



**PUTUSAN**

**Nomor 63 P/HUM/2020**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA  
MAHKAMAH AGUNG**

memeriksa dan mengadili perkara permohonan keberatan hak uji materiil terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan, pada tingkat pertama dan terakhir telah memutuskan sebagai berikut, dalam perkara:

**PT LANCAR SAMPOERNA BESTARI**, tempat kedudukan di Esa Sampoerna Center Lantai 5, Jalan Dr. Ir. H. Soekarno, Nomor 198, Surabaya, Jawa Timur, yang diwakili oleh Sunarjo Sampoerna, jabatan Direktur;

Selanjutnya dalam hal ini diwakili oleh kuasa Eman Achmad Sulaeman, S.H., M.B.A., dan kawan-kawan, kewarganegaraan Indonesia, para Advokat pada Kantor Advokat dan Konsultan Hukum Eman Achmad & Co., beralamat di Puri Imperium Office Plaza, G-11, Jalan Kuningan Madya Kavling 5-6, Jakarta, 12980, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanggal 9 September 2020;

Selanjutnya disebut sebagai Pemohon;

**melawan:**

**PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA**, tempat kedudukan di Jalan Medan Merdeka Utara, Jakarta Pusat;

Dalam hal ini diwakili oleh Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanggal 17 November 2020;

Selanjutnya dalam hal ini diwakili oleh:

1. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, yang kemudian dengan hak substitusi memberikan kuasa kepada Widodo Ekatjahjana, jabatan Direktur Jenderal Peraturan Perundang-undangan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, dan kawan-kawan, kewarganegaraan Indonesia, berdasarkan Surat

Halaman 1 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kuasa Substitusi Nomor M.HH.PP.06.03-47, tanggal 25 November 2020;

2. Menteri Keuangan Republik Indonesia, yang kemudian dengan hak substitusi memberikan kuasa kepada Hadiyanto, jabatan Sekretaris Jenderal Kementerian Keuangan, dan kawan-kawan, kewarganegaraan Indonesia, berdasarkan Surat Kuasa Substitusi Nomor SKU-499/MK.01/2020, tanggal 4 Desember 2020;

Selanjutnya disebut sebagai Termohon;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

## DUDUK PERKARA

Menimbang, bahwa Pemohon dengan surat permohonannya tertanggal 9 Oktober 2020, yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Agung pada tanggal 15 Oktober 2020 dan diregister dengan Nomor 63 P/HUM/2020 tanggal 15 Oktober 2020 telah mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan, dengan dalil-dalil yang pada pokoknya sebagai berikut:

### A. Kata Pembuka (*Opening Statements*);

Pemohon merupakan suatu Perseroan Terbatas dalam negeri dengan kegiatan usaha utamanya yaitu aktifitas perusahaan *holding* (induk perusahaan) yang mendapatkan penghasilan dari penyimpanan aset berupa deposito dalam mata uang asing dan menyalurkan sebagian kecil asetnya untuk kegiatan usaha dalam grupnya;

Pada saat ini Pemohon memiliki aset berupa deposito dalam bentuk mata uang asing dalam hal ini dalam mata uang Dolar Amerika Serikat dengan penghasilan berupa pendapatan bunga yang atas pendapatan tersebut telah dikenakan Pajak Penghasilan Final. Aset simpanan Pemohon tersebut tetap disimpan dalam bentuk mata uang Dolar Amerika Serikat dan tidak dicairkan ke dalam mata uang Rupiah

Halaman 2 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020

#### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



sehingga tidak terjadi tambahan kemampuan ekonomis yang diterima oleh Pemohon sebagai wajib pajak badan;

Sebagai wajib pajak badan, Pemohon menyelenggarakan pembukuan yang mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha Pemohon. Sebagaimana diharuskan oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang ("Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan"), pembukuan diselenggarakan dengan menggunakan huruf latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah dan disusun dalam Bahasa Indonesia. Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akural dan stelsel kas. Karena keharusan menggunakan Rupiah di pembukuan Pemohon, penuangan dalam pembukuan atas nilai aset milik Pemohon yaitu deposito dalam mata uang Dolar Amerika Serikat ("Pokok Deposito Dollar") harus ditranslasikan ke dalam mata uang Rupiah. Atas translasi nilai aset ini akan terlihat adanya penambahan nilai simpanan dalam mata uang Rupiah karena adanya selisih kurs akibat adanya penguatan mata uang Dolar Amerika Serikat terhadap mata uang Rupiah akhir-akhir ini. Penambahan nilai simpanan karena selisih kurs ini seharusnya tidak dianggap sebagai pendapatan Pemohon karena hanya sebagai translasi atau rujukan dalam mata uang Rupiah atas nilai aset Pokok Deposito Dolar milik Pemohon yang saat ini masih disimpan dalam bentuk mata uang Dolar Amerika Serikat tanpa adanya penukaran ke dalam mata uang Rupiah secara nyata (*real*);

Berdasarkan ketentuan, Wajib Pajak diberikan kebebasan untuk menggunakan metode pembukuan apakah dengan metode akural atau kas basis, sepanjang dilakukan secara konsisten. Menurut ketentuan perpajakan apabila metode pembukuan yang digunakan adalah metode

Halaman 3 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



pembukuan secara akrual, pada dasarnya sebelum pendapatan tersebut direalisasikan menurut ketentuan perpajakan belum menjadi objek pajak. Bahwa dengan demikian berdasarkan ketentuan yang berlaku tersebut, penghasilan dari seluruh kurs deposito yang belum dikonversikan ke dalam mata uang rupiah seharusnya belum menjadi objek pajak sehingga tidak dikenakan pajak;

Namun berdasarkan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, atas keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia;

Akibat adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tersebut Pemohon menjadi dirugikan karena Pemohon dianggap mendapatkan penghasilan dari keuntungan selisih kurs mata uang asing milik Pemohon ke dalam mata uang Rupiah;

Padahal keuntungan selisih kurs mata uang asing yang dimiliki oleh Pemohon seharusnya tidak dapat diakui sebagai penghasilan karena Pokok Deposito Dolar yang disimpan oleh Pemohon tetap dalam jumlah dan dalam mata uang Dolar Amerika Serikat yang sama dan tidak ada realisasi atau pencairan atas simpanan Pokok Deposito Dolar milik Pemohon tersebut ke mata uang Rupiah;

B. Kewenangan Mahkamah Agung Republik Indonesia;

1. Bahwa Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (“UUD 1945”) memberikan wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang kepada Mahkamah Agung sebagaimana diatur dalam Pasal 24A ayat (1) UUD 1945 sebagai berikut:

Pasal 24A

Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang, dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh undang-undang”;

Halaman 4 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



2. Wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yaitu dalam ketentuan Pasal 20 ayat (2) huruf b sebagai berikut:

Pasal 20

- (1) Mahkamah Agung merupakan Pengadilan negara tertinggi dari badan peradilan yang berada di dalam keempat lingkungan peradilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18;
- (2) Mahkamah Agung berwenang:
- a. Mengadili pada tingkat kasasi terhadap putusan yang diberikan pada tingkat terakhir oleh pengadilan di semua lingkungan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung, kecuali undang-undang menentukan lain;
  - b. Menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang; dan
  - c. Kewenangan lainnya yang diberikan undang-undang;
- (3) Putusan mengenai tidak sahnya peraturan perundang-undangan sebagai hasil pengujian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b dapat diambil baik berhubungan dengan pemeriksaan pada tingkat kasasi maupun berdasarkan permohonan langsung pada Mahkamah Agung”;
3. Pengaturan tentang wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (“Undang-Undang Mahkamah Agung”) yaitu dalam Pasal 31 ayat (1). Selanjutnya, pada ayat (2) diatur alasan-alasan untuk menyatakan suatu peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang tidak sah apabila: (i) bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi; atau (ii)



pembentukannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku. Berikut kutipan Pasal 31 Undang-Undang Mahkamah Agung:

## Pasal 31

- (1) Mahkamah Agung mempunyai wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang;
  - (2) Mahkamah Agung menyatakan tidak sah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang atas alasan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau pembentukannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku;
  - (3) Putusan mengenai tidak sahnya peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat diambil baik berhubungan dengan pemeriksaan pada tingkat kasasi maupun berdasarkan permohonan langsung pada Mahkamah Agung;
  - (4) Peraturan perundang-undangan yang dinyatakan tidak sah sebagaimana dimaksud pada ayat (3) tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
  - (5) Dihapus”;
4. Bahwa peraturan pemerintah merupakan peraturan perundang-undangan yang tingkatannya di bawah undang-undang, sebagaimana diatur dalam Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Nomor III/MPR/2000 Tahun 2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan (“TAP MPR Nomor III/MPR/2000”) Pasal 2 sebagai berikut:

## Pasal 2

Tata urutan peraturan perundang-undangan merupakan pedoman dalam pembuatan aturan hukum di bawahnya;

Tata urutan peraturan perundang-undangan Republik Indonesia adalah:

1. Undang-Undang Dasar 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia;
3. Undang-Undang;

Halaman 6 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



4. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu);
  5. Peraturan Pemerintah;
  6. Keputusan Presiden;
  7. Peraturan Daerah”;
5. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (“Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011”) sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2019 juga menentukan bahwa Peraturan Pemerintah tingkatannya di bawah undang-undang, sebagaimana terdapat dalam Pasal 7 sebagai berikut:

**Pasal 7**

- (1) Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan terdiri atas:
    - a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
    - b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
    - c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
    - d. Peraturan Pemerintah;
    - e. Peraturan Presiden;
    - f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
    - g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota;
  - (2) Kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1)”;
6. Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 mengisyaratkan bahwa dalam hal suatu peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang diduga bertentangan dengan undang-undang, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Agung. Berikut kutipannya:

**Pasal 9**

- (1) Dalam hal suatu undang-undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi;

Halaman 7 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



(2) Dalam hal suatu peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang diduga bertentangan dengan undang-undang, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Agung”;

7. Bahwa yang dimohonkan oleh Pemohon kepada Mahkamah Agung dalam permohonan *a quo* adalah pengujian terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan, yaitu terhadap Pasal 9 ayat (1);

8. Bahwa berdasarkan Pasal 24A ayat (1) UUD 1945, Pasal 20 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Agung, Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, *junctis* Pasal 2 TAP MPR Nomor III/MPR/2000, Pasal 7 ayat (1) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011, sebagaimana telah Pemohon uraikan di atas, maka dalam hal ini Mahkamah Agung berwenang menguji Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang Pemohon ajukan dalam permohonan *a quo*. Oleh sebab itu, sudah sepantasnya apabila Yang Mulia Majelis Hakim Agung menyatakan berwenang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan *a quo*;

C. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon;

1. Bahwa permohonan uji materiil hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang yang tergolong sebagai pihak adalah: (i) perorangan warga negara Indonesia; (ii) Kesatuan masyarakat hukum adat; atau (iii) badan hukum publik atau badan hukum privat. Pengaturan tersebut dapat dilihat dalam ketentuan Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Mahkamah Agung, yaitu sebagai berikut:

“(2) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang, yaitu:

a. Perorangan warga negara Indonesia;



- b. Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang; atau
- c. Badan hukum publik atau badan hukum privat”;

2. Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil (“Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011”), Pasal 1 ayat (4) menentukan:

“(4) Pemohon keberatan adalah kelompok masyarakat atau perorangan yang mengajukan permohonan keberatan kepada Mahkamah Agung atas berlakunya suatu peraturan perundang-undangan tingkat lebih rendah dari undang-undang”;

Di dalam ketentuan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 memang tidak disebutkan secara khusus “badan hukum privat”, oleh sebab itu “perorangan” dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 itu haruslah diartikan selain sebagai perorangan sebagai “orang” termasuk juga perorangan sebagai “badan hukum privat”. Penafsiran demikian sejalan dengan asas *lex superior derogat legi inferior*;

3. Bahwa terkait dengan kedudukan hukum (*legal standing*), Pemohon harus membuktikan adanya kerugian hak oleh berlakunya peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang, yaitu:

- a. Adanya hak Pemohon yang diberikan oleh suatu peraturan perundang-undangan;
- b. Hak tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
- c. Kerugian tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan *actual* atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. Adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;



- e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi. (Imam Soebechi, Hak Uji Materiil, Jakarta: Sinar Grafika, 2016, hlm. 230);
4. Bahwa Pemohon adalah sebuah perseroan terbatas dalam negeri (badan hukum privat) yang memiliki kegiatan usaha utama yaitu aktivitas perusahaan *holding* (induk perusahaan) yang mendapatkan penghasilan di antaranya dari penyimpanan aset berupa deposito dalam mata uang asing dan menyalurkan sebagian kecil asetnya untuk kegiatan usaha dalam grupnya. Pada saat ini Pemohon memiliki aset berupa Pokok Deposito Dollar dengan penghasilan berupa pendapatan bunga yang atas pendapatan tersebut telah dikenakan PPh Final. Aset simpanan Pemohon tersebut tetap disimpan dalam bentuk mata uang Dolar Amerika Serikat dan tidak dicairkan ke dalam mata uang Rupiah sehingga tidak terjadi penambahan kemampuan ekonomis yang diterima oleh Pemohon;
5. Bahwa dengan berlakunya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak seharusnya atas Pokok Deposito Dolar Pemohon sebagai akibat dari keuntungan selisih kurs pada saat pembukuan. Padahal Pokok Deposito Dolar tersebut tidak dicairkan ke dalam mata uang Rupiah. Seharusnya atas keuntungan selisih kurs saat pembukuan tersebut bukan merupakan penghasilan. Tapi dengan diberlakukannya ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang mendelegasikan pembukuan atas perbedaan kurs tersebut harus mengikuti Standar Akuntansi Keuangan, maka atas perbedaan kurs saat pembukuan terhadap Pokok Deposito Dollar diperlakukan sebagai penghasilan atau biaya. Padahal Pasal 9 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 secara tegas menyebutkan bahwa terhadap keuntungan selisih kurs yang Pemohon alami bukan merupakan penghasilan;

Halaman 10 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



6. Bahwa selisih kurs karena translasi pada saat pembukuan tidak sama dengan selisih kurs jual-beli atau tukar-menukar valuta asing. Selisih kurs karena translasi pembukuan adalah hanya sebagai rujukan untuk menilai aset, dalam kenyataannya valuta asing tersebut tetap dalam mata uang asing, sehingga tidak ada keuntungan yang didapat. Oleh karena tidak ada keuntungan, berarti bukan merupakan objek pajak penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (“Undang-Undang Pajak Penghasilan”). Pokok Deposito Dollar baru akan menjadi objek pajak penghasilan apabila Pokok Deposito Dollar tersebut dicairkan atau ditukarkan ke dalam mata uang Rupiah. Jadi dalam hal ini, pada saat ini yang menjadi objek pajak hanya penghasilan atas bunganya saja, bukan Pokok Deposito Dollar. Atas penghasilan bunga tersebut dikenakan PPh Final;
7. Bahwa Pemohon menganggap dirugikan oleh berlakunya ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 karena dengan berlakunya ketentuan tersebut Pemohon berpotensi dikenakan pajak yang tidak seharusnya. Oleh sebab itu, Pemohon memiliki kepentingan dalam mengajukan permohonan *a quo*;
8. Berdasarkan dalil-dalil yang telah Pemohon kemukakan di atas, maka dalam hal ini, Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo* kepada Mahkamah Agung untuk menguji keabsahan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan. Oleh sebab itu, sudah sepantasnya apabila Yang Mulia Majelis Hakim Agung menyatakan bahwa Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam mengajukan permohonan *a quo*;



## D. Landasan Teori;

Bahwa dalil-dalil yang telah dikemukakan sebelumnya, dianggap disampaikan juga pada bagian ini yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan bagian lain dari permohonan *a quo*;

### D.1. Indonesia Merupakan Negara Hukum;

1. Bahwa Negara Indonesia telah sejak lama dicita-citakan oleh para Bapak Pendiri Negara Indonesia sebagai suatu negara hukum (*rechtstaat*) bukan negara yang didasarkan pada kekuasaan semata (*machtsstaat*). Penegasan atas cita-cita tersebut selanjutnya terkandung dalam Pasal 1 ayat (3) Perubahan Keempat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) yang menyebutkan bahwa “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”;
2. Bahwa Sunarjati Hartono menyebut negara hukum adalah negara yang menjamin berlakunya hukum yang membawa keadilan bagi setiap warganya (Sunarjati Hartono, *Apakah The Rule of Law Itu?*, Bandung: Alumni, 1969, hlm. 93). Terkait dengan arti negara hukum, Sjachran Basah menjelaskan bahwa arti negara hukum tidak terpisahkan dari pilarnya itu sendiri, yaitu paham kedaulatan hukum. Paham itu adalah ajaran yang menyatakan bahwa kekuasaan tertinggi terletak pada hukum atau tiada kekuasaan lain apapun, terkecuali kekuasaan hukum semata yang dalam hal ini bersumber pada Pancasila selaku sumber dari segala sumber hukum. (Sjachran Basah, *Perlindungan Hukum Terhadap Sikap Tindak Administrasi Negara*, Bandung: Alumni, 1992, hlm. 1);
3. Bahwa Mochtar Kusumaatmadja menunjukkan ciri-ciri pokok dari cita hukum Negara Republik Indonesia sebagai negara hukum dimana dinyatakan bahwa dalam negara hukum, kekuasaan itu tidak tanpa batas, artinya kekuasaan itu tunduk pada hukum. Secara populer dikatakan bahwa negara hukum adalah negara berdasarkan hukum, dimana kekuasaan tunduk pada hukum. (Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, *Pengantar Ilmu*

Halaman 12 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Hukum, Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum, Bandung: Alumni, 2009, hlm. 135) Prinsip-prinsip lain yang berkaitan dengan prinsip pokok di atas dan salah satu yang terpenting adalah bahwa dalam negara hukum semua orang sama di hadapan hukum. Dikatakan secara lain ini berarti bahwa hukum memperlakukan semua orang sama tanpa perbedaan yang didasarkan atas ras (keturunan), agama, kedudukan sosial dan kekayaan. (Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, Pengantar Ilmu Hukum, Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum, Bandung: Alumni, 2009, hlm. 135);

4. Bahwa Menurut Bagir Manan, cita-cita negara hukum, yaitu di satu pihak setiap orang (termasuk penguasa) tunduk pada hukum, di pihak lain jaminan persamaan di depan hukum. (Bagir Manan dan Susi Dwi Harijanti, Memahami Konstitusi, Makna Dan Aktualisasi, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2015, hlm. 233);
5. Bahwa dalam pelaksanaan negara hukum, undang-undang mempunyai peranan yang strategis. Sebagaimana diungkapkan Bagir Manan bahwa keberadaan peraturan perundang-undangan dan kegiatan pembentukan undang-undang (legislasi) mempunyai peranan yang sangat penting dan strategis sebagai pendukung utama dalam penyelenggaraan pemerintahan. (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 8) Pendapat ini didasarkan pada alasan-alasan sebagai berikut:
  - a. Peraturan perundang-undangan merupakan kaidah hukum yang mudah dikenali (diidentifikasi), mudah ditemukan kembali, dan mudah ditelusuri. Sebagai kaidah hukum tertulis, bentuk, jenis, dan tempatnya jelas begitu pula pembuatnya;
  - b. Peraturan perundang-undangan memberikan kepastian hukum yang lebih nyata karena kaidah-kaidahnya mudah diidentifikasi dan mudah diketemukan kembali;

Halaman 13 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- c. Struktur dan sistematika peraturan perundang-undangan lebih jelas sehingga memungkinkan untuk diperiksa kembali dan diuji segi-segi formal maupun materinya;
  - d. Pembentukan dan pengembangan peraturan perundang-undangan dapat direncanakan. Faktor ini penting bagi negara-negara yang sedang membangun termasuk membangun sistem hukum baru yang sesuai dengan kebutuhan dan perkembangan masyarakat. (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 8);
6. Bahwa Bagir Manan memaparkan adanya ciri-ciri negara hukum menurut paham klasik, yaitu sebagai berikut:
- a. Ada Undang-Undang Dasar sebagai peraturan tertulis yang mengatur hubungan antara pemerintah dan warganya;
  - b. Ada pembagian kekuasaan (*machtenscheiding*) yang secara khusus menjamin suatu kekuasaan kehakiman yang merdeka;
  - c. Ada pemencaran kekuasaan negara/pemerintah (*spreading van de staatsmacht*);
  - d. Ada jaminan terhadap hak asasi manusia;
  - e. Ada jaminan persamaan di muka hukum dan jaminan perlindungan hukum;
  - f. Ada asas legalitas. Pelaksanaan kekuasaan pemerintahan harus didasarkan atas hukum (Undang-Undang). (Bagir Manan, Hubungan Antara Pusat dan Daerah Menurut UUD 1945, (Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, 1994), hlm. 35);

## D.2. Teori Peraturan Perundang-Undangan;

1. Bahwa pemerintahan yang dipandang paling baik adalah pemerintahan yang paling sedikit memerintah, atau paling sedikit ikut campur dalam urusan masyarakat, hal ini merupakan prinsip negara hukum yang mengutamakan hukum dimana rakyatlah yang berdaulat, prinsip supremasi hukum (*supremacy of law*) atau dengan kata lain kekuasaan tertinggi dalam negara hukum adalah

Halaman 14 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- di tangan hukum, kewenangan regulasi yang bersifat mengikat untuk umum terkait erat dengan fungsi legislasi yang hanya dapat dilakukan oleh kekuasaan negara apabila telah mendapat persetujuan rakyat yang berdaulat, yaitu melalui para wakilnya di Dewan Perwakilan Rakyat. Tidak satu orang rakyatpun yang dapat dikurangi haknya dan dibebani dengan kewajiban tanpa disetujui sendiri oleh rakyat yang berdaulat itu menurut prosedur demokrasi berdasarkan konstitusi yang berlaku (*the principle of constitutional democracy*, Prof. Dr. Jimmly Asshiddiqie, S.H.). Oleh karena itu jika suatu lembaga atau pejabat publik tertentu hendak mengatur, mengurangi hak, dan atau membebani sesuatu kewajiban tertentu kepada subjek hukum warga negara dalam lalu lintas hukum, maka satu-satunya bentuk hukum yang diperbolehkan untuk mengatur hal itu adalah dalam bentuk undang-undang, atau dengan kata lain bahwa bentuk peraturan yang bersifat mengikat hanya diperkenankan apabila peraturan itu secara eksplisit mendapatkan delegasi kewenangan mengatur dari undang-undang (*legislative delegation of rule-making power*);
2. Bahwa kekecualian atas berlakunya prinsip "*legislative delegation of rulemaking power*" itu hanya dimungkinkan atas pertimbangan bahwa dalam menjalankan tugas konstitusionalnya seorang kepala pemerintahan memerlukan keleluasaan bertindak berdasarkan prinsip "*freies ermessen*", dengan demikian dapat dikatakan bahwa selain Presiden, tidak ada lembaga lain atau pejabat lain yang diperbolehkan membuat peraturan yang bersifat mengikat untuk umum kecuali jika kewenangan demikian secara tegas didelegasikan oleh undang-undang atau disubdelegasikan oleh satu peraturan pelaksana undang-undang;
  3. Bahwa pedoman atau tata cara hanya bersifat teknis administratif dan tidak boleh membuat atau menciptakan norma hukum baru yang sama sekali tidak diatur dalam undang-undang. Jika materi pedoman atau tata cara berisi norma hukum baru, maka norma

Halaman 15 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



hukum yang demikian dapat diabaikan daya ikatnya, norma hukum yang demikian tidak dapat dipaksakan berlakunya dalam lalu lintas hukum;

4. Bahwa kewenangan regulasi atau membuat peraturan perundang-undangan, pada pokoknya, lahir dari adanya prinsip kedaulatan rakyat, oleh karena itu setiap peraturan yang akan ditetapkan oleh pemerintah mengikat untuk umum, haruslah atas persetujuan wakil-wakil yang duduk di Dewan Perwakilan Rakyat. Apabila ketentuan dalam peraturan itu belum cukup dan masih diperlukan pengaturan lebih lanjut, maka pendelegasian kewenangan pengaturan itu baru dapat dilakukan apabila:
  - a. Adanya perintah yang tegas mengenai subjek lembaga pelaksana yang diberi delegasi kewenangan, dan bentuk peraturan pelaksana untuk menuangkan materi pengaturan yang didelegasikan;
  - b. Adanya perintah yang tegas mengenai bentuk peraturan pelaksana untuk menuangkan materi pengaturan yang didelegasikan; atau
  - c. Adanya perintah yang tegas mengenai pendelegasian kewenangan dari undang-undang atau lembaga pembentuk undang-undang kepada lembaga penerima delegasi kewenangan, tanpa penyebutan bentuk peraturan yang mendapat delegasi, dengan demikian jelas bahwa lembaga pelaksana undang-undang, baru dapat memiliki kewenangan untuk menetapkan suatu peraturan yang mengikat umum jika oleh undang-undang sebagai "*primary legislation*" memang memerintahkan atau memberi kewenangan untuk itu. Oleh karena itu syarat utama pendelegasian kewenangan pengaturan itu adalah harus ada perintah atau pendelegasian yang resmi dari undang-undang;
5. Bahwa keabsahan proses pembentukan peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang haruslah didasarkan atas

Halaman 16 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



“*legislative delegation of rule making power*” dari pembentuk Undang-Undang kepada penerima “*delegation of rule making power*” atau penerima delegasi untuk membuat peraturan perundang-undangan di bawahnya;

6. Bahwa Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menyebutkan bahwa dalam membentuk peraturan perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik, yang meliputi:

- a. Kejelasan tujuan;
- b. Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;
- c. Kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan;
- d. Dapat dilaksanakan;
- e. Kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f. Kejelasan rumusan; dan
- g. Keterbukaan;

Dimana penjelasan Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat adalah bahwa setiap jenis peraturan perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat pembentuk peraturan perundang-undangan yang berwenang. Selain itu dijelaskan pula yang dimaksud dengan “asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan” adalah bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus benar-benar memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan. Selanjutnya yang dimaksud dengan “asas dapat dilaksanakan” adalah bahwa setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas peraturan perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis;



7. Bahwa Peraturan Pemerintah adalah peraturan perundang-undangan yang dibentuk oleh Presiden untuk melaksanakan Undang-Undang berdasarkan ketentuan Pasal 5 ayat (2) UUD 1945 (sebelum dan sesudah perubahan) yang menentukan sebagai berikut:

“ Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya”;

Yang diartikan dengan melaksanakan undang-undang, bahwa peraturan pemerintah hanya berisi ketentuan lebih lanjut (rincian) dari ketentuan-ketentuan yang telah terdapat dalam undang-undang. Dengan perkataan lain setiap ketentuan dalam peraturan pemerintah harus berkaitan dengan satu atau beberapa ketentuan dalam undang-undang (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 53);

8. Bahwa sebagaimana diatur dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, peraturan pemerintah berisi materi untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya. Dalam arti materi muatan peraturan pemerintah adalah materi muatan yang diperintahkan oleh undang-undang untuk diatur di dalam peraturan pemerintah;

9. Bahwa pada dasarnya peraturan pemerintah adalah peraturan yang berfungsi untuk menjalankan, menjabarkan atau merinci ketentuan undang-undang. Dalam hal ini, materi muatan peraturan pemerintah adalah materi muatan undang-undang yang perlu untuk dijalankan, dijabarkan atau dirinci dalam peraturan pemerintah. Akan tetapi pengaturan tersebut tidak dapat mempersempit atau memperluas pengaturan yang ada dalam undang-undang yang menjadi induknya. (Maria Farida Indrati, Teori Perundang-undangan, Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, 2017, hlm. 7.4.);



10. Bahwa peraturan pemerintah berisi peraturan-peraturan untuk menjalankan undang-undang, atau dengan perkataan lain peraturan pemerintah merupakan peraturan-peraturan yang membuat ketentuan-ketentuan dalam suatu undang-undang bisa berjalan atau diperlakukan. Suatu peraturan pemerintah baru dapat dibentuk apabila sudah ada undang-undangnya. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 194);
11. Bahwa Menurut A. Hamid S Attamimi, peraturan pemerintah tidak dapat dibentuk tanpa terlebih dulu ada undang-undang yang menjadi 'induknya'. Ketentuan peraturan pemerintah tidak dapat menambah atau mengurangi ketentuan undang-undang yang bersangkutan. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 195);
12. Bahwa peraturan pemerintah merupakan peraturan pendelegasian dari undang-undang, dan mendelegasikan kewenangan memerlukan pernyataan yang tegas. Peraturan pemerintah tidak dapat dibentuk meski kekuasaan reglementer sudah diberikan oleh UUD 1945, mengingat sifat dan hakekat peraturan pemerintah yang berfungsi menjalankan undang-undang;
13. Bahwa peraturan pemerintah hanya berisi ketentuan lebih lanjut (rincian) dari ketentuan-ketentuan yang telah terdapat dalam undang-undang. Dengan perkataan lain setiap ketentuan dalam peraturan pemerintah harus berkaitan dengan satu atau beberapa ketentuan undang-undang. Bahwa materi muatan peraturan pemerintah adalah keseluruhan materi muatan undang-undang yang dilimpahkan kepadanya. (Ni'matul Huda dan R Nazriyah, Teori & Pengujian Peraturan Perundang-undangan, Bandung: Nusa Media, 2017, hlm. 103);

Halaman 19 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



14. Bahwa menurut A. Hamid S. Attamimi sebagaimana halnya peraturan yang “menjalankan” peraturan yang lebih tinggi (dalam hal ini undang-undang) suatu peraturan pemerintah tidak dapat mengubah materi yang ada dalam undang-undang yang “dijalankannya”, tidak menambah, tidak mengurangi, dan tidak menyisipi suatu ketentuan, serta tidak memodifikasi materi dan pengertian yang telah ada dalam undang-undang yang menjadi induknya. (Ni'matul Huda dan R Nazriyah, Teori & Pengujian Peraturan Perundang-undangan, Bandung: Nusa Media, 2017, hlm. 106);
15. Bahwa dari mana yang diberikan oleh UUD 1945 sendiri dapat diketahui, suatu peraturan pemerintah hanya dapat berisi peraturan (*regeling*) atau kombinasi peraturan dan penetapan (*beschikking*), namun tidak dapat berisi hanya penetapan semata-mata. (Penetapan yang diperlukan untuk menjalankan undang-undang ialah keputusan presiden);
16. Bahwa kecuali apabila sangat diperlukan, suatu peraturan pemerintah tidak mendelegasikan lagi kewenangan yang diperolehnya kepada peraturan yang lebih rendah, karena peraturan pemerintah memang diciptakan untuk dapat menjalankan undang-undang. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 197);
17. Bahwa menurut Bagir Manan, ada beberapa pembatasan dalam pendelegasian pengaturan yaitu tidak boleh ada delegasi pengaturan mengenai hal-hal yang secara tegas atau yang karena sifatnya harus diatur dalam peraturan perundang-undangan tertentu. Tidak boleh ada delegasi pengaturan yang bersifat umum. Setiap delegasi pengaturan harus menyebut dengan tegas pokok-pokok yang akan diatur dalam peraturan perundang-undangan delegasi. (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 45);

Halaman 20 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



18. Bahwa menurut Bagir Manan, setiap ketentuan delegasi pengaturan harus menyebut dengan tegas peraturan perundang-undangan delegasi. (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 46);

19. Bahwa menurut Bagir Manan pengaturan dengan perundang-undangan yang lebih rendah hanya dilakukan apabila ada kuasa dari undang-undang. Artinya harus ada dasarnya dalam undang-undang yang membolehkan diatur oleh peraturan perundang-undangan tingkat lebih rendah. Undang-undang mendelegasikan kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah (Rosjidi Ranggawidjaja, Pengantar Ilmu Perundang-undangan Indonesia, Bandung: Mandar Maju, 1998, hlm. 63);

20. Bahwa sebagai peraturan yang mendapatkan delegasi dari undang-undang, fungsi peraturan pemerintah adalah menyelenggarakan pengaturan lebih lanjut ketentuan dalam undang-undang yang tegas-tegasnya menyebutnya. Fungsi ini adalah sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 5 ayat (2) UUD 1945 yang menentukan:

“ Presiden menetapkan peraturan pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya”;

Dalam hal ini peraturan pemerintah harus melaksanakan semua ketentuan dari suatu undang-undang yang secara tegas meminta untuk diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 223);

21. Bahwa peraturan pemerintah dibentuk oleh Presiden, dan berfungsi menyelenggarakan ketentuan dalam undang-undang baik yang secara tegas-tegas maupun secara tidak tegas-tegas menyebutnya. Oleh karena itu materi muatan peraturan pemerintah adalah keseluruhan materi muatan undang-undang yang dilimpahkan kepadanya, atau dengan perkataan lain materi

Halaman 21 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



muatan peraturan pemerintah adalah sama dengan materi muatan undang-undang sebatas yang dilimpahkan kepadanya. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 244);

22. Bahwa sesuai dengan sifat dan hakikat dari suatu peraturan pemerintah, yang merupakan peraturan delegasi dari undang-undang, atau peraturan yang melaksanakan suatu undang-undang, maka materi muatan peraturan pemerintah adalah seluruh materi muatan undang-undang tetapi sebatas yang dilimpahkan, artinya sebatas yang perlu dijalankan atau diselenggarakan lebih lanjut oleh peraturan pemerintah. (Maria Farida Indrati S, Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan, Yogyakarta: Penerbit PT Kanisius, 2007, hlm. 249);

23. Bahwa dalam Lampiran II angka 198 yang merupakan satu kesatuan dari Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menyatakan bahwa:

“ Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dapat mendelegasikan kewenangan mengatur lebih lanjut kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah”;

24. Bahwa Montesquie menjelaskan bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan hal-hal yang dapat dijadikan asas-asas adalah (i) Gaya padat dan mudah, (ii) Istilah yang dipilih hendaknya sebisa mungkin bersifat mutlak dan relatif, (iii) hukum hendaknya membatasi diri pada hal-hal yang riil dan aktual, (iv) hukum hendaknya tidak halus karena hukum dibentuk untuk rakyat dengan pengertian yang sedang dan Bahasa yang dapat dipahami secara sederhana, (v) hukum hendaknya tidak merancukan pokok masalah dengan pengecualian, pembatasan atau perubahan, (vi) hukum hendaknya tidak bersifat dapat



diperdebatkan, dan (vii) pembentukan hukum hendaknya mempunyai manfaat praktis. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 128);

25. Bahwa Jeremy Bentham mengemukakan bahwa ketidaksempurnaan yang dapat mempengaruhi perundang-undangan, bisa dijadikan sebagai asas-asas dalam pembentukan perundang-undangan. Jeremy Bentham membagi ketidaksempurnaan tersebut menjadi dua tingkatan. Ketidaksempurnaan tingkat pertama disebabkan hal-hal yang meliputi (i) arti ganda, (ii) kekaburan, dan (iii) terlalu luas. Sedangkan ketidaksempurnaan tingkat kedua disebabkan oleh, (i) ketidaktepatan ungkapan, (ii) ketidaktepatan tentang pentingnya sesuatu, (iii) berlebihan, (iv) terlalu panjang lebar, (v) membingungkan, (vi) tanpa tanda yang memudahkan pemahaman, dan (vii) ketidakteraturan. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 131);

26. Bahwa menurut Bagir Manan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang di dalamnya terdapat landasan yuridis, landasan sosiologis dan landasan filosofis. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 134);

27. Bahwa menurut Bagir Manan dasar yuridis sangat penting dalam pembuatan peraturan perundang-undangan karena akan menunjukkan (i) keharusan adanya kewenangan dari pembuat produk-produk hukum, (ii) keharusan adanya kesesuaian bentuk atau jenis produk-produk hukum dengan materi yang diatur, terutama kalau diperintahkan oleh peraturan perundang-

Halaman 23 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



undangan yang tingkatannya lebih tinggi atau sederajat, (iii) keharusan untuk mengikuti tata cara tertentu, (iv) keharusan untuk tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya, dan (v) produk-produk hukum yang dibuat untuk umum dapat diterima oleh masyarakat secara wajar dan spontan. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 134);

28. Bahwa menurut Bagir Manan dasar sosiologis mencerminkan kenyataan yang hidup dalam masyarakat. Kenyataan tersebut dapat berupa kebutuhan atau tuntutan atau masalah-masalah yang dihadapi atau dapat juga termasuk kecenderungan-kecenderungan atau harapan-harapan masyarakat. Dengan dasar sosiologis diharapkan suatu peraturan perundang-undangan yang dibuat akan diterima oleh masyarakat secara wajar dan spontan. Peraturan perundang-undangan yang diterima secara wajar akan mempunyai daya berlaku efektif dan tidak begitu banyak memerlukan penerangan institutional untuk melaksanakannya. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 135);

29. Bahwa atas landasan filosofis, Bagir Manan menjelaskan bahwa dasar filosofis berkaitan dengan *rechtsidee* dimana semua masyarakat mempunyainya yaitu apa yang mereka harapkan dari hukum seperti, menjamin keadilan, ketertiban, kepastian hukum, kemanfaatan dan yang lainnya. Hukum diharapkan mencerminkan sistem nilai tersebut baik sebagai sarana yang melindungi nilai-nilai maupun sebagai sarana mewujudkannya dalam tingkah laku masyarakat. Nilai-nilai ini ada yang dibiarkan dalam masyarakat sehingga setiap pembentukan hukum atau peraturan perundang-undangan harus dapat menangkapnya

Halaman 24 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



setiap kali akan membentuk hukum atau peraturan perundang-undangan. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 136);

30. Bahwa menurut Bagir Manan dengan terpenuhinya landasan yuridis, sosiologis dan filosofis belum selalu membuat suatu peraturan perundang-undangan menjadi tidak ada kekurangannya. Peraturan perundang-undangan yang kurang baik dapat juga terjadi karena tidak jelas perumusannya sehingga tidak jelas arti, maksud dan tujuannya (*ambiguous*), atau rumusannya dapat ditafsirkan dalam berbagai arti (*interpretative*) atau terjadi inkonsistensi dalam menggunakan peristilahan, atau sistematika yang tidak baik, Bahasa yang berbelit-belit sehingga sukar dimengerti dan lain sebagainya. Masalah ketidakjelasan, memungkinkan bermacam-macam interpretasi, sukar dipahami, penggunaan istilah yang tidak konsisten, bukan sesuatu yang dapat diabaikan dalam pembuatan peraturan perundang-undangan. (Bagir Manan, Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia, Jakarta: Ind-Hill, 1992, hlm. 17);

#### D.3. Teori Penemuan Hukum;

1. Bahwa Menurut Supandi, peraturan perundang-undangan itu sifatnya tidak lengkap. Tidak ada dan tidak mungkin ada peraturan perundang-undangan yang lengkap selengkap-lengkapannya sifatnya serta jelas sejelas-jelasnya. Tidak ada peraturan perundang-undangan yang dapat mengatur seluruh kegiatan kehidupan manusia secara tuntas, lengkap dan jelas, karena kegiatan kehidupan manusia sangat luas, baik jenis maupun jumlahnya. Ketidaklengkapan, ketidakjelasan atau kekosongan hukum itu diatasi oleh sistem hukum sendiri dengan penemuan hukum. (Supandi, Keberadaan Pengadilan Pajak

Halaman 25 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- Dalam Sistem Peradilan Nasional Indonesia, Bandung: Alumni, 2016, hlm. 18);
2. Bahwa Penemuan hukum dilakukan dengan mempergunakan sarana:
    - a. Interpretasi hukum;
    - b. Argumentasi; dan
    - c. Konstruksi hukum;(Supandi, Keberadaan Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Nasional Indonesia, Bandung: Alumni, 2016, hlm. 10);
  3. Bahwa Interpretasi atau penafsiran, merupakan metode penemuan hukum yang memberi penjelasan yang gamblang mengenai teks undang-undang agar ruang lingkup kaedah dapat ditetapkan sehubungan dengan peristiwa tertentu. Metode interpretasi ini adalah sarana atau alat untuk mengetahui makna undang-undang. Interpretasi adalah metode penemuan hukum dalam hal peraturannya ada, tetapi tidak jelas untuk dapat diterapkan pada peristiwanya. Interpretasi atau penafsiran ini dapat dilakukan dengan beberapa metode, yaitu secara:
    - a. Gramatikal, yaitu penafsiran menurut bahasa sehari-hari;
    - b. Historis, yaitu penafsiran berdasarkan sejarah hukum;
    - c. Sistimatis, yaitu menafsirkan undang-undang sebagai bagian dari keseluruhan sistem perundang-undangan;
    - d. Teleologis, yaitu penafsiran menurut makna/tujuan kemasyarakatan;
    - e. Perbandingan hukum, yaitu penafsiran dengan cara membandingkan dengan kaedah hukum di tempat lain;
    - f. Futuristis, yaitu penafsiran antisipatif yang berpedoman pada undang-undang yang belum mempunyai kekuatan hukum;(Yudha Bhakti Ardhiwisastra, Penafsiran dan Konstruksi Hukum, Bandung: Alumni, 2008, hlm. 12);
  4. Bahwa Hermeneutika Hukum digunakan untuk dapat menggali dan meneliti makna hukum dari perspektif para pengguna dan

Halaman 26 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



atau para pencari keadilan. Kajian Hermeneutika Hukum mempunyai dua makna sekaligus yaitu (i) Pertama, Hermeuneutika Hukum dapat dipahami sebagai metode interpretasi atas teks-teks hukum atau metode memahami terhadap suatu naskah normatif. Dimana interpretasi yang benar terhadap teks hukum itu harus selalu berhubungan dengan isi kaidah hukumnya, baik yang tersurat maupun yang tersirat atau antara bunyi hukum dan semangat hukum atau dikenal juga dengan suasana kebatinan (*esprit de la loi*). Menurut Gadamer, ada tiga persyaratan yang harus dipenuhi oleh seorang penafsir yaitu, memenuhi *subtilitas intelligendi* (ketepatan pemahaman), *subtilitas explicandi* (ketepatan penjabaran) dan *subtilitas applicandi* (ketepatan penerapan). (ii) Kedua, Hermeuneutika hukum juga mempunyai pengaruh besar atau relevansi dengan teori penemuan hukum. Hal ini ditampilkan dalam kerangka pemahaman lingkaran spiral hermeneutika (*cyrcle hermeneutics*), yaitu berupa proses timbal balik antara kaidah-kaidah dan fakta-fakta. Karena, dalil hermeneutika menjelaskan bahwa orang harus mengkualifikasi fakta-fakta dalam cahaya kaidah-kaidah dan menginterpretasi kaidah-kaidah dalam cahaya fakta-fakta, termasuk dalam paradigma dari teori penemuan hukum modern dewasa ini. (Jazim Hamidi, Hermeneutika Hukum, Yogyakarta: Ull Press, 2006, hlm. 48-49);

#### E. Pokok Permohonan;

Bahwa dalil-dalil yang telah dikemukakan sebelumnya, dianggap disampaikan juga pada bagian ini yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan bagian lain dari permohonan *a quo*;

E.1. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Bertentangan Dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan;

1. Bahwa menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata “bertentangan” berarti “berlawanan atau tidak selaras” sehingga

Halaman 27 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dengan demikian dapat disebutkan bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 berlawanan atau tidak selaras dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Untuk itu di bawah ini, Pemohon akan membuktikan bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan atau berlawanan atau tidak selaras dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan;

2. Bahwa berdasarkan Keterangan Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., tertanggal 30 September 2020, dijelaskan mengenai apa yang dimaksud dengan suatu peraturan perundang-undangan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lain sebagai berikut:

“ Kejelasan rumusan kaidah hukum adalah faktor yang paling mudah untuk menilai ada atau tidaknya pertentangan antara dua peraturan perundang-undangan yang berbeda derajatnya. Bisa terjadi susunan kalimatnya tetap sama, tetapi berbeda pada penempatan tanda titik dan koma, sehingga berubah makna, atau yang paling ekstrim peraturan yang lebih rendah memuat rumusan norma yang berbeda dengan peraturan di atasnya, sehingga membentuk norma baru yang jelas bertentangan (*clearly contrary*);

Namun demikian, suatu peraturan perundang-undangan dianggap bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, tidak hanya dilihat dari rumusan kaidah-kaidahnya, tetapi juga dari asas-asasnya. Termasuk dalam makna bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi jika tujuan hukum antara kedua peraturan itu berbeda. Misalnya, undang-undang bertujuan untuk konservasi sumberdaya alam, sementara peraturan perundang-undangan di bawahnya justru bertujuan untuk eksploitasi;

Dalam pengertian bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi termasuk juga apabila peraturan perundang-undangan

Halaman 28 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



tersebut hanya mengatur kaidah-kaidah teknis prosedural, tetapi kaidah-kaidah teknis itu justru menyebabkan peraturan di atasnya menjadi sukar atau bahkan tidak dapat dijalankan/ditegakkan”;

Bahwa dengan demikian jika muatan materi peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak sama yang mengakibatkan adanya perbedaan makna sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi maka peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tersebut dapat dikatakan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi;

3. Bahwa sebagaimana dijelaskan dalam judul tersebut di atas bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang berbunyi:

“ Keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

Bertentangan atau tidak selaras dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang berbunyi sebagai berikut:

“ Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:

a. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam undang-undang ini;

Halaman 29 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- b. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c. Laba usaha;
- d. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
  - 1. Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
  - 2. Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
  - 3. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan,
  - 4. Pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
  - 5. Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan peraturan menteri keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
  - 6. Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
- e. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;

Halaman 30 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- f. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
- g. Dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- h. Royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
- i. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- j. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
- k. Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah;
- l. Keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- m. Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
- n. Premi asuransi;
- o. Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- p. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
- q. Penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- r. Imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam undang-undang yang mengatur mengenai;
- s. Ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
- t. Surplus Bank Indonesia;

Teks Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l sebagai berikut:

“ Huruf l

Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

Halaman 31 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



4. Bahwa teks Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bukan berasal dari batang tubuh Undang-Undang PPh tetapi berasal dari gabungan penjelasan-penjelasan yang terdapat dalam Undang-Undang PPh, yaitu gabungan penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l dengan penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e. Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 berbunyi, “Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”, dan penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 berbunyi, “Kerugian karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”. Menurut pendapat Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam penjelasannya sebagaimana termuat dalam Keterangan Ahli tertanggal 30 September 2010 bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 mengangkat Penjelasan Otentik Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-undang Pajak Penghasilan menjadi sebuah kaidah hukum, disertai tambahan frasa “atau kerugian” dan “atau biaya”;
5. Bahwa pertentangan atau ketidakselarasan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang berbunyi “Keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia.” dengan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang PPh yang berbunyi “Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi



Keuangan yang berlaku di Indonesia”, terbukti dalam hal-hal sebagai berikut:

- a. Bahwa kajian Hermeneutika Hukum dapat digunakan untuk dapat menggali dan meneliti makna hukum dari Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh sehingga dapat ditemukan pertentangan atau ketidakselarasan dari kedua pasal tersebut:
  - a.1. Bahwa jika menggunakan kajian Hermeneutika Hukum melalui cara subtilitas *intelligendi* (ketepatan pemahaman), subtilitas *explicandi* (ketepatan penjabaran) dan subtilitas *applicandi* (ketepatan penerapan) maka dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dapat dipahami yang dimaksud keuntungan yang diakui sebagai penghasilan. Bahwa keuntungan selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia. Jika ketentuan tersebut dijabarkan lebih lanjut maka diperoleh kesimpulan bahwa dalam hal adanya keuntungan selisih kurs mata uang asing baik yang sudah diperoleh maupun yang belum diperoleh, otomatis harus diakui sebagai penghasilan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Jika ketentuan tersebut diterapkan dalam konteks simpanan mata uang asing maka dalam hal terjadi kelebihan selisih kurs atas mata uang asing milik wajib pajak yang disimpan di bank misalnya, maka wajib pajak harus langsung mengakui kelebihan selisih kurs tersebut dalam pembukuan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan tanpa memperhatikan apakah keuntungan hasil selisih kurs itu

Halaman 33 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



telah diterima/diperoleh atau belum oleh wajib pajak tersebut;

- a.2. Bahwa jika menggunakan kajian Hermeneutika Hukum melalui cara subtilitas *intelligendi* (ketepatan pemahaman), subtilitas *explicandi* (ketepatan penjabaran) dan subtilitas *applicandi* (ketepatan penerapan) maka dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh dapat dipahami apa yang dimaksud dengan Penghasilan. Bahwa penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan. Selanjutnya apabila dijabarkan lebih lanjut, dengan demikian Undang-Undang PPh telah menetapkan syarat bahwa yang dimaksud dengan penghasilan harus memenuhi unsur-unsur (i) adanya tambahan ekonomis yang telah diterima atau diperoleh wajib pajak, (ii) yang dapat dipakai untuk konsumsi, atau (iii) untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan. Apabila pasal ini diterapkan dalam konteks simpanan dalam mata uang Dollar Amerika Serikat maka penghasilan baru dapat diakui apabila (i) wajib pajak pemilik simpanan dalam mata uang asing telah menerima atau memperoleh hasil dari selisih kurs simpanan mata uang Dollar Amerika Serikat yang telah dicairkan oleh wajib pajak pada hari itu, (ii) hasil dari selisih kurs simpanan mata uang Dollar Amerika Serikat yang telah dicairkan oleh wajib pajak pada hari itu dapat dipakai untuk konsumsi oleh wajib pajak tersebut, atau (iii) hasil dari selisih kurs simpanan mata uang Dollar Amerika Serikat yang telah dicairkan oleh wajib pajak pada hari itu telah menambah kekayaan wajib pajak yang

Halaman 34 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



bersangkutan. Dari hasil kajian penerapan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPH tersebut membuktikan bahwa apabila belum terpenuhinya syarat-syarat tersebut maka belum dapat diakui sebagai penghasilan. Jadi apabila simpanan dollar Amerika Serikat Pemohon yang masih dalam bentuk mata uang dollar Amerika Serikat dan belum dicairkan oleh Pemohon selaku pemilik simpanan dalam mata uang Dollar tersebut maka seharusnya belum dapat diakui sebagai penghasilan karena belum adanya tambahan ekonomis yang telah diterima atau diperoleh Pemohon dan karenanya belum dapat dipakai untuk konsumsi oleh Pemohon, dan belum menambah kekayaan Pemohon;

- b. Bahwa dengan memperhatikan kajian melalui Hermeneutika Hukum atas Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh tersebut maka terdapat perbedaan pemahaman mengenai pengertian penghasilan, dimana menurut Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2010 dalam hal adanya keuntungan selisih kurs mata uang asing baik yang sudah diperoleh maupun yang belum diperoleh, otomatis harus diakui sebagai penghasilan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan sedangkan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh keuntungan selisih kurs mata uang asing baru dapat diakui sebagai penghasilan apabila (i) keuntungan selisih kurs telah diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, (ii) sudah dapat dikonsumsi oleh wajib pajak, dan (iii) telah menambah kekayaan wajib pajak. Dari uraian tersebut di atas, terbukti bahwa terjadi pertentangan atau ketidakselarasan antara Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah (yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya

Halaman 35 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



lebih rendah) dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya lebih tinggi dari Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010. Hal ini juga dikuatkan dengan Keterangan Ahli Dr Indra Perwira, S.H., M.H., dalam penjelasan sebagai berikut:

“ Dari ketentuan Pasal 4 ayat (1) tersebut di atas, dapat dipahami bahwa yang dimaksud dengan penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan. Pengertian “penghasilan” itu mengandung tiga unsur yang merupakan satu kesatuan, dan tidak dapat dipisahkan, yaitu (i) tambahan kemampuan ekonomis, (ii) telah diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, dan (iii) dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak;

Dikatakan merupakan satu kesatuan, karena dapat saja rekening wajib pajak bertambah tetapi tidak dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaannya. Misalnya, karena hanya berupa uang titipan;

Dengan memaknai substansi penghasilan di atas, bisa saja keuntungan karena selisih kurs tidak dapat serta merta diakui sebagai penghasilan dalam pembukuan wajib pajak jika belum memenuhi unsur-unsur tersebut. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 mengandung pengertian bahwa keuntungan selisih kurs harus langsung diakui sebagai penghasilan dalam pembukuan wajib pajak tanpa memperhatikan unsur-unsur di atas”;

Berdasarkan pendapat Ahli tersebut terbukti dengan jelas bahwa pengertian “penghasilan” dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh mengandung tiga unsur yang merupakan

Halaman 36 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



satu kesatuan, dan tidak dapat dipisahkan, yaitu (i) tambahan kemampuan ekonomis, (ii) telah diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, dan (iii) dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak. Dengan demikian, dengan memahami substansi penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, keuntungan karena selisih kurs tidak dapat serta merta diakui sebagai penghasilan dalam pembukuan wajib pajak jika belum memenuhi unsur-unsur tersebut. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan dengan makna sebagaimana termaktub dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang mengandung pengertian bahwa keuntungan selisih kurs harus langsung diakui sebagai penghasilan dalam pembukuan wajib pajak tanpa memperhatikan unsur-unsur di atas;

- c. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang secara hirarki merupakan peraturan perundang-undangan yang tingkatnya lebih rendah dari Undang-Undang PPh dan merupakan peraturan pelaksanaan dari Undang-Undang PPh, seharusnya memuat materi yang selaras dan tidak bertentangan dengan Undang-Undang PPh. Sebagaimana halnya peraturan yang “menjalankan” peraturan yang lebih tinggi (dalam hal ini undang-undang) suatu peraturan pemerintah tidak dapat mengubah materi yang ada dalam undang-undang yang “dijalankannya”, tidak menambah, tidak mengurangi, dan tidak menyisipi suatu ketentuan, serta tidak memodifikasi materi dan pengertian yang telah ada dalam Undang-Undang yang menjadi induknya;
- d. Bahwa bunyi Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 secara jelas tidak selaras dengan bunyi Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang merujuk pada inti aturan dalam pasal tersebut yaitu mengenai “selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan”. Bunyi Pasal 9 ayat (1)

Halaman 37 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang merupakan turunan dari Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh tidak sama dengan bunyi Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh dan terdapat kata-kata yang dihilangkan sehingga mengakibatkan terjadinya perbedaan makna dengan bunyi Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh. Perbedaan tersebut adalah sebagai berikut:

(i) Bunyi Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010:

“Keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

(ii) Bunyi Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh:

“Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

Selain terdapat fakta dimana teks Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 (yang merupakan peraturan pelaksana yang tingkatnya lebih rendah) tidak sama bahkan bertentangan dengan teks Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh (yang merupakan peraturan induk yang tingkatnya lebih tinggi), tidak dimuatnya kata-kata “yang diperoleh” dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 juga mengakibatkan perubahan dan modifikasi materi dan pengertian penghasilan sebagaimana terkandung dalam Undang-Undang PPh. Hal ini tentunya merubah pula



suasana kebatinan atau cita-cita hukum yang terkandung dalam Undang-Undang PPh;

- e. Dengan dihilangkan kata “yang diperoleh” seperti yang termuat dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh, maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah merubah atau memodifikasi pengertian penghasilan yang seharusnya dalam arti keuntungan yang telah diterima atau diperoleh wajib pajak menjadi keuntungan baik yang telah diterima atau diperoleh wajib pajak maupun keuntungan yang belum diterima atau diperoleh wajib pajak sehingga terjadi perluasan makna penghasilan dimana keuntungan yang masih merupakan potensi pun telah diakui sebagai penghasilan. Materi muatan peraturan pemerintah adalah materi muatan undang-undang yang perlu untuk dijalankan, dijabarkan atau dirinci dalam peraturan pemerintah. Akan tetapi pengaturan tersebut tidak dapat mempersempit atau memperluas pengaturan yang ada dalam undang-undang yang menjadi induknya. Dengan demikian dengan adanya perluasan makna penghasilan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dimana perluasan makna oleh peraturan pemerintah seperti hal ini tidak diperbolehkan maka karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;
- f. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 memuat pedoman atau tata cara Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan. Pedoman atau tata cara hanya bersifat teknis administratif dan tidak boleh membuat atau menciptakan norma hukum baru yang sama sekali tidak diatur dalam undang-undang. Jika materi pedoman atau tata cara berisi norma hukum baru, maka norma hukum yang demikian dapat diabaikan daya ikatnya,

Halaman 39 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



norma hukum yang demikian tidak dapat dipaksakan berlakunya dalam lalu lintas hukum. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya penghilangan kata “yang diperoleh” dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah telah memperluas pengertian penghasilan sehingga tercipta norma hukum baru yang tidak diatur dalam Undang-Undang PPh. Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak boleh membuat atau menciptakan norma hukum baru yang sama sekali tidak diatur dalam Undang-Undang PPh. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

6. Bahwa dengan mengkaji kaidah yurisprudensi sebagaimana termuat dalam Putusan Hak Uji Materil di Mahkamah Agung yaitu Putusan Nomor 25 P/HUM/2006, tanggal 30 Agustus 2006, antara PT Wisata Hiburia melawan Presiden Republik Indonesia yang dalam pertimbangannya memuat kaidah bahwa ditinjau dari segi muatan (hirarki) peraturan perundang-undangan, maka undang-undang yang merupakan *primary rule* tidak dapat dikesampingkan baik dalam bentuk menambah, mengurangi atau membuat peraturan pelaksanaan yang tidak sesuai dengan perintah undang-undang tersebut oleh ketentuan-ketentuan yang bersifat sebagai *secondary rule* yaitu sebagaimana diatur dalam peraturan pemerintah. Dengan demikian Undang-Undang PPh sebagai *primary rule* tidak dapat dikesampingkan baik dalam bentuk dengan dilakukan penghilangan kata “yang diperoleh” dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang merupakan *secondary rule* maupun dengan akibat dari penghilangan kata tersebut yang menciptakan perluasan makna penghasilan yang tidak sesuai dengan perintah Undang-Undang PPh;

Halaman 40 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



7. Bahwa dengan mengkaji kaidah yurisprudensi sebagaimana termuat dalam Putusan Hak Uji Materil di Mahkamah Agung yaitu Putusan Nomor 73/HUM/2013, tanggal 30 Agustus 2006, antara Kamar Dagang Dan Industri Indonesia (KADIN Indonesia) melawan Presiden Republik Indonesia yang dalam pertimbangannya memuat kaidah bahwa oleh karena peraturan pemerintah yang kedudukannya di bawah undang-undang seharusnya tidak boleh bertentangan dan juga tidak boleh mengurangi atau mengurangi ketentuan yang diatur dalam undang-undang. Dengan dihilangkannya kata "yang diperoleh" dalam teks Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang seharusnya kata tersebut dicantumkan jika mengikuti secara konsisten teks dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh dan akibat penghilangan kata-kata "yang diperoleh" tersebut mengakibatkan perluasan makna yang menciptakan norma baru yang bertentangan dengan Undang-Undang PPh. Dengan merujuk pada pendapat Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam Keterangan Ahli menyatakan bahwa:

" Kejelasan rumusan kaidah hukum adalah faktor yang paling mudah untuk menilai ada atau tidaknya pertentangan antara dua peraturan perundang-undangan yang berbeda derajatnya. Bisa terjadi susunan kalimatnya tetap sama, tetapi berbeda pada penempatan tanda titik dan koma, sehingga berubah makna, atau yang paling ekstrim peraturan yang lebih rendah memuat rumusan norma yang berbeda dengan peraturan di atasnya, sehingga membentuk norma baru yang jelas bertentangan (*clearly contrary*)";

Maka terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 melanggar kaidah tersebut sehingga bertentangan dengan Undang-Undang PPh. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010,



harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

8. Bahwa untuk menghindari adanya perbedaan pengertian tentang "penghasilan" dalam Undang-Undang PPh dan Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, seharusnya Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 memuat ketentuan yang menjelaskan bahwa keuntungan selisih yang dimaksud adalah keuntungan selisih kurs yang telah diperoleh/diterima oleh wajib pajak sehingga pengertian penghasilan dalam Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menjadi sejalan atau selaras dengan pengertian penghasilan dalam Undang-Undang PPh;

E.2. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Bertentangan Dengan Pasal 3 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 Tentang Hak Asasi Manusia;

1. Bahwa Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang HAM berbunyi sebagai berikut:

"Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan perlakuan hukum yang adil serta mendapat kepastian hukum dan perlakuan yang sama di depan hukum";

2. Bahwa berdasarkan Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang HAM tersebut, Pemohon berhak atas pengakuan jaminan, perlindungan dan perlakuan hukum yang adil serta mendapat kepastian hukum dan perlakuan yang sama di depan hukum;

3. Bahwa terkait dengan kepastian hukum, Bagir Manan menjelaskan bahwa tujuan mewujudkan keadilan hanya dapat dicapai dengan cara-cara yang adil pula. Cara-cara yang dimaksud meliputi unsur-unsur kepastian, mekanisme dan berbagai keluaran yang dapat diperkirakan (prediktif). Hal tersebut yang sehari-hari dimaksud dengan kepastian hukum (*rechtzekerheid* atau *legal certainty*). (Bagir Manan, Menegakkan Hukum Suatu Pencarian, Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia, 2009, hlm. 62). Kepastian tidak sama dengan keadilan, bahkan

Halaman 42 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



mungkin kepastian dapat saja bertolak belakang dengan keadilan. Tetapi tanpa kepastian, pasti tidak ada ketidakadilan. Keadilan dalam ketidakpastian akan menjadi sangat subyektif karena sepenuhnya tergantung pada yang menentukan atau mengendalikan kepastian. Keadilan semacam ini mempunyai potensi melahirkan ketidakadilan. (Bagir Manan, *Menegakkan Hukum Suatu Pencarian*, Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia, 2009, hlm. 62);

4. Bahwa menurut Gustav Radbruch kepastian hukum itu menjamin bahwa hukum dapat berfungsi sebagai peraturan yang harus ditaati. (Theo Huijbers, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Sleman: Kanisius, 1982, hlm. 165) Gustav Radbruch mengemukakan 4 (empat) hal mendasar yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, yaitu: (i) bahwa hukum itu positif, artinya bahwa hukum positif itu adalah perundang-undangan, (ii) bahwa hukum itu didasarkan pada fakta, artinya didasarkan pada kenyataan. (iii) bahwa fakta harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping mudah dilaksanakan. (iv) bahwa hukum positif tidak boleh mudah diubah. (Gustav Radbruch, *Rechtphilosophie*, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, yang diterjemahkan oleh Kurt Wilk, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1950, hlm. 109);
5. Bahwa Sudikno Mertokusumo menyampaikan bahwa kepastian hukum merupakan perlindungan yustisiabel terhadap tindakan sewenang-wenang yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum karena dengan adanya kepastian hukum masyarakat akan lebih tertib. Hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan pada ketertiban masyarakat. (Sudikno Mertokusumo dan Pitlo,

Halaman 43 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Bab-bab Tentang Penemuan Hukum, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2013 hlm. 2);

6. Bahwa menurut Utrecht, Kepastian hukum mengandung dua pengertian yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh dan tidak boleh dilakukan. Dan yang kedua berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu. (Riduan Syahrani, Rangkuman Intisari Ilmu Hukum, Bandung: Citra Aditya Bhakti, 1999, hlm. 23);
7. Bahwa menurut Mochtar Kusumaatmadja, tujuan pokok dan pertama dari hukum adalah ketertiban. Kebutuhan akan ketertiban ini syarat pokok bagi adanya suatu masyarakat manusia yang teratur. Untuk mencapai ketertiban dalam masyarakat diusahakan adanya kepastian dalam pergaulan antar manusia dalam masyarakat yang penting sekali bukan saja bagi suatu kehidupan masyarakat yang teratur, tetapi merupakan syarat mutlak bagi suatu organisasi hidup yang melampaui batas-batas saat sekarang. Tanpa kepastian hukum dan ketertiban masyarakat yang dijelmakan olehnya manusia tak mungkin mengembangkan bakat-bakat dan kemampuan yang diberikan Tuhan kepadanya secara optimal dalam masyarakat tempat ia hidup. (Mochtar Kusumaatmadja, Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional, Lembaga Penelitian Hukum dan Kriminologi, Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, Bina Cipta, (tanpa tahun), hlm. 3);
8. Bahwa dengan demikian kepastian hukum dapat tercapai apabila hukum itu selalu dilandasi oleh ketentuan perundang-undangan dimana dalam perundang-undangan tersebut tidak boleh ada ketentuan yang saling bertentangan. Perundang-undangan tersebut dibuat berdasarkan berbagai pertimbangan hukum

Halaman 44 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



karenanya perundang-undangan tersebut tidak boleh terdapat istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berbeda;

9. Bahwa dalam menerbitkan peraturan pemerintah sebagaimana dimaksudkan di atas, Pemerintah tidak cukup sekedar mendasarkan kepada asas kemanfaatan atau kebutuhan atau tujuan tertentu, tetapi harus bersesuaian dengan prinsip supremasi hukum, sehingga Pemerintah harus pula memperhatikan serta mempertimbangkan asas legalitas hukum, yaitu peraturan pemerintah harus secara formal dan substansial tidak melanggar asas-asas kaidah hukum yang mendasar ataupun tidak bertentangan dan tidak melampaui/melebihi peraturan dasarnya serta tetap memperhatikan dan menampung aspirasi dari masyarakat (aspek sosiologis);

10. Bahwa berdasarkan penjelasan Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam Keterangan Ahli yang menyatakan bahwa:

“ Dalam Ilmu Perundang-undangan, kedudukan Penjelasan dari suatu pasal undang-undang merupakan penafsiran otentik yang diberikan oleh pembentuk undang-undang (legislatur). Setelah undang-undang itu dijalankan atau ditegakkan terhadap suatu perkara, hukum yang mana yang akan diterapkan bukan terletak pada apa yang dipikirkan oleh legislator, melainkan pada Hakim. Dalam memeriksa suatu perkara Hakim merujuk pada kaidah hukum yang termuat dalam pasal-pasalinya, beserta penjelasan otentiknya, tetapi jika Hakim ragu atas penjelasan itu, Hakim dapat mengabaikan penjelasan dan menafsirkan sendiri pasal itu dengan metode-metode penafsiran yang dikenal dalam Ilmu Hukum”;

11. Bahwa dengan memperhatikan kajian melalui Hermeneutika Hukum atas Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh tersebut maka terdapat perbedaan pemahaman mengenai pengertian penghasilan, dimana menurut Pasal 9 ayat (1) Peraturan

Halaman 45 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dalam hal adanya keuntungan selisih kurs mata uang asing baik yang sudah diperoleh maupun yang belum diperoleh, otomatis harus diakui sebagai penghasilan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan. Demikian pula dalam pandangan Ahli Dr. Indra Perwira S.H., M.H., dalam keterangan ahli menyebutkan Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 membagi dua kategori dari keuntungan atau kerugian atas selisih kurs mata uang asing, yakni yang tidak diakui sebagai penghasilan/biaya dan yang diakui sebagai penghasilan/biaya. Hal itu menjadi tidak sejalan dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, karena dalam Undang-Undang PPh penghasilan itu adalah setiap tambahan kemampuan ekonomi (artinya kemampuan Wajib Pajak bertambah dengan adanya penghasilan yang berupa keuntungan, sedangkan kerugian tidak akan menambah kemampuan ekonomis, tetapi mengurangi kemampuan ekonomis Wajib Pajak). Menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh keuntungan selisih kurs mata uang asing baru dapat diakui sebagai penghasilan apabila (i) keuntungan selisih kurs telah diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, (ii) sudah dapat dikonsumsi oleh wajib pajak, dan (iii) telah menambah kekayaan wajib pajak. Dari uraian tersebut di atas, terbukti bahwa terjadi pertentangan atau ketidakselarasan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 (yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya lebih rendah) dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya lebih tinggi dari Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010. Dengan adanya perbedaan pemahaman makna tersebut terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah tidak dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga terjadi kekeliruan dalam pemaknaan dan

Halaman 46 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



menjadi tidak mudah dilaksanakan. Hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum dalam tahap penerapan peraturan pemerintah sebagaimana dijelaskan oleh Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam keterangan ahli yang menjelaskan sebagai berikut:

“ Apabila terhadap suatu perkara dapat diterapkan dua peraturan perundang-undangan yang saling bertentangan, dalam hal ini antara undang-undang dan peraturan pemerintah. Sesuai dengan asas *“lex superior derogate legi inferior”*, Hakim akan menerapkan undang-undang dan menyampingkan peraturan pemerintah. Jadi dari aspek penegakan hukum di lembaga peradilan Ahli berpendapat tidak akan terjadi ketidakpastian hukum. Akan tetapi, ketidakpastian hukum bagi wajib pajak dapat terjadi pada tahap penerapan peraturan pemerintah tersebut oleh birokrasi perpajakan, khususnya terkait *“keuntungan yang diperoleh”*;

Dengan tidak adanya perlindungan pada kepastian hukum tersebut maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan dengan Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang HAM. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

E.3. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Bertentangan Dengan Pasal 12 Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;

1. Bunyi Pasal 12 Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan:

“ Materi muatan peraturan pemerintah berisi materi untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya”;

Bunyi Penjelasan Pasal 12 Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan:

“ Yang dimaksud dengan *“menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya”* adalah penetapan peraturan

Halaman 47 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



pemerintah untuk melaksanakan perintah undang-undang atau untuk menjalankan undang-undang sepanjang diperlukan dengan tidak menyimpang dari materi yang diatur dalam undang-undang yang bersangkutan”;

2. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menyimpang dari materi yang diatur dalam Undang-undang Pajak Penghasilan dimana dengan memperhatikan kajian melalui Hermeneutika Hukum atas Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh tersebut maka terdapat perbedaan pemahaman mengenai pengertian penghasilan, dimana menurut Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dalam hal adanya keuntungan selisih kurs mata uang asing baik yang sudah diperoleh maupun yang belum diperoleh, otomatis harus diakui sebagai penghasilan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan sedangkan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh keuntungan selisih kurs mata uang asing baru dapat diakui sebagai penghasilan apabila (i) keuntungan selisih kurs telah diterima atau diperoleh oleh wajib pajak, (ii) sudah dapat dikonsumsi oleh wajib pajak, dan (iii) telah menambah kekayaan wajib pajak. Dari uraian tersebut di atas, terbukti bahwa terjadi pertentangan atau ketidakselarasan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 (yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya lebih rendah) dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang merupakan peraturan perundang-undangan yang secara hirarki tingkatnya lebih tinggi dari Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010;

3. Menurut pendapat Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam Keterangan Ahli menjelaskan sebagai berikut:

“ Anak kalimat pada Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 diadopsi dengan bahasa yang hampir sama dari

Halaman 48 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh. Oleh sebab itu, dari sudut Ilmu Perundang-undangan Pasal 9 ayat (1) tersebut tidak memenuhi unsur norma/kaidah hukum yang baik, melainkan hanya berupa pernyataan (*statement*), yang tidak masuk kategori baik sebagai norma perilaku maupun norma administratif. Selain itu Pasal 4 ayat (1) tidak memberi delegasi untuk diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah. Pasal 4 ayat (1) secara tegas mengatur secara limitatif objek Pajak Penghasilan. Delegasi Undang-Undang PPh kepada peraturan pemerintah ada di Pasal 4 ayat (2) terkait penghasilan yang dapat dikenai pajak bersifat final. Kata “dapat” berarti belum pasti, karenanya wajar apabila diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah. Namun Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang mendapat delegasi dari Pasal 4 ayat (2) itu mengatur juga materi Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh;

Apabila Undang-Undang PPh bermaksud memberi delegasi kepada peraturan pemerintah untuk mengatur lebih lanjut baik ketentuan Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2), dari segi Teknis Perancangan sebagaimana yang diatur Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Seharusnya delegasi tersebut dimuat pada ayat terakhir, yang menyatakan “Ketentuan lebih lanjut pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan peraturan pemerintah.” Sedangkan dalam Pasal 4 Undang-Undang PPh delegasi yang dimaksud hanya terdapat di akhir ayat (2), yang menyatakan, “...yang diatur dengan atau berdasarkan peraturan pemerintah”;

Artinya, pembentuk undang-undang hanya memerintahkan pengaturan lebih lanjut pada peraturan pemerintah itu khusus untuk ketentuan yang diatur pada Pasal 4 ayat (2). Dengan demikian, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 itu mengandung delegasi yang cacat hukum;

Halaman 49 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



4. Bahwa dengan adanya penyimpangan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 atas materi dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan Undang-Undang PPh maka telah terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah bertentangan atau tidak selaras dengan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

E.4. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Tidak Memenuhi Ketentuan Pembentukan Peraturan Perundangan Yang Berlaku Karena Mengandung Delegasi Yang Tidak Sesuai Dengan Ketentuan Yang Berlaku;

1. Bahwa untuk membuktikan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan dengan Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan karena mengandung pendelegasian yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, dengan ini Pemohon terlebih dahulu menjelaskan hal-hal sebagai berikut:

- a. Hierarki dan jenis peraturan perundang-undangan;
- b. Delegasi kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan (*delegatie van wetgevingsbevoegdheid*); dan
- c. Standar Akuntansi Keuangan;

Hierarki dan Jenis Peraturan Perundang-undangan;

2. Bahwa peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan (*vide* Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011);

3. Bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan telah ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, yaitu



sebagai berikut (vide Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011):

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
  2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
  3. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
  4. Peraturan Pemerintah;
  5. Peraturan Presiden;
  6. Peraturan Daerah Provinsi; dan
  7. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota;
4. Bahwa selain sebagaimana disebutkan di atas, juga terdapat jenis peraturan lain yang diakui sebagai peraturan perundang-undangan sepanjang pembentukannya diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan (vide Pasal 8 ayat (1) *juncto* ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011). Peraturan tersebut mencakup peraturan yang ditetapkan oleh:
1. Majelis Permusyawaratan Rakyat;
  2. Dewan Perwakilan Rakyat;
  3. Dewan Perwakilan Daerah;
  4. Mahkamah Agung;
  5. Mahkamah Konstitusi;
  6. Badan Pemeriksa Keuangan;
  7. Komisi Yudisial;
  8. Bank Indonesia;
  9. Menteri;
  10. Badan, Lembaga, atau Komisi yang setingkat, yang dibentuk dengan undang-undang, atau dibentuk oleh Pemerintah atas perintah undang-undang;
  11. Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi;

Halaman 51 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



12. Gubernur;
13. Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota;
14. Bupati/Walikota;
15. Kepala Desa atau yang setingkat;

5. Bahwa semua peraturan perundang-undangan harus diundangkan dengan menempatkannya dalam (Pasal 81 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011):

- a. Lembaran Negara Republik Indonesia;
  - b. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia;
  - c. Berita Negara Republik Indonesia;
  - d. Tambahan Berita Negara Republik Indonesia;
  - e. Lembaran Daerah;
  - f. Tambahan Lembaran Daerah; atau
  - g. Berita Daerah;
- sesuai dengan jenisnya;

6. Bahwa dengan demikian, jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan adalah sebagaimana ditentukan dalam undang-undang. Segala bentuk peraturan, ketentuan, standar, atau dengan istilah lain, yang selain dari yang telah ditentukan undang-undang *in casu* Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, tidak termasuk ke dalam jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan, sehingga tidak memiliki kekuatan mengikat secara umum;

Delegasi Kewenangan Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (*Delegatie van Wetgevingsbevoegdheid*);

7. Bahwa secara teori, cara memperoleh suatu kewenangan dibedakan dalam 3 (tiga) macam cara, yaitu:

1. Atribusi, yaitu pemberian wewenang baru yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan. Tanggung jawab kewenangan berada pada yang menerima wewenang;



2. Delegasi, yaitu pelimpahan wewenang yang sudah ada yang berasal dari atribusi. Tanggung jawab kewenangan berada pada penerima delegasi;
3. Mandat, yaitu pemberian tugas dari *mandans* (pemberi tugas) kepada mandataris (penerima tugas) untuk dan atas nama mandans menjalankan fungsi *mandans*. Tanggung jawab kewenangan tetap pada *mandans*;
8. Bahwa dalam hal kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan, menurut Maria Farida Indrati Soeprpto (dalam bukunya: Ilmu Perundang-undangan) terdapat dua kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu atribusi dan delegasi. Atribusi kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan (*attributie van wetgevingsbevoegdheid*) adalah pemberian kewenangan membentuk peraturan oleh *Grondwet* (UUD) atau oleh *Wet* (undang-undang) kepada suatu lembaga negara atau lembaga pemerintahan baik di tingkat pusat atau daerah. Delegasi kewenangan pembentukan peraturan perundang-undangan (*delegatie van wetgevingsbevoegdheid*) adalah pelimpahan kewenangan membentuk peraturan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah;
9. Bahwa Maria Farida Indrati Soeprpto (dalam disertasinya: Materi Muatan Peraturan Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, dan Keputusan Presiden Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara di Republik Indonesia) memberikan beberapa pedoman bagaimana sebuah kewenangan delegasi dijalankan, yaitu sebagai berikut:
  1. Pendelegasian harus dilakukan oleh badan yang berwenang;
  2. Dengan adanya pendelegasian menyebabkan hilangnya wewenang bagi delegan dalam jangka waktu yang telah ditentukan;



3. Delegataris (penerima delegasi) harus bertindak atas nama sendiri, dan oleh karena itu delegataris bertanggung jawab secara eksternal terhadap segala delegasian kekuasaan yang timbul dari pendelegasian kekuasaan itu; dan

4. Subdelegasi hanya dapat dilakukan apabila ada persetujuan dari delegan;

10. Bahwa peraturan perundang-undangan diharuskan mempunyai dasar hukum atau legalitas terutama dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Dimana sesuai ajaran “*Stufenbau Theory*” (teori Norma Hukum Berjenjang) dari Hans Kelsen, norma yang lebih rendah memperoleh kekuatan, keabsahan atau validitas dari norma yang derajatnya lebih tinggi (ada keselarasan vertikal). Peraturan delegasi pada dasarnya terikat pada peraturan yang memberikan perintah di awal. Jenis peraturan dan batasan apa yang akan diatur dalam peraturan delegasi, harus hanya dalam batasan yang diperintahkan. Jenis peraturan perundang-undangan adalah tertentu dan terbatas, tidak dapat dibenarkan penerima delegasi mendelegasikan kembali (mensubdelegasikan) tanpa ada persetujuan dari pemberi delegasi (vide Pasal 13 ayat (3) Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan), hal tersebut sesuai dengan asas *Delegata Potestas Non Potest Delegari*;

11. Bahwa kaidah dan tata cara pendelegasian kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan secara rinci telah diatur dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 (vide Lampiran II, butir 198-216 *juncto* butir 186 huruf e);

Standar Akuntansi Keuangan;

12. Bahwa menurut Dwi Martani (dalam bukunya: Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK) akuntansi adalah bahasa bisnis (*business language*), akuntansi menghasilkan informasi yang menjelaskan kinerja keuangan entitas dalam suatu periode tertentu dan kondisi keuangan entitas pada tanggal tertentu.



Informasi akuntansi tersebut digunakan oleh para pemakai agar dapat membantu dalam membuat prediksi kinerja di masa mendatang. Salah satu cabang akuntansi adalah akuntansi keuangan. Menurut Kieso (dalam buku: Akuntansi Intermediate) akuntansi keuangan adalah proses yang berakhir pada penyusunan laporan keuangan yang berhubungan dengan perusahaan secara keseluruhan untuk digunakan oleh pihak-pihak baik di dalam maupun di luar perusahaan tersebut. Dalam menyusun laporan keuangan biasanya dipakai suatu standar untuk memudahkan penyusunan laporan keuangan, memudahkan auditor, serta memudahkan pembaca laporan keuangan untuk menginterpretasikan dan membandingkan laporan keuangan entitas yang berbeda. Standar tersebut dikenal sebagai standar akuntansi keuangan (dalam pengertian umum);

13. Bahwa di Indonesia, terdapat beberapa standar, baik yang berbentuk Peraturan Perundang-undangan maupun yang tidak. Standar yang berbentuk Peraturan Perundang-undangan adalah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) sebagaimana telah diundangkan pada tanggal 22 Oktober 2010 melalui Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (Lembaran Negara Tahun 2010 Nomor 123, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5165). Sedangkan standar yang tidak berbentuk peraturan perundang-undangan adalah standar yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang dikenal dengan istilah "Standar Akuntansi Keuangan" disingkat dengan SAK (dahulu bernama "Prinsip Akuntansi Indonesia" disingkat dengan PAI). SAK tersebut disusun oleh badan yang dibentuk dan bertanggung jawab kepada IAI, yaitu: Dewan Standar Akuntansi Syariah (DSAK) dan Dewan Standar Akuntansi Syariah (DSAS). SAK antara lain: Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), Interpretasi Standar Akuntansi Keuangan

Halaman 55 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- (ISAK), dan Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP);
14. Bahwa standar berbentuk peraturan perundang-undangan yang dimiliki Indonesia saat ini hanya untuk entitas negara saja yaitu Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Indonesia saat ini belum memiliki standar berbentuk peraturan perundang-undangan untuk entitas lain;
15. Bahwa Jimly Asshiddiqie (dalam bukunya: Hukum Acara Pengujian Undang-Undang) membedakan peraturan perundang-undangan menjadi 2 (dua) yaitu: produk legislatif (*legislative act*); dan produk regulatif (*executive act*). Produk legislatif adalah produk peraturan perundang-undangan yang ditetapkan oleh atau dengan melibatkan peran lembaga perwakilan rakyat. Sedangkan produk regulatif adalah produk pengaturan (regulasi) oleh lembaga eksekutif yang menjalankan produk legislatif dengan mendapatkan delegasi kewenangan untuk mengatur lebih lanjut materi muatan produk legislatif ke dalam peraturan pelaksanaan yang lebih rendah tingkatannya;
16. Bahwa dengan demikian dengan merujuk kepada pendapat Jimly Asshiddiqie *juncto* Maria Farida Indrati Soeprapto sebagaimana disebutkan di atas, Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah produk regulatif (*executive act*) yang mendapat delegasi dari produk legislatif (*legislative act*) *in casu* Undang-Undang PPh, untuk melaksanakan Undang-Undang PPh (vide Pasal 35 Undang-Undang PPh);
17. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 berbunyi, "Keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia";
18. Bahwa norma dalam Pasal *a quo* berasal dari gabungan penjelasan-penjelasan yang terdapat dalam Undang-Undang

Halaman 56 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



PPh, yaitu gabungan penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l dengan penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e, Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 berbunyi, “Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia.”, dan penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 berbunyi, “Kerugian karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

19. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 mengandung unsur pendelegasian, yaitu mendelegasikan mengenai pembukuan yang dianut wajib pajak kepada Standar Akuntansi Keuangan. Buktinya adalah menggunakan frasa “sesuai dengan” yang kemudian diikuti oleh penerima delegasi yaitu “Standar Akuntansi Keuangan”. Apakah yang dimaksud dengan “Standar Akuntansi Keuangan” dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010? Yang dimaksud Standar Akuntansi Keuangan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Apa buktinya? Buktinya adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 menyebut standar akuntansi keuangan dengan menggunakan istilah “Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia” yang merupakan produk IAI (vide Penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983) yang kemudian namanya diubah menjadi “Standar Akuntansi Keuangan” pada tahun 1994. Standar Akuntansi Keuangan diberi delegasi kewenangan perundang-undangan melalui Penjelasan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (vide Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l dan

Halaman 57 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008). Penjelasan tersebut kemudian diadopsi dalam batang tubuh Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 (vide Pasal 9 ayat (1)). Bukti selanjutnya adalah Penjelasan Pasal 17 huruf b Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang mengaitkan dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). PSAK adalah salah satu produk Standar Akuntansi Keuangan yang diterbitkan oleh IAI;

20. Bahwa Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 melarang rumusan pendelegasian dimuat dalam penjelasan pasal demi pasal (vide Lampiran II, butir 186, huruf e). Bahwa rumusan delegasi yang dimuat dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l dan Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 adalah cacat menurut hukum, dengan demikian materi muatan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 juga cacat menurut hukum karena berasal dari pendelegasian yang tidak sah. Dengan demikian, terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, yaitu bertentangan dengan butir 186 huruf e Lampiran II Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011;

21. Bahwa Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan menentukan bahwa kewenangan yang didelegasikan kepada badan dan/atau pejabat pemerintahan tidak dapat didelegasikan lebih lanjut, kecuali ditentukan lain dalam peraturan perundang-undangan (vide Pasal 13 ayat (3));

22. Bahwa dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 telah ditentukan bahwa jika materi muatan yang didelegasikan tidak boleh didelegasikan lebih lanjut ke Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah (subdelegasi), maka menggunakan kalimat: "Ketentuan lebih lanjut mengenai ... diatur dengan ... ." (vide Lampiran II, butir 201 dan 203);

Halaman 58 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



23. Bahwa jika pendelegasian kepada Standar Akuntansi Keuangan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bukan berasal dari Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, tapi merupakan subdelegasi yang dilakukan oleh Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, maka subdelegasi itu tidak sah secara hukum. Sebab Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak memiliki izin dari pemberi delegasi *in casu* Undang-Undang PPh untuk melakukan subdelegasi. Buktinya adalah Pasal 35 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang berbunyi, “Hal-hal yang belum cukup diatur dalam rangka pelaksanaan undang-undang ini diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah”. Frasa “diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah” menunjukkan bahwa subdelegasi tidak dibolehkan. Dengan demikian Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 terbukti bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, yaitu bertentangan dengan Pasal 13 ayat (3) Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan;

24. Bahwa pengaturan Standar Akuntansi Keuangan sebenarnya tidak diamanatkan oleh Undang-Undang PPh sehingga dapat dikatakan sebagai “*unpartialistic*” atau tidak atas perintah Undang-Undang dan sekiranya kepentingan tersebut dianggap bertumpu pada aspek “*doelmatigheid*” (atau tujuan/kemanfaatannya) maka Pemerintah tidak cukup sekedar mendasarkan kepada asas kemanfaatan atau kebutuhan atau tujuan tertentu, tetapi harus bersesuaian dengan prinsip supremasi hukum, sehingga Pemerintah harus pula memperhatikan serta mempertimbangkan asas legalitas hukum, yaitu peraturan pemerintah harus secara formal dan substansial tidak melanggar asas-asas kaidah hukum yang mendasar ataupun tidak bertentangan dan tidak melampaui/melebihi peraturan dasarnya serta tetap

Halaman 59 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



memperhatikan dan menampung aspirasi dari masyarakat (aspek sosiologis);

25. Bahwa seandainya Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 diberikan wewenang untuk melakukan subdelegasi ke peraturan perundang-undangan di bawahnya, maka subdelegasi yang dilakukan oleh Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 kepada Standar Akuntansi Keuangan juga tidak dapat dibenarkan menurut hukum, karena Standar Akuntansi Keuangan tidak termasuk dalam jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 (vide Pasal 7 ayat (1), Pasal 8, dan Pasal 81);

26. Bahwa jika hak konstitusional warga negara terganggu akibat berlakunya suatu ketentuan dalam peraturan perundang-undangan, maka ia dapat mengajukan pengujian ke Mahkamah Konstitusi atau Mahkamah Agung sesuai dengan kewenangannya. Jika hak konstitusional warga negara terganggu akibat berlakunya suatu ketentuan dalam Standar Akuntansi Keuangan, maka pengadilan atau mahkamah mana yang berwenang mengadilinya?;

27. Bahwa pelimpahan wewenang membentuk peraturan perundang-undangan kepada standar yang bukan peraturan perundang-undangan menunjukkan bahwa seakan-akan Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 hendak menempatkan Standar Akuntansi Keuangan di atas hukum negara, bahkan di atas UUD 1945. (vide Pertimbangan Hukum Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 138/PUU-XIII/2015 dalam mempertimbangkan dalil pemohon yang mendalilkan bahwa masyarakat adat tidak tunduk kepada peraturan perundang-undangan tapi tunduk kepada hukum adat);

28. Berdasarkan penjelasan di atas terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan

Halaman 60 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011, yaitu bertentangan dengan Pasal 7 ayat (1), Pasal 8, dan Pasal 81 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011;

29. Bahwa Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan menentukan bahwa pejabat pemerintahan hanya berhak mendelegasikan dan memberikan mandat kepada pejabat pemerintahan lainnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan (vide Pasal 6 ayat (2) huruf f). Standar Akuntansi Keuangan disusun oleh DSAK dan DSAS yang dibentuk dan bertanggung jawab kepada DPN IAI. IAI adalah badan hukum perkumpulan, bukan badan atau pejabat pemerintahan yang dapat menerima pendelegasian kewenangan untuk membentuk peraturan perundang-undangan. Badan pemerintahan merupakan badan hukum publik, sedangkan badan hukum perkumpulan adalah badan hukum privat. Dengan demikian, kepada IAI tidak dapat diberikan wewenang pemerintahan dalam hal ini membentuk peraturan perundang-undangan, sehingga pendelegasian kepada Standar Akuntansi Keuangan adalah melanggar ketentuan hukum yang berlaku;

30. Berdasarkan penjelasan di atas terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, yaitu bertentangan dengan Pasal 6 ayat (2) huruf f Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan;

31. Bahwa dengan adanya pendelegasian kepada Standar Akuntansi Keuangan yang bukan merupakan peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud oleh Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 maka pendelegasian kepada Standar Akuntansi Keuangan sebagaimana termuat dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah cacat hukum. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah

Halaman 61 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

E.5. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Tidak Memenuhi Ketentuan Pembentukan Peraturan Perundangan Yang Baik Yang Harus Memuat Landasan Yuridis, Sosiologis, dan Filosofis;

1. Bahwa menurut Bagir Manan, dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang di dalamnya harus memuat landasan yuridis, landasan sosiologis dan landasan filosofis dimana landasan-landasan tersebut secara rinci akan dijelaskan di bawah ini;
2. Landasan Yuridis. Bahwa menurut Bagir Manan, landasan yuridis sangat penting dalam pembuatan peraturan perundang-undangan karena akan menunjukkan (i) keharusan adanya kewenangan dari pembuat produk-produk hukum, (ii) keharusan adanya kesesuaian bentuk atau jenis produk-produk hukum dengan materi yang diatur, terutama kalau diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih tinggi atau sederajat, (iii) keharusan untuk mengikuti tata cara tertentu, (iv) keharusan untuk tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi tingkatannya, dan (v) produk-produk hukum yang dibuat untuk umum dapat diterima oleh masyarakat secara wajar dan spontan. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-Undang Berkelanjutan, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 134);
3. Bahwa peraturan perundang-undangan diharuskan mempunyai dasar hukum atau legalitas terutama dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dan karenanya tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Dengan kata lain sesuai ajaran Hans Kelsen tentang "Stufenbau Theory" (teori Norma Hukum Berjenjang) dimana norma yang lebih rendah

Halaman 62 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



memperoleh kekuatan, keabsahan atau validitas dari norma yang derajatnya lebih tinggi (ada keselarasan vertikal);

4. Bahwa terkait dengan landasan yuridis, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak memenuhi landasan yuridis karena sebagaimana telah dijelaskan di atas bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berada di atasnya yaitu bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang HAM dan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 dan ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik;
5. Landasan Sosiologis. Bahwa menurut Bagir Manan, dasar sosiologis mencerminkan kenyataan yang hidup dalam masyarakat. Kenyataan tersebut dapat berupa kebutuhan atau tuntutan atau masalah-masalah yang dihadapi atau dapat juga termasuk kecenderungan-kecenderungan atau harapan-harapan masyarakat. Dengan dasar sosiologis diharapkan suatu peraturan perundang-undangan yang dibuat akan diterima oleh masyarakat secara wajar dan spontan. Peraturan perundang-undangan yang diterima secara wajar akan mempunyai daya berlaku efektif dan tidak begitu banyak memerlukan pengerahan institutional untuk melaksanakannya. (Yuliandri, Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-undang Berkelanjutan, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013, hlm. 135);
6. Bahwa terkait dengan landasan sosiologis Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, tidak dapat diterima secara wajar dan spontan karena terdapat ketidak sesuaian dengan ketentuan yang berada di atasnya yang merugikan Pemohon dimana untuk itu Pemohon mengajukan Permohonan *a quo*;
7. Landasan Filosofis. Bahwa atas landasan filosofis, Bagir Manan menjelaskan bahwa dasar filosofis berkaitan dengan *rechtsidee*

Halaman 63 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dimana semua masyarakat mempunyainya yaitu apa yang mereka harapkan. Dimana menurut Gustav Radbruch terdapat tiga nilai dasar hukum yang merupakan cita hukum yaitu, Keadilan, Kemanfaatan dan Kepastian Hukum. (Gustav Radbruch, *Rechtphilosophie*, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, yang diterjemahkan oleh Kurt Wilk, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1950, hlm. 107). Selanjutnya menurut Bagir Manan, hukum diharapkan mencerminkan sistem nilai tersebut baik sebagai sarana yang melindungi nilai-nilai maupun sebagai sarana mewujudkannya dalam tingkah laku masyarakat. Nilai-nilai ini ada yang dibiarkan dalam masyarakat sehingga setiap pembentukan hukum atau peraturan perundang-undangan harus dapat menangkapnya setiap kali akan membentuk hukum atau peraturan perundang-undangan. (Yuliandri, *Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik, Gagasan Pembentukan Undang-undang Berkelanjutan*, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2013, hlm. 136);

8. Bahwa terkait dengan Keadilan, Bagir Manan membagi keadilan dalam 2 (dua) jenis, yaitu keadilan prosedural (*procedural justice*) dan keadilan substantif. Keadilan prosedural diartikan sebagai tata cara mewujudkan tujuan keadilan dimana tujuan untuk mewujudkan keadilan hanya dapat dicapai dengan cara-cara yang adil pula. Cara-cara yang dimaksud meliputi unsur-unsur kepastian, mekanisme dan berbagai keluaran yang dapat diperkirakan (prediktif). Kepastian tidak sama dengan keadilan, bahkan mungkin kepastian dapat saja bertolak belakang dengan keadilan. Tetapi tanpa kepastian, pasti tidak ada ketidakadilan. Keadilan dalam ketidakpastian akan menjadi sangat subyektif karena sepenuhnya tergantung pada yang menentukan atau mengendalikan kepastian. Keadilan semacam ini mempunyai potensi melahirkan ketidakadilan. Sedangkan yang dimaksud

Halaman 64 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dengan keadilan substantif, menyangkut isi keadilan sendiri. (Bagir Manan, Menegakkan Hukum Suatu Pencarian, Jakarta: Asosiasi Advokat Indonesia, 2009, hlm. 60) H.L.A. Hart menjelaskan bahwa, prinsip umum yang terpendam dalam penerapan beragam gagasan keadilan ini adalah bahwa individu berhak untuk menghormati satu sama lain atas posisi relatif tertentu yang setara atau tidak setara. Kaidah pokok yang berkaitan dengan prinsip tersebut di atas adalah 'perlakukan hal-hal serupa dengan cara yang serupa' (*Treat like case a like*) dan karenanya 'perlakukanlah hal-hal yang berbeda dengan cara yang berbeda' (*Treat different cases differently*). Terhadap hal yang sama harus diperlakukan sama dan terhadap hal yang berbeda harus diperlakukan dengan cara berbeda. Kesamaan ini dibangun di atas prinsip bahwa setiap manusia memiliki kapasitas kejiwaan dan intelektual yang sama. (Hart, H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford: Oxford University Press, 2012, hlm. 159);

9. Bahwa dengan memperhatikan pendapat Bagir Manan mengenai keadilan maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dapat memenuhi unsur keadilan apabila penerapan penghasilan dalam pasal tersebut dilakukan dengan cara-cara yang adil dan memenuhi kepastian. Namun faktanya dengan adanya perbedaan makna penghasilan antara Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh maka terdapat ketidakpastian mengenai makna penghasilan hal mana dapat melahirkan ketidakadilan. Begitu pula jika melihat keadilan dari sudut pandang Hart maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 seharusnya memperlakukan keuntungan selisih kurs yang telah diperoleh dan belum diperoleh secara berbeda karena sejatinya perlakuan terhadap keuntungan selisih kurs yang telah diperoleh berbeda dengan perlakuan terhadap keuntungan selisih kurs yang belum diperoleh. Dengan adanya perlakuan yang sama atas

Halaman 65 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



keuntungan selisih kurs baik yang telah diperoleh maupun belum diperoleh dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 padahal seharusnya diperlakukan berbeda maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak memenuhi keadilan;

10. Bahwa terkait dengan Kemanfaatan, menurut Jeremy Bentham, hukum harus berbasis manfaat bagi kebahagiaan manusia dimana kebahagiaan itu disokong oleh kebebasan maksimum bagi individu agar dapat mengejar apa yang baik baginya. Bentham berpendapat bahwa negara dan hukum semata-mata ada hanya untuk manfaat sejati, yaitu kebahagiaan mayoritas rakyat. (Margono, Asas Keadilan, Kemanfaatan & Kepastian Hukum Dalam Putusan Hakim, Jakarta: Sinar Grafika, 2019, hlm. 146). Menurut Sudikno Mertokusumo, hukum adalah untuk manusia maka pelaksanaan hukum atau penegakan hukum harus memberi manfaat atau kegunaan bagi masyarakat. (Sudikno Mertokusumo dan Pitlo, Bab-bab Tentang Penemuan Hukum, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2013 hlm. 2);

11. Bahwa dengan memperhatikan pendapat Jeremy Bentham dan Sudikno Mertokusumo maka seharusnya adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 akan membawa manfaat bagi masyarakat dan negara namun dalam faktanya dengan adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang mengakui keuntungan selisih kurs sebagai penghasilan maka akan menghambat manfaat bagi negara karena para wajib pajak yang memiliki simpanan dalam mata uang asing yang berada di luar negeri akan enggan untuk merepatriasi simpanan mata uang asingnya ke dalam negeri karena khawatir simpanan mereka yang dalam mata uang asing tersebut akan dikenakan pajak kembali karena berdasarkan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 selisih kurs atas simpanan dalam mata uang asing dianggap sebagai

Halaman 66 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



penghasilan. Hal ini tentunya akan berpengaruh terhadap program pemerintah untuk membujuk para wajib pajak untuk menyimpan dananya di dalam negeri. Dengan demikian unsur kemanfaatan tidak terpenuhi dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010;

12. Bahwa terkait dengan Kepastian Hukum, menurut Gustav Radbruch kepastian hukum itu menjamin bahwa hukum dapat berfungsi sebagai peraturan yang harus ditaati. (Theo Huijbers, Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah, Sleman: Kanisius, 1982, hlm 165) Gustav Radbruch mengemukakan 4 (empat) hal mendasar yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, yaitu: (i) bahwa hukum itu positif, artinya bahwa hukum positif itu adalah perundang-undangan, (ii) bahwa hukum itu didasarkan pada fakta, artinya didasarkan pada kenyataan. (iii) bahwa fakta harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, disamping mudah dilaksanakan. (iv) bahwa hukum positif tidak boleh mudah diubah. (Gustav Radbruch, Rechtsphilosophie, dalam The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin, yang diterjemahkan oleh Kurt Wilk, Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1950, hlm. 109);

13. Bahwa Sudikno Mertokusumo menyampaikan bahwa kepastian hukum merupakan perlindungan yustisiabel terhadap tindakan sewenang-wenang yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum karena dengan adanya kepastian hukum masyarakat akan lebih tertib. Hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan pada ketertiban masyarakat. (Sudikno Mertokusumo dan Pitlo, Bab-bab Tentang Penemuan Hukum, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2013 hlm. 2);

Halaman 67 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



14. Bahwa menurut Utrecht, Kepastian hukum mengandung dua pengertian yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh dan tidak boleh dilakukan. Dan yang kedua berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu. (Riduan Syahrani, Rangkuman Intisari Ilmu Hukum, Bandung: Citra Aditya Bhakti, 1999, hlm. 23);

15. Bahwa dengan demikian kepastian hukum dapat tercapai apabila hukum itu selalu dilandasi oleh ketentuan perundang-undangan dimana dalam perundang-undangan tersebut tidak boleh ada ketentuan yang saling bertentangan. Perundang-undangan tersebut dibuat berdasarkan berbagai pertimbangan hukum karenanya perundang-undangan tersebut tidak boleh terdapat istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berbeda. Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 terbukti bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh karena memuat ketentuan yang memuat teks dan makna yang berbeda dengan Undang-Undang PPh, Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang HAM karena tidak adanya perlindungan terhadap kepastian hukum bagi wajib pajak dan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 karena memuat ketentuan pendelegasian yang tidak sesuai dengan peraturan perundangan. Pertentangan dengan ketentuan-ketentuan tersebut mengakibatkan adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah menimbulkan ketidak pastian hukum;

16. Bahwa Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam Keterangan Ahli menjelaskan sebagai berikut:

“ Adanya Landasan yuridis, landasan filosofis, dan landasan sosiologis sebagai wujud ideal dari peraturan perundang-undangan yang baik tidak dapat sepenuhnya diterapkan

Halaman 68 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



terhadap jenis peraturan pemerintah. Peraturan pemerintah dibuat untuk melaksanakan undang-undang, sehingga yang harus tegas adalah landasan yuridisnya. Landasan Filosofis dan sosiologis dapat ditemui pada undang-undang yang memerintahkannya. Agak berbeda halnya dengan peraturan presiden, karena selain untuk menjalankan undang-undang dan peraturan pemerintah, peraturan presiden dapat bersifat otonom. Artinya peraturan presiden dapat terbit secara mandiri sebagai konsekuensi dari Presiden sebagai kepala penyelenggaraan pemerintahan negara. Peraturan presiden yang terbit secara otonom itu harus memenuhi unsur-unsur peraturan perundang-undangan yang baik;

Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Perhitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan, dilihat dari judulnya mempunyai tujuan yang baik. Memberikan kepastian bagi wajib pajak dalam perhitungan penghasilan kena pajak terhadap objek pajak penghasilan yang sudah ditegaskan dalam undang-undangnya, tetapi karena peraturan pemerintah ini menambah atau setidaknya-tidaknya mengubah objek pajak dan membuat kategori-kategori baru di luar yang telah diatur dan ditetapkan oleh undang-undang, sehingga membuat landasan yuridisnya menjadi buruk”;

17. Bahwa dengan tidak terpenuhinya landasan-landasan pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik yaitu landasan yuridis, sosiologis dan filosofis maka pembentukan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah cacat hukum. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

E.6. Terdapat Penyimpangan Pemaknaan dan Penyimpangan Pelaksanaan Ketentuan Pasal 35 Undang-Undang PPh Dalam

Halaman 69 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Membuat Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 Khususnya Pasal 9 ayat (1);

1. Bahwa disamping apa yang telah diuraikan di atas, sebagai bukti yang dapat dijadikan rujukan dalam permohonan hak uji materil ini adalah adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 menyatakan dan menegaskan bahwa pendelegasian dari undang-undang kepada peraturan yang ada di bawah undang-undang seharusnya hanya bersifat teknis-administratif, dan bukan melakukan pembatasan dan/atau perluasan atas hak dan kewajiban warga negara. Hal ini dikuatkan pula dengan pendapat Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., dalam Keterangan Ahli yang menyatakan sebagai berikut:

“ Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 menyatakan dan menegaskan bahwa pendelegasian dari undang-undang kepada peraturan yang ada di bawah undang-undang seharusnya hanya bersifat teknis-administratif, dan bukan melakukan pembatasan dan/atau perluasan atas hak dan kewajiban warga negara. Putusan ini sejalan dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan sesuai pula dengan ilmu perundang-undangan yang diajarkan di Fakultas Hukum;

Seperti telah dikemukakan sebelumnya, peraturan pemerintah itu dibuat oleh Presiden untuk menjalankan undang-undang. Sesuai dengan fungsinya itu, materi muatan dari peraturan pemerintah terbatas pada kaidah-kaidah administratif dan bukan kaidah perilaku, seperti kelembagaan yang terkait, prosedur atau mekanisme pelaksanaan atau penerapan kaidah-kaidah hukum yang dimuat dalam undang-undang. Dalam hal tertentu, misalnya dalam hal terdapat norma yang tidak jelas (*vague norm*) dalam undang-undang, peraturan pemerintah dapat menambah atau mempertegas, sepanjang

Halaman 70 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



penambahan itu tidak menambah beban atau kewajiban warga negara;

Kaidah perilaku, seperti “perintah”, “larangan”, serta “dispensasi” atau pengecualian dari perintah atau larangan tersebut akan berpengaruh pada hak-hak dan kewajiban warga negara, dan karenanya harus menjadi materi muatan undang-undang. Pasal 9 dari Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menurut Ahli telah mengatur materi muatan undang-undang, karena mengatur pula “kerugian” di samping “keuntungan”, padahal Undang-Undang PPh tidak menyebut, serta membagi kerugian atau keuntungan tersebut menjadi dua kategori yaitu yang dianggap sebagai penghasilan atau biaya dan bukan penghasilan atau biaya;

Sejalan dengan itu, putusan Mahkamah Agung Nomor 73 P/HUM/2013, tanggal 30 Juni 2014, dalam perkara hak uji materil yang dalam pertimbangannya, menyatakan bahwa peraturan pemerintah tidak boleh memposisikan dirinya sebagai pelengkap dari undang-undang (dalam hal ini Undang-Undang KUP) dan tidak boleh digunakan untuk melegitimasi hal-hal yang bersifat materil yang seharusnya menjadi muatan undang-undang;

Adanya pasal dalam undang-undang yang menyatakan “Hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah” tidak berarti bahwa pemerintah berwenang untuk membuat peraturan yang materinya menambah, apalagi berbeda atau bertentangan dengan pasal lainnya dalam undang-undang. Ketentuan yang seperti itu menegaskan adanya perbedaan kedudukan dan fungsi antara undang-undang dan peraturan pemerintah. Undang-Undang hanya mengatur hal-hal yang substansial untuk mengarahkan perilaku masyarakat untuk melindungi hak-hak tertentu atau membebani kewajiban-kewajiban tertentu.

Halaman 71 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Menurut Pasal 10 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, materi muatan undang-undang meliputi:

- a. Pengaturan lebih lanjut mengenai ketentuan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Perintah suatu undang-undang untuk diatur dengan undang-undang;
- c. Pengesahan perjanjian internasional tertentu;
- d. Tindak lanjut atas putusan Mahkamah Konstitusi; dan/atau
- e. Pemenuhan kebutuhan hukum dalam masyarakat;

Hal-hal yang lebih bersifat teknis administratif sewajarnya diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah. Sebab hal-hal teknis memiliki karakternya lebih dinamis daripada kaidah perilaku, dan lebih mudah diubah untuk disesuaikan dengan keadaan dibandingkan dengan mengubah undang-undang”;

2. Bahwa sehubungan dengan permohonan uji materiil ini terdapat ketentuan dalam Pasal 35 Undang-Undang PPh yang menyatakan bahwa hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini (yaitu Undang-Undang PPh), akan diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah;
3. Bahwa di dalam bagian menimbang dari Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dinyatakan bahwa Pasal 35 Undang-Undang PPh telah dijadikan landasan normatif diterbitkannya peraturan pemerintah tersebut sehingga dengan demikian secara formal dan materi muatan seharusnya Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menjadikan norma yang ada dalam Undang-Undang PPh sebagai norma dasar yang melandasi dan menjadi rujukan untuk membuat aturan yang tujuannya untuk mengimplemetasikan norma yang telah ada dalam Undang-Undang PPh termasuk ketentuan Pasal 4 Undang-Undang PPh;
4. Bahwa kemudian, sebagaimana telah diuraikan dalam bagian E.1 angka 3 permohonan uji materiil ini ternyata dapat dilihat dan dibuktikan bahwa, materi muatan dari Peraturan Pemerintah

Halaman 72 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Nomor 94 Tahun 2010 khususnya ketentuan dalam Pasal 9 ayat 1 tidak ditemukan aturan yang sifatnya teknis-administratif namun justru memuat materi yang bersifat normatif;

5. Bahwa sebagaimana telah diuraikan dalam bagian E.1 angka 1 sampai 4 permohonan uji materil ini dan dengan merujuk kepada penjelasan Ahli pada angka 1 di atas, dalam permohonan ini bisa dibuktikan adanya fakta bahwa jika Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 diterapkan menyebabkan adanya perluasan kewajiban bagi wajib pajak badan khususnya dalam hal ini yang memiliki deposito dalam mata uang asing untuk dipaksa menggunakan metode akrual dalam mengakui "pendapatannya" dari fluktuasi nilai mata uang;
6. Bahwa dengan demikian, disamping tidak sesuai dengan teori peraturan-perundangan sebagaimana diuraikan dalam Bagian D angka 9 dan bertentangan dengan ketentuan dalam Pasal 12 Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dalam permohonan ini juga dapat dibuktikan bahwa ketentuan dalam Pasal 9 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak sesuai dengan kaidah-kaidah yang harus dijadikan rujukan untuk membuat peraturan pelaksanaan di bawah undang-undang sebagaimana dinyatakan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017;
7. Bahwa dengan demikian ketentuan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 karena hukum harus batal atau setidaknya-tidaknya harus dibatalkan;
8. Bahwa selain itu sebagaimana dinyatakan dalam Bagian E.1 di atas ternyata ketentuan dalam Pasal 9 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 secara tegas telah membuat suatu norma baru yang bukan hanya tidak sesuai bahkan bertentangan dengan norma yang diatur di dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh;

Halaman 73 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020

**Disclaimer**

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



9. Bahwa adanya pertentangan dalam materi muatan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tersebut salah satunya dikarenakan adanya tafsiran dan pemahaman yang keliru terhadap ketentuan dalam Pasal 35 Undang-Undang PPh, dimana Pemerintah dalam hal ini memandang bahwa kalimat “ketentuan yang belum diatur” dimaknai sebagai pemberian kewenangan untuk membuat suatu “norma” baru yang bisa melengkapi bahkan menambahkan norma dari Undang-Undang PPh tersebut;
10. Bahwa sebagaimana diuraikan dalam Bagian E.1 dan E.4 dapat dibuktikan bahwa dengan adanya materi muatan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah menjadikan Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 berposisi seakan-akan sebagai pelengkap Undang-Undang PPh untuk kemudian bisa digunakan untuk melegitimasi hal-hal yang bersifat materiil yang seharusnya menjadi muatan undang-undang;
11. Bahwa bukti tersebut terlihat dalam uraian permohonan uji materiil dalam bagian E.1 yang menjelaskan bahwa kalimat dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah membuat tidak hanya makna baru bahkan norma baru sehubungan dengan pengaturan mengenai objek pajak PPh sebagaimana telah diatur secara jelas dalam Pasal 4 ayat (1) untuk kemudian mengakibatkan adanya perluasan kewajiban bagi wajib pajak di luar apa yang telah diatur dalam Undang-Undang PPh;
12. Bahwa sehubungan dengan adanya kekeliruan interpretasi dan penerapan ketentuan dalam Pasal 35 Undang-Undang PPh ini adalah identik dengan perkara dalam penerapan delegasi dari ketentuan dalam Pasal 48 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-

Halaman 74 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 (“Undang-Undang KUP”) sebagaimana dinyatakan dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 73 P/HUM/2013, tanggal 30 Juni 2014;
13. Bahwa Putusan Mahkamah Agung Nomor 73 P/HUM/2013, tanggal 30 Juni 2014, merupakan putusan terkait dengan hak uji materil atas Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 yang merupakan delegasi dari Undang-Undang KUP Pasal 48 (yang isinya menyatakan “Hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah”) dimana dalam pertimbangannya Mahkamah Agung menyatakan bahwa pasal-pasal Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 yang dilakukan uji materilnya dinyatakan tidak sah dan tidak berlaku umum, karena menurut Mahkamah Agung peraturan pemerintah tidak boleh memposisikan dirinya sebagai pelengkap dari Undang-Undang KUP dan tidak boleh digunakan untuk melegitimasi hal-hal yang bersifat materil yang seharusnya menjadi muatan undang-undang, dimana penyusunan undang-undang menjadi kewenangan DPR bersama Pemerintah;
14. Bahwa terkait dengan perkara *a quo* sebagaimana dinyatakan dalam uraian pada bagian E.1 di atas, terbukti bahwa Pasal 9 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 di dalamnya terdapat materi yang memunculkan norma baru yang didasarkan pada ketentuan dalam Pasal 35 Undang-Undang PPh (yang isinya identik dengan ketentuan dalam Pasal 48 Undang-Undang KUP) yang mana Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 diterbitkan dengan pemahaman dan alasan untuk melengkapi undang-undang;
15. Bahwa dengan demikian sesuai dengan preseden yang ada dalam pertimbangan Majelis Hakim Agung dalam perkara permohonan hak uji materil atas Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 maka ketentuan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan

Halaman 75 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 seharusnya karena hukum dinyatakan tidak sah dan tidak berlaku;

F. Kesimpulan;

1. Bahwa berdasarkan Pasal 24A ayat (1) UUD 1945, Pasal 20 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Agung, Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, *junctis*: Pasal 2 TAP MPR Nomor III/MPR/2000, dan Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, Mahkamah Agung berwenang menguji Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang Pemohon ajukan dalam permohonan *a quo*. Oleh sebab itu, sudah sepantasnya apabila Yang Mulia Majelis Hakim Agung menyatakan berwenang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan *a quo*;
2. Bahwa Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo* kepada Mahkamah Agung untuk menguji keabsahan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, karena Pemohon dirugikan oleh berlakunya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010. Kerugian tersebut yaitu aset Pemohon berpotensi dikenakan pajak yang tidak seharusnya. Oleh sebab itu, sudah sepantasnya apabila Yang Mulia Majelis Hakim Agung menyatakan bahwa Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam mengajukan permohonan *a quo*;
3. Dengan dihilangkan kata “yang diperoleh” seperti yang termuat dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang PPh, maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah merubah atau memodifikasi pengertian penghasilan yang seharusnya dalam arti keuntungan yang telah diterima atau diperoleh wajib pajak menjadi keuntungan baik yang telah diterima atau diperoleh wajib pajak maupun keuntungan yang belum diterima atau diperoleh wajib pajak sehingga terjadi perluasan makna penghasilan dimana keuntungan yang masih merupakan potensi pun telah diakui sebagai penghasilan.

Halaman 76 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Materi muatan peraturan pemerintah adalah materi muatan undang-undang yang perlu untuk dijalankan, dijabarkan atau dirinci dalam peraturan pemerintah. Akan tetapi pengaturan tersebut tidak dapat mempersempit atau memperluas pengaturan yang ada dalam undang-undang yang menjadi induknya. Dengan demikian dengan adanya perluasan makna penghasilan dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dimana perluasan makna oleh peraturan pemerintah seperti hal ini tidak diperbolehkan maka karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

Bahwa untuk menghindari adanya perbedaan pengertian tentang "penghasilan" dalam Undang-Undang PPh dan Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, seharusnya Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 memuat ketentuan yang menjelaskan bahwa keuntungan selisih yang dimaksud adalah keuntungan selisih kurs yang telah diperoleh/diterima oleh wajib pajak sehingga pengertian penghasilan dalam Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 menjadi sejalan atau selaras dengan pengertian penghasilan dalam Undang-Undang PPh;

4. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 memuat pedoman atau tata cara Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan. Pedoman atau tata cara hanya bersifat teknis administratif dan tidak boleh membuat atau menciptakan norma hukum baru yang sama sekali tidak diatur dalam undang-undang. Jika materi pedoman atau tata cara berisi norma hukum baru, maka norma hukum yang demikian dapat diabaikan daya ikatnya, norma hukum yang demikian tidak dapat dipaksakan berlakunya dalam lalu lintas hukum. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya penghilangan kata "yang diperoleh" dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah telah memperluas pengertian penghasilan sehingga tercipta norma hukum baru yang tidak diatur dalam Undang-

Halaman 77 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Undang PPh. Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak boleh membuat atau menciptakan norma hukum baru yang sama sekali tidak diatur dalam Undang-Undang PPh. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

5. Bahwa dengan adanya penyimpangan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 atas materi dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan Undang-Undang PPh maka telah terbukti bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah bertentangan atau tidak selaras dengan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

6. Bahwa dengan adanya pendelegasian kepada Standar Akuntansi Keuangan yang bukan merupakan peraturan perundangan-undangan sebagaimana dimaksud oleh Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 maka Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah cacat hukum. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

7. Bahwa dengan tidak terpenuhinya landasan-landasan pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik yaitu landasan yuridis, sosiologis dan filosofis maka pembentukan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 adalah cacat hukum. Oleh karenanya, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, harus dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum lagi;

8. Bahwa Pasal 9 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 di dalamnya terdapat materi yang memunculkan norma baru yang didasarkan pada ketentuan dalam Pasal 35 Undang-Undang PPh (yang isinya identik dengan ketentuan dalam Pasal 48 Undang-Undang KUP) yang mana Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010

Halaman 78 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



diterbitkan dengan pemahaman dan alasan untuk melengkapi undang-undang;

9. Bahwa dengan adanya pertentangan dan ketidakselarasan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dengan undang-undang yang berada di atasnya maka Pemerintah perlu untuk menyusun kembali Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 agar sesuai dengan undang-undang yang berada di atasnya yang berorientasi pada parsialistik, normatif dan karakterstik serta idealistik hukum yang menjamin kepastian dan keadilan hukum secara timbal balik terhadap pemenuhan hak dan penunaian kewajiban hukum yang bersumber pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

G. Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, maka selanjutnya Pemohon mohon kepada Ketua Mahkamah Agung berkenan memeriksa permohonan keberatan dan memutuskan sebagai berikut:

1. Menerima dan mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
3. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan bertentangan dengan Undang-Undang Hak Asasi Manusia;
4. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan bertentangan dengan

Halaman 79 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;

5. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan tidak sah atau tidak berlaku umum atau tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
6. Memerintahkan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan untuk dicabut;
7. Memerintahkan kepada Pemerintah untuk menyusun kembali Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 agar sesuai dengan undang-undang yang berada di atasnya sehingga berorientasi pada parsialistik, normatif dan karakteristik serta idealistik hukum yang menjamin kepastian dan keadilan hukum secara timbal balik terhadap pemenuhan hak dan penunaian kewajiban hukum yang bersumber pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

Atau;

Apabila Yang Mulia Majelis Hakim Agung berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

Menimbang, bahwa untuk mendukung dalil-dalil permohonannya,

Pemohon telah mengajukan surat-surat bukti berupa:

1. Fotokopi Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan (Bukti P-1);
2. Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Bukti P-2);
3. Fotokopi Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Bukti P-3);
4. Fotokopi Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Bukti P-4A);
5. Fotokopi Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas

Halaman 80 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Bukti P-4B);
6. Fotokopi Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (Bukti P-4C);
  7. Fotokopi Ketetapan MPR Nomor III/MPR/2000 Tahun 2000 (Bukti P-5);
  8. Fotokopi Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Bukti P-6);
  9. Fotokopi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil (Bukti P-7);
  10. Fotokopi *Time Deposit* (Deposito Berjangka) Bank Rakyat Indonesia atas nama PT Lancar Sampoerna Bestari Nomor TD 0386627 senilai USD 500.000,00, tanggal 26 Agustus 2019 (Bukti P-8);
  11. Fotokopi Bukti Pemotongan PPh Final Pasal 4 ayat (2) Atas Bunga Deposito/Tabungan, Diskonto SBI, Jasa Giro Nomor 1156/000096/022020/PPH Final dengan wajib pajak atas nama PT Lancar Sampoerna Bestari (Bukti P-9);
  12. Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Bukti P-10A);
  13. Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Bukti P-10B);
  14. Fotokopi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (Bukti-P-10C);
  15. Fotokopi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Bukti P-10D);
  16. Fotokopi Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Bukti P-10E);

Halaman 81 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



17. Keterangan Ahli Dr. Indra Perwira, S.H., M.H., tanggal 30 September 2020 (Bukti P-11);
18. Fotokopi Putusan Mahkamah Agung Nomor 25 P/HUM/2006, tanggal 30 Agustus 2006 (Bukti P-12);
19. Fotokopi Putusan Mahkamah Agung Nomor 73 P/HUM/2013, tanggal 30 Juni 2014 (Bukti P-13);
20. Fotokopi Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia (Bukti P-14);
21. Fotokopi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 138/PUU-XIII/2015, tanggal 27 Oktober 2016 (Bukti P-15);
22. Fotokopi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, tanggal 26 April 2018 (Bukti P-16);
23. Fotokopi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Bukti P-17A);
24. Fotokopi Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Bukti P-17B);
25. Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Bukti P-17C);
26. Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Bukti P-17D);
27. Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Bukti P-17E);

Menimbang, bahwa permohonan keberatan hak uji materiil tersebut telah disampaikan kepada Termohon pada tanggal 16 Oktober 2020 berdasarkan Surat Panitera Muda Tata Usaha Negara Mahkamah Agung Nomor 63/PER-PSG/X/63 P/HUM/2020 tanggal 16 Oktober 2020;

Halaman 82 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Menimbang, bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Termohon telah mengajukan jawaban tertulis pada tanggal 11 Desember 2020, yang pada pokoknya atas dalil-dalil sebagai berikut:

I. Pokok Permohonan;

Bahwa alasan permohonan hak uji materiil yang diajukan oleh Pemohon, pada intinya menyatakan bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut PP Nomor 94 Tahun 2010), dianggap bertentangan dengan:

1. Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut Undang-Undang PPh);
2. Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia (Undang-Undang HAM);
3. Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan) serta mengandung delegasi yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan tidak memuat landasan Yuridis, Sosiologis, dan Filosofis;

Bahwa selain itu, di dalam permohonannya Pemohon juga mengemukakan alasan-alasan permohonan sebagai berikut:

1. Bahwa posisi hukum Pemohon sebagai Perseroan Terbatas (Badan Hukum Privat) yang dirugikan dengan berlakunya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang menyebabkan Pemohon dapat dikenakan pajak yang tidak seharusnya atas Pokok Deposito Dollar sebagai akibat dari keuntungan selisih kurs pada saat pembukuan padahal pokok Deposito Dollar tersebut tidak dicairkan ke dalam mata uang Rupiah sehingga tidak seharusnya dihitung sebagai penghasilan sebagaimana telah diatur dalam Pasal 9 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010;

Halaman 83 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



2. Bahwa selisih kurs karena konversi pada saat pembukuan tidak sama dengan selisih kurs jual beli atau tukar menukar valuta asing. Selisih kurs karena konversi pembukuan adalah hanya sebagai rujukan untuk menilai aset, dalam kenyataannya valuta asing tersebut tetap dalam mata uang asing, sehingga tidak ada keuntungan yang didapat. Oleh karena tidak ada keuntungan, berarti bukan merupakan objek Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPh. Jadi dalam hal ini yang menjadi objek pajak hanya penghasilan atas bunganya saja bukan pokok Deposito Dollar. Atas penghasilan bunga tersebut dikenakan Pajak Penghasilan Final;

II. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon;

Pemohon tidak dapat menguraikan dan membuktikan kerugian-kerugian yang nyata dialami oleh Pemohon di dalam permohonannya. Hal ini menyebabkan Pemohon tidak memenuhi syarat untuk memiliki *legal standing* dalam mengajukan permohonan uji materiil *a quo* sebagaimana disyaratkan di dalam Pasal 31 A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung (untuk selanjutnya disebut Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009). Mengenai hal ini Termohon jelaskan secara lebih rinci sebagai berikut:

1. Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, menyatakan:

“ Permohonan hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang, yaitu:

- a. Perorangan warga negara Indonesia;
- b. Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. Badan hukum publik atau privat”;

2. Berdasarkan Pasal 31 A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Pemohon uji materiil *a quo* selain harus memenuhi kualifikasi



sebagai perorangan, kesatuan masyarakat hukum adat ataupun badan hukum publik/privat, maka ia pun untuk dapat diterima sebagai pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*), terlebih dahulu harus dapat menjelaskan dan membuktikan:

- a. Hak dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh adanya Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010;
- b. Kerugian hak Pemohon secara spesifik/rinci sebagai akibat berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010;
3. Bahwa berdasarkan permohonan yang diajukan oleh Pemohon pada halaman 8 s.d. 10, tidak ada satu dalil pun yang dapat menjelaskan adanya hak Pemohon yang dirugikan, apalagi membahas hingga rinci dan spesifik mengenai kerugian-kerugian tersebut;  
Pemohon hanya mendalilkan bahwa dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, Pemohon menganggap dirugikan oleh berlakunya ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 karena dengan berlakunya ketentuan tersebut Pemohon berpotensi dikenakan pajak yang tidak seharusnya padahal dalam ketentuan pasal tersebut juga telah diatur jika terdapat kerugian selisih kurs, maka selisih tersebut dapat dibiayakan yang dapat berpotensi menjadi pengurang pajak;
4. Bahwa pemberlakuan ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak hanya berlaku terhadap Pemohon saja, tetapi juga terhadap seluruh Wajib Pajak;
5. Bahwa yang dipermasalahkan oleh Wajib Pajak sejatinya adalah Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia khususnya yang mengatur mengenai selisih kurs, dengan demikian tidak relevan apabila kemudian Pemohon justru meminta Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang dibatalkan;
6. Berdasarkan alasan tersebut di atas, Termohon berpendapat bahwa Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *legal standing*-nya dalam uji materiil *a quo*;

Halaman 85 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Dengan demikian, Pemohon tidak memenuhi syarat untuk mengajukan permohonan *a quo* sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung. Oleh karena itu, Termohon memohon kepada Majelis Hakim Agung yang memeriksa dan mengadili permohonan *a quo* untuk menyatakan permohonan uji materiil tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);

### III. *Nebis In Idem*;

1. Bahwa ketentuan terkait penerapan asas *nebis in idem* telah diatur oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia dalam SEMA Nomor 07 Tahun 2012 tentang Rumusan Hasil Rapat Pleno Mahkamah Agung Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan, khususnya dalam rumusan hasil rapat pleno pada kamar candra halaman 4 angka 5;
2. Bahwa perlu Termohon sampaikan, permohonan *a quo* merupakan pengulangan terhadap perkara dan permasalahan yang sama sebagaimana terdaftar dalam register perkara Nomor 34 P/HUM/2020 yang telah diputus pada tanggal 2 Juli 2020;
3. Bahwa dalam perkara *a quo*, objek yang dimohonkan Hak Uji Materiil adalah Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, hal ini sama dengan objek permohonan Hak Uji Materiil register perkara Nomor 34 P/HUM/2020 yang telah diputus pada tanggal 2 Juli 2020 dengan amar putusan "Menolak permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon PT Lancar Sampoerna Bestari";
4. Bahwa selain objek yang dimohonkan Hak Uji Materiil sama, pihak yang mengajukanpun sama yaitu PT Lancar Sampoerna Bestari, demikian juga batu uji yang digunakan sama antara lain Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Nomor 12 Tahun

Halaman 86 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Dengan demikian perkara *a quo* memenuhi kualifikasi *nebis in idem* atas objek Hak Uji Materiil;

5. Bahwa perlu Termohon tegaskan, Majelis Hakim Agung Mahkamah Agung Republik Indonesia register perkara Nomor 34 P/HUM/2020 yang telah diputus pada tanggal 2 Juli 2020 telah memperkuat kedudukan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dengan menyatakan dalam pertimbangan hukumnya pada halaman 109 yang menyatakan, "Bahwa asas kepastian hukum dan asas keadilan juga tercermin dari perlakuan selisih kurs mata uang yang dapat di biayakan dalam menghitung pajak yaitu jika terdapat kerugian selisih kurs, maka selisih tersebut dapat di biayakan yang dapat berpotensi menjadi pengurang pajak; Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 pada prinsipnya mencerminkan asas keadilan karena secara selaras telah mengatur keuntungan/kerugian atas selisih kurs mata uang asing yang diakui berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) di Indonesia, sebagaimana juga telah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf l dan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Pasal 28 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan";

6. Bahwa dengan demikian pengajuan permohonan hak uji materiil oleh Pemohon tidak relevan lagi untuk dipertimbangkan oleh Majelis Hakim Agung Mahkamah Agung Republik Indonesia dalam perkara *a quo* dan selayaknya ditolak dengan pertimbangan hukum karena merupakan pengulangan dari substansi perkara yang sama;

Oleh karena permohonan atas hak uji materiil atas perkara *a quo* merupakan permohonan yang memenuhi kualifikasi *nebis in idem*, dengan demikian permohonan hak uji materiil *a quo* selayaknya dinyatakan ditolak atau setidaknya-tidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);

IV. Tanggapan Termohon Terhadap Pokok Permohonan Pemohon;

Halaman 87 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Sehubungan dengan dalil Pemohon, dapat disampaikan keterangan sebagai berikut:

1. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 35 Undang-Undang PPh;

Sehubungan dengan dalil-dalil Pemohon dalam permohonannya pada halaman 21 hingga halaman 30, kami sampaikan keterangan sebagai berikut:

- a. Bahwa sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang PPh mengatur:

“ Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:

a....dst;

k....;

l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;

m....dst;

Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l:

Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia;

- b. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, yang menjadi objek PPh adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun;

Halaman 88 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- c. Undang-Undang PPh menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa PPh dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. Pengertian penghasilan dalam undang-undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan. Contoh-contoh penghasilan yang disebut dalam Undang-Undang PPh dimaksudkan untuk memperjelas pengertian tentang penghasilan yang luas yang tidak terbatas pada contoh-contoh dimaksud. Termasuk contoh yang dimaksud adalah dalam huruf I yaitu keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- d. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh, salah satu bentuk tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang akan dikenakan Pajak Penghasilan yaitu keuntungan selisih kurs mata uang asing, yang cara penghitungannya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), yang berlaku di Indonesia;
- e. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 merupakan amanah dari Pasal 35 Undang-Undang PPh, yang dibentuk untuk memberikan penegasan bagi hal-hal yang belum cukup diatur dalam Undang-Undang PPh, salah satunya terkait dengan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf I yang mengatur tentang keuntungan selisih kurs mata uang asing merupakan objek pajak;
- f. Bahwa dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh jelas disebutkan bahwa keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing, pengenaan pajaknya dikaitkan

Halaman 89 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dengan sistem pembukuan yang dianut oleh Wajib Pajak, dengan syarat dilakukan secara taat asas. Dengan demikian ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tersebut, hanya menegaskan hal-hal yang sudah diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan terutama Pasal 4 ayat (1) huruf I Undang-Undang PPh;

g. Bahwa dalam pertimbangan hukumnya halaman 107 s.d 108 Yang Mulia Majelis Hakim Agung Mahkamah Agung Republik Indonesia perkara permohonan hak uji materiil Nomor 34 P/HUM/2020 yang telah diputus pada tanggal 2 Juli 2020 menyebutkan bahwa:

“ Bahwa objek permohonan hak uji materiil yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan merupakan pelaksanaan ketentuan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan”;

h. Berdasarkan uraian dan dasar hukum di atas, maka jelas ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) maupun Pasal 35 Undang-Undang PPh;

i. Bahwa membaca Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak dapat dilakukan parsial dengan hanya menghubungkan dengan Pasal 4 Undang-Undang Pajak Penghasilan saja tetapi juga harus dihubungkan dengan Pasal 6 Undang-Undang Pajak Penghasilan *juncto* Pasal 28 KUP;

1) Bahwa sesuai ketentuan Pasal 28 ayat (5) dan ayat (7) Undang-Undang KUP, menyebutkan:

Ayat (5):

“Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas.”

Penjelasan:

Halaman 90 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



.... Stelsel akrual adalah suatu metode penghitungan penghasilan dan biaya dalam arti penghasilan diakui pada waktu diperoleh dan biaya diakui pada waktu terutang. Jadi tidak tergantung kapan penghasilan itu diterima dan kapan biaya itu dibayar secara tunai;

.... Stelsel kas adalah suatu metode yang penghitungannya didasarkan atas penghasilan yang diterima dan biaya yang dibayar secara tunai. Menurut stelsel kas penghasilan baru dianggap sebagai penghasilan apabila benar-benar telah diterima secara tunai dalam suatu periode tertentu serta biaya baru dianggap sebagai biaya apabila benar-benar telah dibayar secara tunai dalam suatu periode tertentu. Stelsel kas biasanya digunakan perusahaan kecil orang pribadi atau perusahaan jasa;

Ayat (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”;

Penjelasan:

.... Dengan demikian, pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain;

- 2) Bahwa Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan:

Paragraf 27 yang menyatakan entitas menyusun laporan keuangan atas dasar akrual, kecuali laporan arus kas;

Paragraf 28 yang menyatakan ketika akuntansi berdasarkan akrual digunakan, entitas mengakui pos-pos sebagai aset, liabilitas, ekuitas, penghasilan, dan beban (unsur-unsur laporan keuangan) ketika pos-pos tersebut memenuhi definisi dan

Halaman 91 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



kriteria pengakuan untuk unsur-unsur tersebut dalam kerangka konseptual pelaporan keuangan;

Dengan demikian perlakuan selisih kurs sebagai bagian dari pos-pos penghasilan dan beban (unsur-unsur laporan keuangan) dicatat atas dasar akrual;

3) Bahwa sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang PPh, menyebutkan:

“ Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:

a. ...dst;

k. ....;

l. Keuntungan selisih kurs mata uang asing;

Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf l:

Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia;

4) Bahwa sesuai ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh, menyebutkan:

Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk:

a. ...dst;

e. Kerugian selisih kurs mata uang asing;

Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh:



Kerugian karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia;

- 5) Bahwa ketentuan pada Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang menyatakan:

Keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia”;

- 6) Bahwa berdasarkan ketentuan di atas dapat disampaikan:

- a) Pasal 4 ayat (1) huruf l Undang-Undang PPh merupakan pengakuan atas penghasilan yang berasal dari keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- b) Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh merupakan pengakuan atas biaya yang berasal dari kerugian selisih kurs mata uang asing;
- c) Penjelasan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang KUP mengatur mengenai pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Termasuk yang harus diselenggarakan berdasarkan SAK adalah sistem pembukuan valuta asing yang mengakibatkan keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing;
- d) Dengan demikian Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang menyatakan bahwa keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku

Halaman 93 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



di Indonesia yang merupakan penjelasan lebih lanjut dari Pasal 4 ayat (1) huruf l dan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh. SAK yang berlaku di Indonesia mengatur pencatatan atas dasar akrual. Hal ini sesuai dengan prinsip pembukuan sebagaimana diatur dalam Pasal 28 ayat (5) dan ayat (7) Undang-Undang KUP;

- 7) Bahwa ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 hanya mengatur mengenai teknis penghitungan yaitu dengan mendasarkan pada pembukuan, bukan merupakan norma yang menetapkan bahwa keuntungan selisih kurs adalah objek PPh. Penetapan keuntungan selisih kurs sebagai objek PPh telah ditetapkan dalam Undang-Undang PPh dan hal tersebut merupakan kelaziman terbukti dari pengakuan dalam Standar Akuntansi Keuangan yang mewajibkan untuk membukukan keuntungan atau kerugian yang diakibatkan fluktuasi kurs ke dalam laporan keuangan suatu entitas;
  - 8) Bahwa dengan demikian ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah sejalan dengan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf l dan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh, Pasal 28 ayat (5) dan ayat (7) Undang-Undang KUP yang pada prinsipnya memiliki pengaturan yang sama terkait dengan pengaturan keuntungan/kerugian selisih kurs mata uang asing yang diakui berdasarkan SAK;
  - 9) Bahwa berdasarkan uraian dasar hukum di atas, membuktikan bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak menimbulkan norma baru dan tidak bertentangan dengan Pasal 4 Undang-Undang PPh sebagaimana yang didalilkan Pemohon;
2. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak bertentangan dengan Pasal 3 ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia;

Halaman 94 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- a. Bahwa salah satu fungsi dari hukum ialah sebagai alat untuk menciptakan kepastian dan keadilan. Pelaksanaan hukum dapat berlangsung secara damai, normal tetapi dapat terjadi pula karena pelanggaran hukum. Dalam hal ini hukum yang telah dilanggar tersebut haruslah ditegakkan, dan diharapkan dalam penegakan hukum inilah hukum tersebut menjadi kenyataan sehingga ketertiban berkeadilan terwujud. Dalam hal penegakan hukum tersebut, setiap orang selalu mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam hal terjadinya peristiwa kongkrit, dengan kata lain bahwa peristiwa tersebut tidak boleh menyimpang dan harus ditetapkan sesuai dengan hukum yang ada (berlaku), yang pada akhirnya nanti kepastian hukum dapat diwujudkan;
- b. Bahwa adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 justru memberikan kepastian hukum terhadap peristiwa kongkrit apa yang dapat dilekatkan hak dan kewajiban serta keadilan bagi pihak-pihak yang terdampak adanya perbedaan selisih kurs mata uang asing tersebut;
- c. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak bertentangan dengan asas kepastian hukum karena justru pasal tersebut memberikan kepastian hukum atas perlakuan selisih kurs dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan dan tidak juga bertentangan dengan asas keadilan karena ketentuan penyelenggaraan pembukuan tersebut berlaku untuk semua Wajib Pajak Badan dan Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas sebagaimana diatur dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP. Yang mana hal tersebut juga telah dipertimbangkan oleh Majelis Hakim Agung Permohonan Uji Materiil Nomor 34 P/HUM/2020 pada pertimbangan hukumnya halaman 109 yang berbunyi:  
“ Bahwa asas kepastian hukum dan asas keadilan juga tercermin dari perlakuan selisih kurs mata uang yang dapat dibiayakan dalam menghitung pajak yaitu jika terdapat kerugian selisih kurs,

Halaman 95 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



maka selisih tersebut dapat dibiayakan yang dapat berpotensi menjadi pengurang pajak”;

- d. Bahwa ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 pada prinsipnya mencerminkan asas keadilan karena secara selaras telah mengatur keuntungan/kerugian atas selisih kurs mata uang asing yang diakui berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) di Indonesia sebagaimana juga telah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf l dan Pasal 6 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh dan Pasal 28 Undang-Undang KUP;

3. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tidak bertentangan dengan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan karena telah menerapkan delegasi yang sesuai serta memuat landasan Yuridis, Sosiologis, dan Filosofis;

Sehubungan dengan dalil-dalil Pemohon dalam permohonannya pada halaman 34 hingga halaman 48, kami sampaikan keterangan sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 mengatur:

Pasal 12:

Materi muatan Peraturan Pemerintah berisi untuk menjalankan Undang-Undang sebagaimana mestinya;

- b. Bahwa Pasal 35 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (Undang-Undang PPh) mengatur:

Hal-hal yang belum cukup diatur dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah;

- c. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 merupakan pelaksanaan atas Pasal 35 Undang-Undang PPh yang mengatur

Halaman 96 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan dan memberikan penegasan bagi hal-hal yang belum diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang PPh. Oleh karena itu, pembentukan Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah memenuhi ketentuan asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sesuai Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;

- d. Bahwa penyelenggaraan pembukuan yang berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan (SAK), tidak hanya terdapat dalam Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah 94 Tahun 2010, tetapi juga diatur dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP dan juga Undang-Undang PPh sebagaimana telah Termohon uraikan di atas;
- e. Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, telah dijelaskan ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang menjadi obyek permohonan dalam perkara *a quo*, tidak bertentangan dengan Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Dengan demikian terbukti bahwa Pemohon telah mengada-ada dan keliru dalam memahami ketentuan dalam perkara *a quo*;
- f. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 telah menerapkan delegasi yang sesuai serta memuat landasan Yuridis, Sosiologis, dan Filosofis pembentukan peraturan perundang-undangan;
- g. Landasan filosofis merupakan pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk mempertimbangkan pandangan hidup, kesadaran, dan cita hukum yang meliputi suasana kebatinan serta falsafah bangsa Indonesia yang bersumber dari Pancasila dan Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- h. Landasan sosiologis merupakan pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berbagai aspek. Landasan

Halaman 97 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



sosiologis sesungguhnya menyangkut fakta empiris mengenai perkembangan masalah dan kebutuhan masyarakat dan Negara;

i. Landasan yuridis merupakan pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk mengatasi permasalahan hukum atau mengisi kekosongan hukum dengan mempertimbangkan aturan yang telah ada, yang akan diubah, atau yang akan dicabut guna menjamin kepastian hukum dan rasa keadilan masyarakat. Landasan yuridis menyangkut persoalan hukum yang berkaitan dengan substansi atau materi yang diatur sehingga perlu dibentuk peraturan perundang-undangan yang baru. Beberapa persoalan hukum itu, antara lain, peraturan yang sudah ketinggalan, peraturan yang tidak harmonis atau tumpang tindih, jenis peraturan yang lebih rendah dari undang-undang sehingga daya berlakunya lemah, peraturannya sudah ada tetapi tidak memadai, atau peraturannya memang sama sekali belum ada;

j. Landasan filosofis, sosiologis, dan yuridis dimuat dalam pokok pikiran pada konsiderans Peraturan Pemerintah tersebut. Dari konsiderans tersebut dapat dilihat jelas pada bagian menimbang huruf b terdapat jelas sumber pendelegasian pengaturan peraturan pemerintah tersebut. Yang mana hal tersebut juga telah dipertimbangkan oleh Majelis Hakim Agung Permohonan Hak Uji Materiil Nomor 34 P/HUM/2020 dalam pertimbangan hukumnya halaman 107 s.d. 108 yang berbunyi:

“ Bahwa objek permohonan hak uji materiil yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan merupakan pelaksanaan ketentuan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan”;

#### 4. Analisis Dampak;

Halaman 98 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



- a. Yang Mulia Majelis Hakim Agung perkara *a quo*, sebelum mengakhiri Jawaban Termohon ini, Termohon memandang perlu menyampaikan bahwa kekeliruan Pemohon dalam memahami ketentuan mengenai selisih kurs ini sehingga mengajukan uji materi atas ketentuan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 dapat menimbulkan dampak signifikan bagi Wajib Pajak yang selama ini menggunakan mata uang asing khususnya *USD* sebagai persediaan ataupun transaksi pembayaran;
- b. Bahwa dari tabel jumlah Wajib Pajak dan jumlah penghasilan/biaya luar usaha dari laba/rugi selisih kurs di bawah ini, diketahui dari SPT Tahunan yang dilaporkan Wajib Pajak, yang melaporkan laba atau rugi selisih kurs dalam pembukuannya, cukup signifikan. Adanya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 memudahkan Wajib Pajak dalam melakukan pencatatan/pembukuan, hal ini disebabkan karena penerapan pasal yang dimohonkan uji materiil sesuai dengan Standar Akutansi Keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia;
- c. Bahwa perlu kembali Termohon sampaikan, dari tabel di bawah ini jelas terlihat bahwa Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 pada prinsipnya mencerminkan asas keadilan, di satu sisi Pemerintah mengakui keuntungan selisih kurs sebagai penghasilan, di sisi lain Pemerintah juga memperbolehkan kerugian selisih kurs sebagai pengurang penghasilan bruto (biaya);

Jenis SPT	Tahun Pajak	Jumlah WP	Penghasilan luar usaha	Biaya luar usaha
IDR	2016	766,227	483,826,177,945,606	365,852,200,442,474
IDR	2017	817,671	505,131,468,129,209	367,942,749,717,604
IDR	2018	857,311	577,509,843,770,511	533,002,744,802,507
IDR	2019	307,216	82,299,379,693,046	53,888,457,045,791
USD	2016	2,566	6,717,807,832.06	8,243,662,199.48
USD	2017	2,522	10,196,989,883.24	6,230,655,919.09
USD	2018	2,488	12,422,930,898.68	6,955,145,563.91
USD	2019	1,555	5,628,660,688.01	4,939,724,420.06

Sumber: Data Internal Direktorat Jenderal Pajak

- d. Bahwa berdasarkan uraian di atas maka sangat jelas dalil-dalil yang terdapat dalam permohonan *a quo* keliru, tidak benar, tidak

Halaman 99 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



berdasar hukum, dan tidak beralasan. Oleh karena itu, Pemohon memohon kepada Majelis Hakim Agung yang memeriksa dan mengadili permohonan *a quo* untuk menyatakan permohonan uji materiil ini tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijk Verklaard*);

Kesimpulan;

Bahwa berdasarkan uraian dalil-dalil Termohon sebagaimana telah dijelaskan di atas, Termohon menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Terbukti bahwa Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *legal standing*-nya;
2. Terbukti bahwa permohonan *a quo* memenuhi kualifikasi *Nebis In Idem*, karena objek Permohonan Uji Materiil sudah pernah diajukan dan diputus oleh Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung Republik Indonesia;
3. Bahwa seluruh dalil-dalil Pemohon sudah sepatutnya ditolak oleh Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung yang memeriksa perkara *a quo* karena permohonan Pemohon sama sekali tidak beralasan, hanya mengada-ada dan tidak berdasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku;

Maka, berdasarkan alasan-alasan tersebut di atas, cukup beralasan apabila Termohon mohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung yang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan hak uji materiil *a quo* untuk menjatuhkan putusan dengan amar yang menyatakan:

1. Menyatakan menolak permohonan hak uji materiil dari Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *Legal Standing* nya serta terbukti dan berdasar bahwa permohonan Hak Uji Materiil yang diajukan oleh Pemohon memenuhi kualifikasi *Nebis In Idem*;
3. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan tidak bertentangan

Halaman 100 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;

4. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 3 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 Tentang Hak Asasi Manusia;
5. Menyatakan Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan tidak bertentangan dengan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan;
6. Menghukum Pemohon untuk membayar biaya perkara yang timbul. Atau dalam hal Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

Menimbang, bahwa untuk mendukung dalil-dalil jawabannya, Termohon telah mengajukan bukti berupa fotokopi Salinan Putusan Mahkamah Agung Nomor 34 P/HUM/2020, tanggal 2 Juli 2020 (Bukti T-1);

#### PERTIMBANGAN HUKUM

Menimbang, bahwa maksud dan tujuan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon adalah sebagaimana tersebut di atas;

Menimbang, bahwa yang menjadi obyek permohonan keberatan hak uji materiil Pemohon adalah Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan;

Menimbang, bahwa sebelum Mahkamah Agung mempertimbangkan tentang substansi permohonan yang diajukan Pemohon, terlebih dahulu akan dipertimbangkan persyaratan formal dari permohonan *a quo*, yaitu mengenai kewenangan Mahkamah Agung untuk menguji objek permohonan

Halaman 101 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



keberatan hak uji materiil dan kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon untuk mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil;

### **Kewenangan Mahkamah Agung:**

Menimbang, bahwa kewenangan Mahkamah Agung untuk menguji permohonan keberatan hak uji materiil didasarkan pada ketentuan Pasal 24A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 20 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, dan Pasal 1 angka 1 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil, yang menentukan bahwa Mahkamah Agung berwenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi;

Menimbang, bahwa peraturan perundang-undangan menurut ketentuan Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan;

Menimbang, bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana disebutkan dalam ketentuan Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, terdiri atas:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota;

Menimbang, bahwa objek permohonan keberatan hak uji materiil berupa Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan

Halaman 102 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan, merupakan jenis peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga memenuhi syarat sebagai jenis peraturan yang dapat menjadi objek permohonan keberatan hak uji materiil, dengan demikian Mahkamah Agung berwenang untuk mengujinya;

### **Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon:**

Menimbang, bahwa dalam menentukan apakah Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*Legal Standing*) untuk mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil atas objek permohonan *a quo* didasarkan pada ketentuan Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, dan Pasal 1 angka (4) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil;

Bahwa lebih lanjut dalam ketentuan Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 menyatakan bahwa permohonan pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan tersebut, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang; atau
- c. badan hukum publik atau badan hukum privat;

Bahwa dengan demikian, Pemohon dalam pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang harus menjelaskan dan membuktikan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 dan Pasal 1 angka 4 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011;
- b. kerugian hak yang diakibatkan oleh berlakunya peraturan perundang-



undangan yang dimohonkan pengujian;

Bahwa Pemohon PT Lancar Sampoerna Bestari adalah badan hukum privat berbentuk Perseroan Terbatas yang melaksanakan kegiatan usaha berupa aktifitas perusahaan *holding* mencakup kegiatan dari perusahaan *holding*, *holding companies*, yaitu perusahaan yang menguasai aset dari sekelompok perusahaan subsidiari dan kegiatan utamanya adalah kepemilikan kelompok tersebut sebagaimana tertuang dalam Akta Pernyataan Keputusan Rapat umum Pemegang Saham Luar Biasa PT Lancar Sampurna Bestari Nomor 40, yang dibuat di hadapan Sitaesmi Puspadewi Sugianto, S.H., notaris di Surabaya pada tanggal 18 Maret 2019;

Bahwa PT Lancar Sampoerna Bestari mendalilkan mendapatkan penghasilan dari penyimpanan aset berupa deposito dalam mata uang asing dan menyalurkan sebagian kecil asetnya untuk kegiatan usaha dalam grupnya, dan aset berupa deposito dalam bentuk mata uang asing dalam hal ini mata uang Dolar Amerika Serikat dengan penghasilan berupa pendapatan bunga yang atas pendapatan telah dikenakan Pajak Penghasilan Final. Aset simpanan tersebut tetap disimpan dalam bentuk mata uang Dolar Amerika Serikat dan tidak dicairkan ke dalam mata uang Rupiah sehingga tidak terjadi tambahan kemampuan ekonomis yang diterima oleh Pemohon sebagai wajib pajak badan;

Bahwa berdasarkan ketentuan yang berlaku, penghasilan dari seluruh kurs deposito yang belum dikonversikan ke dalam mata uang rupiah seharusnya belum menjadi objek pajak sehingga tidak dikenakan pajak, tetapi dengan berlakunya Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 yang menjadi objek hak uji materiil, atas keuntungan atau kerugian selisih kurs mata uang asing diakui sebagai penghasilan atau biaya berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia, sehingga Pemohon merasa dirugikan karena Pemohon dianggap mendapatkan penghasilan dari keuntungan selisih kurs mata uang asing milik Pemohon ke dalam mata uang Rupiah dan dibebani pajak atasnya;

Halaman 104 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dari dalil-dalil Pemohon dikaitkan dengan bukti-bukti yang diajukan, Mahkamah Agung berpendapat bahwa Pemohon merupakan subjek hukum yang dirugikan haknya akibat berlakunya objek hak uji materiil, dengan demikian Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil *a quo* sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 dan Pasal 1 angka 4 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011;

Bahwa berdasarkan pertimbangan hukum di atas, Mahkamah Agung berwenang untuk menguji permohonan *a quo* dan Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan keberatan, sehingga secara formal permohonan *a quo* dapat diterima;

Menimbang, bahwa selanjutnya Mahkamah Agung mempertimbangkan pokok permohonan apakah peraturan yang menjadi objek HUM *a quo* bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau tidak;

## **Pokok Permohonan:**

Menimbang, bahwa yang menjadi obyek permohonan keberatan hak uji materiil Pemohon adalah Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan;

Bahwa terhadap Pasal 9 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan yang merupakan objek hak uji materiil yang dimohonkan pengujiannya oleh Pemohon ternyata memiliki kesamaan dengan objek hak uji materiil yang telah dipertimbangkan dan diputus oleh Mahkamah Agung dalam Perkara Nomor 34 P/HUM/2020, tanggal 2 Juli 2020 antara pihak-pihak yang sama pula *in casu* PT Lancar Sampoerna Bestari sebagai Pemohon melawan Presiden Republik Indonesia sebagai Termohon. Terhadap objek permohonan tersebut telah dipertimbangkan dan diputus dengan amar "menolak permohonan keberatan hak uji materiil", sehingga pertimbangan dan amar putusan tersebut berlaku juga terhadap pihak-pihak dalam putusan ini, karena putusan dalam perkara

Halaman 105 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020

### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



hak uji materiil berlaku umum, sehingga terhadap materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian dalam peraturan yang telah diuji tidak dapat dimohonkan pengujian kembali karena maksud dan tujuan permohonan sesungguhnya telah terpenuhi dalam putusan tersebut;

Menimbang, bahwa oleh karena obyek permohonan hak uji materiil dimaksud merupakan peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang yang sudah pernah diajukan untuk diuji ke Mahkamah Agung, oleh karenanya permohonan *a quo Nebis in idem*, dan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon tersebut harus dinyatakan tidak diterima;

Menimbang, bahwa oleh karena permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon dinyatakan tidak diterima, maka Pemohon dihukum untuk membayar biaya perkara, dan oleh karenanya terhadap substansi permohonan *a quo* tidak perlu dipertimbangkan lagi;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil, serta peraturan perundang-undangan lain yang terkait;

## MENGADILI:

1. Menyatakan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon: **PT LANCAR SAMPOERNA BESTARI**, tersebut tidak diterima;
2. Menghukum Pemohon untuk membayar biaya perkara sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta Rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Majelis Hakim pada hari Selasa, tanggal 22 Desember 2020, oleh Dr. H. Sunarto, S.H., M.H., Wakil Ketua Mahkamah Agung Bidang Non Yudisial yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, bersama-sama dengan Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N. dan Dr. H. Yodi Martono Wahyunadi, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota, diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis dengan dihadiri



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Hakim-Hakim Anggota tersebut, dan Retno Nawangsih, S.H., M.H., Panitera Pengganti tanpa dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N.

ttd.

Dr. H. Yodi Martono Wahyunadi, S.H., M.H.

Ketua Majelis,

ttd.

Dr. H. Sunarto, S.H., M.H.

Panitera Pengganti,

ttd.

Retno Nawangsih, S.H., M.H.

Biaya-biaya:

1. Meterai .....	Rp	6.000,00
2. Redaksi .....	Rp	10.000,00
3. Administrasi .....	Rp	984.000,00
Jumlah .....	Rp	1.000.000,00

Untuk Salinan  
Mahkamah Agung RI  
atas nama Panitera  
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. Ashadi, S.H.

NIP 19540924 198403 1 001

Halaman 107 dari 107 halaman. Putusan Nomor 63 P/HUM/2020

**Disclaimer**

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)