



PUTUSAN
Nomor 33/PUU-XXII/2024

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara pengujian Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

1. PT. Central Java Makmur Jaya, yang diwakili oleh:

Nama : Ngadiman
Pekerjaan : Direktur Utama PT. Central Java Makur Jaya
Alamat : Jalan Raya Magelang - Purworejo KM. 10,
Magelang, Provinsi Jawa Tengah.

sebagai ----- **Pemohon I;**

2. PT. Gan Wan Solo, yang diwakili oleh:

Nama : Susana
Pekerjaan : Direktur PT. Gan Wan Solo
Alamat : Jalan H. Adam Malik, RT.006, RW. 003, Bunguran
Timur, Kabupaten Natuna, Provinsi Kepulauan
Riau.

sebagai ----- **Pemohon II;**

3. PT. Juma Berlian Exim, yang diwakili oleh:

Nama : Bona Herbert Simanjorang
Pekerjaan : Direktur Utama PT. Juma Berlian Exim
Alamat : Jalan 17 Agustus, Lingkungan III, Wenang, Kota
Manado, Provinsi Sulawesi Utara.

sebagai ----- **Pemohon III;**

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 18 Januari 2024 memberikan kuasa kepada Cuaca, S.H., M.H., Sintha Donna Tarigan, S.H, dan Timbul P. Siahaan, S.H., MBA., kesemuanya adalah advokat dan penasihat hukum dari kantor hukum *Advokat – Tax Lawyer – Legal Auditor Cuaca, Marhaen, Nina & Partner Law Firm*, yang beralamat di Perumahan *Je Khesain* Blok C1 Nomor 12-14, Desa Raya, Kecamatan Berastagi, Kabupaten Karo, Provinsi Sumatera Utara, baik bertindak sendiri-sendiri atau bersama-sama berwenang mewakili kepentingan Pemberi Kuasa.

Selanjutnya disebut sebagai ----- **para Pemohon.**

- [1.2]** Membaca permohonan para Pemohon;
Mendengar keterangan para Pemohon;
Memeriksa bukti-bukti para Pemohon.

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa para Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 12 Februari 2024 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 12 Februari 2024 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 25/PUU/PAN.MK/AP3/02/2024 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) dengan Nomor 33/PUU-XXII/2024 pada tanggal 13 Februari 2024, yang telah diperbaiki dan diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 13 Maret 2024 yang pada pokoknya sebagai berikut:

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 menyatakan: *“Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah **Mahkamah Konstitusi**”*;
2. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk **menguji undang-undang terhadap Undang - Undang***

Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik dan memutus perselisihan tentang hasil Pemilihan Umum”;

3. Bahwa Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 48 Tahun 2009 tentang *Kekuasaan Kehakiman* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), menyatakan: *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;*
4. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang *Mahkamah Konstitusi* yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi* (selanjutnya disebut UU MK) yang menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang (UU) terhadap UUD RI tahun 1945...”;*
5. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan* sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, menyatakan: *“Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi”;*
6. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan para PEMOHON untuk melakukan pengujian **Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak** (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) **terhadap UUD 1945.**

II. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*)

7. Bahwa ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK *Juncto* Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang *Pedoman Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang* dinyatakan bahwa PEMOHON adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya 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;**
 - d Lembaga negara;
8. Selanjutnya dalam Penjelasan atas Pasal 51 ayat (1) UU MK disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah "*hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*";
9. Bahwa Yurisprudensi Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Putusan No. 006/PUU-III/2005 *juncto* Putusan No. 11/PUU-V/2007 dan putusan-putusan selanjutnya telah memberikan pengertian dan batasan kumulatif tentang apa yang dimaksud dengan "kerugian konstitusional" dengan berlakunya suatu norma undang-undang, yaitu:
 - a. Adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. Bahwa hak konstitusional tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu undang-undang yang diuji;
 - c. Kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual, atau setidaknya-tidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;

- d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.
10. Bahwa Para PEMOHON, masing-masing diwakili oleh Direktur atau Direktur Utama yang bertindak untuk dan atas nama perseroan, yang merupakan Wajib Pajak Badan yang dibuktikan dengan NPWP masing-masing Badan Hukum, dan Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) kepada para Pemohon sebagai Pembayar Pajak dengan rincian sebagai berikut:
- 1) Kepada Pemohon I diterbitkan SKPKB Nomor: 00027/207/17/524/20 tanggal 05 November 2020
 - 2) Kepada Pemohon II diterbitkan SKPKB Nomor: 00011/207/16/223/21 tanggal 21 Januari 2021
 - 3) Kepada Pemohon III diterbitkan STP Nomor: 00731/107/17/821/20 tanggal 11 September 2020
11. Bahwa selain lima syarat untuk menjadi dasar Pemohon dalam perkara pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, juga ditentukan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 022/PUU-XII/2014 disebutkan bahwa "*Warga masyarakat pembayar pajak (tax payer) dipandang memiliki kepentingan sesuai dengan Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi. Hal ini sesuai dengan adagium "no taxation without participation" dan sebaliknya "no participation without tax". Ditegaskan Mahkamah Konstitusi "Setiap Warga Negara Pembayar Pajak mempunyai hak konstitusional untuk mempersoalkan setiap Undang-Undang";*
12. Bahwa Para PEMOHON adalah Badan Hukum Privat sebagai Wajib Pajak Badan (*tax payer*) yang memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945. Berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 hak konstitusional itu adalah **hak untuk memperoleh Kepastian Hukum yang adil**, atau

dikenal dengan asas Kepastian Hukum. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu prinsip penting dalam negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum;

13. Bahwa Para PEMOHON telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang *Pengadilan Pajak*. Bahwa Para PEMOHON sebagai Badan Hukum privat pembayar pajak (*tax payer*) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Dengan demikian, syarat *legal standing* Para PEMOHON telah terpenuhi. Hal ini sesuai dengan adagium “*no taxation without participation*” dan sebaliknya “*no participation without tax*” (vide Putusan MK Nomor 003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 tentang Surat Utang Negara);
14. Bahwa Para **PEMOHON telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik (khusus), aktual dan potensial sebagaimana disampaikan berikut:**
 - a. Bahwa PEMOHON I merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menggugat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Nomor 00027/207/17/524/20 tanggal 05 November 2020. Gugatan PEMOHON I ditolak pengadilan pajak yang termuat dalam Putusan Nomor PUT-015093.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2022; **(P-7)**
 - b. Bahwa Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa (*halaman 45*):

“...Bahwa menurut majelis, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak kepada para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak memiliki kekuatan hukum yang mengikat...”

“...bahwa menurut Majelis, dengan demikian Kepala Kantor Pelayanan Pajak berwenang menerbitkan suatu ketetapan pajak sesuai dengan **Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak...**”

- c. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON I) hanya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak (Kep Dirjen), sebab dianggap merupakan peraturan perundang-undangan. Terlepas dari benar salahnya penafsiran hakim yang demikian (Keputusan Dirjen Pajak dianggap peraturan perundang-undangan), pertimbangan hakim tersebut digunakan karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan **berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;***
- d. Bahwa PEMOHON II merupakan wajib pajak badan melalui surat Nomor: 037/KPP/P/GWS/VII/2023 tanggal 13 Juli 2023 yang telah mengajukan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Tidak Benar berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) b UU Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP) kepada Direktur Jenderal Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa nomor: 00011/207/16/223/21 tanggal 21 Januari 2021.
- e. Bahwa ada 2 (dua) macam alasan PEMOHON II untuk mengajukan pembatalan terhadap SKPKB a quo, yaitu: SKPKB diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak sehingga bertentangan dengan ketentuan Pasal 13 ayat (1) a UU KUP yang seharusnya diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan SKPKB diterbitkan berdasarkan jangka waktu pengujian dalam pemeriksaan melewati batas waktu 6 (enam) bulan sehingga bertentangan dengan Pasal 15 ayat (2)

Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 184/PMK.03/2015 tentang *Tata Cara Pemeriksaan Pajak*.

- f. Bahwa Permohonan pembatalan PEMOHON II telah dikembalikan oleh Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal atas nama Direktur Jenderal Pajak melalui Surat Nomor: S-315/PJ/WPJ.34/2023 tanggal 18 Oktober 2023 perihal *Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak yang Tidak Benar. (P-8A)*
- g. Bahwa Kepala Kantor Wilayah DJP atas nama Direktur Jenderal Pajak dalam surat tersebut menyatakan:

“Sehubungan dengan surat Saudara nomor 037/KPP/P/GWS/VII/2023 tanggal 13 Juli 2023 yang diterima tanggal 13 Juli 2023 hal Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak yang Tidak Benar atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa nomor 00011/207/16/223/21 tanggal 21 Januari 2021 Masa/Bagian Tahun/Tahun Pajak November 2016, dengan ini disampaikan bahwa:

- 1. Berdasarkan penelitian kami, permohonan Saudara tidak memenuhi ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor 08/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak, dengan penjelasan bahwa atas Surat Ketetapan Pajak tersebut **telah diajukan keberatan** dengan surat nomor 012/GWS-PJ/IV/2021 tanggal 19 April 2021 dan telah diterbitkan surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00059/KEB/PJ/WPJ.34/2022 tanggal 18 Februari 2022.*
- 2. Berdasarkan penelitian kami, permohonan Saudara tidak memenuhi ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (4) huruf e Peraturan Menteri Keuangan Nomor 08/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau*

Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak, dengan penjelasan bahwa surat permohonan pengurangan atau pembatalan Surat Ketetapan Pajak ditandatangani oleh Kuasa Wajib Pajak, namun tidak memenuhi ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 229/PMK.03/2014 tentang Persyaratan Serta Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Seorang Kuasa.

3. *Sehubungan dengan hal tersebut di atas, permohonan Saudara kami kembalikan dan Saudara **tidak dapat** mengajukan permohonan kembali sesuai ketentuan Pasal 15 ayat (5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013.“*
- h. Bahwa saat ini PEMOHON II telah mengajukan gugatan terhadap Surat Nomor: S-315/PJ/WPJ.34/2023 tanggal 18 Oktober 2023 perihal *Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak yang Tidak Benar* ke Pengadilan Pajak dan persidangan masih berlangsung dengan nomor perkara 011110.99/2023/PP **(P-9)**. Persidangan perkara ini belum diputus hingga saat ini;
- i. Bahwa PEMOHON II berpotensi mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Bahwa PEMOHON II sedang mencari keadilan di pengadilan pajak dan perkaranya berpotensi diputus oleh majelis hakim hanya berdasarkan peraturan perundang-undangan, bukan undang-undang;
- j. Bahwa PEMOHON II menemukan putusan Pengadilan Pajak yang objek perkaranya sama dengan yang diajukan oleh PEMOHON II, yaitu putusan Nomor: PUT-000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 20023 (P-6) yang memeriksa, mengadili, dan memutus Sengketa terhadap Surat Kepala Kantor Wilayah DJP atas nama Direktur Jenderal Pajak yang sengketanya sama dengan Surat yang sedang diajukan gugatan oleh PEMOHON II ke Pengadilan Pajak. Dalam putusan tersebut, pengadilan pajak MENOLAK GUGATAN PEMOHON;

- k. Bahwa adapun pertimbangan Majelis Hakim pada putusan Nomor PUT-000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 2023 **(P-6)**. Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa (halaman 76 – 79):

“Bahwa Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf a, adalah adanya kekhilafan dari wajib pajak atau penerapan sanksi administrasi bukan karena kesalahan wajib pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa penerapan sanksi administrasi dalam ketetapan termasuk Surat Tagihan Pajak serta penerbitan ketetapan pajak/STP telah benar dan sesuai ketentuan, namun atas permohonan wajib pajak atau secara jabatan perlu dilakukan pengujian apakah ada unsur kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahan wajib yang dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf c, adalah menurut Penggugat STP yang diterbitkan tersebut tidak benar, sehingga harus dikurangi atau dibatalkan;

*bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf a sangat berbeda dan bertentangan dengan alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf c, dan kedua hal tersebut tidak mungkin terjadi secara bersamaan, **sehingga pengajuan upaya hukum tersebut tidak dapat diajukan seluruhnya, karena alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;***

bahwa oleh karena itu, meskipun dalam Undang-Undang KUP tidak disebutkan pembatasan dalam pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP, Pengadilan Pajak berpendapat alasan dari kedua upaya hukum yang saling bertentangan tersebut secara logis membatasi pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, merupakan aturan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP yang didalamnya memuat penegasan mengenai batasan pengajuan upaya hukum Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, penegasan dalam Peraturan Menteri Keuangan a quo sejalan dengan makna dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa lebih lanjut, Pengadilan Pajak berpendapat Peraturan Menteri Keuangan tersebut, telah disusun sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 11 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga tetap berlaku sampai ada peraturan lain yang mencabut atau adanya Putusan Mahkamah Agung mengenai uji materi atas peraturan tersebut; bahwa dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat, tindakan Terbanding dalam menerbitkan putusan terkait Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP dengan mendasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 sudah tepat;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3) atau Pasal 18 ayat (4) PMK-8/PMK.0/2013, mengatur pada intinya permohonan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar hanya dapat diajukan dengan ketentuan STP tersebut tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya, Pengadilan Pajak mendapati fakta bahwa atas STP yang diajukan pembatalan sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf c sudah pernah diajukan permohonan pengurangan sanksi sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, dan telah diterbitkan putusan, dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat pengajuan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar tidak memenuhi ketentuan yang berlaku, dengan demikian penerbitan S-914/PJ/WPJ.06/2022 tanggal 26 Desember 2022 hal Pengembalian

Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan;

*Bahwa berdasarkan fakta hukum diketahui bahwa Penggugat telah mengajukan Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembatalan terhadap Surat Tagihan Pajak a quo sebanyak 2 (dua) kali yaitu dengan: 1) surat nomor 36/Fin/XI/2019 tanggal 28 November 2019 ke KPP Madya Jakarta Pusat hal permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi (Pasal 36 ayat (1) a UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, dan 2) surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 ke KPP Madya Jakarta Pusat. Dua hal permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengajuan permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP atas STP PPN Barang dan Jasa a quo dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Penggugat **tidak memenuhi ketentuan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 huruf a jo. Pasal 18 ayat (4) huruf a jo. Pasal 19 ayat (1) huruf b dan ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 8/PMK.03/2013.** Bahwa dengan demikian, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yaitu Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP jo Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 8/PMK.03/2013.*

Bahwa berdasarkan Pasal 78 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan: “Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim”.

Bahwa berdasarkan bukti dan fakta hukum, dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan Perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berkeyakinan terdapat cukup alasan untuk menolak gugatan Penggugat.

- i. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK), sebab merupakan peraturan perundang-undangan dan bukan berdasarkan Undang-undang. Dengan demikian, Hakim memenuhi HAK dan KEWAJIBAN Penggugat hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan padahal kedudukan Penggugat sebagai Wajib Pajak adalah berdasarkan Undang-undang (*vide* Pasal 2 UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 Tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan*). PMK tersebut bertentangan dengan ketentuan Pasal 52 ayat (1) UU Nomor 30 Tahun 2014 yang berbunyi:

Syarat sahnya Keputusan meliputi: a. ditetapkan oleh pejabat yang berwenang; b. dibuat sesuai prosedur; dan c. substansi yang sesuai dengan objek Keputusan.

- m. Pertimbangan majelis hakim tersebut digunakan karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan **berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;***
- n. Pertimbangan majelis hakim dalam putusan di atas, **berpotensi** digunakan lagi dalam perkara yang sedang diajukan oleh PEMOHON II. Putusan yang demikian tentu saja **berpotensi mencederai** hak

konstitusional PEMOHON II untuk mendapatkan keadilan dan kepastian hukum terhadap syarat sahnya SKPKB yang diterima oleh PEMOHON II;

- o. Bahwa PEMOHON III merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menggugat Surat Tagihan Pajak (STP) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00731/107/17/821/20 tanggal 11 September 2020 Gugatan PEMOHON III ditolak Pengadilan Pajak yang termuat dalam Putusan Nomor PUT-005201.99/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2023; **(P-9)**.
- p. Bahwa Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa:

“Bahwa berdasarkan keterangan para pihak dan penilaian atas bukti-bukti dalam persidangan, Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

bahwa menurut Penggugat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang menurut Undang-Undang sehingga memenuhi ketentuan Pasal 70 ayat (1) a Undang-Undang Administrasi Pemerintahan; dan bahwa penerbitan KEP-146/PJ/2018 tidak dilarang dan tidak dizinkan oleh Undang-Undang, berarti KEP-146/PJ/2018 diterbitkan diluar ruang lingkup perundang-undangan sehingga tidak mengikat umum;

bahwa Pengadilan Pajak telah memeriksa dan menilai dalil yang diajukan Penggugat dengan uraian sebagai berikut:

- 1) bahwa menurut Pengadilan Pajak, sumber kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) menerbitkan keputusan yang menjadi objek gugatan a quo adalah atribusi berdasarkan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan berdasarkan Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak; secara umum Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur dalam PP Nomor 50 Tahun 2022. Bahwa organisasi dan tata kerja Direktorat Jenderal Pajak diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020;*

bahwa sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di atas yaitu UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, PP Nomor 50 Tahun 2022, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017, kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) yang berasal dari atribusi UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selanjutnya dilimpahkan secara mandat kepada pejabat bawahannya sebagai Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak in casu Kepala Kantor Wilayah DJP berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di

Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021;

2) *bahwa menurut pengetahuan Majelis Hakim, landasan teori keberlakuan dan kekuatan mengikat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 diuraikan sebagai berikut:*

- *bahwa KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 dalam struktur norma hukum administrasi negara dikualifikasikan sebagai Peraturan Kebijakan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan negara. Peraturan Negara (staatsregelings) terdiri dari 3 kelompok: 1. Wettelijk regeling atau peraturan perundang-undangan, 2. Beleidsregels atau peraturan kebijakan, dan 3. Beschikking atau penetapan/keputusan. Dalam ilmu hukum administrasi negara, kewenangan untuk membuat peraturan kebijakan merupakan kewenangan khas yang melekat (inherent) pada pemerintahan. Indroharto menyatakan bahwa norma Hukum Tata Usaha Negara tidak hanya dilakukan oleh pembuat Undang-Undang (lembaga legislatif) dan lembaga peradilan saja, melainkan juga oleh aparat pemerintah/badan atau pejabat Tata Usaha Negara;*
- *bahwa peraturan kebijakan diperlukan oleh pemerintahan untuk dapat mengisi kekurangan dan kelemahan dan pembatasan oleh asas legalitas tindakan pemerintahan (wetmatigheid van bestuur), asas legalitas saja tidak cukup memberikan ruang bagi pemerintah untuk menjalankan fungsinya melayani kepentingan umum/masyarakat, sehingga administrasi pemerintahan diperkenankan mengutamakan efektivitas tercapainya tujuan (doelmatigheid); bahkan menurut Bachsan Mustafa keputusan pemerintah lebih mengutamakan pencapaian tujuan dan kemanfaatan (doelmatigheid) daripada hanya semata-mata sesuai dengan hukum yang berlaku*

(rechtmatigheid) mengingat fungsi pemerintah atau administrasi Negara untuk menyelenggarakan kepentingan umum;

bahwa berdasarkan uraian dasar hukum dan landasan teori di atas, Pengadilan Pajak menyimpulkan bahwa: a) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021 merupakan Peraturan Kebijakan (Beleidsregels) sebagai kewenangan khas yang melekat (inherent) pada pemerintahan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan Negara (staatsregelings), tetapi bukan merupakan peraturan perundang-undangan (Wettelijk regeling) sehingga tidak dapat dipertentangkan dengan hierarki peraturan perundang-undangan dan cara pengundangannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022; b) sebagai peraturan kebijakan yang bukan termasuk peraturan perundang-undangan tidak langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi hukum, peraturan kebijakan pada dasarnya ditujukan kepada administrasi negara sehingga yang pertama-tama melaksanakan ketentuan tersebut adalah badan/pejabat administrasi negara dan secara tidak langsung akan mengenai masyarakat umum;

bahwa dengan demikian dalil Penggugat yang menyatakan KEP-146/PJ/2018 tidak termasuk sebagai peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah

karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang adalah tidak beralasan karena tidak berdasarkan argumentasi hukum yang kuat.

- q. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON III) hanya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak (Kep Dirjen). Pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak berpendapat Surat Tagihan Pajak (STP) dapat dibenarkan diterbitkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak yang wewenangnya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Pertimbangan Majelis Hakim tersebut tidak sesuai dengan Pasal 14 ayat (1) UU KUP yang memberikan wewenang atribusi kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan STP. Berdasar ketentuan Pasal 12 ayat (3) UU Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan menyebutkan: *“Kewenangan Atribusi tidak dapat didelegasikan, kecuali diatur di dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan/atau undang-undang”* menegaskan bahwa Wewenang atribusi Direktur Jenderal Pajak Pasal 14 ayat (1) UU KUP tidak dapat dimandatkan atau didelegasikan berdasar Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018;
- r. Bahwa faktanya berdasarkan pertimbangan majelis hakim Pengadilan Pajak dalam beberapa putusan di atas, majelis hakim menjadikan Peraturan Menteri Keuangan atau Keputusan Dirjen sebagai dasar hukum dalam putusannya. Sebab, Pasal 78 UU Pengadilan Pajak membolehkan peraturan perundang-undangan sebagai salah satu dasar dalam menetapkan putusan.

Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan **berdasarkan peraturan perundang-undangan** perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;*

- s. Bahwa terlihat putusan Pengadilan Pajak sama sekali tidak mengutip undang-undang dalam pertimbangan hukumnya. Terlihat dalam beberapa putusan di atas, pengadilan pajak langsung menyandarkan argumennya pada peraturan di bawah UU, yakni peraturan menteri keuangan, bahkan keputusan Direktur Jenderal;
- t. Padahal menurut para PEMOHON, sesuai UUD 1945 dan sejalan dengan dengan prinsip *no taxation without representation* sebagai pencerminan prinsip kedaulatan rakyat. Dalam konteks ini, peran serta rakyat dalam menentukan kebijakan pajak tidak dilakukan secara langsung (*indirect participation*) tetapi melalui representasi rakyat di DPR, maka seharusnya putusan Pengadilan Pajak dalam mengadili sengketa perpajakan haruslah **berdasarkan Undang-Undang**, dan untuk pajak daerah berdasarkan **Peraturan Daerah Tingkat Provinsi, atau Peraturan Daerah Tingkat Kabupaten/Kota** bukan peraturan perundang-undangan. Sebagaimana ditegaskan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 bahwa **“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”**;
- u. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara limitatif menentukan agar pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang, tidak terkecuali pelaksanaan atas pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa tersebut haruslah berdasarkan undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan. Bahwa terdapat pertentangan antara Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dengan Pasal 23A UUD 1945, dimana Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menggunakan “peraturan perundang-undangan” bukan “undang-undang” sebagaimana dikehendaki oleh Pasal 23A UUD 1945. Pertentangan tersebut telah menimbulkan ketidakpastian hukum bagi para PEMOHON dalam mencari keadilan di pengadilan pajak;
- v. Bahwa dengan demikian, PEMOHON I dan PEMOHON III **telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual (telah terjadi), serta PEMOHON II berpotensi mengalami kerugian**

konstitusioanl bersifat spesifik, sebab terjadi ketidakpastian hukum akibat pertentangan antara Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dengan Pasal 23A UUD 1945.

15. Bahwa berkaitan dengan hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujiannya, dapat disampaikan bahwa berlakunya ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* telah merugikan hak konstitusional PEMOHON I dan PEMOHON III secara spesifik dan **aktual** dan **berpotensi** merugikan hak konstitusional PEMOHON II. Bahwa apabila ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* tidak dimaknai sebagaimana Petitem Para PEMOHON, maka Para PEMOHON tidak akan mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
16. Bahwa berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi atau tidak akan terjadi, dapat disampaikan Bahwa sesuai dengan penjelasan dan uraian di atas, maka apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan Para PEMOHON, maka kerugian yang dialami oleh Para PEMOHON tidak akan terjadi lagi di kemudian hari. Apabila ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dimaknai sebagaimana Petitem para PEMOHON, maka tidak terjadi lagi pertentangan antara Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dengan Pasal 23A UUD 1945, sehingga ketidakpastian hukum tidak akan terjadi lagi;
17. Bahwa berdasarkan dalil yang telah diuraikan di atas, maka Para PEMOHON memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* terhadap UUD 1945 karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan telah memenuhi syarat kerugian hak konstitusional.

III. ALASAN PERMOHONAN

A. Konsep Taxing Power dan Prinsip Legalitas Pungutan Pajak

18. Bahwa *Taxing Power* menunjukkan kewenangan suatu negara untuk mengenakan pajak di negaranya: *the power to tax. Taxing*

Power dikenal juga sebagai yurisdiksi pemajakan yang menunjukkan dasar kewenangan suatu negara memungut pajak kepada seseorang atau suatu badan, terutama mengenai kriteria-kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya yang dituangkan dalam undang-undang (UU). Kriteria-kriteria tersebut diantaranya berkenaan dengan orang, barang, atau objek yang berada di wilayah kekuasaannya;

19. Bahwa konsep *taxing power* membahas yurisdiksi pemajakan sebagai sebuah kewenangan suatu negara untuk merumuskan dan memberlakukan ketentuan perpajakan. Lazimnya, ketentuan perpajakan tersebut ditempatkan dan diatur dalam konstitusi sebuah negara. Misalnya negara Amerika Serikat yang menggunakan konsep *taxing power* sebagai "*the Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States*" (Erik M. Jensen, *The Taxing Power, the Sixteenth Amendment, and the Meaning of 'Incomes*, 2006);
20. Bahwa prinsip legalitas pungutan pajak (perpajakan) merupakan kaidah yang menyatakan bahwa suatu pajak tidak dapat dipungut atas seseorang tanpa pajak itu diatur oleh undang-undang (UU), yaitu dengan suatu undang-undang yang diambil oleh kekuasaan legislative (*the principle of the legality of taxation is defined as the rule according to which no tax can be levied on a person without that tax having been provided for by statute, that is to say by an act adopted by the legislative power*);
21. Bahwa pada tataran internasional, *the principle of the legality of taxation* dapat dilihat dari Pasal 1 Protokol *the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms* 20 Maret 1952. Ketentuan tersebut menyatakan perihal perlindungan atas properti, bahwa: "*Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law*". Ketentuan ini menjunjung tinggi hak seseorang atau badan hukum

untuk menikmati kepemilikannya (properti) tanpa beban dari negara kecuali atas dasar undang-undang dan prinsip hukum internasional;

22. Bahwa dalam konsep perpajakan, begitu ketatnya prinsip yang harus dijunjung tinggi, sebab dalam *taxing power* terdapat batasan-batasan. Batasan tersebut bersifat spesifik, misalnya untuk menerapkan pajak haruslah dengan undang-undang yang melibatkan kekuasaan parlemen dan bahkan dalam kaca mata internasional, penerapan pajak harus sesuai dengan prinsip hukum internasional (konvensi perlindungan HAM);
23. Bahwa sebagai perbandingan, banyak negara-negara di Eropa yang mengatur mengenai prinsip legalitas perpajakan dalam konstitusinya. Belgia misalnya, dalam Pasal 170 ayat (1) konstitusinya menyatakan bahwa "*taxes for the benefit of the State can only be introduced by a law*". Negara Denmark dalam Pasal 43 konstitusinya mengatur bahwa "*no taxes shall be imposed, altered or repealed except by statute*". Konstitusi negara Spanyol bahkan lebih rinci dan tegas mengatur bahwa pajak harus dilaksanakan berdasarkan undang-undang. Dalam Pasal 31 konstitusi negara Spanyol diatur: "*Personal or property contributions for public purposes may only be imposed in accordance with the law*". Kemudian dalam Pasal 133 ayat (1) and (3), dalam BAB Ekonomi dan Keuangan, diatur: (1) *The primary power to raise taxes is vested exclusively in the State by law*, (3) *Any fiscal benefit affecting State taxes must be established by virtue of law*. Negara Finlandia dalam konstitusinya (Pasal 81 ayat 1) juga menyatakan: "*The State tax is governed by an Act, which shall contain provisions on the grounds for tax liability and the amount of the tax, as well as on the legal remedies available to the persons or entities liable to taxation*". Perancis dalam konstitusi 4 Oktober 1958 Pasal 34 menyatakan bahwa: "reserves for the legislature 'the, base, rates and methods of collection of all types of taxes". Selanjutnya Itali, dalam Pasal 23 konstitusinya menyebutkan "no obligation of a personal or financial nature may be imposed on any person except by law". Belanda dalam konstitusinya Pasal 104 menyatakan "taxes imposed by the State shall be levied

pursuant to Act of Parliament. Other levies imposed by the State shall be regulated by Act of Parliament”;

24. Bahwa terlihat dari negara-negara di Eropa, prinsip legalitas pungutan pajak ditegaskan dalam konstitusi negara masing-masing. Pengaturan dalam konstitusi masing-masing negara di atas terlihat kesamaan, bahwa legalitas pungutan pajak haruslah dilakukan berdasarkan undang-undang yang disetujui oleh parlemen (*act of parliament*). Artinya, tanpa melalui undang-undang yang disetujui parlemen, maka tindakan pungutan pajak tersebut menjadi tindakan yang illegal (melanggar konstitusi);
25. Bahwa untuk memenuhi prinsip legalitas perpajakan, biasanya muatan undang-undang perpajakan juga ditentukan, minimal terdapat unsur-unsur pokok yang harus diatur seperti menentukan subjek pajak (perorangan dan badan), objek pajak, dasar pengenaan pajak, dan tarif pajak serta upaya hukum bagi Wajib Pajak. Hal ini terlihat dalam pengaturan pajak di Jerman, Perancis, dan Belanda. Kemudian, perlu diatur mengenai penerima pajak, serta tata cara pembayaran dan tanggal terutangnya pajak, harus ditetapkan dengan undang-undang (Estonia). Hal ini menunjukkan bahwa pemenuhan aspek prinsip legalitas perpajakan harus diwujudkan dalam bentuk undang-undang;
26. Bahwa dalam perspektif *taxing power* dan prinsip legalitas perpajakan (*the principle of the legality of taxation*), pengaturan perpajakan harus dilandasi dengan undang-undang termasuk semua tindakan administratif dalam rangka pelaksanaan pajak harus ada landasan hukumnya pada tataran undang-undang serta putusan penyelesaian konflik (sengketa) perpajakan haruslah dilandasi dengan undang-undang.

B. Ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

27. Bahwa negara Indonesia memiliki konstitusi yang juga memuat aturan mengenai perpajakan. UUD 1945 menggunakan istilah “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa”. Bahwa ketentuan Pasal 23A

UUD 1945 berbunyi: *Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*. Ketentuan ini bermakna bahwa segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, seperti pajak dan lain-lainnya harus ditetapkan dengan undang-undang, yaitu dengan persetujuan wakil rakyat (DPR);

28. Falsafah yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945 ini sama dengan falsafah pajak yang sangat populer, yaitu: “*No Taxation Without Representation*” dan “*Taxation Without Representation is Robbery*”. Falsafah tersebut telah menjadi prinsip global dalam pemungutan pajak atau pungutan lain yang bersifat memaksa. Dalam konteks hukum Indonesia, setiap pajak/pungutan yang bersifat memaksa harus dilandasi undang-undang, sementara untuk tingkat daerah, maka dilandasi peraturan daerah tingkat provinsi, dan peraturan daerah tingkat kabupaten/kota;
29. Sedemikian sifat memaksa dan wajibnya pajak tentunya bukan tanpa adanya alasan dan landasan fakta dan teori yang kuat. Menurut Prof. Mardiasmo, secara teoritis dan praktis dapat dilihat bahwa pajak memiliki beberapa fungsi dalam kehidupan negara dan masyarakat, yaitu:
 - a. Fungsi *budgetair* Pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya;
 - b. Fungsi *regulerend* Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.
30. Hakikat pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU KUP adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat;
31. Bahwa di setiap negara hukum, setiap tindakan pemerintah harus didasarkan pada hukum, termasuk yang menyangkut urusan publik seperti menarik pajak. Hal ini disebabkan karena pungutan pajak dapat

dipandang sebagai sesuatu yang dapat mengurangi kemampuan ekonomis dan daya beli masyarakat, sehingga tidak dapat dilakukan secara serampangan. Dengan adanya syarat pemungutan pajak harus berdasar undang-undang, dengan sendirinya didalamnya disyaratkan pula adanya persetujuan rakyat terhadap pemungutan pajak. Pemungutan pajak dapat dikatakan telah disetujui rakyat melalui wakil-wakilnya yang duduk di DPR, melalui undang-undang yang mendasarinya;

32. Terhadap kewenangan negara dalam memungut pajak, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018, pada pertimbangannya antara lain menyatakan:

Bahwa secara doktriner, baik berdasarkan ajaran ilmu negara umum maupun hukum tata negara, kewenangan negara untuk memungut pajak adalah diturunkan dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan yang mengatur kehidupan bermasyarakat dan hal itu telah diterima secara universal. Namun, sesuai dengan prinsip dasar yang berlaku dalam negara demokrasi yang berdasar atas hukum, agar dalam pelaksanaannya tidak sewenang-wenang, kewenangan negara untuk memungut pajak tersebut harus diatur dengan dan didasarkan atas undang-undang. Dalam konteks Indonesia, UUD 1945 secara jelas menegaskan hal itu dalam Pasal 23A yang menyatakan, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Undang-undang adalah salah satu perwujudan kehendak rakyat. Dengan kata lain, meskipun negara berdasarkan hak istimewa yang dimilikinya berwenang memungut pajak (dan pungutan lain yang bersifat memaksa), sesungguhnya kewenangan itu diberikan atas persetujuan rakyat dan hanya digunakan untuk keperluan negara (vide halaman 93 Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018)

33. Dalam pertimbangan putusan nomor 41/PUU-XVIII/2020, Mahkamah berpendapat:

Menimbang bahwa Pajak merupakan hak konstitusional Negara atas rakyatnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan, 190 “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Dengan demikian hak negara untuk memungut pajak adalah hak mutlak yang tidak dapat ditolak. **Namun hal demikian tidak lantas negara, melalui fiskus (petugas/instansi pengumpul pajak), dapat bertindak sewenang-wenang dalam menentukan besaran dan tata cara pemungutan pajak.** Pasal 23A UUD 1945 di atas menegaskan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa” hanya boleh diterapkan selama ditujukan “untuk keperluan negara”. Pasal a quo juga mengatur bahwa pajak dan pungutan ini harus “diatur dengan undang-undang”. Pengaturan pajak dengan undang-undang tidak lain bertujuan agar setiap pembebanan pajak mendapat persetujuan dari lembaga yang merupakan representasi rakyat (asas no taxation without representation)

34. Bahwa Pasal 23A UUD 1945 memberikan dasar hukum bagi pemungutan pajak oleh negara kepada rakyat, sekaligus juga mengandung dasar falsafah pajak. Dengan adanya syarat bahwa yang menjadi dasar pemungutan pajak adalah undang-undang, maka dengan sendirinya di dalamnya disyaratkan pula adanya persetujuan dari rakyat terhadap pemungutan pajak. Hal tersebut dikarenakan mekanisme pembentukan undang-undang dilaksanakan oleh pemerintah bersama-sama dengan DPR, yang dalam prosesnya telah meminta masukan dari rakyat yang diwakilinya. Dengan demikian, pemungutan pajak dari rakyat kepada negara telah disetujui oleh rakyat melalui wakil-wakilnya yang duduk di DPR (Y. Sri Pudyatmoko: Pengantar Hukum Pajak);
35. Bahwa berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 menentukan, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”, negara justru diharapkan dapat memberikan perlindungan terhadap kebebasan (*liberty*), persamaan (*equality*), solidaritas sosial (*fraternity*), dan juga hak milik (*property*). Oleh karena

itu, ketentuan tentang perpajakan dan pungutan lain yang bersifat memaksa, terutama ketentuan-ketentuan lain yang bersifat materiel, haruslah diatur dengan undang-undang. Ketentuan yang bersifat materiel tentang perpajakan itu berkenaan dengan (i) siapa saja yang dibebani kewajiban membayar pajak dan pungutan memaksa lainnya; (ii) apa saja yang dikenai pajak (objek pajak) dan pungutan memaksa itu; (iii) bagaimana cara menghitung pajak dan pungutan yang harus dibayar serta cara pelunasannya (*tax base dan tax rate*) (Prof. Dr. Jimly Asshidiqie: Perihal Undang-Undang di Indonesia);

36. Bahwa ketentuan yang bagaimana yang harus dituangkan dalam bentuk undang-undang? Rochmat Soemitro mengungkapkan, ketentuan yang perlu diatur dalam undang-undang meliputi:

1. subjek pajak, ketentuan yang mengatur mengenai siapa yang dijadikan subjek pajak, syarat-syarat agar seseorang menjadi subjek pajak, pembagian subjek pajak, dan sebagainya;
2. objek pajak, ketentuan yang mengatur mengenai apa yang dijadikan objek pajak dan apa syarat-syaratnya, bagaimana definisinya, apa yang bukan merupakan objek pajak dan sebagainya;
3. tarif pajak, ketentuan yang mengatur mengenai berapa besarnya tarif, dalam hal apa tarif diterapkan dan tidak diterapkan, dan sebagainya

termasuk ketentuan mengenai hukum pajak formal yang merupakan prinsip atau ketentuan pokok yang harus dituangkan dalam ketentuan undang-undang seperti tentang surat pemberitahuan, surat ketetapan pajak, surat keberatan, penagihan, pembukuan, penyelesaian keberatan dan sengketa dan sebagainya. Hal demikian dilakukan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak (Rochmat Soemitro, 1988, Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum, Bandung: Eresco);

37. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara jelas dan terang (*expressive verbis*) menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Bunyi Pasal

23A UUD 1945 jelas menyebut “**undang-undang**” sebagai dasar pemungutan pajak, bukan peraturan perundang-undangan;

38. Bahwa ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* berbunyi “*Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan **peraturan perundang-undangan** perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.*” Berdasarkan ketentuan ini, maka terdapat 3 (tiga) dasar pengambilan putusan pengadilan pajak. (1) hasil penilaian pembuktian, (2) peraturan perundang-undangan, dan (3) keyakinan hakim;
39. Bahwa **berbeda** dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut “undang-undang” sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* menyebut “peraturan perundang-undangan”. Apakah kaitannya? Bahwa pengadilan pajak merupakan lembaga yang memiliki yurisdiksi mengadili sengketa pajak. Bahwa Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak. Bahwa dalam mengadili sengketa pajak, pengadilan pajak berwenang menguatkan, membatalkan atau membetulkan perhitungan pajak atau pengenaan pajak pada wajib pajak perorangan/badan;
40. Bahwa dalam menjalankan fungsi dan wewenangnya, pengadilan pajak sebenarnya menjalankan tindakan layaknya “pejabat perpajakan”, sebab pengadilan dapat mengoreksi perhitungan atau pengenaan pajak terhadap wajib pajak. Bahwa pengadilan dapat mengoreksi, menguatkan bahkan membatalkan pengenaan pajak yang telah dikeluarkan berdasarkan surat ketetapan pajak. Putusan pengadilan pajak pada akhirnya dapat menggantikan surat ketetapan pajak. Putusan pengadilan pajak berfungsi seperti penetapan yang dapat menguatkan, membatalkan atau mengoreksi pengenaan pajak, yang berisi angka-angka/nilai tertentu yang harus dibayar wajib pajak. Apalagi putusan pengadilan pajak bersifat final dan mengikat (*vide* Pasal 33 dan 77 UU *Pengadilan Pajak*);

41. Bahwa sesuai Pasal 23A UUD 1945, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang, maka putusan pengadilan pajak juga seharusnya didasarkan pada undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan. Tidak seyogianya Pengadilan Pajak melalui putusannya menundukkan pembayar pajak yang kedudukan hukumnya (*legal standing*) berdasarkan Undang-Undang ke Peraturan dibawah Undang-Undang.
42. Bahwa “undang-undang” tidaklah sama dengan “peraturan perundang-undangan”. Terdapat perbedaan mendasar antara produk hukum berupa undang-undang dengan bentuk produk hukum lainnya. Dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, dalam Pasal 1 angka 3 dinyatakan bahwa **Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan persetujuan bersama Presiden;**
43. Sementara definisi 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 UU 12/2011);
44. Bahwa berdasarkan 2 (dua) definisi di atas, jelas terdapat perbedaan mendasar antara Undang-undang dan Peraturan perundang-undangan. Undang-undang lebih spesifik, yang harus dibentuk oleh DPR dan Presiden. Sementara peraturan perundang-undangan lebih luas, tidak harus dibentuk oleh DPR dan Presiden, tapi dapat saja dibentuk oleh Pejabat yang berwenang tanpa melibatkan DPR;
45. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 7 UU 12/2011, 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.
46. Bahwa hirarki di atas menunjukkan kedudukan dan kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan yang disesuaikan dengan hierarkinya. Dalam ketentuan ini yang dimaksud dengan “hierarki” adalah penjenjangan setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi. Bahwa dapat dilihat UU memiliki kedudukan di bawah UUD 1945, tapi lebih tinggi hirarkinya dari peraturan perundang-undangan yang lain. Bahwa UU memiliki kekuatan hukum lebih kuat dari PP, Peraturan Presiden, Peraturan Menteri/peraturan lembaga, dan Perda;
47. Berdasarkan penjelasan di atas, maka jelas terlihat perbedaan antara Undang-undang dan peraturan perundang-undangan. Berkaitan dengan pungutan Pajak, konstitusi telah menegaskan harus dipungut berdasarkan undang-undang, bukan bentuk produk hukum lainnya. Artinya, hanya undang-undang lah yang dapat dijadikan dasar dalam pemungutan atau pengenaan pajak, termasuk tindakan-tindakan lainnya seperti pembetulan, pembatalan, pengembalian dan lainnya, sehingga putusan pengadilan pajak juga seharusnya mendasarkan pada undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan;
48. Bahwa faktanya, putusan pengadilan pajak diputus berdasarkan berbagai bentuk peraturan perundang-undangan. Hal ini terlihat setidaknya dari beberapa putusan, Hal ini terlihat setidaknya dari beberapa putusan, misal Putusan Nomor PUT-

015093.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2022, majelis hakim dalam pertimbangan hukum menyatakan (*halaman 45*) bahwa:

“... Bahwa menurut majelis, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak kepada para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak memiliki kekuatan hukum yang mengikat.”

*“... bahwa menurut Majelis, dengan demikian Kepala Kantor Pelayanan Pajak berwenang menerbitkan suatu ketetapan pajak sesuai dengan **Keputusan Direktur Jenderal Pajak** Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.”*

49. Bahwa dalam putusan Pengadilan pajak PUT-000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 2023. Dalam pertimbangan hukumnya, majelis hakim Pengadilan Pajak menyatakan bahwa (*halaman 76 – 79*):

“Bahwa Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf a, adalah adanya kekhilafan dari wajib pajak atau pengenaan sanksi administrasi bukan karena kesalahan wajib pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa penerapan sanksi administrasi dalam ketetapan termasuk Surat Tagihan Pajak serta penerbitan ketetapan pajak/STP telah benar dan sesuai ketentuan, namun atas permohonan wajib pajak atau secara jabatan perlu dilakukan pengujian apakah ada unsur kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahan wajib yang dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf c, adalah menurut Penggugat STP yang diterbitkan tersebut tidak benar, sehingga harus dikurangi atau dibatalkan;

bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf a sangat berbeda dan bertentangan dengan alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf c, dan

kedua hal tersebut tidak mungkin terjadi secara bersamaan, sehingga pengajuan upaya hukum tersebut tidak dapat diajukan seluruhnya, karena alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;

bahwa oleh karena itu, meskipun dalam Undang-Undang KUP tidak disebutkan pembatasan dalam pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP, Pengadilan Pajak berpendapat alasan dari kedua upaya hukum yang saling bertentangan tersebut secara logis membatasi pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, merupakan aturan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP yang didalamnya memuat penegasan mengenai batasan pengajuan upaya hukum Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, penegasan dalam Peraturan Menteri Keuangan a quo sejalan dengan makna dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa lebih lanjut, Pengadilan Pajak berpendapat Peraturan Menteri Keuangan tersebut, telah disusun sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 11 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga tetap berlaku sampai ada peraturan lain yang mencabut atau adanya Putusan Mahkamah Agung mengenai uji materi atas peraturan tersebut; bahwa dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat, tindakan Terbanding dalam menerbitkan putusan terkait Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP dengan mendasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 sudah tepat;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3) atau Pasal 18 ayat (4) PMK-8/PMK.0/2013, mengatur pada intinya permohonan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar hanya dapat diajukan dengan ketentuan STP

tersebut tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya, Pengadilan Pajak mendapati fakta bahwa atas STP yang diajukan pembatalan sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf c sudah pernah diajukan permohonan pengurangan sanksi sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, dan telah diterbitkan putusan, dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat pengajuan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar tidak memenuhi ketentuan yang berlaku, dengan demikian penerbitan S-914/PJ/WPJ.06/2022 tanggal 26 Desember 2022 hal Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan;

“Bahwa berdasarkan fakta hukum diketahui bahwa Penggugat telah mengajukan Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembatalan terhadap Surat Tagihan Pajak a quo sebanyak 2 (dua) kali yaitu dengan: 1) surat nomor 36/Fin/XI/2029 tanggal 28 November 2019 ke KPP Madya Jakarta Pusat hal permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi (Pasal 36 ayat (1) a UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, dan 2) surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 ke KPP Madya Jakarta Pusat. Dua hal permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengajuan permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP atas STP PPN Barang dan Jasa a quo dengan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Penggugat **tidak memenuhi ketentuan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 huruf a jo. Pasal 18 ayat (4) huruf a jo. Pasal 19 ayat (1) huruf b dan ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 8/PMK.03/2013.** Bahwa dengan demikian, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor

007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yaitu Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUKPKK jo Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 8/PMK.03/2013.

Bahwa berdasarkan Pasal 78 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan: “Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim”.

Bahwa berdasarkan bukti dan fakta hukum, dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan Perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berkeyakinan terdapat cukup alasan untuk menolak gugatan Penggugat.

50. Dikutip dari Putusan Pengadilan Pajak Nomor 000998.99/2023/PP/M.XIB TAHUN 2023 Halaman 77 yang berbunyi **“...alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;”** sebenarnya dalil pendapat Pengadilan Pajak itu tidak ada didalam Undang-Undang, bahkan didalam Peraturan Menteri Keuangan pun tidak ditemukan. Sehingga tidak ada kepastian hukum dalam upaya hukum yang dilakukan Pemohon I. Karenanya perlu Pasal 78 UU Pengadilan Pajak perlu dipertegas agar pajak dipungut berdasarkan Undang-undang.
51. Bahwa selanjutnya dalam putusan Pengadilan Pajak nomor PUT-005201.99/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2023, Majelis hakim dalam pertimbangannya menyatakan bahwa:

“Bahwa berdasarkan keterangan para pihak dan penilaian atas bukti-bukti dalam persidangan, Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

bahwa menurut Penggugat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang menurut Undang-Undang sehingga memenuhi ketentuan Pasal 70 ayat (1) a Undang-Undang Administrasi Pemerintahan; dan bahwa penerbitan KEP-146/PJ/2018 tidak dilarang dan tidak dizinkan oleh Undang-Undang, berarti KEP-146/PJ/2018 diterbitkan diluar ruang lingkup perundang-undangan sehingga tidak mengikat umum;

bahwa Pengadilan Pajak telah memeriksa dan menilai dalil yang diajukan Penggugat dengan uraian sebagai berikut:

- 1) bahwa menurut Pengadilan Pajak, sumber kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) menerbitkan keputusan yang menjadi objek gugatan a quo adalah atribusi berdasarkan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan berdasarkan Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak; secara umum Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur dalam PP Nomor 50 Tahun 2022. Bahwa organisasi dan tata kerja Direktorat Jenderal Pajak diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana*

telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020;

bahwa sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di atas yaitu UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, PP Nomor 50 Tahun 2022, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017, kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) yang berasal dari atribusi UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selanjutnya dilimpahkan secara mandat kepada pejabat bawahannya sebagai Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak in casu Kepala Kantor Wilayah DJP berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak.

Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021;

2) *bahwa menurut pengetahuan Majelis Hakim, landasan teori keberlakuan dan kekuatan mengikat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 diuraikan sebagai berikut:*

- *bahwa KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 dalam struktur norma hukum administrasi negara dikualifikasikan sebagai Peraturan Kebijakan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan negara. Peraturan Negara (staatsregelings) terdiri dari 3 kelompok: 1. Wettelijk regeling atau peraturan perundang-undangan, 2. Beleidsregels atau peraturan kebijakan, dan 3. Beschikking atau penetapan/keputusan. Dalam ilmu hukum administrasi negara, kewenangan untuk membuat peraturan kebijakan merupakan kewenangan khas yang melekat (inherent) pada pemerintahan. Indroharto menyatakan bahwa norma Hukum Tata Usaha Negara tidak hanya dilakukan oleh pembuat Undang-Undang (lembaga legislatif) dan lembaga peradilan saja, melainkan juga oleh aparat pemerintah/badan atau pejabat Tata Usaha Negara;*

- *bahwa peraturan kebijakan dipertukan oleh pemerintahan untuk dapat mengisi kekurangan dan kelemahan dan pembatasan oleh asas legalitas tindakan pemerintahan (wetmatigheid van bestuur), asas legalitas saja tidak cukup memberikan ruang bagi pemerintah untuk menjalankan fungsinya melayani kepentingan umum/masyarakat, sehingga administrasi pemerintahan diperkenankan mengutamakan efektivitas tercapainya tujuan (doelmatigheid); bahkan menurut Bachsan Mustafa keputusan pemerintah lebih mengutamakan pencapaian tujuan dan kemanfaatan (doelmatigheid) daripada hanya semata-mata sesuai dengan hukum yang berlaku (rechtmatigheid) mengingat fungsi pemerintah atau administrasi Negara untuk menyelenggarakan kepentingan umum;*

bahwa berdasarkan uraian dasar hukum dan landasan teori di atas, Pengadilan Pajak menyimpulkan bahwa: a) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021 merupakan Peraturan Kebijakan (Beleidsregels) sebagai kewenangan khas yang melekat (inherent) pada pemerintahan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan Negara (staatsregelings), tetapi bukan merupakan peraturan perundang-undangan (Wettelijk regeling) sehingga tidak dapat dipertentangkan dengan hierarki peraturan perundang-undangan dan cara pengundangannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022; b) sebagai peraturan kebijakan yang bukan termasuk peraturan perundang-undangan tidak langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi hukum, peraturan kebijakan pada dasarnya ditujukan kepada administrasi negara sehingga yang pertama-tama melaksanakan ketentuan tersebut

adalah badan/pejabat administrasi negara dan secara tidak langsung akan mengenai masyarakat umum;

bahwa dengan demikian dalil Penggugat yang menyatakan KEP-146/PJ/2018 tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang adalah tidak beralasan karena tidak berdasarkan argumentasi hukum yang kuat.

52. Bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan majelis hakim dalam berbagai putusan di atas, terlihat majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya hanya berdasarkan peraturan perundang-undangan, misalnya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan bahkan Keputusan Dirjen Pajak, bukan undang-undang;
53. Bahwa praktik mendasarkan putusan pengadilan pajak pada peraturan Menteri bahkan keputusan Dirjen (peraturan di bidang eksekutif), sangat berpotensi mendistorsi prinsip legalitas dalam perpajakan. Bahwa pengadilan pajak dapat membuat putusan yang keliru, jika hanya bersandar pada peraturan Menteri atau keputusan Dirjen. Bahwa perlu diingat, bahwa peraturan Menteri atau Keputusan Dirjen merupakan peraturan yang dibuat oleh kekuasaan eksekutif (pemerintah) yang sangat mungkin secara substansi bertentangan dengan UU Perpajakan. Atau sangat mungkin substansi dalam Peraturan Menteri tersebut terdapat unsur-unsur penafsiran yang dilakukan oleh pejabat pemerintah untuk memperluas/memperkuat kewenangan di bidang perpajakan. Penafsiran semacam ini boleh jadi menyimpang dari materi UU;
54. Bahwa penggunaan Peraturan Menteri/keputusan Dirjen dalam putusan pengadilan pajak, terjadi karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang menyatakan: *Putusan Pengadilan*

Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;

55. Bahwa penggunaan peraturan perundang-undangan sebagai dasar putusan pengadilan pajak tentu bertentangan dengan norma Pasal 23A UUD 1945. Bahwa pertentangan antara Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* dengan Pasal 23A UUD 1945, telah menimbulkan ketidakpastian hukum.

C. Ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak Menimbulkan Ketidakpastian Hukum dan oleh karenanya Bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

56. Bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Gagasan negara hukum sebagai prinsip umum yang dianut dalam penyelenggaraan negara bercirikan prinsip hukum dan hak asasi manusia yang dijamin dalam konstitusi. Salah satu prinsip negara hukum yang utama adalah adanya pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. Bahwa ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berbunyi: ***“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”***;
57. Bahwa menurut pandangan Lon Fuller, terdapat 8 (delapan) syarat agar suatu kaidah dapat dikatakan sebagai kaidah hukum, yang disebutkan sebagai persyaratan moral hukum internal atau inner morality of law. Kedelapan syarat tersebut adalah: (1) Harus ada aturan (rules); (2) Harus berlaku ke depan (prospektif), bukan ke belakang (retrospektif); (3) Aturan tersebut harus diumumkan; (4) Aturan tersebut harus sesuai akal sehat (intelligible); (5) Aturan tidak boleh saling kontradiktif; (6) Aturan tersebut harus mungkin diikuti; (7) Aturan tidak boleh berubah secara konstan; (8) Harus ada kesesuaian (congruence) antara aturan yang tertulis dengan yang diterapkan oleh penegak hukum (N.E. Simmonds, 1986);

58. Bahwa secara teoritik, ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang dimohonkan pengujian menimbulkan permasalahan konstusionalitas, karena tidak dapat memberikan kepastian hukum, jaminan perlindungan hukum yang akhirnya tidak memberi rasa keadilan, oleh karena pasal tersebut bertentangan dengan norma konstitusi Pasal 23A UUD 1945 dan ternyata dalam praktiknya dapat menyebabkan tafsir yang terlalu luas mengenai peraturan perundang-undangan. Norma Pasal 78 UU Pengadilan Pajak tersebut dan praktiknya menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil bagi para Pemohon. Ketentuan a quo yang dimohonkan pengujian tidak memenuhi syarat kaidah hukum sebagaimana dikemukakan Fuller, terutama syarat "aturan tidak boleh saling kontradiktif";
59. Negara hukum yang telah diadopsi dalam UUD 1945 meletakkan suatu prinsip bahwa setiap orang memiliki hak asasi (HAM), yang dengan demikian mewajibkan orang lain, termasuk di dalamnya negara, untuk menghormatinya. Bahkan secara konstusional, ketentuan konstusional tentang HAM tersebut dalam perspektif historis-filosofis dalam pembentukan negara dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan berdasarkan kemanusiaan yang adil dan beradab [*vide* Pembukaan UUD 1945]. Oleh karena itu, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 28I ayat (4) UUD 1945, bahwa negara berkewajiban untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan terhadap HAM;
60. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu ciri utama negara hukum Indonesia. Menurut Gustav Radburch (*E. Utrecht, Pengantar dalam Hukum Indonesia, PT. Penerbit Balai Buku Ichtiar, Jakarta*) menyatakan ada kepastian oleh hukum dan kepastian dalam atau dari hukum. Kepastian oleh hukum adalah hukum yang berhasil menjamin banyak kepastian dalam hubungan-hubungan kemasyarakatan. Sementara kepastian hukum tercapai apabila dalam hukum tersebut tidak ada ketentuan yang saling bertentangan dan dalam hukum tersebut tidak ada istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan. Senada dengan pendapat Gustav

Radburch, Indroharto menekankan bahwa kepastian hukum menyangkut kepastian norma hukum (*Indroharto, Rangkuman Asas-Asas Umum Tata Usaha Negara, Jakarta, 1984*);

61. Mahkamah Konstitusi melalui putusannya telah memberikan makna terhadap prinsip kepastian hukum yang adil. Dalam putusannya (*vide* Putusan Nomor 1/PUU-XI/2003 dan Putusan Nomor 15/PUU-XVI/2018), bahwa kepastian hukum apabila dikaitkan dalam konteks norma hukum adalah harus dihindarkan perumusan norma hukum yang tidak dapat diukur secara objektif yang dalam implementasinya membuka peluang bagi aparatur negara maupun pihak lainnya untuk berbuat sewenang-wenang terhadap orang lain. Kemudian, bahwa adil atau tidaknya sebuah aturan harus dinilai dari semua aspek, khususnya bagaimana aturan tersebut melindungi dan menjaga keseimbangan kepentingan pihak-pihak yang diatur;
62. Bahwa ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang berbunyi: "*Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan **berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim.*** Berdasarkan ketentuan ini, maka salah satu dasar pengambilan putusan bagi hakim yaitu peraturan perundang-undangan. Sementara konstitusi dalam Pasal 23A UUD 1945 menghendaki pungutan Pajak harus berdasarkan undang-undang. Bahwa norma Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* memperluas makna undang-undang menjadi peraturan perundang-undangan;
63. Bahwa terdapat ketidakpastian hukum dalam penegakan hukum perpajakan disebabkan oleh dasar hukum yang sangat luas. Seharusnya dasar hukum yang digunakan dalam putusan hakim pengadilan pajak hanyalah undang-undang bidang perpajakan, misalnya Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan*;

64. Bahwa sistem perpajakan membutuhkan jaminan kepastian hukum. Hal ini sesuai dengan 5 (lima) prinsip dalam pengaturan pajak. Pertama, prinsip kepastian hukum, prinsip ini berkaitan dengan sistem perpajakan yang menentukan objek dan subjek pajak serta basis perhitungan perpajakan, tarif, dan administrasi perpajakan. Kedua, prinsip kejelasan dasar kewenangan pemungutan pajak oleh pemerintah yang mencakup *bestuur*. Dalam menjalankan UU ada pembagian kewenangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Ketiga, ada hubungan hukum antara wajib pajak dan pemungutnya sehingga memberi hak dan kewajiban antara negara dan masyarakat. Keempat, penegakan hukum dengan penerapan sanksi administrasi dan pidana. Kelima, perlindungan hukum yang diatur dalam UU *Pengadilan Pajak*;
65. Bahwa pertentangan antara norma Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* dan Pasal 23A UUD 1945 jelas bertentangan dengan prinsip kepastian hukum sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dan melanggar prinsip negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Sebab **pertama**, terjadi ketidakpastian berkenaan dengan dasar hukum yang digunakan dalam bidang perpajakan, undang-undang atau peraturan perundang-undangan.
66. **Bahwa Kedua**, sejauh mana pemaknaan terhadap peraturan perundang-undangan bidang perpajakan dapat digunakan, sebab dalam praktiknya peraturan Menteri keuangan yang seharusnya bersifat administratif juga digunakan sebagai rujukan utama bagi putusan Pengadilan Pajak. Bahkan Keputusan Dirjen Pajak juga dapat dijadikan rujukan dalam putusan pengadilan pajak berkaitan dengan dasar kewenangan pejabat perpajakan dalam membuat keputusan perpajakan;
67. Bahwa dalam praktiknya, pengadilan pajak dapat menggunakan berbagai jenis bentuk peraturan, termasuk *beleids regel* (peraturan kebijakan) sebagai dasar pertimbangan hukum dalam putusan. Praktik seperti ini terjadi oleh karena ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak*

tidak secara tegas menyatakan bahwa dasar putusan haruslah undang-undang di bidang perpajakan;

68. Bahwa dampaknya, pengadilan pajak berpotensi membuat putusan yang tidak ada rujukannya dalam undang-undang perpajakan, bahkan sangat mungkin terjadi putusan yang keliru akibat hanya mempertimbangkan peraturan-peraturan yang dibuat pejabat pemerintahan (bukan UU). Lebih jauh, putusan pengadilan pajak dapat merugikan wajib pajak yang mencari keadilan di pengadilan pajak;
69. **Ketidakpastian hukum** yang diciptakan oleh norma Pasal 78 UU Pengadilan Pajak telah melanggar ketentuan **Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** yang menegaskan bahwa “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan **kepastian hukum yang adil** serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”. Pelanggaran terhadap prinsip kepastian hukum tersebut juga melanggar prinsip Indonesia sebagai Negara Hukum sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan **Pasal 1 ayat (3) UUD 1945** bahwa “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

IV. PETITUM

Berdasarkan uraian – uraian sebagaimana di atas, Para PEMOHON memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa dan mengadili permohonan ini untuk memutuskan:

1. Mengabulkan Permohonan Para PEMOHON untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “**peraturan perundang-undangan**” dalam Pasal 78 Undang–Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang *Pengadilan Pajak* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai “**Undang-Undang, Peraturan Daerah Provinsi, atau Peraturan Daerah Kabupaten/Kota**”;

3. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang–undangan yang berlaku.

Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil – adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-9 yang telah disahkan dalam persidangan tanggal 14 Maret 2024, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Akta Nomor: 51 Tanggal 25 Februari 2021
Notaris: Zulkhainen, S.H., M.H;
2. Bukti P-2 : Fotokopi Akta Nomor: 3 Tanggal 16 Februari 2023
Notaris: Harinanto Sugiono, S.H;
3. Bukti P-2A : Fotokopi Akte Notaris Anita Febe Holiana, SH Nomor 28
tanggal 21 April 2011;
4. Bukti P-3 : Fotokopi Akta Nomor: 07 Tanggal 04 Maret 2019 Notaris:
Anita Fere Holiana, S.H;
5. Bukti P-3A : Fotokopi Akte Notaris Zulkhainen, SH Nomor. 06 tanggal
05 Mei 2010;
6. Bukti P-4 : Fotokopi Akta Nomor: 181 Tanggal 30 Desember 2021
Notaris: Shandi Izhandri, S.H., M.Kn;
7. Bukti P-4A : Fotokopi Akte Notaris Paul Tarigan,SH Nomor 01 tanggal
04 November 2010;
8. Bukti P-5 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang
Pengadilan Pajak;
9. Bukti P-6 : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak No: PUT-
000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 2023;
10. Bukti P-7 : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak No: PUT-
015093.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2022;
11. Bukti P-8 : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak No: PUT-
005033.16/2022/PP/M.XIIIB Tahun 2023;

12. Bukti P-8A : Fotokopi Surat Nomor: S-315/PJ/WPJ.34/2023 tanggal 18 Oktober 2023;
13. Bukti P-9 : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak No: PUT-005201.99/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2023;
14. Bukti P-9 : Fotokopi Surat Pangg-101/PAN.132/2024 tanggal 20 Februari 2024.

[2.3] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan merujuk Berita Acara Persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini.

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), Mahkamah berwenang, antara lain, mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap UUD 1945.

[3.2] Menimbang bahwa permohonan para Pemohon adalah permohonan untuk menguji konstiusionalitas norma undang-undang, *in casu*, frasa “peraturan perundang-undangan” dalam Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189, selanjutnya disebut UU 14/2002), sehingga Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Kedudukan Hukum para Pemohon

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- 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; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a;

[3.4] Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 tanggal 20 September 2007 serta putusan-putusan selanjutnya, telah berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;

- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan uraian ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak konstitusional sebagaimana diuraikan pada Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]**, para Pemohon pada pokoknya menguraikan kedudukan hukumnya sebagai berikut:

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam permohonan *a quo* adalah frasa “peraturan perundang-undangan” dalam Pasal 78 UU 14/2002, yang rumusan selengkapnya sebagai berikut:

*“Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan **peraturan perundang-undangan** perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim.”*

2. Bahwa para Pemohon mengkualifikasikan dirinya sebagai badan hukum perseroan yang dalam hal ini masing-masing diwakili oleh direksi yang secara sah memiliki kapasitas untuk mewakili perseroannya di hadapan pengadilan sesuai dengan masing-masing Akta Pendirian Perseroan Terbatas dan memiliki hak konstitusional untuk memperoleh kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
3. Bahwa dalam menguraikan ada atau tidaknya anggapan kerugian hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya norma dalam undang-undang yang dimohonkan pengujian, para Pemohon menyampaikan alasan yang pada pokoknya sebagai berikut:
 - a. Bahwa Pemohon I dan Pemohon III merasa dirugikan akibat berlakunya ketentuan Pasal 78 UU 14/2002 karena sebagai wajib pajak badan, Pemohon I pernah mengajukan gugatan terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) kepada Pengadilan Pajak dan ditolak oleh Majelis Hakim

Pengadilan Pajak dengan hanya menyandarkan pertimbangan hukumnya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak yang dianggap merupakan peraturan perundang-undangan.

- b. Bahwa Pemohon II sebagai wajib pajak badan juga merasa dirugikan oleh berlakunya ketentuan Pasal 78 UU 14/2002 karena sedang mengajukan gugatan perihal Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak yang Tidak Benar ke Pengadilan Pajak dan berpotensi diputus oleh majelis hakim hanya berdasarkan peraturan perundang-undangan, bukan undang-undang.
- c. Bahwa apabila ketentuan Pasal 78 UU 14/2002 tidak dimaknai sebagaimana petitum permohonan, maka para Pemohon tidak akan mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Oleh karena itu, apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan para Pemohon, maka kerugian yang dialami oleh para Pemohon tidak akan terjadi lagi di kemudian hari.

Setelah Mahkamah memeriksa secara saksama uraian para Pemohon dalam menjelaskan kerugian hak konstitusionalnya serta syarat kedudukan hukum para Pemohon dalam pengujian undang-undang sebagaimana telah diuraikan di atas serta bukti surat/tulisan mengenai dasar legalitas dan kapasitas perwakilan direksi yang berhak dan berwenang mewakili perseoran sesuai dengan akta pendirian masing-masing Pemohon [vide Bukti P-1 sampai dengan Bukti P-4A], Mahkamah berpendapat, para Pemohon telah memenuhi kualifikasi sebagai badan hukum privat yang memiliki hak atas jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menurut para Pemohon dianggap dirugikan dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian, yakni frasa “peraturan perundang-undangan” dalam Pasal 78 UU 14/2002. Anggapan kerugian hak konstitusional yang dimaksudkan tersebut bersifat spesifik dan aktual bagi Pemohon I dan Pemohon III karena gugatannya telah ditolak oleh Pengadilan Pajak dengan dasar pertimbangan hukum yang hanya mendasarkan kepada Keputusan Direktur Jenderal Pajak yang dianggap merupakan peraturan perundang-undangan sebagaimana ketentuan yang sedang dimohonkan pengujian konstitusionalitasnya oleh para Pemohon. Sedangkan bagi Pemohon II, anggapan kerugian konstitusional

yang dimaksudkan tersebut bersifat spesifik dan potensial karena gugatannya dengan pokok permohonan yang serupa sedang dalam proses penyelesaian di Pengadilan Pajak.

Dengan demikian, tanpa bermaksud menilai kasus konkret yang dialami oleh para Pemohon, anggapan kerugian hak konstitusional yang dijelaskan para Pemohon tersebut memiliki hubungan sebab-akibat (*causal verband*) dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian yang apabila permohonan para Pemohon dikabulkan maka kerugian hak konstitusional seperti yang dijelaskan tidak lagi terjadi atau potensi kerugian hak konstitusional tidak akan terjadi. Oleh karena itu, terlepas dari ada atau tidaknya persoalan inkonstitusionalitas norma yang didalilkan oleh para Pemohon, menurut Mahkamah, para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

[3.6] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* dan para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan para Pemohon.

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa dalam mendalilkan inkonstitusionalitas norma frasa “peraturan perundang-undangan” dalam Pasal 78 UU 14/2002, para Pemohon mengemukakan dalil-dalil permohonan (dalil-dalil para Pemohon selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara) yang apabila dirumuskan oleh Mahkamah pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa menurut para Pemohon, dalam perspektif *taxing power* dan prinsip legalitas perpajakan (*the principle of the legality of taxation*), pengaturan perpajakan harus dilandasi dengan undang-undang termasuk semua tindakan administratif dalam rangka pelaksanaan pajak harus ada landasan hukumnya pada tataran undang-undang serta putusan penyelesaian konflik (sengketa) perpajakan haruslah dilandasi dengan undang-undang.
2. Bahwa menurut para Pemohon, ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara jelas dan

terang (*expressive verbis*) menyatakan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang, sehingga menjadi jelas dasar pemungutan pajak adalah undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan sebagaimana ketentuan Pasal 78 UU 14/2002. Oleh karena itu, putusan Pengadilan Pajak juga seharusnya didasarkan pada undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan;

3. Bahwa menurut para Pemohon, dalam praktiknya, pengadilan pajak dapat menggunakan berbagai jenis bentuk peraturan, termasuk *beleids regel* (peraturan kebijakan) sebagai dasar pertimbangan hukum dalam putusan. Praktik seperti ini terjadi oleh karena ketentuan Pasal 78 UU 14/2002 tidak secara tegas menyatakan bahwa dasar putusan haruslah undang-undang di bidang perpajakan. Hal demikian berpotensi membuat putusan yang tidak ada rujukannya dalam undang-undang perpajakan, bahkan sangat mungkin terjadi putusan yang keliru akibat hanya mempertimbangkan peraturan-peraturan yang dibuat pejabat pemerintahan.

Bahwa berdasarkan dalil-dalil di atas, para Pemohon memohon kepada Mahkamah untuk menyatakan frasa “peraturan perundang-undangan” dalam Pasal 78 UU 14/2002 bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang tidak dimaknai “Undang-Undang, Peraturan Daerah Provinsi, atau Peraturan Daerah Kabupaten/Kota”.

[3.8] Menimbang bahwa untuk mendukung dan membuktikan dalilnya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda Bukti P-1 sampai dengan Bukti P-9 yang selengkapny telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara.

[3.9] Menimbang bahwa oleh karena pokok atau substansi permohonan para Pemohon telah jelas, menurut Mahkamah, tidak terdapat urgensi dan relevansinya untuk mendengar keterangan pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 54 UU MK.

[3.10] Menimbang bahwa setelah membaca dan mempelajari secara saksama dalil para Pemohon sebagaimana telah diuraikan pada Paragraf **[3.7]** di atas, isu konstitusionalitas yang harus dipertimbangkan oleh Mahkamah adalah apakah frasa “peraturan perundang-undangan” dalam norma Pasal 78 UU 14/2002 bertentangan

dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang pada pokoknya menentukan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

[3.11] Menimbang bahwa frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 pada hakikatnya menitikberatkan pada dasar hukum pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara adalah harus dengan undang-undang. Hal demikian sebenarnya telah menjadi praktik yang umum dilakukan di berbagai negara sebagaimana ungkapan yang dikenal dengan prinsip “*no taxation without representation*” (tidak ada pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang), atau “*taxation without representation is robbery*” (pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang adalah perampokan). Terkait dengan prinsip tersebut, UUD 1945 setidaknya juga telah memberikan 2 (dua) perspektif terkait dengan dasar hukum undang-undang dalam pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara yang sifatnya memaksa.

Pertama, secara umum, Pasal 1 ayat (2) dan ayat (3) UUD 1945 telah mengatur kelindan prinsip kedaulatan rakyat dengan negara hukum menjadi prinsip negara hukum yang demokratis (*demokratische rechtsstaat*). Prinsip kedaulatan rakyat menghendaki agar dalam penyelenggaraan negara selalu didasarkan pada kehendak rakyat, sedangkan ajaran negara hukum menuntut agar dalam penyelenggaraan negara harus berdasarkan pada hukum. Hukum yang mencerminkan kehendak rakyat adalah undang-undang, yakni peraturan tertulis yang dibuat oleh rakyat melalui lembaga perwakilan (DPR RI) dengan persetujuan bersama Presiden [vide Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 12/2011) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas UU 12/2011 (selanjutnya disebut UU P3)]. Keterlibatan rakyat dalam pembentukan undang-undang ini menjadi penting, karena undang-undang memiliki karakter mengikat umum (*algemeen verbindend voorschrift*), dalam arti mengikat warga negara. Oleh karenanya, setiap ketentuan yang akan mengikat warga negara dan/atau membebani warga negara harus mendapatkan persetujuan dari warga negara yang bersangkutan melalui wakilnya di parlemen.

Kedua, Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 telah memberikan jaminan kepada “Setiap orang berhak mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil secara sewenang-wenang oleh siapapun”. Hal ini berarti, pengambilan hak milik tanpa persetujuan pemiliknya merupakan tindakan sewenang-wenang (*willekeur*). Dalam konteks demikian, pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara pada hakekatnya merupakan pemindahan hak milik pribadi (privat) kepada negara (publik) yang harus dilakukan berdasarkan undang-undang. Oleh karena itu, menjadi jelas maksud dari frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 adalah perintah konstitusi untuk mengatur apa saja (objek) yang dapat dikenakan pajak dan pungutan lain yang sifatnya memaksa untuk keperluan negara adalah dalam bentuk undang-undang.

[3.12] Menimbang bahwa amanat Pasal 23A UUD 1945 *a quo* kemudian ditindaklanjuti oleh pembentuk undang-undang dengan mengundang berbagai undang-undang di bidang perpajakan. Berkenaan dengan hal tersebut, dapat dicatat sejumlah undang-undang di bidang perpajakan, antara lain, mulai dari Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sampai dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU 7/2021) sebagai pedoman mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan baru yang dihimpun dari berbagai undang-undang terkait dengan perpajakan di Indonesia. Selanjutnya, dalam ketentuan UU 7/2021 juga terdapat pendelegasian wewenang kepada Pemerintah, dalam hal ini Menteri Keuangan, untuk mengatur lebih lanjut secara teknis beberapa ketentuan dalam UU 7/2021. Pengaturan demikian lazim dikenal dalam praktik penyusunan peraturan perundang-undangan. Berkenaan dengan hal tersebut, Bab II mengenai Hal-Hal Khusus Lampiran II UU 12/2011 telah mengatur secara jelas perihal teknik perumusan adanya pendelegasian wewenang dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini, butir 168 Lampiran II UU 12/2011 menentukan “Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi dapat mendelegasikan kewenangan mengatur lebih lanjut kepada Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah.” Adanya pendelegasian wewenang pengaturan dari UUD 1945 kepada peraturan yang lebih rendah, *in casu* undang-undang, berkaitan dengan perpajakan,

menurut Mahkamah, hal demikian dikarenakan peraturan yang lebih tinggi biasanya hanya mengatur hal-hal yang bersifat umum (garis besar), sehingga pengaturan yang lebih konkret didelegasikan kepada peraturan yang lebih rendah secara berjenjang sesuai dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Pengaturan yang lebih konkret ini berfungsi agar norma yang sifatnya umum pada tataran implementasi dapat dijalankan secara efektif, sehingga tanpa pengaturan yang lebih konkret, pengaturan yang bersifat umum dan abstrak tersebut tidak akan mencapai tujuan pembentukannya. Selain itu, pengaturan yang lebih konkret juga merupakan instrumen yang dapat merespons secara lebih cepat dinamika yang terjadi dalam masyarakat, termasuk perkembangan dalam perpajakan, sehingga mampu menjaga fleksibilitas dan efektifitas implementasi pengaturan yang bersifat umum. Dalam konteks ini, menurut Mahkamah, ruang lingkup pengaturan mengenai perpajakan sangatlah luas sehingga dibutuhkan pengaturan yang sangat rigid dan jelas sehingga menciptakan pemungutan pajak yang berlandaskan keadilan, kepastian dan efisiensi, mulai dari pengaturan yang bersifat umum dalam undang-undang, sampai dengan peraturan yang sifatnya sangat teknis-administratif seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Kesemua pengaturan tersebut saling berkorelasi dan berkorespondensi sehingga membentuk sebuah hukum perpajakan yang menjadi pedoman pelaksanaan tata cara perpajakan sampai dengan proses penyelesaian sengketa di bidang perpajakan.

[3.13] Menimbang bahwa terkait dengan pendelegasian wewenang dari undang-undang kepada peraturan yang lebih rendah, Mahkamah perlu mengutip kembali pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 26 April 2018, khususnya pada angka 2 Sub-paragraf **[3.10.2]**, sebagai berikut:

“...Pendelegasian suatu peraturan perundang-undangan pada dasarnya dilakukan secara berjenjang sesuai dengan hierarki yang berlaku, misalnya dari Undang-Undang ke Peraturan Pemerintah atau dari Peraturan Pemerintah ke Peraturan Presiden. Pendelegasian Undang-Undang ke Peraturan Menteri seharusnya tidak terjadi dalam sistem pemerintahan presidensial oleh karena pendelegasian tersebut meloncati dua peraturan perundang-undangan, yaitu Peraturan Pemerintah dan Peraturan Presiden. Hal-hal yang diatur dalam Undang-Undang secara konstitusional seharusnya didelegasikan ke Peraturan Pemerintah sesuai dengan Pasal 5 ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan, “*Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya*”. Namun, masalah pendelegasian tersebut diatur secara

agak berbeda dalam UU 12/2011 yang berlaku saat ini, sebagaimana tertuang dalam Lampiran II, khususnya Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 UU 12/2011. Pedoman angka 211 Lampiran II UU 12/2011 menyatakan, “*Pendelegasian kewenangan mengatur dari undang-undang kepada Menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat yang setingkat dengan Menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif.*” Dengan demikian, terlepas dari persoalan apakah secara doktriner dalam sistem pemerintahan presidensial dapat dibenarkan adanya pendelegasian kewenangan mengatur langsung dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, menurut hukum positif yang berlaku pada saat ini (*in casu* UU 12/2011) pendelegasian kewenangan demikian dimungkinkan sepanjang hal itu berkenaan dengan pengaturan yang bersifat teknis-administratif. Dengan kata lain, secara *a contrario*, pendelegasian kewenangan dari Undang-Undang langsung kepada Peraturan Menteri tidak dibenarkan jika materi muatannya berkenaan dengan hal-hal yang menurut hierarki peraturan perundang-undangan bukan merupakan materi muatan Peraturan Menteri.”

Berdasarkan kutipan pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi di atas, tanpa Mahkamah bermaksud menilai kasus konkret yang sedang dihadapi oleh para Pemohon khususnya berkenaan dengan proses penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak, menurut Mahkamah, apabila para Pemohon merasa dirugikan akibat keberlakuan Peraturan Menteri Keuangan yang dijadikan dasar pertimbangan hukum oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus perkara dan menemukan adanya materi pendelegasian kewenangan dari undang-undang di bidang perpajakan yang menurut para Pemohon telah menimbulkan kewenangan yang lebih (*over capacity of power*) kepada Menteri Keuangan, karena tidak hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif, melainkan memuat materi muatan sebuah undang-undang, hal demikian bukanlah merupakan kewenangan Mahkamah untuk menilainya.

[3.14] Menimbang bahwa dalam konteks permohonan *a quo*, maksud dan tujuan para Pemohon adalah untuk mempersempit ruang lingkup frasa “peraturan perundang-undangan” di bidang perpajakan sebagai salah satu dasar hukum pengambilan putusan Pengadilan Pajak, selain dari hasil penilaian pembuktian dan keyakinan Hakim. Terhadap hal demikian, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.14.1] Bahwa ruang lingkup pengaturan berkenaan dengan bidang perpajakan di Indonesia sangatlah luas, baik secara vertikal yang mencakup beberapa undang-undang di bidang perpajakan, maupun secara horizontal yang meliputi juga berbagai

ketentuan pelaksana di bawah undang-undang, mulai dari Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, hingga Peraturan Menteri Keuangan, bahkan sampai dengan Peraturan Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak dan sebagainya yang bersifat teknis-administratif. Berkaitan dengan hal tersebut, Mahkamah menemukan setidaknya 16 kali pendelegasian kewenangan dari UU 7/2021 untuk mengatur lebih lanjut secara teknis dengan Peraturan Menteri Keuangan. Selanjutnya, beberapa Peraturan Menteri Keuangan tersebut juga memberikan kewenangan untuk mengatur lebih teknis lagi dalam Keputusan Dirjen Pajak, misalnya PMK Nomor 168 Tahun 2023 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemotongan Pajak Atas Penghasilan Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, atau Kegiatan Orang Pribadi (PMK 168/2023) yang memberikan kewenangan kepada Dirjen Pajak untuk menetapkan bentuk formulir atas bukti pemotongan pajak penghasilan [vide Pasal 20 ayat (5) PMK 168/2023]. Terkait dengan pola pendelegasian kewenangan untuk mengatur dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi kepada peraturan yang lebih rendah mengenai pajak dan pungutan lain, Mahkamah telah beberapa kali memberikan penilaian dalam beberapa pertimbangan hukum putusan, selain dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 yang telah dikutip pada Paragraf **[3.13]** di atas, yaitu antara lain juga dipertimbangkan dalam putusan-putusan sebagai berikut:

1. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 128/PUU-VII/2009 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 11 Maret 2010 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XII/2014 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 21 Januari 2015, sebagai berikut:

[3.15.1] Bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (*legal policy*), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan UUD 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah. Pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak, di samping untuk memenuhi kebutuhan Pemerintah dengan segera supaya ada landasan hukum yang lebih rinci dan operasional, sekaligus juga merupakan diskresi yang diberikan oleh Undang-Undang kepada Pemerintah yang dibenarkan oleh hukum administrasi...

[3.15.2] Bahwa isu hukum kerugian konstitusional terkait dengan pengenaan pajak sebagai akibat pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang (Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak), tidaklah beralasan hukum, karena pelimpahan pengaturan tersebut merupakan delegasi kewenangan yang sah. Selain itu, pengujian

terhadap peraturan tersebut bukanlah kewenangan konstitusional Mahkamah. Memang tidak mustahil dapat terjadi pada suatu negara yang pemerintahannya otoriter, muncul Peraturan Pemerintah atau peraturan perundang-undangan yang lebih rendah yang bertentangan dengan UUD, sehingga pasal yang bersifat demokratis dibelenggu oleh ketentuan yang lebih rendah yang otoriter (*nucleus of norms, be surrounded by corona of highly oppressive norms, imposed upon the people as a whole*). Misalnya, kebebasan pers seperti yang dijamin dalam Pasal 28 UUD 1945 dapat diberangus dengan Keputusan Menteri jika kepentingan penguasa terganggu (*press censorship*). Namun di dalam tata hukum Indonesia sudah ada mekanisme *judicial review*, sehingga seandainya pun terdapat Peraturan Pemerintah yang mengandung ketidakadilan sebagaimana didalilkan oleh Pemohon, maka bagi Pemohon sebagai warga negara yang dirugikan terbuka peluang untuk mengajukan pengujian materiil (*judicial review*) kepada Mahkamah Agung;

[3.16] ...Pendelegasian di sini bukan pendelegasian penetapan tarif karena tarifnya sudah diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU 36/2008, yang didelegasikan adalah suatu diskresi. Bagi Pemerintah yang memperoleh kewenangan untuk memilih kebijakan yang berkaitan dengan tarif melalui delegasi, akan tetapi bukan delegasi blanko, karena ada batasannya. Sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi, sebetulnya delegasi ini tidak melanggar ketentuan UUD 1945;

2. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 47/PUU-XII/2014 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 21 Januari 2015, sebagai berikut:

[3.14.3] ...frasa “jenis jasa lain” tidak dapat dikatakan sebagai pemberian kewenangan pengaturan kepada Menteri Keuangan terhadap objek hukum yang sangat luas yang meliputi semua hal, dalam hal ini mengenai perpajakan. Hal-hal mengenai perpajakan sebagai pungutan negara terhadap masyarakat, termasuk hal mengenai potongan pajak, tetap diatur secara tegas oleh Undang-Undang *a quo*, sebagaimana secara konstitusional ditentukan oleh Pasal 23A UUD 1945. Menteri Keuangan tidak diberikan kewenangan untuk menentukan mengenai perpajakan tersebut secara mandiri, melainkan hanya terbatas merinci hal-hal yang telah diatur oleh Undang-Undang *a quo*. Hal tersebut dimungkinkan oleh karena objek atau kegiatan dimaksud merupakan sesuatu yang berkembang. Sementara itu pembentukan Undang-Undang memerlukan waktu yang cukup lama, sehingga terkadang – bahkan sering – ketinggalan dari apa yang diaturnya. Untuk menutup celah demikian maka dalam hal terkait dengan perkembangan tersebut maka norma yang terdapat frasa “jenis jasa lain” tersebut diperlukan;

[3.14.4] ...pengaturan yang diperintahkan oleh pasal tersebut tidak dapat dikatakan sangat luas, karena norma yang terdapat pada frasa “jenis jasa lain” dibatasi oleh norma yang terdapat pada frasa “sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c angka 2”. Dengan norma yang terdapat pada frasa terakhir ini maka Menteri Keuangan tidak bersifat mutlak, melainkan dibatasi oleh norma dalam Undang-Undang *a quo* sendiri. Dengan perkataan lain pengaturan yang diperintahkan oleh Undang-Undang kepada Menteri Keuangan hanya sebatas merinci hal yang telah secara tegas ditentukan oleh Undang-Undang manakala dalam dunia praksisnya terjadi perkembangan. Dengan demikian tidak terdapat norma pembentukan Undang-Undang sebagaimana dimaksud Pasal 22A UUD 1945 yang dilanggar, tidak menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan

serta hal lain yang terkait dengan hak untuk bekerja yang bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan ayat (2) UUD 1945, dan tidak pula dapat dikatakan terjadi diskriminasi yang bertentangan dengan Pasal 28I ayat (2) UUD 1945;

3. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 4/PUU-XIII/2015 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 28 April 2016, sebagai berikut:

[3.11] Menimbang bahwa berdasarkan pertimbangan di atas maka berkenaan dengan permohonan *a quo* Mahkamah berkesimpulan bahwa pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang dapat dibenarkan (konstitusional) apabila memenuhi syarat, yaitu delegasi kewenangan tersebut berasal dari Undang-Undang dan pengaturan dengan peraturan di bawah Undang-Undang tidak bersifat mutlak, melainkan hanya terbatas merinci dari hal-hal yang telah diatur oleh Undang-Undang;

Berdasarkan kutipan pertimbangan hukum dalam beberapa putusan tersebut di atas, menjadi jelas pendirian Mahkamah terkait dengan konstitusionalitas pengaturan di bidang perpajakan yang membuka kemungkinan untuk diatur oleh peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang adalah dapat dibenarkan sepanjang delegasi kewenangannya berasal dari undang-undang dan materi muatannya hanya bersifat teknis-administratif.

[3.14.2] Bahwa selanjutnya terhadap permohonan *a quo*, penting bagi Mahkamah untuk mempertimbangkan manfaat luasnya ruang lingkup peraturan perundang-undangan sebagai salah satu dasar hukum pengambilan putusan Pengadilan Pajak. Sebagaimana telah dipertimbangkan sebelumnya, sistem hukum perpajakan meliputi berbagai bentuk peraturan perundang-undangan mulai dari yang bersifat umum sampai dengan yang paling teknis-administratif. Semakin teknis materi muatan peraturan tersebut maka akan semakin implementatif dan memiliki tingkat akurasi tinggi terhadap penyelesaian permasalahan di lapangan. Terlebih, dalam bidang perpajakan yang sarat akan penghitungan terkait pengenaan pajak, tarif pajak, pengurangan, insentif dan berbagai proses bisnis yang sangat detail dan mungkin memiliki perbedaan penghitungan antara jenis serta wilayah dengan wilayah lainnya. Berbagai pengaturan teknis yang diatur dalam peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang dapat memberikan panduan yang jelas dan spesifik mengenai interpretasi dan penerapan berbagai undang-undang di bidang perpajakan. Peraturan teknis perpajakan juga memberikan penjelasan yang lebih mendalam dan teknis mengenai cara-cara untuk menghitung pajak, yang dapat menjadi pertimbangan penting bagi Hakim di Pengadilan Pajak dalam menyelesaikan sengketa di bidang

perpajakan. Oleh karena itu, apabila Mahkamah mengikuti alur berpikir para Pemohon yang memaknai frasa “peraturan perundang-undangan” hanya meliputi Undang-Undang, Peraturan Daerah Provinsi, atau Peraturan Daerah Kabupaten/Kota, maka hal itu justru akan mempersempit norma Pasal 78 UU 14/2002 dan membatasi ruang bagi Hakim untuk menilai secara komprehensif terkait dasar hukum dalam bidang perpajakan dan malah akan menghambat proses penyelesaian sengketa yang pada ujungnya akan berdampak pada menurunnya pemenuhan rasa keadilan bagi masyarakat.

[3.14.3] Bahwa selain kedua pertimbangan di atas, Mahkamah perlu menegaskan perihal frasa “peraturan perundang-undangan” dalam UU 14/2002 bukanlah frasa yang digunakan untuk menampung makna “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa” sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 23A UUD 1945, tetapi lebih kepada dasar hukum yang dapat digunakan oleh hakim dalam memutus perkara sengketa pajak, baik di Pengadilan Pajak, maupun Mahkamah Agung. Apabila Mahkamah mempersempit makna frasa “peraturan perundang-undangan” seperti termaktub dalam Pasal 78 UU 14/2002 menjadi “Undang-Undang, Peraturan Daerah Provinsi, atau Peraturan Daerah Kabupaten/Kota” sebagaimana yang dimohonkan oleh para Pemohon, sama saja dengan membatasi ruang lingkup hakim dalam menggunakan dasar hukum untuk memutus perkara sengketa perpajakan.

[3.15] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh pertimbangan hukum di atas, telah ternyata frasa “peraturan perundang-undangan” dalam ketentuan Pasal 78 UU 14/2002 telah memberikan kepastian hukum di bidang perpajakan dan tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 bukan sebagaimana yang didalilkan para Pemohon. Dengan demikian, menurut Mahkamah, dalil para Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

[3.16] Menimbang bahwa terhadap hal-hal lain tidak dipertimbangkan lebih lanjut karena dinilai tidak ada relevansinya.

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berkesimpulan:

- [4.1]** Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*.
- [4.3]** Pokok permohonan tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

Menolak permohonan para Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi, yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, Arsul Sani, Arief Hidayat, Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, dan Ridwan Mansyur, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Kamis**, tanggal **empat**, bulan **Juli**, tahun **dua ribu dua puluh empat** yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Senin**, tanggal **lima belas**, bulan **Juli**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, selesai diucapkan pukul **14.42 WIB** oleh sembilan Hakim Konstitusi, yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, Arsul Sani, Anwar Usman, Arief Hidayat,

Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, dan Ridwan Mansyur, dengan dibantu oleh Rahadian Prima Nugraha sebagai Panitia Pengganti, dengan dihadiri oleh para Pemohon dan/atau kuasanya, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, dan Presiden atau yang mewakili.

KETUA,

ttd.

Suhartoyo

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Saldi Isra

ttd.

Arsul Sani

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

M. Guntur Hamzah

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

Ridwan Mansyur

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Rahadian Prima Nugraha



Panitera
Muhidin - NIP 19610818 198302 1 001
Digital Signature

Jln. Medan Merdeka Barat No. 6 Jakarta Pusat 10110
Telp: 021-23529000 Fax: 021-3520177
Email: office@mkri.id