

---

## **SISTEM INFORMASI, KEUANGAN, AUDITING DAN PERPAJAKAN**

<http://jurnal.usbykp.ac.id/index.php/sikap>

---

### **ANALISIS SENGKETA PAJAK PERTAMBAHAN NILAI KEGIATAN MEMBANGUN SENDIRI BOX CULVERT**

**Agus Suharsono**

*Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan*

[gusharpramudito@gmail.com](mailto:gusharpramudito@gmail.com)

---

#### **Abstrak**

Penelitian ini menganalisis Putusan Peninjauan Kembali Nomor 2016/B/PK/PJK/2017 tentang sengketa Pajak Pertambahan Nilai Kegiatan Membangun Sendiri pembangunan *box culvert*. Metode yang digunakan adalah metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan undang-undang, kasus, dan analisis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pendapat fiskus bahwa penghitungan luas bangunan *box culvert* yang dibangun terpisah-pisah dengan menjumlahkan seluruh unit bangunan ditolak Hakim Pengadilan Pajak yang berpendapat seharusnya dihitung per unit. Selain itu, perlu juga dipertimbangkan fungsi bangunan tersebut apakah harus merupakan satu kesatuan atau berfungsi secara terpisah. Pendapat fiskus bahwa kegiatan membangun *box culvert* adalah Kegiatan Membangun Sendiri bukan oleh pihak ketiga atau oleh kontraktor karena wajib pajak tidak bisa menunjukkan faktur pajak sebagai bukti telah dipungut Pajak Pertambahan Nilai oleh kontraktor juga ditolak oleh Hakim Pengadilan Pajak dan dikuatkan oleh Hakim Agung, karena kewajiban membuat faktur pajak ada pada pihak ketiga, sehingga wajib pajak tidak seharusnya harus membuktikan. Ketentuan batasan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai Kegiatan Membangun Sendiri saat ini adalah luas bangunan, konsep Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas pertambahan nilai yang lebih identik dengan harga atau uang. Diusulkan Batasan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Kegiatan Membangun Sendiri adalah nilai atau harga bangunan dengan besaran sesuai dengan batasan pengusaha kecil Pajak Pertambahan Nilai yaitu jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp4.800.000.000,00 setahun atau Rp400.000.000,00 per bulan.

**Kata kunci:** Pajak Pertambahan Nilai; Kegiatan Membangun Sendiri; Sengketa Pajak

---

### **ANALYSIS OF VALUE ADDED TAX DISPUTES TO BUILD YOUR OWN BOX CULVERT**

#### **Abstract**

*This study analyzes the Judgment Review Number 2016/B/PK/PJK/2017 regarding the Value Added Tax dispute for the construction of the box culvert construction. The method used is a normative juridical research method with the approach of laws, cases, and analysis. The results showed that the opinion of the tax authorities that the calculation of the area of the box culvert building which was built separately by adding all the building units was rejected by the Tax Court Judge who argued that it should be calculated per unit. In addition, it is also necessary to consider the function of the building whether it must be a single unit or function separately. The opinion of the tax authorities that the box culvert building activity is self-building activity not by a third party or by a contractor because the taxpayer cannot show a tax invoice as evidence of having been collected Value Added Tax by the contractor was also rejected by the Tax Court Judge and strengthened by the Supreme Court Judge, because of the obligation to make tax invoices are in the third party, so taxpayers should not have to*

prove. The limitation provisions subject to Value Added Tax for Building Your Own Activities at this time are the building area, the concept of Value Added Tax is imposed on value added which is more identical to price or money. It is proposed that the limitation for the imposition of Value Added Tax for Self-Building Activities is the value or price of buildings in accordance with the limits of Value Added Tax small entrepreneurs, namely the gross turnover and / or gross revenues of not more than IDR 4,800,000,000.00 a year or IDR 400,000,000.00 per month.

**Keywords:** Value Added Tax; Self-Building Activities Tax Disputes

## PENDAHULUAN

Menurut Keen dan Lockwood, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dapat menjadi mesin uang karena pemungutannya berbanding lurus dengan perkembangan pemerintahan, semakin berkembang perekonomian sebuah negara semakin besar pendapatan PPNnya (Lockwood, 2006). Menurut Darussalam, PPN dapat menjadi mesin uang karena dikenakan pada setiap jalur produksi dan distribusi. Berdasarkan data Bank Dunia, kontribusi PPN terhadap pendapatan negara tinggi dan semakin meningkat. Hal itu juga berlaku untuk negara Asia yaitu Indonesia, Kamboja, Filipina, dan Thailand. Kondisi tersebut mengoda negara-negara yang tergabung dalam *Gulf Cooperation Council* seperti Arab Saudi, Bahrain, Kuwait, Oman, Qatar, dan Uni Emirat Arab yang tengah merasakan tekanan keuangan karena anjloknya harga minyak tahun 2014 mulai menerapkan PPN mulai 1 Januari 2018, meski hanya pada komoditas-komoditas tertentu saja (Darussalam, 2019).

Kontribusi pendapatan pajak terhadap keseluruhan pendapatan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sangat dominan. Pendapatan APBN tahun 2018 sebesar Rp1.903 triliun, pendapatan perpajakan sebesar 82%, pendapatan negara bukan pajak sebesar 18%, dan sisanya berasal dari penerimaan hibah. Artinya pendapatan pajak, termasuk bea dan cukai, berperan besar sebagai sumber pembiayaan pembangunan dalam APBN guna mewujudkan tujuan bangsa Indonesia. Prosentase terbesar pendapatan pajak dalam negeri tahun 2014-2018 adalah Pajak Penghasilan, 2014: 50%; 2015: 50%; 2016: 53%; 2017: 50%; 2018: 51%, pendapatan PPN pada urutan ke dua, 2014: 37%; 2015: 35%; 2016: 33%; 2017: 37%; 2018: 37% (Kemenkeu, 2019).

Secara historis target pendapatan pajak dari tahun 2012 sampai dengan 2017 tidak tercapai atau *shortfall*, sehingga perluantisipasi agar target pendapatan perpajakan tercapai atau setidaknya meminimalisir *shortfall*. Berdasarkan Buku II Nota Keuangan Beserta APBN Tahun Anggaran 2019 beberapa faktor penyebab tidak tercapainya target pendapatan pajak adalah: 1) lemahnya kepatuhan wajib pajak, 2) tingginya *shadow economy*, 3) struktur penerimaan pajak yang tidak berimbang karena didominasi pajak tidak langsung dan wajib pajak badan, 4) rendahnya *tax buoyancy* atau pertumbuhan nominal ekonomi dengan pertumbuhan pajak yang ideal adalah sama dengan satu, namun berdasarkan data historis tahun 2012-2017 *tax bouyancy* Indonesia kurang dari satu, dan 5) rumitnya administrasi dan perubahan kebijakan perpajakan yang dinamis menimbulkan ketidakpastian dan meningkatkan sengketa pajak (Kemenkeu, 2019). Sengketa pajak menjadi salah satu faktor penyebab tidak tercapainya target pendapatan pajak di Indonesia, sengketa pajak paling banyak adalah sengketa PPN.

Jumlah Peninjauan Kembali atas sengketa PPN pada tingkat Mahkamah Agung tahun 2013 sampai dengan 2017 juga dominan, sebagaimana tabel dibawah ini :

Tabel 1 Permohonan Peninjauan Kembali atas Sengketa Pajak Di Mahkamah Agung Tahun 2013-2017

Jenis Pajak	2013	2014	2015	2016	2017	Jumlah
PPh	705	794	1.151	784	1.007	4.441
PPN/PPnBM	1.590	2.099	2.193	2.342	2.188	10.412
PBB	11	12	14	16	36	89
<b>Jumlah</b>	<b>2.306</b>	<b>2.905</b>	<b>3.358</b>	<b>3.142</b>	<b>3.231</b>	<b>14.942</b>
PPh	31%	27%	34%	25%	31%	30%
PPN/PPnBM	69%	72%	65%	75%	68%	70%
PBB	0%	0%	0%	1%	1%	1%
<b>Jumlah</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

Sumber: Laporan Tahunan Sekretariat Jenderal Kemenkeu Tahun 2013, Tahun 2014, Tahun 2015, Tahun 2016, dan Tahun 2017

Berdasarkan tabel diatas diketahui tahun 2013-2017 jumlah permohonan Peninjauan Kembali sebanyak 14.942. Jenis pajak yang paling banyak diajukan permohonan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung adalah PPN yaitu sebanyak 10.412 atau 70%. Berdasarkan Laporan Tahunan Sekretariat Jenderal Kemenkeu Tahun 2013-2017, berdasarkan amar Putusan Peninjauan Kembali 74% permohonan Direktorat Jenderal Pajak ditolak artinya 26% dimenangkan wajib pajak.

Salah satu sengketa PPN yang menarik untuk dianalisis adalah Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 2016/B/PK/PJK/20178 yang memutuskan sengketa antara Direktur Jenderal Pajak dan PT. Cahaya Pelita Andhika tentang PPN Kegiatan Membangun Sendiri (KMS) *box culvert* karena dibangun terpisah-pisah dalam perkebunan kelapa sawit yang sangat luas dan sengketa tersebut menempuh upaya hukum sampai pada Peninjauan Kembali di Mahkamah Agung sebagai upaya hukum terakhir dan tertinggi dalam system peradilan di Indonesia.

Putusan Peninjauan Kembali merupakan proses menerapkan hukum pada fakta atau peristiwa kongkret. Menurut Mailinda Eka Yuniza, dimasa lampau penerapan hukum sering menggunakan silogisme, tetapi saat ini dirasa terlalu sederhana, penerapan hukum yang dirasa lebih komprehensif dan praktikal adalah IRAC: *Issues-Rules-Application-Conclusion* juga sering disebut ILAC: *Issues-Law-Application-Conclusion* (Riyanto, 2013). William H. Putman berpendapat bahwa *the commonly used approach to legal analysis involves a four-step proses. An acronym commonly used in reference to the analytical proses is IRAC: Issue, Rule, Analysis/Application, and Conclusion* (Putman, 2009). Menurut Pamela R. Tepper dalam banyak tulisan hukum menggunakan metode IRAC: *Identify the issue involved, Determine the relevant rule of law, Apply the rule of law to the facts of your matter, Reach a conclusion*, metode ini tampak sederhana dan *restrictive* namun *it provides a good guide, especially in the beginning when writing an internal memorandum of law is unfamiliar* (Tepper, 2008). Menurut Agus Suharsono dan Burhanudin Harahap, *viewed from juridical aspect, Laws on Tax General Provisions and Tax Court govern that the key to tax law application in Indonesia is evidence. Thus, the application of Indonesian tax law with IRAC formula can be expanded by adding "evidence" into IREAC: Issues-Rules-Evidence-Application-Conclusion* (Agus Suharsono, 2018). Secara yuridis, Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur bahwa penerapan hukum pajak di Indonesia harus berdasarkan alat bukti. Sehingga penerapan hukum pajak Indonesia formula IRAC dapat dikembangkan dengan menambahkan "*evidence*" menjadi IREAC: *Issues-Rules-Evidence-Application-Conclusion*. Penelitian ini akan menganalisis sengketa PPN KMS *culvert box* menggunakan model penerapan IREAC.

## TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Untung Sukardji, PPN merupakan pajak tidak langsung yang menempatkan kedudukan pemikul beban pajak, yaitu konsumen berbeda dengan kedudukan penanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara, yaitu yang menyerahkan barang atau jasa. Pemungutan PPN bersifat *multi stage levy* karena dikenakan berulang pada setiap mata rantai jalur produksi dan jalur distribusi Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Namun tidak menimbulkan pajak berganda karena menggunakan *indirect subtraction method* dimana pajak yang disetor ke kas negara dihitung dengan cara mengurangi pajak atas perolehan (*input tax*) dengan pajak atas penyerahan (*output tax*) barang atau jasa, sehingga disebut *credit method*. Untuk menguji kebenaran transaksi perolehan dan penyerahan menggunakan dokumen pendukung berupa faktur pajak (*tax invoice*), sehingga disebut *invoice method* (Sukardji, 2012)

Menurut John Christensen dan Richard Murphy di era ekonomi modern ini, *tax justice is, therefore, at the heart of stable and democratic forms of government*, pemungutan pajak yang berkeadilan merupakan jantungnya pemerintahan yang stabil dan demokratis karena dua hal: 1) negara memiliki pendapatan yang cukup dari waktu ke waktu untuk mendanai infrastruktur fisik dan sosial yang penting untuk kesejahteraan ekonomi, namun tujuan tersebut dapat gagal karena sistem pajak yang dirancang dengan buruk, tidak adil atau terdapat kebocoran; dan 2) selain itu juga harus terjadi redistribusi kekayaan antara orang kaya dan orang miskin agar terjadi kesetaraan dan keamanan, jika hal ini gagal diwujudkan akan menyebabkan kegagalan sosial (John Christensen, 2005).

### Pajak Pertambahan Nilai KMS

Pasal 16C Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengatur bahwa PPN dikenakan atas KMS yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Batasan KMS yang dikenakan PPN adalah luas bangunan minimal, tahun 1994 ditetapkan 400 m<sup>2</sup>, tahun 2010 ditetapkan 300 m<sup>2</sup>, dan tahun 2012 ditetapkan 200 m<sup>2</sup>.

Ketentuan PPN KMS tidak sesuai dengan prinsip PPN sebagai pajak tidak langsung dalam lingkup usaha yang bersifat *multi stage levy*, *indirect subtraction method*, dan *credit method*. Alasan pengenaan PPN KMS berdasarkan penjelasan Pasal 16C karena: 1) sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penghindaran pengenaan PPN; dan 2) untuk memberikan perlakuan yang sama dan untuk memenuhi rasa keadilan antara pihak yang membeli bangunan dari Pengusaha Real Estate atau yang menyerahkan pembangunan gedung kepada pemborong dengan pihak yang membangun sendiri. Namun tidak semua KMS dikenakan PPN, untuk mencegah pengenaan pajak terhadap konsumsi masyarakat yang berpenghasilan rendah, maka ditetapkan batasan yang dapat menghindarkan pengenaan PPN atas KMS oleh masyarakat yang berpenghasilan rendah.

PPN KMS dihitung dengan cara mengalikan tarif 10% dengan dasar pengenaan pajak yaitu 20% dari jumlah biaya yang dikeluarkan dan/atau dibayarkan untuk membangun bangunan, tidak termasuk harga perolehan tanah, dan harus dibayarkan tiap bulan atau masa pajak.

### Upaya Hukum Sengketa Pajak

Upaya hukum administrasi di Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan meliputi: 1) Pasal 16 tentang pembetulan, 2) Pasal 23 tentang gugatan, 3) Pasal 25, Pasal 26, Pasal 26A tentang Keberatan, 4) Pasal 27 tentang banding, dan 5) Pasal 36 tentang pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi karena bukan kesalahan wajib pajak, mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak,

mengurangkan atau membatalkan surat tagihan pajak yang tidak benar. Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mengatur bahwa Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap, dan pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung. Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung merupakan upaya hukum luar biasa, di samping akan mengurangi jenjang pemeriksaan ulang vertikal, juga penilaian terhadap kedua aspek pemeriksaan yang meliputi aspek penerapan hukum dan aspek fakta-fakta yang mendasari terjadinya sengketa perpajakan, akan dilakukan sekaligus oleh Mahkamah Agung.

Menurut Y. Sri Pudyatmoko, keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak sebagai akibat adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum pajak terhadap suatu kasus tertentu (Pudyatmoko, 2009). Menurut Hary Djatmiko, Hakim Agung Mahkamah Agung RI, secara normatif munculnya keberatan pajak diawali dari efektivitas fungsi *self assessment* melalui pengawasan terhadap penelitian formal Surat Pemberitahuan, pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan atas pelaksanaan peraturan perpajakan, dan penerbitan surat ketetapan pajak yang dimungkinkan ada perbedaan antara wajib pajak dan fiskus atas semua jenis pajak, termasuk Pajak Pertambahan Nilai. Keberatan Pajak pada dasarnya merupakan konflik hukum keperdataan dalam lapangan bidang hukum publik, sehingga perselisihan yang timbul merupakan yurisdiksi peradilan dalam bidang pajak, yang hanya dapat dilakukan di Pengadilan Pajak (Djatmiko, 2013). Menurut Budi Suhariyanto, peninjauan kembali dapat dilakukan berkali-kali selama ditemukan *novum* berdasarkan asas keadilan (Suhariyanto, 2015). Menurut Arfan Faiz Muhlizi, berdasarkan prinsip perlindungan hak asasi manusia pemenuhan keadilan atau *doelmatigheid* peninjauan kembali harus dilaksanakan dengan bingkai kepastian hukum atau *rechtmatigheid* (Muhlizi, 2015)

## METODE PENELITIAN

Peneliti ini adalah penelitian yuridis normatif tentang ajaran dan kenyataan yang sepantasnya (Soekanto, 2015). Kekhasan kajian yuridis normative karena meneliti norma hukum (Hartono, 2006), sehingga bersifat normative (Ibrahim, 2012) yang tidak bisa dilakukan melalui ilmu empiris karena tidak meneliti hukum dari dimensi hakekat hukum yaitu keadilan dan kebebasan interpretasi (Mudjad & Nuswardani, 2012). Output dari suatu penelitian hukum adalah preskripsi yang berupa rekomendasi (Marzuki, 2010). Penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan, pendekatan kasus, (Ibrahim, 2012), dan pendekatan analitis (Ali, 2011). Data atau bahan hukum yang digunakan adalah 1) bahan hukum primer berupa undang-undang, dan Putusan Peninjauan Kembali sengketa PPN KMS; 2) bahan hukum sekunder berupa buku-buku hukum yang berisi ajaran atau doktrin atau treatises, terbitan berkala berupa artikel-artikel tentang ulasan hukum atau law review; dan 3) bahan hukum tertier berupa narasi tentang arti istilah, konsep, phrase, berupa kamus hukum atau ensiklopedi hukum (Marzuki, 2010). Teknik pengumpulan data untuk penelitian ini dilakukan dengan cara studi dokumen (Sugiyono, 2005). Data dianalisis menggunakan model penerapan hukum IREAC dan disajikan secara deskriptif.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil dan pembahasan penelitian ini menggunakan model penerapan hukum IREAC: *Issues-Rules-Evidence-Application-Conclusion*, sebagai berikut.

### *Issues*

Pokok sengketa kasus ini adalah SKPKB PPN KMS Nomor 00006/257/10/126/13 tanggal 11 November 2013 untuk masa pajak Juni 2010. Dalam SKPKB tersebut fiskus menetapkan terdapat KMS sebesar Rp68.819.004,00 serta Dasar Pengenaan Pajak PPN KMS sebesar Rp27.527.602,00 dengan PPN KMS terutang Rp2.752.760,00. Ketetapan tersebut berdasarkan koreksi yang berasal dari *General Ledger* Tahun 2010 pada akun *Buildings-Permanent* bulan Juni

dengan biaya sebesar Rp68.819.400,00 berupa pembuatan 21 unit *box culvert* yang terpisah-pisah dengan ukuran terkecil 4x2x2.5 m dan terbesar ukuran 4x4x4 m. fiskus berpendapat seluruh *box culvert* tersebut adalah satu atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perairan dengan kriteria diperuntukkan bagi tempat kegiatan usaha dengan luas keseluruhan lebih dari 200 m<sup>2</sup> sehingga terutang PPN KMS. Wajib pajak menyatakan bahwa pembangunan *box culvert* tersebut dilakukan pihak ketiga dalam hal ini kontraktor, namun seluruh material yang digunakan disediakan oleh wajib pajak, namun fiskus berpendapat karena wajib pajak tidak dapat membuktikan bahwa atas pembangunan *box culvert* tersebut telah diterbitkan Faktur Pajak oleh penyedia jasa (pihak ketiga) maka merupakan KMS. Atas SKPKB PPN KMS tersebut wajib pajak mengajukan keberatan, dengan alasan pembangunan dua unit *box culvert* tersebut dilakukan oleh pihak ketiga dalam hal ini kontraktor namun seluruh material yang digunakan disediakan wajib pajak. Pembangunan *box culvert* dilakukan di tempat yang berbeda-beda, bukan dalam satu kesatuan melainkan di divisi yang berbeda dengan jarak antara satu *box culvert* dan *box culvert* lainnya. Berdasarkan alasan tersebut maka wajib pajak berpendapat bahwa pembangunan dua unit *box culvert* bukan termasuk KMS. Berdasarkan Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-451/WPJ.26/2014 tanggal 18 Desember 2014 fiskus menolak seluruh permohonan wajib pajak dan mempertahankan SKPKB PPN KMS. Wajib pajak mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak, berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor 71772/PP/M.IIIA/16/2016 tanggal 16 Juni 2016 Hakim Pengadilan Pajak mengabulkan seluruhnya permohonan wajib pajak sehingga tidak ada PPN KMS yang terutang.

Fiskus mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung atas Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan alasan terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali Nomor 2016/B/PK/PJK/2017 Hakim Agung memutuskan menolak permohonan peninjauan kembali dari fiskus, artinya menguatkan Putusan Pengadilan Pajak dan memenangkan wajib pajak bahwa atas pembangunan *box culvert* yang terpisah-pisah untuk menghitung luasnya tidak dijumlahkan luas antar unit tetapi masing-masing unit terpisah.

### **Rules**

Ketentuan PPN KMS pertama kali adalah Pasal 16C 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 yang mengatur bahwa PPN dikenakan atas KMS yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Alasan pengenaan PPN KMS berdasar penjelasan pasal tersebut adalah: 1) sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penghindaran pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, dan 2) untuk memberikan perlakuan yang sama dan untuk memenuhi rasa keadilan antara pihak yang membeli bangunan dari Pengusaha Real Estate atau yang menyerahkan pembangunan gedung kepada pemborong dengan pihak yang membangun sendiri. Untuk mencegah pengenaan pajak terhadap konsumsi masyarakat yang berpenghasilan rendah, maka ditetapkan batasan yang dapat menghindarkan pengenaan PPN KMS oleh masyarakat yang berpenghasilan rendah.

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 mengubah redaksi Pasal 16C, yang sebelumnya “lingkungan perusahaan” menjadi “kegiatan usaha” perubahan ini tepat karena PPN terutang atas suatu perbuatan hukum, frase “lingkungan perusahaan” bermakna suatu tempat, sedangkan “kegiatan usaha” bermakna perbuatan hukum. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah tidak mengubah ketentuan Pasal 16C. PPN KMS yang

menjadi pokok sengketa terjadi pada masa pajak Juni 2010 sehingga yang berlaku adalah ketentuan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.

Agar masyarakat berpenghasilan rendah tidak terkena pajak konsumsi, maka ditetapkan batasan pengenaan PPN KMS oleh Menteri Keuangan sebagaimana Tabel 2.

Tabel 2 Dasar Hukum Penetapan Batasan PPN KMS

No	Dasar Hukum	Batasan
1	KMK Nomor 595/KMK.04/1994	bangunan yang diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat usaha, luas bangunan 400 m <sup>2</sup> atau lebih, dan bangunan bersifat permanen.
2	KMK Nomor 554/KMK.04/2000	bangunan yang diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat usaha dengan luas bangunan 400 m <sup>2</sup> atau lebih dan bersifat permanen.
3	PMK Nomor 39/PMK.03/2010	satu atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perairan dengan kriteria: 1) konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu bata atau bahan sejenis, dan/atau baja; 2) diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat kegiatan usaha; dan 3) luas keseluruhan paling sedikit 300 m <sup>2</sup> .

Menteri Keuangan mengatur batasan agar PPN KMS tidak dikenakan terhadap masyarakat berpenghasilan kecil bukan berdasarkan nilai atau harga bangunan tetapi luas bangunan, ketentuan ini lebih memudahkan bagi wajib pajak disbanding jika harus menghitung nilai atau harga bangunan.

### **Evidence**

Berdasarkan Putusan Peninjauan Kembali Nomor 2016/B/PK/PJK/2017 alat bukti yang terungkap adalah: 1) Dalam laporan keuangan wajib pajak terdapat akun *Buildings-Permanent* bulan Juni sebesar Rp68.819.400,00 berupa pembuatan 21 unit *box culvert* agar kebun sawitnya tidak kebanjiran; 2) pembangunan *box culvert* terpisah unit satu dengan lainnya dan masing-masing unit luasnya belum melebihi batasan dikenakan PPN KMS, namun fiskus menghitung semua unit sebagai satu kesatuan sehingga luasnya melebihi Batasan dikenakan PPN KMS; 3) Wajib pajak menyatakan bahwa pembangunan *box culvert* tersebut dilakukan pihak ketiga yaitu kontraktor CV. Sinar Cemerlang; dan 4) Wajib pajak tidak dapat menunjukkan faktur pajak keluaran bahwa atas pembangunan *box culvert* telah dipungut PPN oleh pihak ketiga.

### **Application**

PPN dikenakan atas KMS yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain. Hakim Pengadilan Pajak berpendapat bahwa kegiatan membangun *box culvert* adalah kegiatan membangun yang dilakukan sendiri dan sehubungan dengan kegiatan usaha atau pekerjaan, yaitu sebagai sarana penunjang di lokasi perkebunan wajib pajak agar terhindar dari banjir, dengan demikian tidak sesuai dengan kriteria KMS. Selain itu karena masing-masing unit *box culvert* dan saluran air dibangun terpisah pada lokasi yang berbeda-beda, maka untuk menghitung batasan luas bangunan yang dikenakan PPN KMS dihitung per unit bukan menjumlahkan seluruh bangunan. melebihi 300 m<sup>2</sup>.

Fiskus berpendapat bahwa meskipun *box culvert* dibangun terpisah antar unit, tetapi masih dalam area perkebunan sawit yang sama, milik wajib pajak. Ketentuan Pasal 16C Undang-Undang PPN tidak ada ketentuan yang mengharuskan bahwa bangunan “tidak boleh terpisah-pisah” dan

“tidak boleh saling berdiri sendiri”. Sehingga penghitungan luas bangunan box culvert dihitung dengan menjumlahkan, bukan dihitung per unit, sehingga terutang PPN KMS.

### Conclusion

Hakim Agung berpendapat karena dalam perkara *a quo* berupa pengeluaran yang berkaitan dengan pembangunan *box culvert* dilakukan oleh pihak ketiga kontraktor yaitu CV. Sinar Cemerlang yang telah dilakukan pengujian, pemeriksaan dan penilaian serta pertimbangan hukum oleh Majelis Pengadilan Pajak sudah benar, sehingga Majelis Hakim Agung mengambillalih dan menguatkan atas Putusan Pengadilan Pajak *a quo* dan memutuskan menolak permohonan Peninjauan Kembali fiskus, artinya menyetujui pendapat wajib pajak bahwa pembangunan *box culvert* tersebut tidak terutang PPN KMS.

Dalam putusan Peninjauan Kembali Nomor 2016/B/PK/PJK/2017 Hakim Agung mendasarkan putusannya bahwa terdapat bukti bahwa pembangunan *box culvert* tersebut dilakukan oleh kontraktor yaitu CV. Sinar Cemerlang maka alasan mengenakan PPN KMS menjadi tidak terbukti. Alasan fiskus bahwa wajib pajak tidak bisa menunjukkan faktur pajak atas KMS dari kontraktor, tidak dapat dijadikan dasar bahwa itu berarti pembangunannya dilakukan sendiri, karena kewajiban membuat faktur pajak ada pada kontraktor, sehingga tidak semestinya beban pembuktian ada pada wajib pajak.

Sebaiknya fiskus menghimbau agar CV. Sinar Cemerlang melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dan melakukan pemungutan PPN atas kegiatan membangun *box culvert* di perkebunan sawit milik PT. Cahaya Pelita Andhika, kemudian menerbitkan faktur pajak keluaran sebagai bukti pemungutan PPN, faktur tersebut merupakan pajak masukan yang dapat dikreditkan oleh PT. Cahaya Pelita Andhika. Jika CV. Sinar Cemerlang tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, fiskus dapat mengukuhkan dan menghitung PPN terutang secara jabatan berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a), dan Pasal 13 ayat (1) huruf e dan ayat (2) Undang-Undang KUP. Jika peredaran usaha CV Sinar Cemerlang tidak melebihi Batasan untuk menjadi Pengusaha Kena Pajak, maka atas pembangunan yang dilakukan kontraktor yang tidak memenuhi syarat sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak terutang PPN.

Alasan bahwa pembangunan *box culvert* dilakukan oleh kontraktor cukup kuat untuk menolak penetapan fiskus. Namun Hakim Agung belum menganalisis bagaimana cara menghitung luas bangunan *box culvert*, apakah per unit atau satu kesatuan meskipun dibangun terpisah. Pasal 2 ayat (4) PMK Nomor 39/PMK.03/2010 mengatur bahwa bangunan yang dikenakan PPN KMS berupa satu atau lebih konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada satu kesatuan tanah dan/atau perairan dengan kriteria: 1) konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu-bata atau bahan sejenis, dan/atau baja; 2) diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat kegiatan usaha; dan 3) luas keseluruhan paling sedikit 300 m<sup>2</sup>. Ketentuan tersebut memungkinkan adanya satu atau lebih konstruksi, namun ada ketentuan bahwa konstruksi utamanya terdiri dari kayu, beton, pasangan batu-bata atau bahan sejenis, dan/atau baja. Ketentuan tersebut tidak mengatur jika antar unit bangunan dihubungkan dengan saluran air yang bahan utamanya bukan terdiri dari kayu, beton, pasangan batu-bata atau bahan sejenisnya, dan/atau baja. Dalam hal ini peneliti setuju dengan pendapat Hakim Pengadilan Pajak bahwa untuk menghitung luas bangunan dihitung per unit bukan menjumlahkan seluruh unit meskipun dibangun pada satu lokasi. Pertimbangannya adalah fungsi dari bangunan tersebut, jika bangunan tersebut dapat berfungsi sesuai tujuan pembangunannya maka dapat dihitung per unit, namun jika bangunan tersebut dapat berfungsi sesuai tujuannya harus merupakan gabungan antar unit maka luasnya dihitung dengan menjumlahkan semua unit sebagai satu kesatuan. Sengketa pembangunan *box culvert* yang terpisah-pisah tersebut dapat digunakan sebagai pertimbangan untuk mengubah Peraturan Menteri Keuangan tentang PPN KMS dengan menegaskan bagaimana ketentuan hukumnya jika konstruksi bangunan terpisah-pisah dalam lokasi yang sama. Jika fiskus akan



mengenakan PPN KMS bangunan yang dibangun terpisah maka harus melakukan perubahan dasar hukumnya terlebih dahulu.

Cara menghitung PPN adalah dengan mengalikan tarif dengan Dasar Pengenaan Pajak. Pasal 1 huruf n Undang-Undang PPN mengatur bahwa Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah Harga Jual atau Penggantian atau Nilai Impor atau Nilai Ekspor atau Nilai Lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang. Berdasarkan ketentuan tersebut penghitungan Dasar Pengenaan PPN lebih dekat ke nilai atau harga barang atau jasa, dibanding dengan luas bangunan. Sehingga ketentuan penetapan batasan PPN KMS berupa luas bangunan dirasa kurang mendekati konsep PPN yang dikenakan atas pertambahan nilai barang atau jasa yang dinilai dengan uang.

Batasan nilai PPN KMS dapat berdasarkan Pasal 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai yaitu jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp4.800.000.000,00 setahun atau Rp400.000.000,00 per bulan. Jika nilainya dibawah itu tidak terutang PPN KMS, dengan pertimbangan batasan omset merupakan ketentuan umum pengenaan PPN, maka sebaiknya batasan peredaran bruto tersebut juga diperlakukan pada pengenaan PPN KMS sebagai ketentuan khusus.

## SIMPULAN

Berdasarkan analisis Putusan Peninjauan Kembali Nomor 2016/B/PK/PJK/2017 dapat disimpulkan pendapat fiskus bahwa penghitungan luas bangunan *box culvert* dengan menjumlahkan seluruh unit yang terpisah-pisah dalam satu lokasi perkebunan sawit untuk menghitung PPN KMS ditolak Hakim Pengadilan Pajak yang berpendapat seharusnya dihitung per unit. Selain itu, perlu juga dipertimbangkan fungsi bangunan tersebut harus merupakan satu kesatuan atau berfungsi secara terpisah. Pendapat fiskus bahwa kegiatan membangun *box culvert* adalah KMS bukan oleh pihak ketiga atau oleh kontraktor karena wajib pajak tidak bisa menunjukkan faktur pajak sebagai bukti telah dipungut PPN oleh kontraktor juga ditolak oleh Hakim Pengadilan Pajak dan dikuatkan oleh Hakim Agung, karena kewajiban membuat faktur pajak ada pada pihak ketiga, sehingga wajib pajak tidak seharusnya harus membuktikan. Ketentuan batasan dikenakan PPN KMS saat ini adalah luas bangunan, konsep PPN dikenakan atas pertambahan nilai yang lebih identik dengan harga atau uang. Diusulkan Batasan pengenaan PPN KMS adalah nilai atau harga bangunan dengan besaran sesuai dengan batasan pengusaha kecil PPN yaitu jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp4.800.000.000,00 setahun atau Rp400.000.000,00 per bulan. Penelitian ini mempunyai keterbatasan yang dapat dikembangkan penelitian berikutnya karena hanya menganalisis satu Putusan Peninjauan Kembali atas satu objek yaitu pembangunan *box culvert*, dan untuk menentukan nilai bangunan belum dianalisis dengan perspektif Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agus Suharsono, B. H. (2018). The Development of Tax Law Application Formula in Indonesia from IRAC into IREAC. *The 1st International Conference on Law Governance and Social Justice (ICoL GaS 2018)* (hal. 1-11). Purwokerto: Fakultas Hukum UNSOED Purwokerto.
- Ali, Z. (2011). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Darussalam. (2019). Seri Kontribusi DDTC: Gagasan dan Pemikiran Sektor Perpajakan 2018/2019. Dalam D. S. Darussalam, *Gagasan dan Pemikiran Sektor Perpajakan 2018/2019* (hal. 85). Jakarta: DDTC.

- Djarmiko, H. (2013). Problematika Pelaksanaan Pengadilan Khusus di Indonesia, . Dalam Hermansyah, *Hitam Putih Pengadilan Khusus* (hal. 387). Jakarta: Komisi Yudisial Republik Indonesia.
- Hartono, C. S. (2006). *Penelitian Hukum Di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*,. Bandung: Alumni.
- Ibrahim, J. (2012). *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia.
- John Christensen, R. M. (2005). *Tax Us If You Can* (2nd Edition ed.). Buckinghamshire: Tax Justice Network.
- Kemenkeu. (2019, Agustus 18). *Nota Keuangan dan RAPBN 2019*. Jakarta: Kemenkeu RI.
- Lockwood, M. K. (2006). Is the VAT a Money Machine? *National Tax Journal*, 59(4), 905-928.
- Marzuki, P. M. (2010). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana.
- Mudjad, M. H., & Nuswardani, N. (2012). *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer*. Yogyakarta: Genta Publishing.
- Muhlizi, A. F. (2015). Peninjauan Kembali Dalam Perkara Pidana Yang Berkeadilan Dan Berkepastian Hukum Kajian Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 34/PUU-XI/2013. *Jurnal Yudisial*, 8(2), 145-166.
- Pudyatmoko, Y. S. (2009). *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak* (Edisi Revisi ed.). Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, , hlm. 27.
- Putman, W. H. (2009). *Legal Analysis and Writing* (Third Edition ed.). New York: Delmar Cengage Learning.
- Riyanto, S. (2013). *Keterampilan Hukum, Panduan untuk Mahasiswa, Akademisi dan Praktisi*. Yogyakarta: Gadjah Mada University.
- Soekanto, S. (2015). *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press.
- Sugiyono. (2005). *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Suhariyanto, B. (2015). Aspek Hukum Peninjauan Kembali Lebih Dari Satu Kali Dalam Perkara Pidana (Perspektif Penegakan Keadilan, Kepastian Dan Kemanfaatan Hukum). *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 4(2), 335-350.
- Sukardji, U. (2012). *Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia* (Edisi Revisi ed.). Jakarta: Rajawali Pres.
- Tepper, P. R. (2008). *Basic Legal Writing for Paralegals* (Second Edition ed.). New York: The McGraw-Hill Companies.