebab munculnya sengketa pajak.

Sengketa pajak yang umumnya terjadi adalah karena perbedaan penafsiran dalam memahami sebuah peraturan antara DJP dan Wajib Pajak atau karena tidak adanya penegasan suatu peraturan, sehingga menimbulkan perbedaan penafsiran antara DJP dan Wajib Pajak.⁴ Hal tersebut sebagaimana yang terjadi karena perbedaan penafsiran mengenai “Pembukuan Terpisah” antara DJP dan Wajib Pajak sebagaimana diatur pada Pasal 28 UU KUP yang menyatakan:

- (1) Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan.

¹ Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A.

² Melissa Ariffin, Tunjung Herning Sitabuana, “Sistem Perpajakan di Indonesia”, *Serina IV*, Universitas Tarumanegara, April 2022, hlm. 523.

³ Dwiyanita Harjanthi, “Hubungan Antara Pelaksanaan Audit Kepabeanaan Atas Perusahaan Penerima Fasilitas Kemudahan Impor Tujuan Ekspor (KITE) Oleh Direktorat Audit Pada Kantor Pisat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan Upaya Peningkatan dan Pengamanan Penerimaan Negara”, *Tesis*, Universitas Indonesia, 2011, hlm. 3.

⁴ Ida Zuraida, “Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Kontrak Karya PT Newmont Nusatenggara Barat Menurut Hukum Pajak Nasional”, *Makalah*, Pusdiklat Pajak, Badan Diklat Keuangan, Kementerian Keuangan RI, tanpa tahun, hlm. 1.

- (2) Wajib Pajak yang dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), tetapi wajib melakukan pencatatan, adalah Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperbolehkan menghitung penghasilan netto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dan Wajib Pajak orang pribadi yang tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas.
- (3) Pembukuan atau pencatatan tersebut harus diselenggarakan dengan memperhatikan iktikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya.
- (4) Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan disusun dalam bahasa Indonesia atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan.
- (5) Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas.
- (6) Perubahan terhadap metode pembukuan dan/atau tahun buku harus mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak.
- (7) Pembukuan sekurang-kurangnya terdiri atas catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian sehingga dapat dihitung besarnya pajak yang terutang.
- (8) Pembukuan dengan menggunakan bahasa asing dan mata uang selain Rupiah dapat diselenggarakan oleh Wajib Pajak setelah mendapat izin Menteri Keuangan.
- (9) Pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) terdiri atas data yang dikumpulkan secara teratur tentang peredaran atau penerimaan bruto dan/atau penghasilan bruto sebagai dasar untuk menghitung jumlah pajak yang terutang, termasuk penghasilan yang bukan objek pajak dan/atau yang dikenai pajak yang bersifat final.
- (10) Dihapus.
- (11) Buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi on-line wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.
- (12) Bentuk dan tata cara pencatatan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka hanya ada kewajiban menyelenggarakan Pembukuan dan tidak ada ketentuan untuk melakukan Pembukuan Terpisah dalam menghitung PKP. Lebih lanjut dalam Penjelasan Pasal 28 ayat (7) UU KUP antara lain menyatakan bahwa pengertian pembukuan telah diatur dalam Pasal 1 angka 29 UU KUP yang menyatakan bahwa:

“Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal,

penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut.”

Norma tersebut berbeda dengan ketentuan dalam Pasal 27 ayat (1) Peraturan Pemerintah No. 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan (PP-94/2010) menyatakan bahwa:

- “Wajib Pajak harus menyelenggarakan pembukuan secara terpisah dalam hal:
- a. memiliki usaha yang penghasilannya dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan tidak final;
 - b. menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak dan bukan objek pajak; atau
 - c. mendapatkan dan tidak mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan.”

Dalam Penjelasan Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010 menyatakan bahwa:

“Pembukuan secara terpisah merupakan proses pencatatan yang dilakukan secara teratur dengan melakukan pemisahan pencatatan untuk setiap transaksi, penghasilan dan biaya-biaya antara kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan dengan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final maupun atas penerimaan penghasilan bruto yang merupakan objek pajak dan yang bukan merupakan objek pajak, serta penghasilan dan biaya-biaya dari usaha yang tidak mendapatkan fasilitas perpajakan dan yang mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan”.

Berdasarkan ketentuan di atas, maka terdapat kekaburan norma antara UU KUP dengan PP-94/2010. Hal tersebut dikarenakan dalam UU KUP, hanya mengatur ketentuan mengenai “Pembukuan” dan tidak ada pengaturan mengenai “Pembukuan Terpisah” sebagaimana disebutkan pada PP-94/2010 yang akhirnya berujung pada sengketa pajak bahkan sampai terjadi disparitas putusan pengadilan sebagaimana yang terjadi pada PT Elang Mahkota Teknologi Tbk (EMTEK) untuk Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2012, 2014 dan 2016.

Sengketa pajak tersebut dilatarbelakangi oleh Pemeriksa Pajak yang melakukan koreksi biaya secara proposional pada perhitungan PKP EMTEK dengan menggunakan dasar hukum Pasal 27 PP-94/2010. Koreksi yang berasal dari perhitungan biaya secara proporsional tersebut dilakukan karena menurut Pemeriksa Pajak, EMTEK tidak melakukan pembukuan terpisah atas perolehan pendapatan yang berasal dari kegiatan usaha yang dikenakan Pajak Penghasilan dengan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan (penghasilan dari kegiatan usaha terutama usaha dibidang penyediaan jasa teknologi, media,

dan telekomunikasi), dengan penghasilan yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final (penghasilan dari bunga bank dan deposito) dan penghasilan yang bukan merupakan objek pajak (penghasilan dari dividen).

EMTEK tidak setuju dengan dasar koreksi Pemeriksa Pajak tersebut karena berpendapat bahwa dasar koreksi tersebut bertentangan dengan UU KUP yang mana hanya mewajibkan untuk menyelenggarakan pembukuan dan tidak ada ketentuan yang mewajibkan untuk melakukan pembukuan secara terpisah. EMTEK berpendapat bahwa Pemeriksa Pajak keliru menerapkan koreksi menggunakan dasar hukum Pasal 27 PP-94/2010, karena nyatanya EMTEK dalam SPT tahunan PPh Badan sudah memisahkan biaya-biaya yang berkaitan dengan penghasilan yang sifatnya tidak final (dikenai Pajak Penghasilan dengan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 UU PPh) dengan biaya-biaya untuk penghasilan final dan bukan objek pajak. EMTEK pun telah melakukan koreksi fiskal positif atas biaya yang berhubungan dengan penghasilan final dan bukan objek pajak tersebut dalam Lampiran 1 SPT Badan Tahunan sesuai dengan Peraturan perundang-undangan Perpajakan yang berlaku. Bahwa Pemeriksa Pajak keliru menerapkan ketentuan dalam Pasal 27 ayat (2) PP 94/2010 karena pasal tersebut hanya diterapkan jika terdapat biaya bersama yang tidak dapat dipisahkan.

Atas koreksi yang dilakukan Pemeriksa Pajak, EMTEK melakukan upaya hukum dengan mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak dan dilanjutkan dengan permohonan banding ke Pengadilan Pajak. Dalam perkara Nomor 115598.15/2014/PP/M.IIB Tahun 2019 tanggal 8 Mei 2019, Majelis Hakim memberikan pertimbangan sebagai berikut:

“Bahwa berdasarkan fakta dalam persidangan, diketahui bahwa Pemohon Banding memang tidak melakukan pemisahan pembukuan, namun **Pemohon Banding telah melakukan pemisahan** atas penghasilan dari usaha dan penghasilan dari penghasilan pasif (*passive income*), telah dipisahkan di dalam *general ledger* Pemohon Banding, dan terbukti dengan ditampilkannya secara terpisah di dalam laporan keuangan dan SPT PPh Badan tahun 2014 bahwa Pemohon Banding juga telah dapat mengidentifikasi biaya-biaya yang terkait dengan penghasilan yang dikenakan PPh final dan penghasilan yang bukan objek PPh.”

Dalam kasus yang sama dengan perkara yang berbeda, yaitu perkara Nomor PUT-002506.15/2019/PP/M.IIB Tahun 2020 tanggal 2 November 2020, Majelis Hakim memberikan pertimbangan sebagai berikut:

“Bahwa pengeluaran atau biaya yang terkait dengan penghasilan yang bukan merupakan objek pajak, penghasilan yang pengenaan pajaknya bersifat final, dan penghasilan yang dikenakan pajak berdasarkan Norma Penghitungan Penghasilan

Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Norma Penghitungan Khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 Undang-Undang Pajak Penghasilan tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto dalam menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak;

Bahwa untuk itu **Wajib Pajak harus menyelenggarakan pembukuan secara terpisah** dalam hal memiliki usaha yang penghasilannya dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan tidak final.

Bahwa terkait dengan biaya gabungan (*joint cost*) selain rugi selisih kurs dan biaya gaji, dalam persidangan Pemohon Banding tidak memberikan penjelasan dan bukti yang memadai terkait dengan dalilnya yang menyatakan bahwa biaya-biaya tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto, dengan demikian atas komponen biaya usaha lainnya tersebut tetap dipertahankan sebagai komponen biaya gabungan (*joint cost*).”

Berdasarkan latar belakang, permasalahan dalam penelitian ini adalah bagaimana rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum?

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum doktrinal sebagai metode utama penelitian, penelitian yang memberi pemahaman terhadap permasalahan norma yang dialami oleh ilmu hukum dogmatif dalam kegiatannya mendeskripsikan norma hukum, merumuskan norma hukum (membentuk peraturan perundang-undangan), dan menegakkan norma hukum (praktik yudisial),⁵ sehingga dapat diperoleh suatu gambaran mengenai rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum.

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan undang-undang, yaitu dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi⁶ yang berkaitan dengan penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka.

Jenis data yang digunakan, yaitu data sekunder seperti Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak; Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan

⁵ I Made Pasek Diantha, *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam Justifikasi Teori Hukum*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2016), hlm. 84.

⁶ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2016), hlm. 93.

Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan yang telah diubah dengan Nomor 45 Tahun 2019.

Data yang diperoleh dianalisis secara analisis kualitatif, yaitu tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif analisis, yaitu apa yang dinyatakan oleh sasaran penelitian yang bersangkutan secara tertulis atau lisan, dan perilaku nyata.⁷ Data yang telah diuraikan tersebut, dianalisis dengan alur pikir deduktif untuk memperoleh kejelasan penyelesaian masalah dan ditarik kesimpulan, yaitu dari hal yang bersifat umum menuju ke hal yang bersifat khusus untuk menggambarkan mengenai rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode Tahun Pajak tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 29 Undang-Undang KUP.⁸ Dalam penjelasan Pasal 28 Undang-undang tentang KUP dinyatakan bahwa pembukuan diselenggarakan menurut cara yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain.

Sebagaimana Penulis jelaskan dalam latar belakang, adanya perbedaan penafsiran mengenai norma “pembukuan” dalam Pasal 28 UU KUP dengan norma “pembukuan terpisah” dalam Pasal 27 ayat (2) PP 94/2010 membuat terjadinya sengketa pajak yang berakhir di pengadilan pajak. Dalam penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak pun belum sepenuhnya terwujud kepastian hukum. Oleh karena antara hakim pengadilan pajak juga memiliki perbedaan pandangan terkait dengan norma “pembukuan” dengan norma “pembukuan terpisah”, sehingga terjadilah disparitas.

Menurut Penulis, terjadinya disparitas putusan pengadilan dikarenakan karakter hakim yang bebas dan tidak memihak merupakan ketentuan secara universal dalam suatu sistem peradilan. Penyelenggaraan sistem peradilan di Indonesia dilakukan oleh lembaga-lembaga

⁷ Nur Solikin, *Pengantar Metodologi Penelitian Hukum*, (Pasuruan: CV. Penerbit Qiara Media, 2019), hlm. 125.

⁸ Nilam Kesuma, Asfeni Nurullah, Eka Meirawati, “Pendampingan Pencatatan dan Pembukuan Sederhana bagi Orang Pribadi sebagai Pelaku Usaha di Kelurahan Talang Jembe, Kota Palembang”, *Sricommerce: Journal of Sriwijaya Community Services*, Vol. 1, No. 2, 2020, hlm. 102.

peradilan, yaitu dengan cara pemeriksaan di sidang pengadilan dipimpin oleh hakim. Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman mengatur bahwa Hakim di dalam memeriksa perkara perdata bersikap pasif dalam arti kata bahwa ruang lingkup atau luas pokok sengketa yang diajukan untuk diperiksa pada dasarnya ditentukan oleh para pihak yang berperkara dan bukan oleh hakim. Hakim hanya membantu para pencari keadilan dan berusaha mengatasi segala hambatan dan rintangan untuk dapat tercapainya peradilan cepat sederhana dan biaya ringan.⁹

Pengaturan mengenai disparitas peradilan perdata terdapat dalam ketentuan Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang memberikan landasan hukum bagi kekuasaan hakim, yaitu kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan.¹⁰ Oleh karena itu, ketentuan tersebut memberikan jaminan terhadap kebebasan lembaga peradilan sebagai lembaga yang merdeka, termasuk kebebasan hakim dalam menjatuhkan putusan.¹¹

Kebebasan hakim dalam memutus suatu perkara merupakan hal yang bersifat mutlak yang dimiliki hakim sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 2 ayat (4), Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, ditentukan bahwa, “Peradilan dilakukan demi berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa”. Konsekuensi dari ketentuan tersebut, maka hakim dalam hal mengadili dan memutus suatu perkara selain berdasarkan peraturan perundang-undangan juga harus sesuai dengan keyakinannya.

Penulis berpendapat, meskipun Hakim memiliki kebebasan dalam memutuskan suatu perkara, namun demikian, ketika terdapat kekaburan norma, maka menjadi tugas hakim untuk melihat asas hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 5 huruf d Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, bahwa kedudukan undang-undang lebih tinggi dari Peraturan Pemerintah. Artinya adalah ketentuan dalam Pasal 27 PP-94/2010 tidak boleh bertentangan dengan ketentuan dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP. Hal tersebut sebagaimana dikemukakan oleh Hans Kelsen bahwa norma hukum berjenjang-jenjang, berlapis-lapis dalam suatu hierarki tata

⁹ Anita Afrianaa, Ema Rahmawati, Rai Mantilic, Sherly Ayuna Putrid, “Batasan Asas Hakim Pasif Dan Aktif Pada Peradilan Perdata”, *Jurnal Bina Mulia Hukum* Vol. 7, No. 1, September 2022, hlm. 144.

¹⁰ Achmad Edi Subiyanto, “Mendesain Kewenangan Kekuasaan Kehakiman Setelah Perubahan Uud 1945”, *Jurnal Konstitusi*, Vol. 9, No. 4, Desember 2012, hlm. 662.

¹¹ Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 2001), hlm. 71.

susunan. Suatu norma hukum selalu berlaku, bersumber, dan berdasar pada norma hukum di atasnya, tetapi ke bawah norma hukum itu juga menjadi sumber/dasar bagi norma hukum di bawahnya.¹²

Penulis berpendapat bahwa perlu adanya revisi terhadap Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010, yaitu kata “Pembukuan Terpisah dan Pembukuan secara terpisah” diubah menjadi kata “Pemisahan” berikut penjelasannya oleh Pemerintah. Hal tersebut perlu dilakukan untuk menghindari timbulnya sengketa sejenis yang timbul karena perbedaan penafsiran atas sebuah ketentuan dalam peraturan perundang-undangan, serta untuk memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak, sehingga rumusan Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010 yang awalnya adalah:

BAB VII

PEMBUKUAN TERPISAH DAN PERUBAHAN TAHUN BUKU

Pasal 27

- (1) Wajib Pajak harus menyelenggarakan pembukuan secara terpisah dalam hal:
- a. memiliki usaha yang penghasilannya dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan tidak final;
 - b. menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak dan bukan objek pajak; atau
 - c. mendapatkan dan tidak mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Menjadi:

BAB VII

PEMISAHAN DAN PERUBAHAN TAHUN BUKU

Pasal 27

- (1) Wajib Pajak harus menyelenggarakan **pemisahan** dalam hal:
- a. memiliki usaha yang penghasilannya dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan tidak final;
 - b. menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak dan bukan objek pajak; atau
 - c. mendapatkan dan tidak mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Dalam Penjelasan Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010 yang awalnya menyatakan bahwa:

¹² Hans Kelsen, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, (Jakarta: Nusa Media, 2011), hlm. 113.

“**Pembukuan secara terpisah** merupakan proses pencatatan yang dilakukan secara teratur dengan melakukan pemisahan pencatatan untuk setiap transaksi, penghasilan dan biaya-biaya antara kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan dengan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final maupun atas penerimaan penghasilan bruto yang merupakan objek pajak dan yang bukan merupakan objek pajak, serta penghasilan dan biaya-biaya dari usaha yang tidak mendapatkan fasilitas perpajakan dan yang mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan”.

Menjadi:

“**Pemisahan** merupakan proses pencatatan yang dilakukan secara teratur dengan melakukan pemisahan pencatatan untuk setiap transaksi, penghasilan dan biaya-biaya antara kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan dengan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan kegiatan usaha yang dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final maupun atas penerimaan penghasilan bruto yang merupakan objek pajak dan yang bukan merupakan objek pajak, serta penghasilan dan biaya-biaya dari usaha yang tidak mendapatkan fasilitas perpajakan dan yang mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan”.

Adanya revisi terhadap Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010 dengan mengubah kata “Pembukuan Terpisah dan Pembukuan secara terpisah” diubah menjadi kata “Pemisahan” berikut penjelasannya diperlukan sebagai upaya mencegah terjadinya perbedaan penafsiran antara DJP dengan Wajib Pajak. Penulis berpendapat, diperlukannya revisi terhadap Pasal 27 ayat (1) PP-94/2010 tersebut didasarkan dari aspek filosofis, teoritis, yuridis dan sosiologis, yaitu:

1. Berdasarkan Filosofis Hukum Perpajakan

Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyebutkan bahwa: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Berdasarkan hal tersebut, maka konsep pajak tidak bisa hanya dilihat semata-mata hanya sebagai metode untuk mengumpulkan penerimaan negara guna membiayai pemerintahan.

Filosofi pajak klasik mengatakan bahwa “*Taxes are the sinews of the State*”. Filosofi kontemporer “*Taxes are the blood of the state*“, untuk membangun infrastruktur umum itu berasal dari pemerintah bukan dari rakyat.¹³ Tujuan hukum pajak secara umum, adalah

¹³ Anggraini, “Kebijakan Formulasi Terhadap Ketentuan Pidana Denda Bagi Wajib Pajak Badan Yang Tidak Menyetorkan Pajak”, *Tesis*, Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Lampung Bandar Lampung, 2024, hlm. 59.

menciptakan keadilan di dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh penguasa (Negara) kepada masyarakat sebagai wajib pajak. Bahwa nilai adil di setiap Negara dalam pemungutan pajak berbeda, di Jepang pegawai negeri dibebaskan dari pajak pendapatan karena di pandang adil, sebab pegawai negeri telah langsung menyumbangkan tenaga dan pikiran kepada pemerintah.

Di dalam melakukan pemungutan pajak, keadilan merupakan hal yang sangat sulit dalam praktek pelaksanaannya, tetapi dengan adanya azas-azas yang menjiwai setiap hukum pajak, diharapkan pemungutan pajak dapat dilakukan secara baik dan tepat (proporsional). Adil menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah:

- a. sama berat, tidak berat sebelah, tidak memihak;
- b. berpihak kepada yang benar, berpegang pada kebenaran; dan
- c. sepatutnya, tidak sewenang-wenang.¹⁴

Menurut Ahmad Azhar Basjir, konsep adil adalah sangat simple ialah menempatkan sesuatu pada tempatnya.¹⁵ Sedangkan keadilan adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang adil. Jadi keadilan pajak adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang tidak sewenang-wenang atau tidak berat sebelah atas sistem perpajakan yang berlaku. Lalu, bagaimana dengan keadilan membayar pajak? Ketika seseorang tidak bayar pajak padahal menikmati fasilitas umum yang dananya dari pajak, tentu menjadi tidak adil. Orang yang tidak bayar pajak pastinya akan melukai rasa keadilan. Sehingga aspek keadilan pajak tentu menjadi pekerjaan rumah pemerintah untuk memberikan pemahaman dan menanamkan dalam hati sanubari setiap orang.

Keadilan pajak menjadi harga mahal yang harus diperjuangkan menuju keadilan dan kesejahteraan bersama. Seperti diketahui, undang-undang pajak di mana pun pasti memiliki aspek keadilan, baik dari sisi materi maupun cara penerapannya. Aspek penegakan hukum merupakan salah satu cara dalam menerapkan undang-undang guna mewujudkan keadilan pajak.

2. Berdasarkan Teoritis Hukum Perpajakan

Hukum Pajak adalah kumpulan peraturan-peraturan yang dipergunakan untuk mengatur hubungan hukum antara Negara (Fiscus) sebagai pemungut pajak dan

¹⁴ M. Agus Santoso, *Hukum, Moral & Keadilan Sebuah Kajian Filsafat Hukum*, Ctk. Kedua, (Jakarta: Kencana, 2014), hlm. 85.

¹⁵ Ahmad Azhar Basyir, *Hubungan Agama dan Pancasila*, (Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia, 1985), hlm. 8

masyarakat sebagai pembayar pajak. Hal itu, menunjukkan bahwa di bidang perpajakan akan berhadapan dua subyek hukum, ialah Negara dengan masyarakat sebagai wajib pajak. Oleh karena keduanya berstatus sebagai subyek hukum, maka secara yuridis memiliki hak dan kewajiban yang harus diadopsi dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pajak sebagai tujuan demokratis, yaitu mengalokasikan beban pajak secara adil bagi seluruh masyarakat dan untuk menjaga stabilitas ekonomi serta mendorong terciptanya kesejahteraan. Menurut Irianto, saham politik sebagai bukti setoran modal dari rakyat kepada negara guna berdirinya sebuah negara sehingga menjadi bukti kepemilikan rakyat atas negara yang direpresentasikan dengan kepemilikan hak suara dalam penentuan keputusan politik.¹⁶ Sedangkan hak-hak istimewa dalam proses politik disini adalah untuk mendapatkan prioritas dipilih dan memilih penyelenggara negara termasuk melakukan penilaian atas perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban penyelenggaraan Negara.

Berdasarkan landasan tersebut, maka dapat dibangun suatu argumen yang melegitimasi bahwa pajak sebagai realitas politik menjadi kuat dan jelas. Pajak tidak bisa dipahami sebagai instrumen ekonomi pemerintah yang digunakan hanya untuk menjalankan fungsi *budgeter* (pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan). Adanya hubungan timbal balik antara negara dengan rakyat di sini bersifat mutual (saling menguntungkan) sesuai dengan slogan demokrasi, pemerintahan dari rakyat untuk rakyat oleh rakyat. Sebuah keniscayaan dalam berdemokrasi dan iklim politik terbuka pelaksanaan pengelolaan pajak membutuhkan keterlibatan rakyat.

Partisipasi rakyat tidak bisa diabaikan dalam berdemokrasi, begitu pula asas-asas politik demokrasi harus tercermin dalam setiap proses-proses perpajakan. Mulai dari proses perencanaan, pelaksanaan dan pengambilan kebijakan perpajakan, rakyat harus terlibat di dalamnya. Oleh karena itu, pajak merupakan sebuah instrumen yang menandai relasi negara dengan warga negara dan segenap subyek hukum yang dikenai kewajiban pajak menurut undang-undang. Sebagai instrumen relasional, di sana ada soal hak, kewajiban, dan keadilan.

3. Berdasarkan Yuridis Perpajakan

Berdasarkan PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan Paragraf 1 menyatakan laporan keuangan disusun berdasarkan penyajian laporan keuangan bertujuan umum (*general purpose*

¹⁶ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, (Yogyakarta: Litera Yogyakarta, 2014), hlm. 22.

financial statement). Dalam PSAK 1 paragraf 7 juga dijelaskan bahwa Laporan Keuangan bertujuan untuk memenuhi kebutuhan pengguna yang tidak dalam posisi dapat meminta laporan keuangan khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi pengguna tersebut.

Dalam Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan yang digunakan Dewan Standar Akuntansi Indonesia (DSAK) Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk menyusun SAK juga menyatakan bahwa tujuan pelaporan keuangan bertujuan umum adalah untuk menyediakan informasi keuangan tentang entitas pelapor yang berguna untuk investor saat ini dan investor potensial, pemberi pinjaman dan kreditor lainnya dalam membuat keputusan tentang penyediaan sumber daya kepada entitas. Pihak lain, seperti regulator dan publik selain investor, pemberi pinjaman dan kreditor lainnya, juga dapat memanfaatkan laporan keuangan bertujuan umum. Akan tetapi, laporan tersebut tidak terutama kepada pihak tersebut. Berdasarkan PSAK 1 Par 11 juga dinyatakan bahwa entitas menyajikan seluruh komponen laporan keuangan lengkap dengan tingkat keutamaan yang sama.

Berdasarkan hal tersebut, suatu laporan keuangan yang disusun berdasarkan SAK di Indonesia tidak memungkinkan mengeluarkan “Pembukuan Terpisah” yang dimana tujuan Laporan Keuangan tersebut untuk tujuan “Khusus”, yaitu untuk pelaporan perpajakan yang memisahkan Laporan Keuangan yang penghasilannya dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dan tidak final atau Laporan Keuangan yang memisahkan penghasilan yang merupakan objek pajak dan bukan objek pajak.

4. Berdasarkan Sosiologis (Budaya Hukum)

Sebagaimana telah dijelaskan pada Teoritis Hukum Perpajakan di atas, terkait dengan keadilan pajak, maka secara sosiologis, yaitu budaya hukum dapat dikaitkan dengan aplikasi moral yang menjadi bagian penting yang harus dilakukan oleh setiap pemangku kepentingan (*stakeholders*) pajak. Aplikasi moral itu sendiri pada hakekatnya adalah aplikasi melakukan kewajiban bayar pajak dengan cara benar. Sedangkan aplikasi moral bagi pejabat dan pengguna pajak adalah aplikasi dalam hal mengelola dan/atau menggunakan pajak agar supaya sesuai kebutuhannya.

Transparan dan akuntabel adalah merupakan bagian penting yang tidak bisa diabaikan begitu saja. Dalam konteks moral, bahwa awalnya Tuhan Yang Maha Esa sudah memberikan moral baik bagi setiap orang. Artinya, setiap orang pasti punya kerinduan

untuk menolong sesamanya. Namun, ketika unsur kepentingan dan keuntungan pribadi mendominasi perasaan, mulailah moral menjadi kendur atau luntur.

Aplikasi moral yang awalnya baik, menjadi melemah saat pikiran kepentingan dan keuntungan pribadi lebih mendominasi. Aplikasi moral dalam beberapa hal, seperti memenuhi kesadaran, kepedulian, pengelolaan dan penggunaan pajak nampaknya perlu dibangkitkan. Seluruh pemangku kepentingan (*stakeholders*) pajak hendaknya bisa mewujudkan aplikasi moral dalam mewujudkan keadilan dan kesejahteraan bersama.

Mengaplikasikan moral adalah modal dasar yang harus dipegang teguh. Tanpa itu, berbagai program pemerintah yang telah dicanangkan, tidak akan ada artinya. Tanpa aplikasi moral pajak, semua akan sia-sia. Aplikasi moral harus menjadi lawan dari kecenderungan berpikir dan bertindak sebatas verbal belaka. Dengan kesadaran melakukan aplikasi moral perpajakan secara baik, diharapkan adanya peningkatan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak.

PENUTUP

Kesimpulan dalam penelitian ini adalah rekonstruksi penyelenggaraan pembukuan secara terpisah oleh perseroan terbuka sebagai upaya menciptakan kepastian hukum adalah dengan mengubah frasa “Pembukuan Terpisah dan Pembukuan secara terpisah” diubah menjadi frasa “Pemisahan”. Hal tersebut sesuai dengan filosofi dari hukum perpajakan bahwa keadilan pajak adalah sifat (perbuatan atau perlakuan) yang tidak sewenang-wenang atau tidak berat sebelah atas sistem perpajakan yang berlaku. Secara teoritis, bahwa dalam proses perencanaan, pelaksanaan dan pengambilan kebijakan perpajakan, rakyat harus terlibat di dalamnya. Demikian pula secara yuridis yang berdasarkan SAK di Indonesia tidak memungkinkan mengeluarkan “Pembukuan Terpisah”, sehingga secara sosiologis, adanya moral bagi pejabat dalam hal mengelola dan/atau menggunakan pajak agar sesuai kebutuhannya, dapat terjadi peningkatan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Ahmad Azhar Basyir, *Hubungan Agama dan Pancasila*, Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia, 1985.
- I Made Pasek Diantha, *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam Justifikasi Teori Hukum*, Jakarta: Prenada Media Group, 2016.
- Kelsen, Hans, *Teori Umum Tentang Hukum dan Negara*, Jakarta: Nusa Media, 2011.
- M. Agus Santoso, *Hukum, Moral & Keadilan Sebuah Kajian Filsafat Hukum*, Ctk. Kedua, Jakarta: Kencana, 2014.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Yogyakarta: Litera Yogyakarta, 2014.
- Nur Solikin, *Pengantar Metodologi Penelitian Hukum*, Pasuruan: CV. Penerbit Qiara Media, 2019.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana, 2016.
- Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 2001.

Peraturan Perundang-Undangan:

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. LN Tahun 2007 No. 85, TLN No. 4740.
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. LN Tahun 2008 No. 133, TLN No. 4893.
- Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung. LN Tahun 2009 No. 3, TLN No. 4958.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. LN Tahun 2002 No. 27, TLN No. 4189.
- Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman. LN Tahun 2009 No. 157, TLN No. 5076.
- Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan yang telah diubah dengan Nomor 45 Tahun 2019. LN Tahun 2019 No. 161, TLN No. 5183.

Makalah/Jurnal/Artikel/Tesis:

- Achmad Edi Subiyanto, "Mendesain Kewenangan Kekuasaan Kehakiman Setelah Perubahan UUD 1945", *Jurnal Konstitusi*, Vol. 9, No. 4, Desember 2012.
- Anggraini, "Kebijakan Formulasi Terhadap Ketentuan Pidana Denda Bagi Wajib Pajak Badan Yang Tidak Menyetorkan Pajak", *Tesis*, Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Lampung Bandar Lampung, 2024.
- Anita Afrianaa, Ema Rahmawati, Rai Mantilic, Sherly Ayuna Putrid, "Batasan Asas Hakim Pasif Dan Aktif Pada Peradilan Perdata", *Jurnal Bina Mulia Hukum* Vol. 7, No. 1, September 2022.
- Dwiyana Harjanthi, "Hubungan Antara Pelaksanaan Audit Kepabeanaan Atas Perusahaan Penerima Fasilitas Kemudahan Impor Tujuan Ekspor (KITE) Oleh Direktorat Audit

- Pada Kantor Pisat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan Upaya Peningkatan dan Pengamanan Penerimaan Negara”, *Tesis*, Universitas Indonesia, 2011.
- Ida Zuraida, “Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Kontrak Karya PT Newmont Nusatenggara Barat Menurut Hukum Pajak Nasional”, *Makalah*, Pusdiklat Pajak, Badan Diklat Keuangan, Kementerian Keuangan RI, tanpa tahun.
- Melissa Ariffin, Tunjung Herning Sitabuana, “Sistem Perpajakan di Indonesia”, *Serina IV*, Universitas Tarumanegara, April 2022.
- Nilam Kesuma, Asfeni Nurullah, Eka Meirawati, “Pendampingan Pencatatan dan Pembukuan Sederhana bagi Orang Pribadi sebagai Pelaku Usaha di Kelurahan Talang Jambe, Kota Palembang”, *Sricommerce: Journal of Srinivajaya Community Services*, Vol. 1, No. 2, 2020.