



**PUTUSAN**  
**Nomor 168/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 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

Nama : **Suarianingsih**  
Warga Negara : Indonesia  
Pekerjaan : Pelajar/Mahasiswa  
Alamat : Jalan Sudirman, Kelurahan/Desa Gung Leto,  
Kecamatan Kabanjahe, Kabupaten Karo, Provinsi  
Sumatera Utara;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 19 November 2024 memberikan kuasa kepada Cuaca, S.H., M.H., Sintha Donna Tarigan, S.H., Timbul P. Siahaan, S.H., M.BA., Lasden Luther Sihotang, S.H., S.E., M.Ak., para advokat dari Advokat-*Tax Lawyer - Advocates - Legal Auditor* Cuaca, Marhaen, Nina & Partners, yang beralamat di Jalan Perum Je Khesain Blok C1 No 12-14, Desa Raya, Kecamatan Berastagi, Kabupaten Karo, Provinsi Sumatera Utara, baik secara bersama-sama maupun sendiri-sendiri bertindak untuk dan atas nama Pemberi Kuasa;

Selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon**

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

## **2. DUDUK PERKARA**

**[2.1]** Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 20 November 2024 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada 19 November 2024 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 163/PUU/PAN.MK/AP3/11/2024 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) pada 28 November 2024 dengan Nomor 168/PUU-XXII/2024, yang telah diperbaiki dan diterima Kepaniteraan Mahkamah pada 23 Desember 2024, pada pokoknya menguraikan hal-hal 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 mengajukan Permohonan Pengujian Pasal 36 ayat (1) Huruf b dan c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) dan Pasal 43 Ayat (1) 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.

Berdasarkan rangkaian peraturan-peraturan tersebut di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili dan memutus permohonan *a quo*.

## II. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*)

1. 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;
2. 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”;
  3. 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.
  4. Bahwa Pemohon adalah perorangan warga negara Indonesia dan sebagai pembayar pajak (*tax payer*) atau wajib pajak yang dibuktikan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) No. 63.692.177.7-128.000. Kemudian, PEMOHON telah membayar pajak dengan kode *biling* 029491893978140 dengan bukti penerimaan negara (penerimaan pajak) terlampir;
  5. 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”;

6. Bahwa Pemohon sebagai Wajib Pajak perorangan memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yaitu meliputi hak untuk memperoleh Kepastian Hukum yang adil atau dikenal dengan asas Kepastian Hukum dan Hak untuk memperoleh perlakuan yang sama dihadapan 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;
7. Bahwa Pemohon sebagai pembayar pajak (*tax payer*) diberikan kepercayaan oleh UU KUP untuk menghitung, menyetorkan, dan melaporkan kewajiban perpajakannya setiap tahun (*Self Assesment System*);
8. Bahwa apabila Wajib Pajak yang mendapatkan SKPKB mengajukan keberatan (Pasal 25 UU KUP), maka pembayaran utang pajaknya tertunda 1 (satu) bulan sejak diterbitkan Keputusan Keberatan. Dengan demikian, SKPKB/STP tersebut tidak langsung dianggap benar sehingga berlawanan dengan asas *presumption iustae cause*. Bahwa apabila Wajib Pajak yang mendapatkan SKPKB mengajukan pengurangan atau pembatalan (Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP), maka pembayaran utang pajak tidak tertunda, tetapi harus melunasi utang pajaknya tersebut dalam waktu paling lama 1 (bulan) sejak SKPKB/STP diterbitkan. Dengan demikian, SKPKB/STP tersebut dianggap benar sehingga tidak berlawanan dengan asas *presumption iustae cause*;
9. Bahwa berlakunya asas *presumption iustae cause* atas SKPKB yang dimohonkan pengurangan atau pembatalan yang sebelumnya SKPKB/STP tersebut diterbitkan berdasarkan koreksi atas pelaksanaan *Self assesment system* terhadap SPT PPh/PPN, maka sesungguhnya terjadi ketidakpastian hukum dan perbedaan dihadapan hukum karena SKPKB/STP dianggap benar dan mengalahkan prinsip *self assesment*

*system* atas kewajiban perpajakannya. Artinya *presumption iustae cause* mengalahkan asas *self assesment system* dalam pemenuhan kewajiban perpajakan apabila terhadap SKPKB/STP terkait diajukan upaya hukum sebagaimana dimaksud Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1) UU Pengadilan Pajak;

10. Bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan SKPKB/STP kepada Pemohon. Apabila Pemohon mengajukan pembatalan terhadap SKPKB/STP berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP dan selanjutnya mengajukan gugatan atas Keputusan Pembatalan, maka SKPKB/STP tersebut langsung bersifat *presumption iustae cause* dan menghilangkan hak Pemohon tentang Kepastian Hukum yang adil dalam *self assesment system* atas Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Orang Pribadi atau SPT PPN. Berbeda dengan SKPKB/STP yang diajukan keberatan (Pasal 25 UU KUP) dan banding (Pasal 27 UU KUP), kewajiban utang pajak masih dianggap belum memiliki kepastian hukum tentang utang pajaknya sehingga penagihan utang pajaknya tertunda sampai 1 (satu) bulan sejak Keputusan keberatan atau putusan banding. Dalam Keberatan dan banding tidak berlaku asas hukum *presumption iustae cause*.

Dengan demikian, hak konstitusional Pemohon untuk mendapatkan kepastian hukum dan perlakuan hukum yang sama telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP.

11. Bahwa Pemohon menganggap kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP karena SKPKB/STP yang dimohonkan oleh Pemohon untuk dibatalkan akan langsung bersifat *presumption iustae cause* dan menghilangkan hak Pemohon tentang kepastian hukum yang adil dalam *Self Assesment System* atas Surat Pemberitahuan Pajaknya (SPT PPh Orang Pribadi);
12. Bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan SKPKB/STP kepada Pemohon. Apabila Pemohon Oleh karena SKPKB/STP Bahwa demikian juga Pemohon mendapatkan perlakuan tidak sama di hadapan hukum yaitu Apabila Pemohon yang telah melaporkan Surat

Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT Orang Pribadi) berdasarkan prinsip *Self Assesment System* kemudian mendapatkan kewajiban utang pajak berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau Surat Tagihan Pajak (STP) dan selanjutnya Pemohon mengajukan Upaya Hukum atas SKPKB atau STP tersebut melalui jalur Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak Yang Tidak Benar (Pasal 36 ayat (1) b UU KUP) atau Surat Tagihan Pajak Yang Tidak Benar (Pasal 36 ayat (1) b UU KUP) dan selanjutnya mengajukan upaya hukum gugatan ke Pengadilan Pajak, maka kewajiban pembayaran pajak terutang tetap harus dibayar paling lambat 1 (satu) bulan sejak SKPKB/STP diterbitkan (Pasal 9 ayat (3) UU KUP), sedangkan apabila Pemohon mengajukan Upaya Hukum atas Kewajiban Perpajakan melalui jalur Keberatan (Pasal 25 UU KUP) maka kewajiban pembayaran utang pajak tertangguhkan sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Padahal akibat hukum atas upaya hukum melalui jalur Pengurangan atau Pembatalan dan Gugatan malah lebih tegas dari Keberatan dan Banding karena berpotensi menyatakan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Tagihan Pajak dianggap tidak pernah diterbitkan, sedangkan akibat hukum dari Keberatan dan Banding tidak berpotensi menyatakan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Tagihan Pajak dianggap tidak pernah diterbitkan.

Dengan demikian, syarat *legal standing* 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);

13. Bahwa Pemohon berpotensi mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP, sebab di saat Wajib Pajak sedang melaksanakan upaya hukum permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Yang Tidak Benar dan Surat Tagihan Pajak Yang Tidak Benar ke Direktur Jenderal Pajak dan mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak untuk memperoleh kepastian hukum yang adil mengenai kewajiban utang pajak ternyata hak *self assessment system*

langsung dihilangkan dan pembayaran kewajiban utang pajak harus dibayar sesuai jadwal waktunya menurut Pasal 9 ayat (3) UU KU tanpa menunggu Keputusan atau Putusan dari Pejabat atau Lembaga yang berwenang, berbeda dengan apabila Wajib Pajak mengajukan Keberatan berdasar Pasal 25 UU KUP atau mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak ternyata hak *self assessment system* tidak hilang dan pembayaran kewajiban utang pajaknya tertunda setelah terbitnya Keputusan Keberatan atau Putusan Banding;

14. Bahwa berdasar uraian-uraian tersebut di atas, Pemohon berpotensi mendapatkan SKPKB/STP dan berpotensi kehilangan hak kepastian hukum yang adil dan terjadi perbedaan dihadapan hukum berupa langsung kehilangan hak *self assessment system* pada saat mengajukan permohonan pembatalan SKPKB/STP padahal belum mendapatkan Keputusan atas permohonan tersebut, serta akan kehilangan hak mendapatkan perlakuan hukum yang sama dengan apabila SKPKB/STP dilakukan keberatan karena pembatalan SKPKB/STP tidak menunda pembayaran kewajiban perpajakan sedangkan keberatan SKPKB menunda pembayaran kewajiban perpajakan;
15. Bahwa Kewajiban pembayaran pajak terhutang menjadi tertunda akibat dilakukannya Keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (3a) UU Nomor 28 tahun 2007 yang berbunyi: "Dalam hal Wajib Pajak mengajukan Keberatan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat Keberatan disampaikan";
16. Bahwa Kewajiban pembayaran pajak terhutang menjadi tertunda akibat dilakukannya Keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (7) UU Nomor 28 tahun 2007 yang berbunyi: "Dalam hal Wajib Pajak mengajukan Keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan";
17. Bahwa Kewajiban pembayaran pajak terhutang menjadi tertunda akibat dilakukannya banding ke Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam

Pasal 27 ayat (5a) UU Nomor 28 tahun 2007 yang berbunyi: “Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.”

18. Bahwa ketentuan Pasal 23 ayat (2) UU KUP menyebutkan:
 

“Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap:

  - a. pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang;
  - b. keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak;
  - c. keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau
  - d. penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan

hanya dapat diajukan kepada badan peradilan pajak.”
19. Bahwa ketentuan Pasal 1 Angka 5 UU PP menyebutkan: “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 berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”;
20. Bahwa Keputusan atas Permohonan Pembatalan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP oleh Pasal 23 ayat (2) huruf c UU KUP dapat diajukan gugatan dan memenuhi definisi sengketa pajak sebagaimana dimaksud Pasal 1 angka 5 UU PP;
21. Bahwa pada pokoknya ketentuan Pasal 25 ayat (3a) dan ayat (7) UU KUP dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP menegaskan bahwa kewajiban pembayaran pajak yang terhutang menjadi tertunda paling lama 1 (satu) bulan setelah diterbitkannya keputusan Keberatan atau Putusan Banding;
22. Bahwa terjadi perbedaan di hadapan hukum mengenai perbedaan kewajiban pembayaran pajak yang terhutang antara keberatan dan banding dengan pengurangan atau pembatalan dan gugatan. padahal kedua macam jalur upaya hukum tersebut bertujuan sama yaitu demi

kepastian hukum yang adil dan mendapatkan perlakuan yang sama di hadapan hukum;

23. Bahwa oleh karena terdapat perbedaan atau diskriminasi jangka waktu pembayaran hutang pajak melalui jalur Keberatan dan Banding dengan jalur pengurangan atau pembatalan dan gugatan, maka sesungguhnya hak Pemohon untuk mendapatkan kepastian hukum dari jalur pengurangan atau pembatalan dan gugatan berbeda (diskriminasi) dengan hak Pemohon untuk mendapatkan kepastian hukum dari jalur Keberatan dan Banding, walaupun ujung-ujungnya sama yaitu kepastian hukum atas kewajiban perpajakan;
24. Bahwa Pemohon telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3, dan ayat (4) UU PP. Bahwa Pemohon sebagai perorangan pembayar pajak (*tax payer*) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3, dan ayat (4) UU PP UU PP karena menimbulkan ketidakpastian hukum dan perbedaan dihadapan hukum mengenai jangka waktu kewajiban pembayaran utang pajak yang sedang diajukan Pengurangan atau Pembatalan dan Gugatan berbeda dengan Keberatan dan Banding. 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);
25. Bahwa Pemohon telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik (khusus) dan potensial sebagaimana disampaikan berikut:
  - 1) Bahwa Pemohon merupakan wajib pajak perorangan
  - 2) Bahwa Pemohon berpotensi diterbitkan Direktur Jenderal Pajak Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar SKPKB) dan atau Surat Tagihan Pajak (STP).
  - 3) Bahwa kemudian Pemohon berpotensi mengajukan Pengurangan atau Pembatalan dan Gugatan terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dan atau Surat Tagihan Pajak tersebut.

26. Bahwa Pertentangan kewajiban pembayaran pajak terhutang yang sedang mengajukan Keberatan atau banding dengan mengajukan pembatalan atau gugat tersebut berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum dan perlakuan tidak sama di hadapan hukum bagi Pemohon dalam mencari keadilan dan kepastian hukum di bidang perpajakan;
27. Bahwa dengan demikian, Pemohon telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan potensial, sebab terjadi ketidakpastian hukum akibat pertentangan antara Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP dengan Pasal 28D UUD 1945;
28. Bahwa berkaitan dengan hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujiannya, dapat disampaikan bahwa berlakunya Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP telah merugikan hak konstitusional Pemohon secara spesifik setidaknya dalam batas kewajaran berpotensi merugikan hak konstitusional Pemohon. Bahwa apabila Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP tidak dimaknai sebagaimana Petitum Pemohon, maka Pemohon tidak akan mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil dan perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
29. Bahwa berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan terjadi. Dapat disampaikan bahwa sesuai dengan penjelasan dan uraian di atas, maka apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan Pemohon, maka kerugian yang akan dialami oleh Pemohon tidak akan terjadi di kemudian hari. Apabila ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1) Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP dimaknai sebagaimana Petitum Pemohon, maka tidak terjadi lagi pertentangan antara Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1) Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP dengan Pasal 28D ayat (1) UUD

1945, sehingga ketidakpastian hukum dan perbedaan perlakuan dihadapan hukum tidak akan terjadi;

30. Bahwa berdasarkan dalil yang telah diuraikan di atas, maka Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP 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

1. 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;
2. 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);
3. 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*);

4. 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;
5. 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 kacamata internasional, penerapan pajak harus sesuai dengan prinsip hukum internasional (konvensi perlindungan HAM);
6. 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";

7. 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);
8. 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, tata cara pembayaran, tanggal terutangnya pajak, dan upaya hukum untuk mendapatkan kepastian hukum atas pajak harus

ditetapkan dengan undang-undang (Estonia). Hal ini menunjukkan bahwa pemenuhan aspek prinsip legalitas perpajakan harus diwujudkan dalam bentuk undang-undang;

9. 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 36 ayat (1) Huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP Menimbulkan Ketidakpastian Hukum Dan Perbedaan di Hadapan Hukum, Oleh Karenanya Bertentangan Dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945**

1. 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";
2. 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);

3. Bahwa secara teoritik, ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP yang dimohonkan pengujian menimbulkan permasalahan konstiusionalitas, karena tidak dapat memberikan kepastian hukum, jaminan perlindungan hukum yang akhirnya tidak memberi rasa keadilan, oleh karena pasal tersebut bertentangan dengan norma konstitusi Pasal 28D UUD 1945 dan ternyata terdapat perbedaan jadwal pembayaran kewajiban pajaknya antara Wajib Pajak yang mendapatkan kepastian hukum mengenai kewajiban perpajakan melalui jalur Keberatan (Pasal 25 UU KUP) dan Banding (Pasal 27 UU KUP) diberikan hak untuk menunda pembayaran hutang pajaknya sampai paling lambat 30 hari setelah pengajuan Bandingnya di putusankan oleh Pengadilan Pajak, sedangkan bagi Wajib Pajak yang hendak mendapatkan kepastian hukum mengenai kewajiban perpajakan melalui jalur Pengurangan atau Pembatalan (Pasal 36 ayat (1) b dan c UU KUP) dan Gugat (Pasal 23 ayat (2) UU KUP) kepada Wajib Pajak tidak diberikan hak untuk menunda pembayaran hutang pajaknya sampai paling lambat 30 hari setelah pengajuan Gugatannya di putusankan oleh Pengadilan Pajak (Pasal 43 ayat (1) UU Pengadilan Pajak);
4. Bahwa memang terdapat perbedaan jangka waktu pengajuan Keberatan (Pasal 25 UU KUP) dengan pengajuan Pengurangan atau Pembatalan (Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP). Jangka waktu pengajuan Keberatan (Pasal 25 UU KUP) paling lama diajukan 3 (tiga) bulan setelah terbitnya Surat Ketetapan Pajak. Sedangkan jangka waktu pengajuan Pengurangan atau Pembatalan (Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP) tidak diatur atau tidak dibatasi oleh UU KUP. Perbedaan jangka waktu tersebut bukanlah alasan hukum yang berkepastian sebagai kompensasi untuk menutupi atau menyamakan perbedaan hak atau kewajiban pembayaran pajak melalui jalur Keberatan/Banding dengan

Pengurangan atau Pembatalan/Gugatan. Sebab jangka waktu pengajuan Keberatan paling lama diajukan 3 (tiga) bulan sejak diterbitkannya *beschiking* adalah didasari kepada dokumen-dokumen pembukuan yang bersifat internal sehingga jangka waktu 3 (tiga) bulan itu dapat dipandang cukup bagi Wajib Pajak untuk menyiapkan dokumen-dokumen internalnya untuk maksud digunakan dalam pembuktian Keberatan. Sedangkan terhadap pengajuan Pengurangan atau Pembatalan dan Gugatan terhadap *beschiking* sangat wajar tidak dibatasi waktu karena pada ketentuan ini kebanyakan Wajib Pajak membutuhkan waktu yang panjang untuk mempelajari dengan cermat tindakan-tindakan fiskus dan membandingkannya dengan peraturan-peraturan Perpajakan (bersifat eksternal) sebab keseharian Wajib Pajak bekerja untuk mengembangkan bisnisnya bukan mendalami peraturan-peraturan perpajakan. Padahal tujuan Keberatan/Banding dan Pengurangan/Pembatalan/Gugat adalah sama-sama untuk mendapatkan kepastian hukum dan keadilan mengenai kewajiban utang pajaknya.

Dengan demikian, menjadi jelas dan terang bahwa norma Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP tersebut pada 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";

5. 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 konstitusional, ketentuan konstitusional 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;

6. 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 Ichtar, 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*);
7. 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;
8. Bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP yang berbunyi:
  - 1) Pasal 36 UU KUP yang berbunyi:
    - (1) Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan Wajib Pajak dapat:

- a. mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;
  - b. **mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;**
  - c. **mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar; atau**
  - d. membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa:
    1. penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau
    2. pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak.
- (1a) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, huruf b, dan huruf c hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak paling banyak 2 (dua) kali.
- (1b) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d hanya dapat diajukan oleh Wajib Pajak 1 (satu) kali.
- (1c) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diterima, harus memberi keputusan atas permohonan yang diajukan.
- (1d) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1c) telah lewat tetapi Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap dikabulkan.
- (1e) Apabila diminta oleh Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar untuk menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1c).
- (2) Ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- 2) Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP yang berbunyi:

**“Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan.”**

Berdasarkan ketentuan ini, maka Permohonan Pengurangan atau Pembatalan *beschikking* (Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP) tidak menunda kewajiban pembayaran pajak

sehingga pembayaran pajak tersebut harus dilaksanakan berdasarkan ketentuan Pasal 9 UU KUP. Demikian juga halnya apabila Wajib Pajak mengajukan Gugatan ke Pengadilan Pajak (Pasal 23 UU KUP) tidak menunda kewajiban pembayaran pajak sebagaimana ditegaskan oleh ketentuan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP yang berbunyi:

- Ayat (1) “Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan”;
- Ayat (2) Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak;
- Ayat (3) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat diajukan sekaligus dalam Gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya;
- Ayat (4) Permohonan penundaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan Pajak yang digugat itu dilaksanakan

Bahwa ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP tidak memberikan penundaan pembayaran pajak walaupun WAJIB Pajak sedang melakukan upaya hukum untuk mendapatkan kepastian dan keadilan hukum tentang kewajiban perpajakannya, sedangkan Pasal 25 ayat (3a) dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP memberikan hak penundaan pembayaran pajak walaupun WAJIB Pajak sedang melakukan upaya hukum Keberatan dan Banding untuk mendapatkan kepastian dan keadilan hukum tentang kewajiban perpajakannya;

Bahwa lebih lanjut Pemohon sampaikan ternyata terdapat perbedaan akibat hukum antara Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dengan Pasal 25 ayat (3a) UU KUP yaitu: Ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dapat mengakibatkan *beschikking* yang lama dianggap bersifat tidak mengikat sejak diterbitkan, sedangkan ketentuan Pasal 25 ayat (3a) UU KUP dan Banding hanya mengakibatkan *beschikking* yang lama bersifat mengikat sejak diterbitkan dan berubah

setelah diterbitkan *beschikking* yang baru. Jika ditinjau dari perbedaan akibat hukum atas penggunaan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 25 ayat (3a) UU KUP, jelas dan tegas dapat dirasakan ketidakadilan seharusnya pemberian penundaan kewajiban pembayaran pajak lebih dapat diberikan kepada Wajib Pajak yang mengajukan Pengurangan/Pembatalan/ Gugatan menurut Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dari pada kepada Wajib Pajak yang mengajukan Keberatan menurut Pasal 25 ayat (3a) UU KUP dan Banding menurut Pasal 27 UU KUP;

Bahwa akibat hukum dari penggunaan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP diatur pada Pasal 36 ayat (2) UU KUP yang berbunyi sebagai berikut: Ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;

Bahwa permohonan uji materi ini adalah menguji undang-undang terhadap UUD 1945, namun oleh karena ketentuan Pasal 36 ayat (2) UU KUP menyatakan Peraturan Menteri Keuangan dan dengan tidak bermaksud menguji Peraturan Menteri Keuangan terhadap undang-undang, dengan ini Pemohon sampaikan makna akibat Pembatalan sebagaimana diturunkan oleh Pasal 36 ayat (2) UU KUP pada ketentuan Pasal 13 ayat (4) huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 8/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi Dan Pengurangan Atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak Atau Surat Tagihan Pajak yang berbunyi sebagai berikut: Dalam hal surat ketetapan pajak dibatalkan sebagaimana dimaksud pada ayat (3), terhadap Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, dan jenis pajak yang terkait dengan surat ketetapan pajak yang dibatalkan tersebut:

**a. dianggap tidak pernah diterbitkan surat ketetapan pajak;**

9. Bahwa terdapat diskriminasi hukum atau ketidakpastian hukum dan perlakuan yang tidak sama di hadap hukum dalam upaya hukum melalui Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP jika dibandingkan dengan upaya hukum melalui Keberatan/Banding (Pasal 25 dan Pasal 27 UU KUP). Seharusnya tidak boleh ada diskriminasi

hukum atau ketidakpastian hukum yang diberikan kepada Pemohon dalam upaya mendapatkan kepastian hukum terhadap kewajiban pembayaran perpajakannya, yang mana pada saat mengajukan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP seharusnya diberikan hak untuk menunda kewajiban pembayaran pajak sampai paling lambat 1 (satu) bulan sejak keputusan atas Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan sejak Putusan Gugatan;

10. Bahwa sistem perpajakan membutuhkan jaminan kepastian hukum dan perlakuan yang sama di hadapan 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*;

11. Bahwa pertentangan antara norma Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP 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**, sedang terjadi ketidakpastian dan perlakuan yang berbeda di hadap hukum atas kewajiban pembayaran pajak terutang disaat Pemohon sedang mengajukan upaya hukum yang bertujuan untuk mendapatkan kepastian dan keadilan tentang kewajiban pajak terutangnya.;

Sebab **kedua**, terjadi ketidakpastian hukum dan perlakuan yang berbeda di hadapan hukum (diskriminasi hukum) antara Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP dengan Pasal 25 ayat (3a) dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP padahal tujuan kedua jalur upaya hukum tersebut adalah sama-sama untuk mendapatkan kepastian dan keadilan hukum tentang utang Pajaknya;

Sebab **Ketiga**, ditinjau dari akibat hukum yang berbeda antara upaya hukum melalui jalur Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP dengan Pasal 25 ayat (3a) dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP ternyata terhadap *beschikking* yang memiliki potensi ***dianggap tidak pernah diterbitkan surat ketetapan pajak*** harus membayar pajak ketika melakukan upaya hukum Pembatalan, sedangkan terhadap *beschikking* yang **tidak memiliki potensi *dianggap tidak pernah diterbitkan surat ketetapan pajak*** tidak harus membayar pajak ketika melakukan upaya hukum Keberatan dan Banding untuk mendapatkan kepastian tentang utang Pajaknya;

Sebab **Keempat**, ditinjau dari asas *self assessment system* menegaskan bahwa pada dasarnya Undang-undang Perpajakan memberikan kepercayaan atas kebenaran isi SPT PPN dan atau SPT PPh Badan/Perorangan sebelum diputuskan sebaliknya oleh pejabat atau lembaga yang berwenang. Dengan demikian, mengapa terjadi perbedaan perlakuan pembayaran kewajiban perpajakan terhadap dua jalur hukum yang berbeda? Perbedaan perlakuan ini sudah menunjukkan adanya diskriminasi atas upaya hukum yang dilakukan Wajib Pajak;

Sebab **Kelima**, ditinjau dari frekwensi mengajukan upaya hukum. Bahwa terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB PPh/PPN) hanya dapat diajukan Keberatan sebanyak 1 (satu) kali saja. Demikian juga terhadap SKPKB/STP hanya dapat diajukan pembatalan menurut Pasal 36 Ayat (1) b dan c hanya dilakukan 1 (satu) kali saja, dan tidak dapat diajukan lagi permohonan Pembatalan walaupun pokok sengketa Pembatalannya dapat

berbeda-beda. Hal ini sebagaimana dibuktikan oleh beberapa Putusan Pengadilan Pajak, yaitu:

1. Putusan Nomor: PUT-008235.99/2023/PP/M.IIIA Tahun 2024 tanggal 15 Agustus 2024 PT Asindo Karsa Jata halaman 63-64 menyebutkan:

e. bahwa berdasarkan hal-hal diatas, Majelis berpendapat bahwa dalil Penggugat yang mengatakan bahwa karena alasan Pembatalan terhadap SKPKB belum pernah diajukan upaya administrasinya, maka alasan Pembatalan yang diajukan saat ini masih dapat diajukan untuk diperiksa dan diputus dalam permohonan berdasarkan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP, adalah tidak tepat karena atas SKPKB dimaksud telah diajukan permohonan keberatan. Selain itu hal ini dapat mengakibatkan munculnya ketidakpastian hukum terhadap SKPKB karena SKPKB dimaksud dapat diajukan permohonan pembatalan berkali-kali dengan alasan yang berbeda-beda padahal substansi sengketa sebenarnya hanya satu yaitu terkait tidak disetujuinya penerbitan SKPKB dimaksud;

f. bahwa apabila Penggugat tidak sependapat dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8 Tahun 2013 karena tidak sesuai dengan Undang-Undang KUP, Penggugat berdasarkan Pasal 24A ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 juncto Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung Republik Indonesia, dapat mengajukan judicial review terhadap Peraturan Menteri Keuangan a quo kepada Mahkamah Agung;

2. Putusan Nomor: PUT-001148.99/2024/PP/M.XVIII B Tahun 2024 tanggal 24 Oktober 2024 PT Simac Indonesia halaman 63-64 menyebutkan:

*“...Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:*

1. PMK Nomor 8/PMK.03/2013 diterbitkan sebagai pelaksanaan dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Ruang lingkup isi dari PMK Nomor 8/PMK.03/2013 *a quo* pada dasarnya mengatur tentang tata cara pelaksanaan ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam Pasal 36 ayat (1) UU KUP, yaitu mengatur tentang mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi (huruf a), mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar (huruf b), mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak yang tidak benar (huruf c) dan membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan (huruf d) tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak;
2. PMK *a quo* tidak dimaksudkan untuk membatasi hak dan kewajiban Penggugat, tetapi dimaksudkan agar Penggugat memastikan pilihan hukum yang akan diambil dengan cara memilih jenis upaya hukum yang tersedia berdasarkan Pasal 36 UU KUP yang paling sesuai dengan kebutuhan Penggugat, mengingat tiap jenis permohonan/upaya hukum yang diambil memiliki perbedaan maksud dan konsekuensi hukumnya. Apabila Penggugat memilih mengajukan permohonan berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a, maka Penggugat dalam hal ini dianggap tidak setuju hanya atas sanksi administrasi di dalam surat ketetapan pajak sedangkan atas perhitungan pokok pajak terutang dalam STP Penggugat dianggap menyetujui/menerima. Tetapi apabila Penggugat memilih

mengajukan permohonan berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf c, maka dalam hal ini Penggugat dianggap tidak setuju baik atas pokok pajaknya maupun sanksi administrasinya;

3. Sebagaimana halnya diatur di dalam Pasal 36 ayat (1a) UU KUP, PMK Nomor 8/PMK.03/2013 juga memberikan kesempatan bagi Penggugat untuk mengajukan permohonan paling banyak dua kali, dari setiap pilihan hukum yang telah diambil sebelumnya;

bahwa dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat PMK Nomor 8/PMK.03/2013 telah memberikan kesempatan yang cukup bagi Penggugat untuk mengajukan upaya hukum atas suatu surat ketetapan pajak dan langkah Tergugat yang mengembalikan Surat Permohonan Penggugat sudah sesuai dengan ketentuan PMK Nomor 8/PMK.03/2013 dimaksud;

bahwa sekali pun demikian apabila Penggugat berpendapat lain dan menganggap PMK a quo masih belum optimal dalam memberikan kebebasan bagi Penggugat maka Penggugat dapat melakukan hak uji materil ke Mahkamah Agung;

3. Putusan Nomor: PUT-002982.99/2023/PP/M.XVB Tahun 2023 tanggal 13 Desember 2024 PT Citra Bumi Agro halaman 37-38 menyebutkan:

“...Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

- a. bahwa baik ketentuan hukum materiil dan formil maupun subjek hukum yang diatur dalam UU Perpajakan adalah sangat bersifat khusus yang berbeda dengan ketentuan pada umumnya sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa UU Perpajakan telah memenuhi kualifikasi sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan sistematis;
- b. bahwa hanya Mahkamah Agung yang diberi kewenangan untuk menguji materiil terhadap materi muatan ayat, pasal,

dan/atau bagian dari peraturan perundang-undangan yang bertentangan dengan:

- peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi; atau
  - pembentukan peraturan perundang-undangan,
- sehingga Pengadilan Pajak berkesimpulan bahwa badan-badan kekuasaan kehakiman lainnya tidak diberi wewenang untuk itu;

bahwa **PMK 8 a quo** adalah merupakan peraturan yang diterbitkan berdasarkan perintah Pasal 36 ayat (2) UU KUP yang menyatakan bahwa ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa PMK 8 diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat;

bahwa PMK 8 antara lain mengatur bahwa permohonan pengurangan atau pembatalan Surat Tagihan Pajak yang tidak benar hanya dapat diajukan dalam hal atas Surat Tagihan Pajak tersebut tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;

bahwa berdasarkan fakta, data, dan keterangan dalam persidangan, Pengadilan Pajak dapat meyakini bahwa atas Surat Tagihan Pajak Nomor 00036/107/16/218/20 a quo telah diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dan telah diterbitkan keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diajukan oleh Penggugat berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP”

Berdasarkan frekwensi Keberatan dan Pembatalan yang hanya dapat dilakukan 1 (satu) kali saja, tentu dirasakan terjadi ketidakadilan mengenai perbedaan jadwal kewajiban pembayaran utang Pajak antara jalur upaya hukum **KEBERATAN** dan **BANDING** dan jalur upaya hukum **PENGURANGAN ATAU PEMBATALAN** dan **GUGATAN**.

4. Bahwa ketidakpastian hukum yang diciptakan oleh norma Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP terlihat juga pada ketentuan Pasal 36 ayat (2) UU KUP yang berbunyi:

Ketentuan pelaksanaan ayat (1), ayat (1a), ayat (1b), ayat (1c), ayat (1d), dan ayat (1e) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan kemudian diturunkan ke dalam Pasal 14 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 8/PMK.03/2013 yang berbunyi:

- (1) Wajib Pajak dapat memperoleh pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) dengan menyampaikan surat permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar kepada Direktur Jenderal Pajak.
- (2) Permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diajukan dalam hal atas surat ketetapan pajak tersebut:
  - a. tidak diajukan keberatan;
  - b. diajukan keberatan, tetapi tidak dipertimbangkan;
  - c. tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a;
  - d. diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a, tetapi dicabut oleh Wajib Pajak;
  - e. tidak sedang diajukan permohonan pembatalan surat ketetapan pajak hasil pemeriksaan atau verifikasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf d;
  - f. diajukan permohonan pembatalan surat ketetapan pajak hasil pemeriksaan atau verifikasi sebagaimana dimaksud Pasal 2 huruf d, tetapi dicabut oleh Wajib Pajak; atau

- g. diajukan permohonan pembatalan surat ketetapan pajak hasil pemeriksaan atau verifikasi sebagaimana dimaksud Pasal 2 huruf d, tetapi permohonan tersebut ditolak.
- (3) Permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat diajukan dalam hal surat ketetapan pajak tersebut diajukan keberatan, tetapi dicabut oleh Wajib Pajak.
  - (4) Permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:
    - a. 1 (satu) permohonan untuk 1 (satu) surat ketetapan pajak;
    - b. permohonan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia;
    - c. mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan;
    - d. permohonan harus disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar; dan
    - e. surat permohonan ditandatangani oleh Wajib Pajak dan dalam hal surat permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak, surat permohonan tersebut harus dilampiri dengan surat kuasa khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3) Undang-Undang KUP.
  - (5) Permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diajukan oleh Wajib Pajak paling banyak 2 (dua) kali.
  - (6) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar yang kedua, permohonan tersebut harus

diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat keputusan Direktur Jenderal Pajak atas permohonan yang pertama dikirim, kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak.

- (7) Permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar yang kedua sebagaimana dimaksud pada ayat (6) tetap diajukan terhadap surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan surat keputusan Direktur Jenderal Pajak.
- (8) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sampai dengan ayat (4) berlaku juga untuk permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar yang kedua.

Oleh karena jika sudah diajukan Keberatan tidak boleh lagi diajukan Pembatalan dinilai bertentangan dengan semangat 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"**.

Mahkamah Konstitusi berpendapat setiap Wajib Pajak dapat mempersoalkan setiap undang-undang, namun Menteri Keuangan dalam peraturan Pasal 14 PMK 8/PMK.03/2013 dan Putusan-putusan Pengadilan Pajak berpendapat setiap Wajib Pajak tidak dapat **(dibatasi)** mempersoalkan setiap *beschikking*.

Dengan demikian, dalam batas penalaran yang wajar, pemberian hak tertundanya kewajiban pembayaran utang pajak terhadap Wajib Pajak yang mengajukan Keberatan dan Banding seharusnya dapat juga diberikan kepada Wajib Pajak yang mengajukan Pengurangan atau Pembatalan dan Gugatan.

12. **Ketidakpastian hukum** yang diciptakan oleh norma Pasal 36 ayat (1) huruf b dan c UU KUP dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PP 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”.

### **C. RASIONALITAS ALASAN PERMINTAAN JANGKA WAKTU 1 (SATU) BULAN PENUNDAAN KEWAJIBAN PEMBAYARAN UTANG PAJAK SETELAH PUTUSAN PEMBATALAN ATAU GUGATAN**

1. Bahwa yang dituntut juga di dalam permohonan Uji Materi adalah agar jangka waktu penundaan pembayaran SKPKB/STP ditetapkan 1 (satu) bulan setelah diterbitkannya Keputusan atas pembatalan atau 1 (satu) bulan setelah diterbitkannya putusan atas gugatan. Penentuan Jangka waktu 1 (satu) bulan penundaan kewajiban pembayaran utang pajak ini dianggap beralasan menurut konstitusi dengan mengacu atau meniru ketentuan Keberatan dan Banding yaitu jangka waktu penundaan 1 (satu) bulan pelunasan utang pajak setelah terbitnya Keputusan atas Keberatan atau Banding.

#### 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 Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “...mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;” dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai “...mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar dan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat Pengurangan atau Pembatalan disampaikan, dan jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Pengurangan atau Pembatalan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan;”
3. Menyatakan frasa “...mengurangkan atau membatalkan Surat TagihanPajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar;” dalam Pasal 36 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai “...mengurangkan atau

membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar dan atas Surat Tagihan Pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat Pengurangan atau Pembatalan disampaikan, dan jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Pengurangan atau Pembatalan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan;

4. Menyatakan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) yang berbunyi:

Ayat (1) “Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan”;

Ayat (2) Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat

(1) ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak.

Ayat (3) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat diajukan sekaligus dalam Gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya.

Ayat (4) Permohonan penundaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan Pajak yang digugat itu dilaksanakan;

**bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat.**

5. 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 menguatkan dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-22, yang telah disahkan dalam persidangan pada hari Rabu tanggal 20 November 2024, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi KTP Pemohon a.n Surianingsih;
2. Bukti P-2 : Fotokopi bukti Bayar Pajak a.n Surianingsih;
3. Bukti P-3 : Fotokopi KTP Kuasa a.n Cuaca;
4. Bukti P-4 : Fotokopi KTP Kuasa a.n Sintha Donna Tarigan;
5. Bukti P-5 : Fotokopi KTP Kuasa a.n Lasden Luther Sihotang;
6. Bukti P-6 : Fotokopi KTP Kuasa a.n Timbul Siahaan;
7. Bukti P-7 : Fotokopi KTA a.n Cuaca;
8. Bukti P-8 : Fotokopi KTA a.n Sintha Donna Tarigan;
9. Bukti P-9 : Fotokopi KTA a.n Lasden Luther Sihotang;
10. Bukti P-10 : Fotokopi KTA a.n Timbul Siahaan;
11. Bukti P-11 : Fotokopi BAS a.n Cuaca;
12. Bukti P-12 : Fotokopi BAS a.n Sintha Donna Tarigan;
13. Bukti P-13 : Fotokopi BAS a.n Lasden Luther Sihotang;
14. Bukti P-14 : Fotokopi BAS a.n Timbul Siahaan;
15. Bukti P-15 : Fotokopi UU Nomor 28 Tahun 2007;
16. Bukti P-16 : Fotokopi UU Nomor 7 Tahun 2021;
17. Bukti P-17 : Fotokopi UU Nomor 14 Tahun 2002;
18. Bukti P-18 : Fotokopi PMK Nomor 8/PMK.03/2013;

19. Bukti P-19 : Fotokopi PUT MK Nomor 22/PUU-XII/2014;
20. Bukti P-20 : Fotokopi PUT-008235.99 a.n PT Asindo Karsa Jaya;
21. Bukti P-21 : Fotokopi PUT-001148.99 a.n PT Simac Indonesia;
22. Bukti P-22 : Fotokopi PUT-002982.99 a.n PT Citra Bumi Agro.

**[2.3]** Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam Risalah Sidang dan 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 NRI Tahun 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, selanjutnya disebut UU 48/2009), salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar 1945. Dengan demikian, Mahkamah berwenang untuk memeriksa, mengadili, dan memutus pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945.

**[3.2]** Menimbang bahwa oleh karena permohonan *a quo* adalah pengujian konstitusionalitas norma undang-undang, *in casu* pengujian materiil Pasal 36 ayat (1) huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan

Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740, selanjutnya disebut UU 28/2007), dan Pasal 43 ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Tahun 2002 (Lembaran Negara Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor Nomor 4189, selanjutnya disebut UU 14/2002), terhadap UUD NRI Tahun 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

**[3.3]** Menimbang bahwa meskipun Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*, namun sebelum mempertimbangkan kedudukan hukum dan pokok permohonan Pemohon, Mahkamah terlebih dahulu akan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut.

**[3.3.1]** Bahwa Mahkamah telah memeriksa permohonan *a quo* dalam sidang Pemeriksaan Pendahuluan dengan agenda mendengarkan pokok-pokok permohonan Pemohon pada hari Senin, tanggal 9 Desember 2024. Berdasarkan ketentuan Pasal 39 UU MK dan Pasal 41 ayat (3) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang (selanjutnya disebut PMK 2/2021), Mahkamah telah memberikan saran dan nasihat kepada Pemohon untuk menguraikan ihwal pertentangan antara norma yang dimohonkan pengujian dengan UUD NRI Tahun 1945 serta uraian berkenaan dengan petitum permohonan [vide risalah sidang tanggal 9 Desember 2024, hlm. 8-10]. Terhadap saran dan nasihat yang disampaikan dalam sidang Pemeriksaan Pendahuluan, Pemohon telah menyampaikan perbaikan permohonan yang diterima oleh Mahkamah di persidangan pada hari Senin, tanggal 23 Desember 2024, pukul 10.30 WIB.

**[3.3.2]** Bahwa selanjutnya, Mahkamah akan menilai syarat formal suatu permohonan berkenaan dengan kesesuaian antar posita dan petitum, berdasarkan Pasal 74 PMK 2/2021, sebagai berikut:

“Mahkamah dapat menyatakan Permohonan tidak jelas atau kabur antara lain karena:

- a. adanya ketidaksesuaian antara dalil Permohonan dalam posita dengan petitum;
- b. dalil tidak terdapat dalam posita tetapi ada dalam petitum atau sebaliknya;
- c. adanya permintaan Pemohon dalam petitum yang saling bertentangan antara satu dengan yang lainnya dan tidak memberikan pilihan alternatif;

Bahwa, setelah mempelajari secara saksama permohonan Pemohon *a quo* telah ternyata, rumusan petitum Pemohon dalam permohonannya, sebagai berikut:

2. Menyatakan frasa "...mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;" dalam Pasal 36 Ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai "...mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar dan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat Pengurangan atau Pembatalan disampaikan, dan jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Pengurangan atau Pembatalan, tertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan;
3. Menyatakan frasa "...mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar;" dalam Pasal 36 Ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai "...mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 yang tidak benar dan atas Surat Tagihan Pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat Pengurangan atau Pembatalan disampaikan, dan jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan Pengurangan atau Pembatalan, tertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Pengurangan atau Pembatalan;
4. Menyatakan Pasal 43 Ayat (1), Ayat (2), Ayat (3), dan Ayat (4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) yang berbunyi:

- Ayat (1) : “Gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan Pajak atau kewajiban perpajakan”;
- Ayat (2) : Penggugat dapat mengajukan permohonan agar tindak lanjut pelaksanaan penagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditunda selama pemeriksaan Sengketa Pajak sedang berjalan, sampai ada putusan Pengadilan Pajak.
- Ayat (3) : Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat diajukan sekaligus dalam Gugatan dan dapat diputus terlebih dahulu dari pokok sengketanya.
- Ayat (4) : Permohonan penundaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dapat dikabulkan hanya apabila terdapat keadaan yang sangat mendesak yang mengakibatkan kepentingan penggugat sangat dirugikan jika pelaksanaan penagihan Pajak yang digugat itu dilaksanakan;
- bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat.

**[3.3.3]** Bahwa terhadap persyaratan formal permohonan, *in casu* sistematika permohonan *a quo*, pada dasarnya telah disusun sesuai dengan format permohonan sebagaimana diatur dalam Pasal 31 ayat (1) UU MK dan Pasal 10 ayat (2) huruf a dan huruf b PMK 2/2021. Namun demikian, setelah Mahkamah mencermati secara saksama ihwal permohonan *a quo*, *in casu* pada bagian alasan-alasan permohonan (posita) dan hal-hal yang dimohonkan Pemohon (petitum) angka 2 dan angka 3, Mahkamah mendapatkan fakta pada bagian posita permohonan Pemohon, Pemohon mendalilkan agar jangka waktu penundaan pembayaran SKPKB/STP mengacu atau merujuk pada pengajuan mekanisme keberatan sebagaimana ketentuan Pasal 25 UU 28/2007 dan mekanisme banding sebagaimana ketentuan Pasal 27 UU 28/2007. Namun, dalam rumusan petitum permohonan Pemohon angka 2 dan angka 3, Pemohon justru mencantumkan Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) UU 28/2007 bukan Pasal 25 atau Pasal 27 UU 28/2007 sebagaimana uraian dalil atau argumentasi permohonan Pemohon (posita). Hal ini menimbulkan ketidaksesuaian, inkonsistensi, dan ambiguitas antara posita dan petitum permohonan Pemohon yang menyebabkan ketidakjelasan maksud atau susbtansi permohonan Pemohon. Rangkaian uraian posita yang tidak sinkron dengan rumusan petitum menjadikan petitum permohonan Pemohon angka 2 dan angka 3 tidak memiliki dasar hukum yang jelas dan kuat, karena petitum merupakan refleksi

dari posita sehingga berakibat permohonan Pemohon menjadi tidak jelas, tidak memiliki dasar posita yang baik dan tentu saja tidak relevan.

**[3.3.4]** Bahwa berkenaan dengan rumusan petitum angka 4 permohonan Pemohon yang berubah dari permohonan awal, Mahkamah menemukan fakta dikarenakan objek permohonan dalam permohonan awal yang semula hanya menguji inkonstitusionalitas Pasal 43 ayat (1) UU 14/2002, kemudian dalam perbaikan permohonan Pemohon ditambahkan dengan Pasal 43 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU 14/2002. Setelah Mahkamah mencermati dalil Pemohon *a quo*, telah ternyata Pemohon tidak menguraikan secara lengkap dan jelas pertentangan antara norma yang diuji konstitusionalitasnya dengan dasar pengujian yang digunakan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 10 ayat (2) huruf b angka 3 PMK 2/2021. Pemohon hanya “melekatkan” norma Pasal *a quo* dengan Pasal 36 ayat (1) huruf b dan huruf c UU 28/2007 yang memiliki substansi berbeda. Manakala norma dengan substansi berbeda dilekatkan, maka akan menimbulkan mispersepsi atau interpretasi hukum yang berbeda. Terlebih, rumusan petitum permohonan Pemohon angka 4 yang berkenaan dengan gugatan, berbeda dengan substansi rumusan petitum permohonan Pemohon angka 2 dan angka 3 sehingga petitum demikian saling bertentangan (kontradiksi) antara satu dengan yang lainnya.

Berdasarkan uraian alasan permohonan (posita) tidak jelas dan dengan adanya petitum Pemohon yang saling bertentangan sebagaimana dipertimbangkan di atas, maka tidak terdapat keraguan bagi Mahkamah untuk menyatakan permohonan Pemohon adalah tidak jelas atau kabur (*obscuur*).

**[3.4]** Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum tersebut di atas, meskipun Mahkamah berwenang mengadili permohonan Pemohon, namun oleh karena permohonan tidak jelas atau kabur (*obscuur*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 74 PMK 2/2021, maka Mahkamah tidak mempertimbangkan kedudukan hukum dan pokok permohonan Pemohon lebih lanjut.

**[3.5]** Menimbang bahwa terhadap hal-hal lain dan selebihnya 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]** Permohonan Pemohon tidak jelas atau kabur (*obscur*);
- [4.3]** Kedudukan hukum Pemohon dan pokok permohonan Pemohon tidak dipertimbangkan lebih lanjut.

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:

Menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, M. Guntur Hamzah, Enny Nurbaningsih, Ridwan Mansyur, Anwar Usman, Arief Hidayat, Daniel Yusmic P. Foekh dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Jumat**, tanggal **tujuh**, bulan **Maret**, tahun **dua ribu dua puluh lima**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Jumat**, tanggal **dua puluh satu**, bulan **Maret**, tahun **dua ribu dua puluh lima**, selesai diucapkan **pukul 08.14 WIB** oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, M. Guntur Hamzah, Enny Nurbaningsih, Ridwan Mansyur, Anwar Usman, Arief Hidayat, Daniel Yusmic P.

Foekh dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Fenny Tri Purnamasari sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, serta Presiden atau yang mewakili, tanpa dihadiri oleh Pemohon dan/atau kuasanya.

**KETUA,**

**ttd.**

**Suhartoyo**

**ANGGOTA-ANGGOTA,**

**ttd.**

**Saldi Isra**

**ttd.**

**M. Guntur Hamzah**

**ttd.**

**Enny Nurbaningsih**

**ttd.**

**Rudwan Mansyur**

**ttd.**

**Anwar Usman**

**ttd.**

**Arief Hidayat**

**ttd.**

**Daniel Yusmic P. Foekh**

**ttd.**

**Arsul Sani**

**PANITERA PENGGANTI,**

**ttd.**

**Fenny Tri Purnamasari**



Plt. Panitera  
Wiryanto - NIP 196406051988031001  
*Digital Signature*

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