



**MAHKAMAH KONSTITUSI  
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN  
PERKARA NOMOR 3/PUU-XVI/2018  
TENTANG**

**PENGHAPUSAN KEWAJIBAN MEMBAYAR PAJAK BAGI WAJIB PAJAK**

- Pemohon** : 1. Jestin Justian  
2. Agus Prayogo  
3. Nur Hasan
- Jenis Perkara** : Pengujian Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (UU PBB) terhadap Undang-Undang Dasar 1945.
- Pokok Perkara** : Undang-Undang Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan:
- Pasal 4 ayat (1) mengenai subjek pajak.
  - Pasal 4 ayat (2) mengenai pengenaan kewajiban membayar pajak bagi subjek pajak.
- bertentangan dengan pasal-pasal UUD 1945, yakni:
- Pasal 28H ayat (1) mengenai hak bagi setiap orang untuk hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan.
- Amar Putusan** : Permohonan para Pemohon ditolak;
- Tanggal Putusan** : Rabu, 9 Mei 2018.
- Ikhtisar Putusan** :

Para Pemohon adalah perseorangan warga negara Indonesia yang masing-masing merasa dirugikan atau berpotensi dirugikan hak-hak konstitusionalnya akibat berlakunya norma Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan;

Menyangkut kewenangan Mahkamah, Pasal 24C ayat (1) UUD 1945, Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU MK), Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar. Oleh karena permohonan Pemohon adalah pengujian Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU 12/1985 terhadap UUD 1945, dan permohonan Pemohon tersebut menjadi salah satu kewenangan Mahkamah, sehingga oleh karenanya Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Berkenaan dengan kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

1. Pemohon I adalah perseorangan warga negara Indonesia yang berstatus sebagai mahasiswa yang membeli sebidang tanah dimana tanah tersebut belum sepenuhnya menjadi miliknya melainkan masih dalam bentuk Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) dan belum menjadi Akta Jual Beli (AJB), jika tanah tersebut telah berubah sertifikat menjadi AJB maka Pemohon I harus membayar Pajak Bumi dan Bangunan yang tidak mampu dibayarkan oleh Pemohon I karena masih berstatus mahasiswa;
2. Pemohon II sebagai perseorangan warga negara Indonesia yang bertindak untuk dan atas namanya sendiri dan keluarganya yaitu Ny. Hj. Latini dan Mahkamah hanya mempertimbangkan dalam kapasitasnya sendiri. Pemohon II tidak mampu membayar PBB sehingga secara akumulatif kewajiban utang PBB yang harus dibayar hingga akhir tahun 2017 mencapai Rp. 63.778.715. Akibatnya, rumah Pemohon II dipasangi stiker "Belum membayar Pajak PBB P-2" oleh Badan Pajak dan Retribusi Pemprov DKI Jakarta;
3. Pemohon II adalah perseorangan warga negara Indonesia yang merupakan pensiunan Pegawai Negeri Sipil dengan uang pension sejumlah Rp. 1.783.700 per bulan sehingga tidak mampu membayar PBB selama 20 tahun dan menunggak hutang kewajiban membayar PBB beserta denda sebesar Rp.5.456.403;

Berdasarkan uraian di atas, dengan menghubungkan norma undang-undang yang dimohonkan pengujiannya dan hak untuk bertempat tinggal sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945, Mahkamah berpendapat bahwa terdapat hubungan kausal antara norma undang-undang yang dimohonkan pengujian dengan anggapan para Pemohon perihal kerugian hak konstitusional yang diderita sebagai akibat berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujiannya sehingga jika permohonan dikabulkan maka kerugian hak konstitusional dimaksud tidak terjadi lagi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidak terbuktinya dalil para Pemohon perihal inkonstitusionalitas norma undang-undang yang dimohonkan pengujian, para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

Berkaitan dengan pengujian konstitusionalitas Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB untuk dinyatakan bertentangan dengan UUD 1945 sebagaimana dalam petitum Pemohon, isu hukum yang harus dipertimbangkan oleh Mahkamah adalah apakah benar Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB bertentangan dengan UUD 1945, khususnya dengan hak untuk bertempat tinggal sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945. Terhadap isu hukum tersebut, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

1. 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.

2. Bahwa pajak adalah salah satu sumber utama pendapatan negara di samping sumber-sumber pendapatan lainnya yang akan digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pembangunan guna mewujudkan cita-cita atau tujuan bernegara sebagaimana diamanatkan oleh Alinea Keempat Pembukaan UUD 1945. Sebagai kewenangan yang diturunkan dari konsepsi tentang hak, negara tentu tidak wajib menggunakan haknya untuk memungut pajak, termasuk dalam hal ini Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), jika sumber-sumber pendapatan lainnya mencukupi kebutuhan dalam penyelenggaraan kegiatan pembangunan guna mencapai cita-cita atau tujuan negara dimaksud. Namun faktanya, hingga saat ini, pajak masih menjadi sumber utama pendapatan negara. Meskipun demikian, dalam memungut pajak, negara tentu harus mempertimbangkan kemampuan subjek pajak dalam membayar pajak sesuai dengan asas *ability to pay* (kemampuan membayar) yang merupakan salah satu asas penting yang berlaku dalam bidang perpajakan.
3. Bahwa pengenaan pajak atas bumi dan bangunan bukanlah suatu hal yang baru. Sebagai bagian dari *property*, khususnya tanah, pengenaan pajak terhadapnya bahkan tergolong yang paling tua di dunia. Di Indonesia, pengenaan pajak atas tanah (bumi) sudah berlangsung berabad-abad, sejak masa kolonial. Namun, hal itu bukan berarti landasan filosofis pengenaan pajak atas tanah (bumi) didasarkan atas hubungan antara penjajah dengan yang dijajah. Landasan filosofis pengenaan pajak atas tanah (bumi) adalah adanya manfaat atau kenikmatan yang diperoleh dari tanah (bumi) tersebut yang kemudian menjadi salah satu asas pengenaan pajak yaitu *benefit-received principle*.
4. Bahwa, pengundangan UU PBB, dengan landasan konstitusional Pasal 23A UUD 1945, adalah salah satu upaya pembaruan sistem perpajakan dengan menyederhanakan macam-macam pungutan atas bumi (tanah) dan bangunan serta tarif dan cara pembayarannya. Sebelum diundangkannya UU PBB, terdapat bermacam-macam pengaturan tentang pungutan atas tanah dan/atau bangunan, di antaranya Undang-Undang Nomor 11/Prp/1958 untuk tanah yang tunduk pada hukum adat, Ordonansi *Vervonding* Indonesia 1923 dan Ordonansi *Vervonding* Indonesia 1928 untuk tanah yang tunduk pada hukum Barat, Ordonansi Pajak Rumah Tangga 1908, dan lain-lain pengaturan yang berkenaan dengan pungutan daerah atas tanah dan bangunan.
5. Bahwa sejalan dengan kebijakan otonomi daerah yang memberikan kewenangan seluas-luasnya kepada Daerah untuk mengatur dan mengurus rumah tangga atau pemerintahannya sendiri, di mana untuk kebutuhan tersebut kepada Daerah juga diberikan kewenangan memungut pajak sebagai salah satu sumber pendapatan dalam penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan di Daerah, pada tahun 2009 diundangkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah (UU PDRD). Dalam Konsiderans “Menimbang” UU PDRD dikatakan, antara lain, bahwa pajak dan retribusi daerah merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang penting guna membiayai pelaksanaan pemerintahan daerah; bahwa dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada masyarakat dan kemandirian daerah, perlu dilakukan perluasan objek pajak daerah dan retribusi daerah dan pemberian diskresi dalam penetapan tarif; dan bahwa kebijakan pajak dan retribusi daerah dilaksanakan berdasarkan prinsip demokrasi, pemerataan dan keadilan, peran serta masyarakat, dan akuntabilitas dengan memperhatikan potensi daerah (vide Konsiderans “Menimbang” huruf c, huruf d, dan huruf e UU PDRD).
6. Bahwa salah satu perubahan mendasar yang terjadi setelah diundangkannya UU PDRD adalah dialihkannya Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dan Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dari pajak pusat menjadi pajak

daerah. Melalui UU PDRD, seluruh pengelolaan PBB-P2 sepenuhnya dilakukan oleh Daerah. Adapun yang masih tetap menjadi pajak pusat adalah PBB sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan. Dasar pemikiran dan alasan pokok dialihkannya PBB-P2 kepada Daerah, sebagaimana diterangkan oleh Presiden (Pemerintah) dalam persidangan tanggal 14 Februari 2018 adalah:

- 1) berdasarkan teori, PBB-P2 lebih bersifat lokal (*local origin*), visibilitas, objek pajak tidak berpindah-pindah (*immobile*), dan terdapat hubungan erat antara pembayar pajak dan yang menikmati hasil pajak tersebut (*the benefit tax-link principle*);
  - 2) pengalihan PBB-P2 diharapkan dapat meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan sekaligus memperbaiki struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD);
  - 3) untuk meningkatkan pelayanan masyarakat (*public service*), akuntabilitas, dan transparansi dalam pengelolaan PBB-P2; dan
  - 4) berdasarkan praktik di banyak negara, PBB-P2 atau *Property Tax* termasuk jenis *local tax*.
7. Bahwa norma UU PBB yang dimohonkan pengujian dalam permohonan *a quo* adalah berkenaan dengan subjek pajak dan kewajiban membayar pajak dari subjek pajak tersebut. Subjek pajak untuk PBB adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi dan/atau memperoleh manfaat atas bumi dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan (Pasal 4 ayat (1) UU PBB) dan kepada mereka dikenakan kewajiban pajak sebagai Wajib Pajak (Pasal 4 ayat (2) UU PB)]. Dengan konstruksi demikian, maka telah menjadi jelas dasar pengenaan PBB adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi dan/atau memperoleh manfaat atas bumi dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan dan negara berwenang untuk memungut pajak terhadap orang atau badan tersebut. Dengan demikian kewenangan itu tidak dilakukan secara sewenang-wenang karena sudah diatur secara tegas dalam undang-undang sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 23A UUD 1945.
8. Bahwa para Pemohon mengaitkan kewenangan negara memungut PBB sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB tersebut dengan hak untuk bertempat tinggal sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dan kemudian mendalilkannya sebagai ketentuan yang inkonstitusional. Terhadap dalil tersebut, Mahkamah berpendapat, harus dibedakan antara persoalan kewenangan negara untuk memungut pajak dan persoalan kewajiban negara untuk memenuhi hak-hak konstitusional warga negara. Sebagaimana telah dipertimbangkan sebelumnya, kewenangan negara untuk memungut pajak, termasuk PBB, adalah kewenangan yang sah bukan saja karena *legitimate* secara doktriner tetapi terutama karena secara konstitusional memperoleh landasannya dalam Konstitusi, *in casu* Pasal 23A UUD 1945. Sementara itu, hak untuk bertempat tinggal adalah hak konstitusional yang diturunkan dan merupakan bagian dari kelompok hak-hak ekonomi, sosial dan budaya dalam konsepsi hak asasi manusia. Negara memang wajib menjamin pemenuhan hak-hak ini. Namun, jaminan konstitusional terhadap hak untuk bertempat tinggal dan kewajiban negara untuk memenuhi hak tersebut tidaklah meniadakan kewenangan negara untuk memungut pajak, termasuk PBB dalam kasus *a quo*. Pemenuhan hak-hak konstitusional warganya, baik yang termasuk ke dalam kelompok hak-hak sipil dan politik maupun hak-hak ekonomi, sosial dan budaya, adalah persoalan yang berbeda karena bersangkutan dengan kewajiban negara. Dalam kaitan ini Mahkamah penting untuk menegaskan kembali bahwa berbeda halnya dengan hak asasi manusia yang tergolong ke dalam hak-hak sipil dan politik di mana pemenuhannya dilakukan dengan cara negara sebesar mungkin meminimalkan campur tangan terhadapnya, pemenuhan terhadap hak-hak ekonomi, sosial dan budaya justru menuntut keterlibatan negara di dalamnya sesuai dengan kemampuannya. Oleh karena itu, pemenuhan jenis hak ini berbeda-beda derajat atau kualitasnya antara negara yang satu dan negara yang lain terutama sangat

dipengaruhi oleh kemampuan ekonomi atau finansial masing-masing negara di samping faktor-faktor lainnya, misalnya ideologi yang dianut oleh suatu negara. Salah satu faktor penting yang mempengaruhi kemampuan finansial negara adalah justru diperoleh dari pemungutan pajak. Kalau suatu ketika negara mampu menjamin pemenuhan hak tersebut dengan cara membebaskan warganya dari kewajiban membayar pajak, hal itu bukanlah dikarenakan bahwa negara tidak berhak memungut pajak melainkan semata-mata karena diskresi negara.

9. Bahwa selain itu, dalam kaitannya dengan PBB, sebagaimana telah dipertimbangkan di atas, tidak semua objek pajak yang berada dalam ruang lingkup PBB diserahkan kepada Daerah, melainkan hanya yang tergolong ke dalam PBB-P2, sedangkan untuk PBB yang berkenaan dengan sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan tetap menjadi kewenangan Pusat. Adapun yang menjadi objek permohonan *a quo* adalah tergolong ke dalam PBB-P2. Oleh karena itu, jika Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB dinyatakan inkonstitusional, *quod non*, sebagaimana didalilkan para Pemohon, maka tindakan negara memungut PBB untuk sektor perkebunan, perhutanan, dan pertambangan menjadi hapus karena turut dinyatakan inkonstitusional. Hal demikian jelas tidak dapat dibenarkan karena sama artinya dengan pengingkaran terhadap kewenangan negara untuk memungut pajak yang bukan hanya memperoleh legitimasi secara doktriner melainkan juga legitimasi konstitusional sebagaimana ditegaskan oleh Pasal 23A UUD 1945.
10. Bahwa dalam hubungannya dengan gagasan atau paham negara kesejahteraan, tidak terdapat relevansinya mengaitkan Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB dengan gagasan negara kesejahteraan (*welfare state*). Secara historis maupun ideologis, paham negara kesejahteraan lahir adalah sebagai reaksi terhadap paham liberalisme dan kapitalisme klasik serta “turunannya” yaitu negara penjaga malam (*nachtwachtersstaat*) yang mengidealkan prinsip “pemerintah yang baik adalah yang memerintah sesedikit mungkin” (*the best government is the least government*). Pada saat yang sama, paham negara kesejahteraan juga merupakan kritik terhadap sosialisme, khususnya sosialisme yang kemudian berkembang menjadi “kolektivisme totaliter” yang mengancam kebebasan atau kemerdekaan individu. Dalam perkembangannya, negara kesejahteraan mewujudkan dirinya ke dalam beragam bentuk atau model, di antaranya pengelompokan ke dalam tiga model: *social democratic welfare state* (atau disebut juga *Scandinavian welfare state*), *conservative welfare state*, dan *liberal welfare state*. Dari tiga model negara kesejahteraan tersebut, tak ada satu pun yang meniadakan kewenangan negara untuk memungut pajak, lebih-lebih terhadap pajak atas kekayaan (*property tax*), di mana PBB termasuk di dalamnya. Hal yang membedakan ketiga model negara kesejahteraan tersebut, terutama, adalah luas ruang lingkup jaminan sosial dan cara pendistribusian kesejahteraan yang ditujukan bagi warganya serta intensitas keterlibatan negara dalam proses distribusi kesejahteraan tersebut.
11. Bahwa tidak semua warga negara mampu membayar pajak, hal itu adalah fakta sosial atau kenyataan empirik yang tidak dapat digunakan sebagai dasar argumentasi untuk menyatakan kewenangan negara memungut pajak adalah bertentangan dengan UUD 1945. Mengatasi persoalan ketidakmampuan warga negara membayar pajak merupakan problem persoalan pemerintahan dalam mengatasinya. Dalam hal ini negara (pemerintah) berwenang mengeluarkan kebijakan atau diskresi tertentu, salah satunya adalah sebagaimana yang tertuang dalam Pasal 107 ayat (2) UU PDRD –yang akan diuraikan dalam pertimbangan selanjutnya. Sementara itu terhadap dalil para Pemohon perihal adanya unsur upeti dalam pajak, pertimbangan perihal landasan filosofis pajak sebagaimana telah dipertimbangkan sebelumnya dengan sendirinya telah menjawab dalil para Pemohon *a quo*.
12. Bahwa setelah Mahkamah membaca dan memahami secara saksama permohonan para Pemohon, hal yang menjadi keberatan para Pemohon pada dasarnya berkait dengan tarif pajak yang dikenakan yang menurut para Pemohon berada di luar kemampuan mereka untuk membayar. Terhadap persoalan tersebut Mahkamah dapat

memahami persoalan yang dihadapi para Pemohon, namun jalan keluar terhadap keberatan itu bukanlah dengan mempersoalkan konstitusionalitas Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB yang nyata-nyata tidak bertentangan dengan UUD 1945. Terhadap permasalahan atau keberatan para Pemohon demikian, UU PDRD sesungguhnya telah memberikan jalan keluar yang salah satunya adalah berupa pengurangan pajak terutang berdasarkan pertimbangan kemampuan membayar wajib pajak atau kondisi tertentu objek pajak (Pasal 107 ayat (2) UU PDRD. Sehingga dengan demikian, secara hukum, keberatan para Pemohon terhadap kewajiban membayar PBB yang didasari oleh alasan ketidakmampuan finansial dapat menggunakan saluran atau mekanisme sebagaimana diatur dalam Pasal 107 ayat (2) UU PDRD, beberapa daerah telah mengeluarkan kebijakan berupa pengurangan atau bahkan penghapusan kewajiban membayar PBB terhadap objek pajak dengan nilai tertentu.

13. Dengan seluruh pertimbangan di atas, Mahkamah tidak menemukan adanya persoalan inkonstitusionalitas dalam rumusan maupun materi muatan yang terkandung dalam Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) UU PBB.

Berdasarkan pertimbangan hukum tersebut, Mahkamah dalam amar putusannya menyatakan bahwa permohonan para Pemohon ditolak.