



SALINAN

**PUTUSAN
Nomor 13/PUU-XIV/2016**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA**

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:



Nama : **Edi Pramono**
Pekerjaan : Wiraswasta
Alamat : d.k. Jepang RT/RW Desa Jepang, Kecamatan Mejobo,
Kabupaten Kudus, Provinsi Jawa Tengah

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 28 Agustus 2015 memberi kuasa kepada **Aristo M.A. Pangaribuan, S.H., LL.M., Febby Mutiara Nelson, S.H., M.H., Abdul Toni, S.H., Puspa Pasaribu, S.H., Ludwig Kriekhoff, S.H., MKn., Syawaludin, SE.Ak., S.H, M.E. CPMA, CA., Meddy Setiawan, S.H., Fariznaldi, S.H., dan Marsya Muthmainah H., S.H.,** staf pada Lembaga Konsultasi dan Bantuan Hukum-Pilihan Penyelesaian Sengketa Fakultas Hukum Universitas Indonesia (LKBH-PPS FHUI), yang beralamat di Kampus Universitas Indonesia, Depok, selanjutnya memberikan Kuasa Substitusi bertanggal 23 Februari 2016 kepada **Muhammad Adiguna Bimasakti, S.H.,** staf pada LKBH-PPS FHUI, yang beralamat di Kampus Universitas Indonesia, Depok, bertindak secara sendiri-sendiri maupun bersama-sama untuk dan atas nama pemberi kuasa;

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

- [1.2] Membaca permohonan Pemohon;
Mendengar keterangan Pemohon;
Mendengar dan membaca keterangan Presiden;
Mendengar dan membaca keterangan ahli Pemohon;

Mendengar dan membaca keterangan ahli Presiden;
Memeriksa bukti-bukti surat/tertulis Pemohon;
Membaca kesimpulan Pemohon.

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 18 Desember 2015 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 22 Desember 2015 berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 321/PAN.MK/2015 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi pada tanggal 17 Februari 2016 dengan Nomor 13/PUU-XIV/2016, yang telah diperbaiki dan diterima di persidangan Mahkamah pada tanggal 8 Maret 2016, pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa dalam UUD 1945 hasil amandemen telah menciptakan sebuah lembaga baru yang berfungsi untuk mengawal konstitusi, yaitu Mahkamah Konstitusi, selanjutnya disebut “**MK**”, sebagaimana tertuang dalam Pasal 7B, Pasal 24 ayat (1) dan ayat (2), serta Pasal 24C UUD 1945, yang diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011, dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi, selanjutnya disebut “**UU MK**”;
2. Bahwa salah satu kewenangan yang dimiliki oleh MK adalah melakukan pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar sebagaimana diatur dalam Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 yang berbunyi:

“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar...”

Selanjutnya, Pasal 10 ayat (1) huruf a UU MK 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,”*

Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5076):

“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”*

3. Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, menyatakan bahwa secara hierarkis kedudukan UUD 1945 adalah lebih tinggi dari Undang-Undang. Oleh karena itu, setiap ketentuan Undang-Undang tidak boleh bertentangan dengan UUD 1945 (*constitutie is de hoogste wet*). Selanjutnya pada Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan menyatakan bahwa dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi.
4. Bahwa Pemohon mengajukan permohonan pengujian materil Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (4) dan ayat (4a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) yang selanjutnya disebut “**UU KUP**”, terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, selanjutnya disebut “**UUD 1945**”
5. Bahwa mengacu kepada ketentuan tersebut di atas, MK **berwenang** untuk melakukan **pengujian konstitusionalitas suatu undang-undang** terhadap UUD 1945.

B. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PEMOHON

1. Bahwa kedudukan hukum (*legal standing*) merupakan syarat yang harus dipenuhi oleh setiap pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian

undang-undang terhadap UUD 1945 kepada MK sebagaimana diatur di dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK.

Pasal 51 ayat (1) UU MK:

*“Pemohon adalah pihak yang menganggap **hak dan/atau Hak 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; atau*
- d. lembaga negara.”*

Penjelasan Pasal 51 ayat (1) UU MK:

*“Yang dimaksud dengan **“hak konstitusional”** adalah hak-hak yang diatur dalam UUD NRI 1945.”*

2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK tersebut, terdapat dua syarat yang harus dipenuhi untuk menguji apakah Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam perkara pengujian Undang-Undang, yaitu (i) terpenuhinya kualifikasi untuk bertindak sebagai pemohon, dan (ii) adanya hak dan/atau hak konstitusional dari Pemohon yang dirugikan dengan berlakunya suatu undang-undang.

3. Bahwa oleh karena itu, Pemohon menguraikan kedudukan hukum (*Legal Standing*) Pemohon dalam mengajukan permohonan dalam perkara *a quo*, sebagai berikut:

Pertama, Kualifikasi sebagai Pemohon. Bahwa kualifikasi Pemohon adalah sebagai **perorangan warga negara Indonesia**.

Kedua, Kerugian Konstitusional Pemohon. Mengenai **parameter kerugian konstitusional**, MK telah memberikan pengertian dan **batasan tentang kerugian konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu undang-undang harus memenuhi 5 (lima) syarat** sebagaimana Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007, yaitu sebagai berikut:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;

- b. bahwa hak dan/atau kewenangan Konstitusional pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji;
- c. bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan Konstitusional pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya 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 pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian dan/atau kewenangan Konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

4. Bahwa **Pemohon mempunyai hak konstitusional** yang diatur dalam UUD 1945 Pasal 28D ayat (1) hasil amandemen yang menegaskan adanya asas kepastian hukum sebagai hak konstitusional setiap warga negara:

*“(1) **Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.**”*

UUD Pasal 28I ayat (1) hasil amandemen yang menegaskan adanya asas perlindungan hukum sebagai hak konstitusional setiap warga negara:

*“(1) **Hak untuk hidup, hak untuk tidak disiksa, hak kemerdekaan pikiran dan hati nurani, hak beragama, hak untuk tidak diperbudak, hak untuk diakui sebagai pribadi di hadapan hukum, dan hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun.**”*

UUD 1945 Pasal 23A hasil amandemen yang menegaskan pajak dan pungutan lainnya terhadap warga negara harus diatur dengan undang-undang:

*“**Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.**”*

5. Bahwa Pemohon sebagai warga negara Indonesia **secara konstitusional telah dirugikan pemenuhan hak konstitusionalnya** untuk mendapat kepastian hukum sesuai Pasal 28D ayat (1) dan perlindungan hukum sesuai

Pasal 23A dan Pasal 28I ayat (1) *a quo* untuk menjunjung tinggi dan menaati hukum yang dipositifkan di dalam UU KUP *a quo*:

- Bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) mengatur sebagai berikut:

Pasal 2 ayat (4)

“Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila wajib pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2).”

Pasal 2 ayat (4a)

“Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana yang diatur dalam pasal 4 dimulai sejak wajib pajak memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.”

- Bahwa ternyata dalam pengaturan tersebut, tidak diatur ketentuan kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang mendaftarkan diri dengan kemauan sendiri untuk diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak, selanjutnya disebut “**NPWP**”, dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, selanjutnya disebut “**PKP**”. Ini meliputi kapan mulai kewajiban perpajakannya dan apakah WP tersebut permohonan dan ketetapan diterbitkan NPWP dan atau pengukuhan sebagai PKP bisa dibatalkan secara sepihak oleh DJP dan dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan oleh DJP;
- Bahwa melihat kekosongan hukum tersebut Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 di mana Pasal 24 ayat (1) mengatur sebagai berikut:

Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak, dan atau surat tagihan pajak untuk masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak sebelum Wajib Pajak diberikan atau diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha

Kena Pajak apabila diperoleh data dan atau informasi yang menunjukkan adanya kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi Wajib Pajak”

- Bahwa peraturan tersebut memungkinkan Direktorat Jenderal Perpajakan (DJP) untuk memberlakukan secara retroaktif kewajiban perpajakan WP yang ditarik hingga 5 Tahun ke belakang sejak dipenuhinya syarat subjektif dan objektif tanpa mengindahkan apakah WP atau PKP tersebut mendaftarkan dengan kemauan sendiri atau dikukuhkan secara jabatan;
- Bahwa Pemohon adalah pengusaha kecil yang bergerak di bidang perdagangan eceran khusus semen, kapur, pasir dan batu di dalam bangunan;
- Bahwa Pemohon telah menerima surat Nomor S-143/WPJ.10/KP.0809/2010 tanggal 29 April 2010 perihal Himbauan Pembetulan/ Penyampaian SPT Tahunan PPh dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kudus, perpanjangan dari Direktorat Jenderal Pajak di daerah, selanjutnya disebut “**DJP**”. [bukti P-5]. Pada himbauan tersebut juga telah disampaikan ketentuan PMK Nomor 68/PMK.03/2010 Pasal 4 ayat (1) tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai;
- Bahwa Pemohon merespon pada tanggal 28 Juli 2010 dengan melakukan perbaikan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2008 dan 2009, dan belum mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP, karena Pemohon berpikir cukup pembetulan SPT Tahunan PPh sesuai perihal dalam surat tersebut di atas;
- Bahwa DJP sudah mengetahui bahwa Pemohon belum mendaftarkan diri sebagai PKP dalam kurun waktu April 2010 sampai dengan April 2012 dan DJP tidak menerapkan Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan.
- Bahwa Pemohon telah menerima surat Nomor S-567/WPJ.10/KP.0806/2012 tanggal 12 April 2012 perihal Himbauan untuk mendaftarkan diri dan dikukuhkan sebagai PKP, dari DJP. [bukti P-6]
- Bahwa dalam rangka menindaklanjuti surat himbauan tersebut, Pemohon dengan kemauan sendiri langsung mendaftarkan diri sebagai PKP [bukti P-7] dan berdasarkan Surat Kepala Kantor Pelayanan Pajak

Kudus Nomor: PEM-00719/WPJ.10/KP.0803/2012 tanggal 2 Mei 2012 dikukuhkan sebagai PKP. [bukti P-8];

- Bahwa **sebelum dikukuhkan sebagai PKP, Pemohon tidak pernah memungut Pajak Pertambahan Nilai (yang selanjutnya disebut "PPN")** atas penjualan barang-barang dagangnya;
- Bahwa meskipun Pemohon telah mendapatkan PKP dengan kemauan sendiri, ternyata kemudian DJP **mengukuhkan kembali Pemohon secara jabatan sebagai PKP** sehingga kewajiban perpajakannya sebagai PKP berlaku surut sejak tahun 2009 [bukti P-9.a sampai bukti P-9.l];
- Bahwa DJP telah mengeluarkan PKP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak

Nomor	Masa Pajak	Tahun Pajak	Bukti
00001/207/09/506/13	Januari	2013	(bukti P-10.a)
00002/207/09/506/13	Februari	2013	(bukti P-10.b)
00003/207/09/506/13	Maret	2013	(bukti P-10.c)
00004/207/09/506/13	April	2013	(bukti P-10.d)
00005/207/09/506/13	Mei	2013	(bukti P-10.e)
00006/207/09/506/13	Juni	2013	(bukti P-10.f)
00007/207/09/506/13	Juli	2013	(bukti P-10.g)
00008/207/09/506/13	Agustus	2013	(bukti P-10.h)
00009/207/09/506/13	September	2013	(bukti P-10.i)
00010/207/09/506/13	Oktober	2013	(bukti P-10.j)
00011/207/09/506/13	November	2013	(bukti P-10.k)
00012/207/09/506/13	Desember	2013	(bukti P-10.l)

tanggal 21 Januari 2013 yang dalam pokoknya memutuskan Pemohon dibebankan dengan kewajiban perpajakan setiap bulannya untuk masa bulan Januari - Desember 2009 dengan jumlah perbulan:

Dasar Pengenaan Pajak : Rp 623.575.820,-

Penghitungan PPN yang kurang bayar : Rp 62.357.582,-

Sanksi Administrasi : Rp 29.931.639,-

Jumlah hutang PPN yang masih harus dibayar: Rp 92.289.221,-

Sehingga dalam setahun Jumlah PPN Setahun yang masih harus dibayar: 12 bulan X Rp. 92.289.221,- = **Rp. 1.107.470.652** (satu milyar

seratus tujuh juta empat ratus tujuh puluh ribu enam ratus lima puluh dua rupiah);

- Bahwa Pemohon sudah mengajukan surat keberatan tanggal 14 Maret 2013 untuk setiap SKPKB bulan Januari sampai Desember 2009 [bukti P-11] kepada DJP dengan isi pokoknya bahwa Pemohon dengan kemauan sendiri baru dinyatakan PKP tahun 2012. Bahwa pemberlakuan surut yang dilakukan oleh DJP, hanya berlaku untuk PKP yang dikukuhkan secara jabatan sesuai Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP.
- Bahwa DJP telah menolak seluruh keberatan yang Pemohon ajukan tersebut dengan Keputusan Direktorat Jenderal Pajak Nomor:

Nomor	Masa Pajak	Bukti
KEP-2471/WPJ.10/2013	Januari 2009	(bukti P-12.a)
KEP-2468/WPJ.10/2013	Februari 2009	(bukti P-12.b)
KEP-2472/WPJ.10/2013	Maret 2009	(bukti P-12.c)
KEP-2467/WPJ.10/2013	April 2009	(bukti P-12.d)
KEP-2470/WPJ.10/2013	Mei 2009	(bukti P-12.e)
KEP-2469/WPJ.10/2013	Juni 2009	(bukti P-12.f)
KEP-2426/WPJ.10/2013	Juli 2009	(bukti P-12.g)
KEP-2424/WPJ.10/2013	Agustus 2009	(bukti P-12.h)
KEP-2421/WPJ.10/2013	September 2009	(bukti P-12.i)
KEP-2425/WPJ.10/2013	Oktober 2009	(bukti P-12.j)
KEP-2423/WPJ.10/2013	November 2009	(bukti P-12.k)
KEP-2422/WPJ.10/2013	Desember 2009	(bukti P-12.l)

- Bahwa berdasarkan hal di atas, Pemohon telah mengajukan banding ke Pengadilan Pajak;
- Bahwa Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang diputuskan tanggal 2 April 2015:

Nomor : Put.	Untuk Masa Pajak	Bukti
60741/PP/M.IIB/16/2015	Januari 2009	(bukti P-9.a)
60742/PP/M.IIB/16/2015	Februari 2009	(bukti P-9.b)
60743/PP/M.IIB/16/2015	Maret 2009	(bukti P-9.c)
60744/PP/M.IIB/16/2015	April 2009	(bukti P-9.d)
60745/PP/M.IIB/16/2015	Mei 2009	(bukti P-9.e)

60746/PP/M.IIB/16/2015	Juni 2009	(bukti P-9.f)
60747/PP/M.IIB/16/2015	Juli 2009	(bukti P-9.g)
60748/PP/M.IIB/16/2015	Agustus 2009	(bukti P-9.h)
60749/PP/M.IIB/16/2015	September 2009	(bukti P-9.i)
60750/PP/M.IIB/16/2015	Oktober 2009	(bukti P-9.j)
60751/PP/M.IIB/16/2015	November 2009	(bukti P-9.k)
60752/PP/M.IIB/16/2015	Desember 2009	(bukti P-9.l)

yang menyatakan: **Menolak banding** Pemohon Banding terhadap keputusan Terbanding mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, yang selanjutnya disebut "**SKPKB**" Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Januari - Desember 2009 atas nama: Edi Pramono NPWP: 07.131.602.0-506.000 Alamat Jalan Budi Utomo Rt 02 Rw 02 Jepang, Mejobo, Kudus, Jawa Tengah. sehingga jumlah Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Januari - Desember 2009 tetap dipertahankan.

- Bahwa dengan dikenakannya kewajiban perpajakan sebelum Pemohon dikukuhkan sebagai PKP secara sukarela sangat merugikan hak-hak dari Pemohon. Kerugian tersebut semakin nyata adanya dengan fakta bahwa **Pemohon selama belum dikukuhkan sebagai PKP, tidak pernah memungut PPN atas penjualan barang-barang dagangannya.**
- Bahwa berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa **tidak seharusnya Pemohon yang dengan kesadarannya mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP, dikenakan PPN yang berlaku surut.**
- Bahwa PPN adalah Pajak Konsumsi. Konsumen akhirlah yang mengkonsumsi Barang atau Jasa Kena Pajak yang bertanggung jawab atas Pembayaran PPN. Pihak DJP harus membebankan pada konsumen bukan pada PKP.
- Bahwa DJP hanya bisa membebankan pada PKP bila ditemukan bukti bahwa PKP yang bersangkutan telah memungut PPN dari Konsumen tapi tidak atau belum menyetorkan dan melaporkan kepada Negara.
- Bahwa dengan dikenakannya kewajiban perpajakan yang berlaku surut tersebut menyebabkan keuntungan dari perdagangan menjadi sangat

kecil karena dikenakan pajak yang begitu besar. Dengan kata lain, dikenakannya kewajiban perpajakan yang berlaku surut tersebut dapat membunuh usaha Pemohon dan pengusaha usaha kecil menengah (UKM) lainnya. Lebih jauh lagi dampak dari pembebanan pajak yang begitu besar dapat berimbas juga pada pengurangan tenaga kerja yang bergantung pada usaha Pemohon.

- Bahwa Pemohon juga potensial dan pasti untuk dikenakan SKPKB PPN Barang dan Jasa untuk masa pajak Januari 2010 sampai dengan Maret 2012 dengan nilai yang sama, bahkan bisa bertambah, dengan hutang PPN di setiap bulan 2009 yaitu Rp 92.289.221,-. Ini artinya pemohon harus membayar setiap bulannya senilai Rp 92.289.221,- Total kerugian potensial Pemohon adalah **sekitar Rp 92.289.221,- x 27 bulan = Rp. 2,491,808,967 (dua milyar empat ratus sembilan puluh satu juta delapan ratus delapan ribu sembilan ratus enam puluh tujuh rupiah);**

- Bahwa **total kerugian Pemohon**, akibat kekosongan aturan dalam UU KUP tentang mulai berlakunya kewajiban PKP dengan kemauan sendiri sehingga diberlakukannya kewajiban pajak yang berlaku surut dari sejak Januari 2009 - Maret 2012 adalah:

Yang sudah dikeluarkan SKPKB Rp. 1.107.470.652

Yang potensial dikeluarkan SKPKB Rp. 2,491,808,967

Rp. 3.599.279.619

(tiga milyar lima ratus sembilan puluh sembilan juta dua ratus tujuh puluh sembilan juta enam ratus sembilan belas rupiah)

6. Bahwa **hak Konstitusional Pemohon tersebut telah sangat dirugikan dengan berlakunya UU KUP**. Kerugian tersebut bersifat spesifik dan potensial yang berdasarkan penalaran yang wajar dipastikan akan terjadi, serta mempunyai hubungan kausalitas dengan berlakunya Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP. Oleh karena itu, dengan dikabulkannya permohonan ini oleh MK sebagai *the sole interpreter of the constitution* dan pengawal konstitusi maka kerugian Hak Konstitusional Pemohon tidak akan terjadi lagi;
7. Bahwa dengan demikian, **Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai pemohon pengujian Undang-Undang dalam perkara *a quo* karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UUMK beserta**

Penjelasannya dan 5 (lima) syarat kerugian hak konstitusional sebagaimana pendapat Mahkamah selama ini yang telah menjadi yurisprudensi dan Pasal 3 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/PMK/2005.

II. ALASAN-ALASAN PERMOHONAN PENGUJIAN UNDANG-UNDANG

A. UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN TIDAK MEMBERIKAN KEPASTIAN HUKUM

1. Bahwa Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang mengatur tentang hak konstitusional Pemohon atas kepastian hukum:

*“(1) **Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum**”;*

2. Bahwa ketentuan dalam UU KUP mengenai PKP yang terdapat dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a), dalam hal ini menurut Pemohon **mengandung ketidakpastian hukum yang menyebabkan kerugian konstitusional bagi Pemohon;**

3. Bahwa ketentuan dalam UU KUP mengenai PKP terdapat 2 (dua) mekanisme untuk menetapkan atau mengukuhkan pengusaha sebagai PKP. Yang pertama adalah pengukuhan atas inisiatif dari WP pengusaha itu sendiri, yang selanjutnya disebut “**WP**”, dan cara kedua adalah pengukuhan secara jabatan oleh DJP. Cara kedua baru dapat digunakan jika WP tidak melaksanakan kewajibannya untuk mendaftarkan dengan sukarela atau inisiatif sendiri. Jadi, bagi siapa saja yang telah memenuhi syarat untuk memiliki NPWP atau dikukuhkan sebagai PKP namun tidak melaksanakan kewajibannya maka NPWP dan PKPnya dapat ditetapkan secara jabatan oleh DJP;

4. Bahwa untuk dikukuhkan sebagai WP “Sukarela” atau berdasarkan inisiatif sendiri, UU KUP mengatur mekanismenya sebagaimana telah disebutkan dan diatur dalam Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP. **Namun implikasi dari pemenuhan kewajiban Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP tidak diatur secara tertulis dalam UU KUP.** Berikut adalah pengaturan dalam Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2):

- (1) *Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan NPWP.*
- (2) *Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.*
5. Bahwa apabila seorang pengusaha tidak mendaftarkan diri secara sukarela sebagai PKP, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang secara jabatan menetapkannya sebagai PKP dengan mekanisme sebagaimana diatur dalam **Pasal 2 ayat (4) dan (4a) UU KUP:**

(4) *Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2)."*

(4a) *Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkannya sebagai Pengusaha Kena Pajak.*

Yang mana **akibat hukum dari Pengukuhan PKP oleh Dirjektor Jenderal Pajak secara jabatan** ini adalah:

- a. kewajiban perpajakannya akan ditagih oleh Direktur Jenderal Pajak sampai dengan lima tahun ke belakang sejak seharusnya dia memenuhi syarat untuk memiliki NPWP atau dikukuhkan sebagai PKP ditambah sanksi seperti yang disebutkan dalam Pasal 13 ayat (2) UU KUP yaitu berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau

berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB;

- b. Untuk PPN ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sesuai Pasal 14 ayat (4) sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang ditagih melalui Surat Tagihan Pajak (STP), sebagai konsekuensi dari penarikan kewajiban perpajakan yang seharusnya dilaksanakan oleh WP atau PKP sampai dengan lima tahun ke belakang;
- c. Berdasarkan Pasal 2 ayat (4a) tersebut dapat dilihat bahwa penarikan perpajakan yang ditarik hingga lima tahun kebelakang (artinya SKPKB bersifat retroaktif) merupakan wujud dari penghukuman (penalti) bagi WP yang dikukuhkan secara jabatan karena tidak mendaftarkan diri sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) UU KUP. Akan tetapi **yang berlaku retroaktif bukanlah hal Pengukuhan PKP, melainkan kewajiban pajaknya saja. Hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (1) huruf e UU KUP bahwa:**

Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut:

.....

e.) apabila kepada Wajib Pajak diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a);

6. Bahwa untuk ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) *a quo* **tidak terdapat ketentuan lebih lanjut mengenai batasan seseorang untuk ditetapkan menjadi PKP secara sukarela.** Ketidakpastian hukum tersebut berakibat kosongnya aturan mengenai kebebasan dari **kewajiban perpajakan bagi WP yang diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan menjadi PKP secara kemauan sendiri (self assessment -sukarela atau inisiatif pribadi) dari WP sebagaimana dijelaskan pada butir 3 di atas.** Seharusnya secara *a contrario* akibat-akibat hukum yang melekat (yang menjadi kewajiban) bagi PKP karena jabatan, tidak berlaku bagi PKP secara sukarela. Akan tetapi dengan tidak adanya batasan yang jelas kapan seseorang dapat ditetapkan menjadi PKP secara sukarela, maka Direktur Jenderal Pajak dapat menerapkan Pasal 2

ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP ini kepada setiap pengusaha, dan pengusaha tersebut menjadi terdampak kewajiban-kewajiban perpajakan *a quo* yang merupakan akibat hukum dari PKP karena jabatan; dan juga DJP menggunakan peraturan di bawah Undang-Undang dalam melakukannya.

7. Bahwa terhadap PKP yang dikukuhkan sukarela atas permohonan sendiri tidak terdapat aturan lebih lanjut, yang mana sebagai insentif bagi PKP yang menjalankan kewajibannya, sebagaimana dijelaskan dalam butir 6 di atas menjadi semacam dispensasi dengan tidak dilekatkannya kewajiban yang ada pada pengusaha yang ditetapkan menjadi PKP karena jabatan. Yang menjadi permasalahan adalah bagaimana jika Pemohon PKP ternyata seharusnya sudah menjadi PKP karena jabatan sejak beberapa waktu lamanya, namun tidak dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan hingga WP tersebut memohonkan untuk dikukuhkan sebagai PKP. Apakah kedudukannya kemudian akan menjadi PKP sukarela atau PKP karena jabatan? Dalam hal ini terdapat **KETIDAKPASTIAN** dan **TIDAK ADANYA STANDAR** mengenai kapan seorang pengusaha dapat ditetapkan menjadi PKP atas kemauan sendiri atau PKP karena Jabatan;
8. Bahwa dalam UU KUP ini, tidak ada pasal yang mengatur mengenai kewajiban perpajakan bagi WP yang diterbitkan Nomor Pokok WP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP yang diperoleh secara sukarela atau insiatif pribadi. Hal tersebut menimbulkan berbagai penafsiran yang berbeda dan menimbulkan ketidakpastian hukum;
9. Bahwa apabila WP sudah memiliki NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP atas permohonan sendiri, maka seharusnya Direktur Jenderal Pajak tidak dapat lagi menerbitkan NPWP dan/atau PKP secara jabatan. Hal ini dikarenakan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk mengukuhkan PKP secara jabatan baru muncul ketika WP tidak melaksanakan kewajibannya untuk memohonkan sendiri. **Jadi ketika WP telah memohonkan/ mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP maka Direktur Jenderal Pajak tidak dapat lagi mengukuhkan PKP secara jabatan;**
10. Bahwa hal tersebut dapat dipahami hanya dengan penafsiran Undang-undang saja, yakni secara *argumentum a contrario*. Ketentuan ini dapat dilihat dengan membandingkan rumusan Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) dengan ayat (4) dan

ayat (4a) lalu menafsirkannya secara *argumentum a contrario* yakni dengan melihat kebalikan dari peristiwa normatif (Sudikno Mertokusumo: *Mengenal Hukum* hlm. 231) yang diatur oleh ayat-ayat tersebut. Dalam hal ini rumusan ayat (4) yakni:

(4) *Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak **tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2).***

Pasal ini dapat dibaca secara *a contrario* bahwa: “apabila wajib pajak melakukan kewajibannya sebagaimana diatur ayat (1) dan ayat (2) maka *Direktur Jenderal Pajak* **TIDAK BERWENANG** menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan”;

11. Bahwa penafsiran ini hanya dapat dilakukan oleh lembaga yang berwenang dalam hal ini adalah MK selaku lembaga yudikatif. Sebelum ayat ini dapat dibaca secara *a contrario*, maka masih terdapat kekosongan mengenai STANDAR kapan seorang WP dikatakan sebagai WP yang memohon secara sukarela untuk ditetapkan sebagai PKP;
12. Bahwa kekosongan pengaturan mengenai Standar dan kewajiban perpajakan bagi WP yang dikukuhkan sebagai PKP secara sukarela menyebabkan terjadinya ketidakpastian hukum bagi masyarakat yang hendak mendaftarkan diri secara sukarela sebagai PKP. Ketika peraturan mengenai perpajakan PKP secara inisiatif atau sukarela tidak pasti dan tidak jelas, maka akan menimbulkan ketidaktenangan dan mengganggu ketertiban penegakan hukum perpajakan, sebaliknya masyarakat menjadi alergi untuk berurusan dengan pendaftaran pajak. Sehingga dalam hal ini, kepastian hukum secara normatif tidak terpenuhi, hal ini disebabkan peraturan perundang-undangan yang dibuat dan diundangkan secara tidak pasti sehingga menimbulkan keragu-raguan;
13. Bahwa UU KUP ini dibuat berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 yang sudah diamandemen yang menyatakan bahwa:

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Pemerintah yang melihat kekosongan hukum pada UU KUP Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a), menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 di mana Pasal 24 ayat (1) mengatur sebagai berikut:

Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak, dan atau surat tagihan pajak untuk masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak sebelum Wajib Pajak diberikan atau diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak apabila diperoleh data dan atau informasi yang menunjukkan adanya kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi Wajib Pajak”

Kami berpendapat bahwa seharusnya norma dalam Peraturan Pemerintah tersebut terkait kewenangan dalam menentukan kewajiban pajak yang bersifat retroaktif, tidak boleh diberlakukan karena menurut UUD 1945 Pasal 23A hal ini seharusnya menjadi materi dalam UU KUP. Namun ternyata UU KUP tidak mengatur hal tersebut.

14. Bahwa dapat disimpulkan berdasarkan uraian di atas, antara Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (4) dan ayat (4a) menimbulkan ketidakpastian, yang mana secara singkat adalah sebagai berikut:
 - a. Tidak ada standar kapan Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP dan/atau mengukuhkan seorang pengusaha WP menjadi PKP secara jabatan;
 - b. Sehingga hal tersebut menimbulkan berbagai penafsiran yang berbeda atas Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a), dan menimbulkan ketidakpastian hukum, yang mana menyebabkan Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan NPWP dan/atau mengukuhkan seorang pengusaha WP menjadi PKP secara jabatan kapanpun dan dalam keadaan apapun.
 - c. Akhirnya karena tidak ada standar, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan kembali NPWP dan/atau mengukuhkan seorang pengusaha WP menjadi PKP secara jabatan bagi seorang pengusaha WP, **padahal sebelumnya telah mendapatkan NPWP dan dikukuhkan menjadi PKP secara self assessment (kemauan sendiri - inisiatif pribadi);**
 - d. Implikasi dari ketiga hal tersebut adalah **Direktur Jenderal Pajak dapat** memberlakukan kewajiban perpajakan kepada WP secara retroaktif (paling lama lima tahun) sesuai Pasal 2 ayat (4a) *juncto* Pasal 13 ayat (1) huruf e. Karena kewajiban perpajakan WP yang diterbitkan NPWP dan/atau

dikukuhkan menjadi PKP secara jabatan oleh **Direktur Jenderal Pajak** dimulai sejak dipenuhinya syarat objektif dan subjektif.

15. Bahwa berdasarkan uraian di atas, maka Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP menimbulkan ketidakpastian hukum bagi WP terutama PKP, dan bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang mengatur tentang hak konstitusional Pemohon atas kepastian hukum:

*“(1) **Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.**”*

yang mana hal ini **menimbulkan kerugian konstitusional Pemohon atas ketidakpastian hukum** dan menimbulkan kerugian materiil yang nyata sebagaimana telah Pemohon jabarkan sebelumnya.

B. ITIKAD BAIK DARI PENGUSAHA YANG MENGAJUKAN SECARA SUKARELA SEBAGAI PKP

1. Bahwa UUD Pasal 28I ayat (1) hasil Amandemen menegaskan adanya asas perlindungan hukum sebagai hak konstitusional setiap warga negara:

*“(1) **Hak untuk hidup, hak untuk tidak disiksa, hak kemerdekaan pikiran dan hati nurani, hak beragama, hak untuk tidak diperbudak, hak untuk diakui sebagai pribadi di hadapan hukum, dan hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut adalah hak asasi manusia yang tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun.**”*

2. Bahwa seseorang yang telah menjalankan kewajibannya haruslah mendapatkan haknya secara proporsional. Pemohon berpendapat dalam UU KUP ini, seseorang yang telah menjalankan kewajibannya untuk melakukan *self assessment*, sebagaimana diatur Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2), maka baginya akan diberikan kompensasi untuk tidak dibebankan ketentuan kewajiban pajak yang berlaku surut sebagaimana diatur Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a);
3. Bahwa ketentuan dalam UU KUP mengenai PKP yang terdapat dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) dalam hal ini menurut Pemohon **mengandung kesalahan tafsir, sehingga menyebabkan pembebanan kewajiban berlaku**

surut yang tidak semestinya dibebankan kepada Pemohon dan menyebabkan kerugian konstitusional bagi Pemohon;

4. Bahwa Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) merupakan ketentuan yang bertujuan untuk mengakomodasi para pengusaha yang ingin menjalankan kewajibannya secara sukarela. Hal ini dapat terlihat dalam **penjelasan Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2)** sebagai berikut:

(1) *Semua Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan berdasarkan sistem self assessment, wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak untuk dicatat sebagai Wajib Pajak dan sekaligus untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak....*

(2) *Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak....*

Pengertian *self assessment* dalam Pasal 2 tersebut adalah metode yang diterapkan agar WP mengurus sendiri semua prosedur dan tahapan untuk memenuhi kewajiban membayar pajak. WP dapat menghitung sendiri, dan melaporkan sendiri berapa besar beban pajak yang ditanggungnya setiap masa dan atau tahun pajak;

5. Bahwa B. Ilyas dalam bukunya yang berjudul Perpajakan Indonesia halaman 18 mengemukakan bahwa:

Self Assessment System adalah pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.

Oleh karena itu Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) ini merupakan perwujudan sistem *Self Assessment* yang lahir karena adanya asas itikad baik yang dikandung oleh UU KUP ini;

6. Bahwa kelebihan atau *Privilege* yang diberikan oleh UU KUP ini kepada pengusaha untuk melakukan metode *self assessment* bersumber pada kewajibannya untuk mendaftarkan diri sebagai PKP, sedangkan **pengukuhan PKP karena jabatan** oleh Direktur Jenderal Pajak adalah **semacam upaya paksa dalam hal pengusaha tidak mendaftarkan sebagai PKP**;

7. Bahwa dengan ketidakpastian yang timbul dari Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) sebagaimana telah diuraikan di atas, **seakan-akan pengukuhan PKP karena jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak merupakan hal yang HARUS dilakukan (bukan sebagai upaya pemaksaan)**. Seharusnya hal ini dilakukan dalam rangka upaya pemaksaan agar pengusaha yang tidak mendaftarkan tetap bisa menjadi PKP meskipun tidak mendaftarkan dan bukan sebaliknya;
8. Bahwa landasan dari adanya Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP *a quo* adalah dengan **itikad baik** dari pengusaha untuk mendaftarkan sebagai PKP. Ketentuan tersebut didasarkan kepada itikad baik yang dilakukan oleh PKP secara inisiatif atau sukarela, yang atas kesadaran pribadinya mendaftarkan diri sebagai PKP tanpa ada paksaan dari DJP. Kenyataan tersebut justru menguntungkan pemerintah dalam memungut pajak sebab umumnya negara kerap sulit untuk memungut pajak karena banyak WP yang tidak patuh dalam membayar pajak. Dalam beberapa tahun terakhir, banyak perusahaan yang kesulitan dalam membayar pajak, hal tersebut terjadi disebabkan dua hal yaitu ketidakmampuan perusahaan yang bersangkutan untuk membayar pajak dan yang kedua disebabkan mereka tidak mau membayar atau tidak beritikad baik untuk membayar pajak. Oleh karena itu itikad baik dari PKP secara inisiatif atau sukarela sudah semestinya diberikan apresiasi, bukan dengan memberikan beban melakukan pembayaran pajak sebelum dikukuhkannya WP sebagai PKP;
9. Bahwa dengan adanya apresiasi dan *privilege* terhadap WP yang melaporkan ke DJP untuk diterbitkan NPWP dan atau dikukuhkan sebagai PKP, akan mampu menarik orang untuk menjadi WP yang baik. Jumlah WP yang mempunyai NPWP dan dikukuhkan sebagai PKP akan bertambah sehingga potensi penerimaan negara diharapkan akan bertambah dan naik. Sebaliknya, bila tidak ada apresiasi, bahkan WP merasa menjadi repot dan disusahkan, jumlah WP yang mempunyai NPWP dan dikukuhkan sebagai PKP akan stagnan bahkan cenderung berkurang sehingga potensi penerimaan negara akan berkurang dan turun;
10. Bahwa asas itikad baik dapat dibedakan atas itikad baik secara subjektif dan itikad baik yang objektif. Itikad baik dalam pengertian yang subjektif dapat diartikan sebagai kejujuran seseorang dalam melakukan suatu perbuatan hukum. Sedangkan, pengertian itikad baik dalam pengertian objektif adalah

pelaksanaan suatu perjanjian yang harus didasarkan pada norma kepatutan atau apa yang dirasakan patut dalam suatu masyarakat;

11. Bahwa berdasarkan pengertian itikad baik secara subjektif, WP yang mendaftarkan diri secara inisiatif atau sukarela telah mencerminkan diri sebagai warga negara yang baik dalam melakukan kewajibannya sebagai WP. Hal tersebut tersirat dari proses pendaftaran sebagai PKP yang dilandasi keinginan batin dari WP untuk mematuhi amanat perundang-undangan dalam kewajiban perpajakan. Nilai kejujuran dari WP yang hendak mengukuhkan diri sebagai PKP tercermin dalam memberikan berkas-berkas maupun dokumen yang digunakan untuk keperluan verifikasi. Verifikasi dalam rangka mengukuhkan PKP berdasarkan permohonan WP dilakukan terhadap WP orang pribadi sebagai pengusaha, termasuk WP orang pribadi pengusaha tertentu atau WP badan sebagai pengusaha yang mengajukan permohonan untuk dikukuhkan sebagai PKP;
12. Bahwa itikad baik menjadi salah satu dasar bagi PKP secara inisiatif atau sukarela untuk tidak diwajibkan atas pembayaran pajak sebelum dikukuhkan sebagai PKP. Hal tersebut juga didasari itikad baik dari WP tersebut kadangkala tidak dibarengi dengan sosialisasi atau penyuluhan bagi WP terkait indikator terpenuhinya syarat subjektif dan objektif dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga WP tidak mengetahui apakah perusahaannya telah memenuhi syarat subjektif dan objektif untuk didaftarkan sebagai PKP;
13. Bahwa dalam Hukum Islam dikenal istilah Mualaf yaitu orang yang diluar agama Islam yang pindah agama ke dalam agama Islam. Kewajiban Islam, yang termasuk dalam Rukun Iman dan Rukun Islam, seorang Mualaf tersebut baru berlaku sejak dia menyatakan masuk Islam dengan mengucapkan dua kalimat syahadat. Setelah hal tersebut, barulah orang mualaf tersebut menjalankan sholat, zakat, puasa, haji dan kewajiban Islam lainnya. **Aktivitas-aktivitas pada usia sebelum menjadi Mualaf, tidak akan dimintakan pertanggungjawaban. Dia dalam kondisi "0", dan pertanggungjawaban aktivitas usia seorang Mualaf, akan dimulai sejak menjadi orang yang beragama Islam;**

14. Bahwa Pemohon, berharap bahwa konsep **kewajiban NPWP dan PKP tersebut bisa mengambil “ibroh” (pelajaran) dalam konsep Muafat tersebut.**

C. BAHWA PAJAK DAN PUNGUTAN LAIN YANG BERSIFAT MEMAKSA UNTUK KEPERLUAN NEGARA DIATUR DENGAN UNDANG-UNDANG

1. Bahwa Pasal 23A UUD 1945 mengatur sebagai berikut:
“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Berdasarkan pasal ini pemerintah tidak dapat memaksakan berlakunya ketentuan bersifat kewajiban materiil dan formil yang mengikat dan membebani rakyat tanpa disetujui terlebih dahulu oleh rakyat itu sendiri melalui wakil-wakilnya di DPR. Selain itu, berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 dalam hal ini segala ketentuan yang diatur terkait pajak dan pungutan untuk keperluan negara haruslah berdasarkan Undang-Undang.

2. Bahwa menurut Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* dengan ajarannya yang terkenal *The Four Maxims*, asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- Asas *Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan): pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan WP. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap WP.
- Asas ***Certainty* (asas kepastian hukum): semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang, sehingga bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum.**
- Asas *Convenience of Payment* (asas pemungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan): pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi WP (saat yang paling baik), misalnya disaat WP baru menerima penghasilannya atau di saat WP menerima hadiah.
- Asas *Efficiency* (asas efisien atau asas ekonomis): biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.

3. Bahwa menurut Adolph Wagner asas pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- Asas politik finansial: pajak yang dipungut negara jumlahnya memadai sehingga dapat membiayai atau mendorong semua kegiatan negara.
 - Asas ekonomi: penentuan obyek pajak harus tepat, misalnya: pajak pendapatan, pajak untuk barang-barang mewah.
 - Asas keadilan: pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama, diperlakukan sama pula.
 - **Asas administrasi: menyangkut masalah kepastian perpajakan (kapan dan dimana harus membayar pajak), keluwesan penagihan (bagaimana cara membayarnya) dan besarnya biaya pajak.**
 - **Asas yuridis: segala pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang.**
4. Bahwa UU KUP tidak mengatur mengenai perubahan status seorang yang telah ditetapkan menjadi PKP sukarela menjadi seorang PKP jabatan. Hal ini mengakibatkan ketidakpastian hukum yang menimbulkan perbuatan sewenang-wenang Direktur Jenderal Pajak kepada pemohon dengan dicabutnya status pemohon yang semula seorang PKP sukarela menjadi PKP jabatan yang kemudian menimbulkan kewajiban perpajakan berlaku surut. Tentunya, perubahan status tersebut menimbulkan kerugian kepada pemohon sebagaimana telah disebutkan di atas dan bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945.
5. Bahwa tidak diaturnya mengenai perubahan status seorang yang telah ditetapkan menjadi PKP sukarela menjadi seorang PKP jabatan juga bertentangan dengan asas pemungutan pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith, yakni Asas *Certainty* dan juga bertentangan dengan asas pemungutan pajak yang dikemukakan oleh Adolph Wagner, yakni Asas Administratif dan Asas *Yuridis*.

D. DENGAN ADANYA KEKOSONGAN HUKUM MENGENAI KETENTUAN LANJUTAN PASAL 2 AYAT (4) DAN AYAT (4a) UU KUP MENYEBABKAN PEMOHON MENGALAMI KERUGIAN YANG NYATA

1. Bahwa berdasarkan alasan-alasan kerugian Pemohon *a quo* pada Posita mengenai *Legal Standing*, dalam rangka menciptakan kepastian hukum di sektor perpajakan, maka Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum

dan Tata Cara Perpajakan harus dilakukan penafsiran kembali dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum bagi masyarakat;

2. Bahwa usul penafsiran terhadap UU KUP ini dilakukan dengan melakukan penafsiran ayat dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yang mengatur mengenai perpajakan bagi WP yang diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara sukarela atau inisiatif pribadi. Dalam hal ini, rumusan penafsiran yang diberikan sebagai langkah memberi kepastian hukum hendaklah tidak mencederai dan merugikan hak-hak bagi WP yang mendaftarkan diri secara sukarela sebagai PKP;
3. Bahwa maksud dari tidak merugikan WP sebagai PKP secara inisiatif adalah PKP yang bersangkutan dibebaskan dari kewajiban perpajakan sebelum terbitnya NPWP dan/atau pengukuhan PKP secara inisiatif atau sukarela, atau dengan kata lain kewajiban perpajakan bagi PKP secara inisiatif atau sukarela tidak berlaku surut;
4. Bahwa oleh karena itu, selain untuk memberikan kepastian hukum bagi WP, pembebasan dari kewajiban membayar pajak yang berlaku surut sebelum dikukuhkan sebagai PKP adalah dalam rangka memberikan keadilan dan apresiasi atas inisiatif dan keinginan pribadi dari WP untuk mendaftarkan diri sebagai PKP;
5. Bahwa terkait dengan keadilan bagi PKP secara inisiatif atau sukarela maka pajak yang sifatnya objektif dianggap kurang adil bagi WP. Hal ini disebabkan, baik PKP yang dikukuhkan secara jabatan maupun secara inisiatif sama-sama memiliki kewajiban perpajakan yang berlaku surut, sedangkan PKP secara inisiatif atau sukarela telah melakukan pendaftaran PKP atas dasar kesadaran pribadi;
6. Bahwa untuk menciptakan keadilan bagi PKP secara inisiatif sudah semestinya aturan kewajiban perpajakan hanya dimulai saat WP dikukuhkan sebagai PKP. Dengan adanya ketentuan seperti itu maka kepastian, kepatuhan, dan ketertiban masyarakat dalam penegakan hukum pajak dapat tercapai;
7. Bahwa berkaitan dengan keadilan bagi pengusaha yang telah secara sukarela mendaftar sebagai PKP diperlukan penafsiran ayat dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yang merumuskan bahwa WP dan/atau yang dikukuhkan

sebagai PKP secara inisiatif atau sukarela dibebaskan dari kewajiban perpajakan yang berlaku surut maka PKP secara inisiatif atau sukarela hanya wajib melakukan kewajiban perpajakan sejak pihak yang bersangkutan dikukuhkan sebagai PKP.

E. BAHWA TERDAPAT PERTENTANGAN ANTARA SATU NORMA DENGAN NORMA YANG LAIN DENGAN ADANYA KETENTUAN PASAL 2 AYAT (4) DAN AYAT (4a) A QUO

1. Bahwa berdasarkan Pasal 39A huruf b UU KUP bahwa pengusaha yang belum dikukuhkan menjadi PKP tidak boleh menerbitkan faktur pajak. Artinya penerbitan faktur pajak oleh pengusaha yang bukan PKP merupakan salah satu bentuk **tindak Pidana** sebagaimana dimaksud Pasal 39A huruf b dan dapat dikenai sanksi pidana:

*Pasal 39A ***)*

Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. **menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak** dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

2. Bahwa dengan adanya pengaturan ini maka Pasal 2 ayat (4a) mengenai kewajiban pajak yang timbul dengan berlaku surut menjadi bertentangan dengan Pasal 39A. Karena Pasal 2 ayat (4a) *juncto* Pasal 13 membebaskan kewajiban pajak kepada pengusaha sebelum pengusaha tersebut menjadi PKP sedangkan Pasal 39A ayat (1) huruf b melarang pengusaha yang belum dikukuhkan menjadi PKP untuk memungut Pajak, yang dalam konteks ini Pajak Pertambahan Nilai (PPN) kepada Konsumen;

F. DIPERLUKAN PENAFSIRAN LEBIH LANJUT TERHADAP PASAL 2 AYAT (4) DAN AYAT (4a) UNTUK MENJAMIN KEPASTIAN HUKUM PADA UU KUP

1. Bahwa berdasarkan uraian di atas, demi terciptanya kondisi normatif yang menjamin kepastian hukum, maka dibutuhkan pengaturan lebih lanjut mengenai **Akibat hukum** bagi seorang pengusaha agar dapat mendaftar secara sukarela sebagai PKP, yakni secara *a contrario* dari Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a), yang mana akibat hukum *a contrario* yang dimaksud adalah:
 - a. WP yang telah melakukan self assessment sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP harus dikukuhkan sebagai PKP karena kemauan sendiri, bukan atas dasar Pengukuhan PKP karena Jabatan Direktur Jenderal Pajak;
 - b. Pengusaha yang secara sukarela atas kemauan sendiri melakukan *self assessment* dikukuhkan sebagai PKP atas kemauan sendiri dibebaskan dari kewajiban perpajakan sebelum terbitnya NPWP dan pengukuhan PKP;
 - c. WP yang telah dikukuhkan sebagai PKP karena kemauan sendiri tidak boleh dikenakan Sanksi Administratif terhadap kewajiban pajak yang muncul sebelum terbitnya NPWP dan atau pengukuhan PKP secara inisiatif;
2. Bahwa untuk merealisasikan keadaan normatif di atas, maka seharusnya Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan haruslah ditafsirkan sebagai berikut:
 - a. Penafsiran Pasal 2 ayat (4):

“Terhadap Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2), tidak bisa diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak kembali secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak “.
 - b. Penafsiran Pasal 2 ayat (4a):

“Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) dimulai sejak saat diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak ”

3. Bahwa selain penafsiran atas Pasal 2 ayat (4) tersebut, Pasal 2 ayat (4a) UU KUP haruslah dinyatakan bertentangan dengan Pasal 39A UU KUP dan menimbulkan ketidakpastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945;
4. Bahwa mengingat keperluan yang mendesak dari Pemohon, apabila kelak Mahkamah mengabulkan Permohonan yang Pemohon ajukan, Pemohon memohon agar penafsiran tersebut berlaku secara berlaku surut bagi keadaan Pemohon saat ini agar Direktorat Jenderal Pajak tidak lagi dapat menagih Pajak Terutang yang berlaku surut kepada Pemohon, sebagaimana telah Pemohon jelaskan pada *legal standing*.

III. PETITUM

Berdasarkan seluruh uraian di atas dan bukti-bukti terlampir, jelas bahwa di dalam permohonan uji materil ini terbukti bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merugikan Hak Konstitusional Pemohon berdasarkan UUD 1945. Oleh karena itu, diharapkan dengan dikabulkannya permohonan ini dapat mengembalikan Hak Konstitusional Pemohon sesuai dengan amanat Konstitusi.

Dengan demikian, Pemohon memohon kepada Majelis Hakim Konstitusi yang mulia berkenan memberikan putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) Konstitusional bersyarat terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945 apabila dalam Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang *a quo* haruslah ditafsirkan secara *a contrario* sebagai berikut:

“Terhadap Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2), tidak bisa diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak kembali secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak “;

3. Menyatakan Pasal 2 ayat (4a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) Konstitusional bersyarat terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945 apabila dalam Pasal 2 ayat (4a) Undang-Undang *a quo* haruslah ditafsirkan secara *a contrario* sebagai berikut:

“Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada pasal 2 ayat (1) dan (2) dimulai sejak saat diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak ”;

4. Menyatakan memberlakukan penafsiran Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) secara berlaku surut;
5. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Apabila Mahkamah berpendapat lain mohon Putusan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-16 sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Surat Kuasa;
2. Bukti P-2 : Fotokopi KTP Pemohon;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
4. Bukti P-4 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
5. Bukti P-5 : Fotokopi Surat Nomor S-143/WPJ.10/KP.0809/2010 tanggal 29 April 2010 perihal Himbauan Pembetulan/Penyampaian SPT Tahunan PPh dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Kudus;
6. Bukti P-6 : Fotokopi Surat Nomor S-567/WPJ.10/KP.0806/2012 tanggal 23 April 2012 perihal Himbauan Kewajiban Perpajakan;
7. Bukti P-7 : Fotokopi Tanda Terima Surat Permohonan Pengukuhan Kena Pajak;
8. Bukti P-8 : Fotokopi Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak Nomor PEM-00719/WPJ.10/KP.0803/2012 tanggal 2 Mei 2012;
9. Bukti P-9.a : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60741/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.b : Fotokopi Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60742/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.c : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60743/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.d : Fotokopi Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60744/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.e : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60745/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.f : Fotokopi Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60746/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.g : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60747/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.h : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60748/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.i : Fotokopi Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak Nomor

- Put.60749/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.j : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60750/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.k : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60751/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
- Bukti P-9.l : Fotokopi Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.60752/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 2 April 2015;
10. Bukti P-10 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa atas nama Pemohon Masa Pajak Januari-Desember 2009;
11. Bukti P-11 : Fotokopi Surat Pengajuan Keberatan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tanggal 14 Maret 2013;
12. Bukti P-12 : Fotokopi Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-2471/WPJ.10/2013-Kep tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
13. Bukti P-13 : Fotokopi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 146/PMK.03/2012 tentang Tata Cara Verifikasi;
14. Bukti P-14 : Fotokopi Salinan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai;
15. Bukti P-15 : Fotokopi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai;
16. Bukti P-16 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan;

Selain itu, Pemohon juga mengajukan satu orang ahli yang bernama **Prof. Dr. Dra. Haula Rosdiana, M.Si.** yang telah didengar keterangannya pada persidangan tanggal 28 April 2016, dan telah mengajukan keterangan tertulis yang pada pokoknya sebagai berikut:

PENDAHULUAN

Sejatinya, pajak adalah alat pemersatu bangsa – sebagai instrumen dalam mendorong *nation building*. Pajak sejatinya juga menjadi alat demokratisasi

sekaligus sebagai perwujudan relasi yang paling intim antara negara dan rakyat. Karena itulah, sudah seharusnya kebijakan pajak dirumuskan dengan berlandaskan pada filosofi perpajakan, dan teori perpajakan menjadi dasar/penuntun dalam mengartikulasi kebijakan perpajakan secara eksplisit, yaitu melalui Undang-Undang Perpajakan (termasuk juga peraturan pelaksanaannya).

Ketidakhahaman dan atau menafikan filosofi dan teori perpajakan dalam mendisain Undang-undang perpajakan berpotensi besar dalam menciptakan disharmoni antara negara dan rakyat, serta dapat mengganggu relasi antara negara dan rakyat. Seperti hukum positif lainnya, Undang-Undang perpajakan dibuat untuk menciptakan kepastian hukum yang adil, sebagaimana diamanahkan dalam Pasal 28D (amandemen) Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia yang menyatakan bahwa:

"(1) *Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*"

Karena itu, kritik, saran, maupun rekomendasi atas perbaikan ataupun penyempurnaan perundang-undangan perpajakan, hendaknya disikapi dengan bijak dan pikiran serta hati yang jemih karena pada akhirnya, semua bertujuan untuk memperbaiki dan menyehatkan relasi antara negara dan rakyat. Dalam konteks inilah maka peninjauan terhadap Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) dilakukan, demi tercipta dan kembali ditegakkannya kepastian hukum yang adil yang akan mendorong adanya rasa saling percaya (*trust*) antara pemerintah dan rakyat, demi terciptanya relasi perpajakan yang sehat dan harmonis.

PERAN DAN FUNGSI PENGUSAHA KENA PAJAK

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak obyektif, dengan *legal character: general, indirect* dan *on consumption*. Sebagai pajak tidak langsung (*indirect tax*), maka beban PPN dapat dialihkan kepada pihak lain. Karena PPN merupakan pajak atas konsumsi (*consumption based taxation*) maka secara teoritis serta sesuai dengan *legal character*-nya, maka yang dituju sebagai penanggung pajak atau destinataris yang sesungguhnya adalah pembelilkonsumen. Hanya saja dalam pengimplementasiannya, secara *international best practice*, untuk transaksi di dalam negeri, negara meminta bantuan pihak ketiga untuk membantu melakukan pemungutan PPN. Dalam hal ini, lazimnya yang diminta bantuan oleh negara adalah pihak yang paling dekat dengan pembeli, yaitu penjual. Sistem pemungutan PPN semacam ini, diadopsi oleh Indonesia melalui Pasal 3A ayat (1)

UU PPN. Dalam pasal ini digunakan terminologi "memungut" dan "menyetorkan" untuk menegaskan bahwa PPN adalah pajak tidak langsung dan yang menjadi destinatarisnya adalah pembeli.

Pasal 3A ayat (2) juga menegaskan diberlakukan kebijakan *threshold* (ambang batas), sehingga tidak semua pengusaha otomatis menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP). Kebijakan ambang batas ini tentunya merupakan kebijakan pajak yang positif dan kondusif, khususnya bagi pembangunan ekonomi makro.

Sebagaimana ditegaskan dalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) UU KUP, fungsi pengukuhan Pengusaha Kena Pajak selain dipergunakan untuk mengetahui identitas Pengusaha Kena Pajak yang sebenarnya juga berguna untuk melaksanakan hak dan kewajiban di bidang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM) serta untuk pengawasan administrasi perpajakan.

Penegasan dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (2) ini merupakan jaminan negara untuk menciptakan keadilan, yaitu dengan menjamin adanya kesetaraan antara HAK dan KEWAJIBAN. Pemilihan kalimat yang mendahulukan kata "HAK" daripada kata "KEWAJIBAN" tentunya bukan masalah tata Bahasa biasa. Dibalik itu, negara menegaskan perlindungan terhadap pelaksanaan HAK dari setiap Pengusaha Kena Pajak (PKP).

KEPASTIAN HUKUM DALAM 2 AYAT (4) DAN AYAT (4a) UU KUP

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) merupakan hukum formal. Posisi hukum pajak formal ini sangat strategis karena penentuan keberhasilan implementasi hukum pajak material. Hukum Pajak Formal mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, karena itu dalam hukum pajak formal diatur mengenai prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksi-sanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Mansury (Mansury, 2002:5) mendefinisikan Hukum Pajak Formal sebagai:

Hukum pajak formal adalah peraturan undang-undangan yang mengatur tentang prosedur pelaksanaan yang berkenaan dengan (i) administrasi pajak atau instansi pajak dan (ii) berbagai tata cara sehubungan dengan hak-hak dan kewajiban Wajib Pajak dan aparat pajak; (iii) aparat pajak sebagai sumber daya manusia yang kapasitasnya sangat ditentukan oleh kemampuan dan kemauan bekerja

Alhi hukum pajak, Brotodihardjo menyatakan bahwa:

Yang termasuk hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum material tersebut di atas menjadi suatu kenyataan. Bagian hukum ini memuat cara-cara penyelenggaraan mengenai penetapan suatu hutang pajak, kontrole oleh pemerintah terhadap penyelenggaraannya, kewajiban para wajib pajak (sebelum dan sesudah menerima surat ketetapan pajak), kewajiban pihak ketiga, dan pula prosedur dalam pemungutannya (Brotodihardjo, 1984: 46)

Hukum pajak formal yang baik adalah yang selaras dengan asas-asas pemungutan pajak, antara lain asas Asas kepastian (*certainty*). Asas kepastian merupakan asas yang fundamental dalam sistem perpajakan. Dalam publikasinya yang berjudul "Addressing the Tax Challenges-of the Digital Economy" yang diterbitkan tahun 2014 lalu, OECD menegaskan bahwa salah satu asas/prinsip perpajakan yang fundamental adalah *certainty and simplicity*, sebagaimana dapat dilihat dari kutipan berikut ini:

Tax rules should be clear and simple to understand, so that taxpayers know where they stand. A simple tax system makes it easier for individuals and businesses to understand their obligations and entitlements. As a result, businesses are more likely to make optimal decisions and respond to intended policy choices.

Kutipan di atas menyatakan bahwa peraturan perpajakan harus jelas dan mudah dimengerti, sehingga pembayar mengetahui di mana posisi mereka. Sistem perpajakan yang sederhana akan memudahkan Orang Pribadi maupun Badan untuk memahami kewajiban dan hak mereka.

Ketentuan Pasal 2 ayat 4 dan ayat (2a) khususnya yang terkait dengan penetapan PKP secara jabatan belum selaras dengan asas kepastian karena Pasal 2 ayat (5) UU KUP memberikan diskresi kepada Menteri Keuangan untuk mengatur jangka waktu pelaporan, tata cara pengukuhan dan pencabutan PKP.

(5) Jangka waktu pendaftaran dan pelaporan serta tata cara pendaftaran dan pengukuhan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) termasuk penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau pencabutan Pengukuhan

*Pengusaha Kena Pajak diatur dengan atau berdasarkan
Peraturan Menteri Keuangan*

Diskresi yang diberikan kepada Menteri Keuangan menyebabkan filosofi dan tujuan dari diberlakukan asas *retroactive* tidak diimplementasikan dengan benar dan adil. Dalam kasus yang dihadapi oleh bapak Edi Pramono, asas *retroactive* tetap diterapkan oleh fiskus/KPP dengan menerbitkan SKPKB Pasal 13 ayat (1) huruf a ditambah sanksi Pasal 13 ayat (2), padahal yang bersangkutan bukan merupakan PKP yang dikukuhkan secara jabatan. Fakta hukum menunjukkan bahwa yang bersangkutan segera melaporkan kegiatan usahanya setelah mendapat himbauan dari KPP setempat. Lebih ironis lagi, kasus ini terjadi justru ketika yang bersangkutan melaksanakan himbauan untuk pembetulan SPT PPh Tahunan dari KPP setempat - yang pada saat itu pemerintah tengah gencar gencarnya mensosialisasikan *sunset policy*. Bahkan data pembetulan SPT Tahunan PPh inilah yang menjadi dasar fiskus untuk menetapkan SKPKB PPN. Padahal selain PMK yang berlaku saat itu menegaskan bahwa data Pembetulan SPT Tahunan dalam *sunset policy* tidak dapat/tidak boleh dijadikan sebagai dasar untuk menetapkan pajak pajak lainnya, omzet PPh tidak dapat serta merta dijadikan dasar untuk melakukan equalisasi PPN karena belum tentu semua omzet penjualan merupakan objek PPN. Dalam kasus bapak Edi Pramono, dalam toko bangunannya dijual juga Barang Tidak Kena PPN (BTKP) seperti pasir dan lain-lain.

**MENELISIK IMPLIKASI SANKSI DAN BEBAN PERPAJAKAN DALAM
PELAKSANAAN PASAL 2 AYAT (4) DAN AYAT (4a): URGENSI
REVISI/PENINJAU KEMBALI PASAL 4 AYAT (4) DAN AYAT (4a)**

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya, fungsi PKP adalah untuk melaksanakan HAK dan KEWAJIBAN di bidang PPN dan PPnBM. Karena PPN merupakan pajak atas PERTAMBAHAN NILAI (*value added*), maka salah satu hak dari PKP adalah pengkreditan pajak masukan. Bahkan, untuk memberikan kernudahan (*simplicity/ease of administration*) dalam penghitungan PPN, serta memberikan untuk kepastian hukum bahwa PPN dikenakan sebatas nilai tambah, maka negara juga menerapkan *2nd best policy* melalui penerapan *preemptive tax* -dengan format/bentuk kebijakan Nilai Lain [Misalnya dalam rezim UU PPN Tahun 2000, Pasal 4 "Keputusan Menteri Keuangan Nomor 642/KMK.04/1994 tentang Nilai Lain Sebagai Dasar Pengenaan Pajak, mengatur bahwa: Pasal 4 ayat (1)

Untuk memberikan kemudahan bagi Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran dalam melaksanakan kewajiban memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai, Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran dalam menghitung pajak dapat menggunakan Nilai Lain sebagai dasar Pengenaan Pajak yang caranya sebagai berikut: a. Pajak Pertambahan Nilai yang terutang oleh Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran adalah sebesar $10\% \times \text{Harga Jual Barang Kena Pajak}$; b. Jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang harus dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran adalah sebesar $10\% \times 20\% \times \text{jumlah seluruh penyerahan barang dagangan}$. Ayat (2) Pengusaha Kena Pajak Pedagang Eceran yang dalam suatu tahun buku tidak memilih menggunakan Dasar Pengenaan Pajak dengan Nilai Lain wajib memberitahukan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan] maupun dalam bentuk kebijakan/regulasi pedoman pengkreditan pajak masukan [Hingga kini ^{2nd} *best theory* dengan format deemed VAT input (pedoman pengkreditan pajak masukan) masih diterapkan. Peraturan yang masih berlaku adalah "Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Mempunyai Peredaran Usaha Tidak Melebihi Jumlah Tertentu" Dalam Pasal 7 PMK tersebut diatur bahwa Besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan yang dihitung menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, yaitu sebesar: a. 60% (enam puluh persen) dari Pajak Keluaran untuk penyerahan Jasa Kena Pajak; atau b. 70% (tujuh puluh persen) dari Pajak Keluaran untuk penyerahan Barang Kena Pajak]

Ketidaksetaraan pelaksanaan Hak dan Kewajiban terjadi karena dalam Pasal 2 ayat (4a) hanya ada penggunaan kata Kewajiban sebagaimana dapat dilihat bunyi Pasal 2 ayat (4a) berikut ini:

"Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkannya sebagai Pengusaha Kena Pajak."

Implikasi dari pasal ini adalah dalam pelaksanaannya, pengusaha tidak mendapatkan hak untuk dikenakan pajak (menyetorkan) PPN sebatas pertambahan nilainya, bahkan sanksi yang dikenakan terhadap pengusaha tersebut melebihi sanksi yang dikenakan terhadap pidana perpajakan. Hal ini terjadi karena menegasikan hak pengusaha, menyebabkan fiskus menagih PPN sebesar Pajak Keluaran yang tidak dipungut ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan (lihat Pasal 13 ayat (2) UU KUP).

Deskripsi umum dari penghitungan besarnya sanksi yang dikenakan terhadap pengusaha tersebut dapat dilihat dalam Tabel berikut ini:

<p>Pengusaha dengan Hak Pemajakan Penuh Alt 1: Mekanisme Umum</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">700,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">70,000,000</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">30,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	700,000,000	Pajak Masukan	70,000,000	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	30,000,000	<p>Pengusaha tanpa Hak Pemajakan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">700,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">-</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>sanksi bunga 2% maks 24 bulan</td> <td style="text-align: right;"><u>48,000,000</u></td> </tr> <tr> <td>Total cosf of taxation</td> <td style="text-align: right;">148,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	700,000,000	Pajak Masukan	-	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000	sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>	Total cosf of taxation	148,000,000
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	700,000,000																								
Pajak Masukan	70,000,000																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	30,000,000																								
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	700,000,000																								
Pajak Masukan	-																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000																								
sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>																								
Total cosf of taxation	148,000,000																								
<p>Pengusaha dengan Hak Pemajakan Penuh Alt 2: Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pedoman Pengkreditan</td> <td style="text-align: right;">70,000,000</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">30,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pedoman Pengkreditan	70,000,000	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	30,000,000	<p>Pengusaha tanpa Hak Pemajakan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">700,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">-</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>sanksi bunga 2% maks 24 bulan</td> <td style="text-align: right;"><u>48,000,000</u></td> </tr> <tr> <td>Total cosf of taxation</td> <td style="text-align: right;">148,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	700,000,000	Pajak Masukan	-	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000	sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>	Total cosf of taxation	148,000,000		
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pedoman Pengkreditan	70,000,000																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	30,000,000																								
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	700,000,000																								
Pajak Masukan	-																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000																								
sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>																								
Total cosf of taxation	148,000,000																								

Kedua tabel di atas menunjukkan bahwa terdapat adanya ketidakadilan akibat dari Pasal 2 ayat (2a) yang hanya menekankan pada aspek kewajiban dan mengabaikan pelaksanaan hak dari pengusaha. Seharusnya, sebagaimana amanah dalam Pasal 28D UUD 1945 tentang hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, maka jika negara memberlakukan kewajiban PKP secara retroactive, maka pada saat yang bersamaan pemenuhan hak PKP juga harus dilakukan secara retroactive.

Asimetris atau ketidaksetaraan antara hak dan kewajiban dalam rumusan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) akan menimbulkan diskriminasi serta pembebanan *costs of taxation* yang tinggi — baik material maupun immaterial (*time costs dan phycological costs*) terhadap pengusaha yang diberlakukan pasal-pasal ini. Semakin kecil *value added* yang sesungguhnya, maka semakin besar diskriminasi dan *costs of taxation* yang diderita oleh pengusaha tersebut, sebagaimana dapat dilihat dalam Tabel berikut:

<p>Pengusaha dengan Hak Pemajakan Penuh Alt 1: Mekanisme Umum</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">800,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">80,000,000</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">20,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	800,000,000	Pajak Masukan	80,000,000	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	20,000,000	<p>Pengusaha tanpa Hak Pemajakan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">800,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">-</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>sanksi bunga 2% maks 24 bulan</td> <td style="text-align: right;"><u>48,000,000</u></td> </tr> <tr> <td>Total cosf of taxation</td> <td style="text-align: right;">148,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	800,000,000	Pajak Masukan	-	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000	sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>	Total cosf of taxation	148,000,000
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	800,000,000																								
Pajak Masukan	80,000,000																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	20,000,000																								
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	800,000,000																								
Pajak Masukan	-																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000																								
sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>																								
Total cosf of taxation	148,000,000																								
<p>Pengusaha dengan Hak Pemajakan Penuh Alt 2: Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pedoman Pengkreditan</td> <td style="text-align: right;">80,000,000</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">20,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pedoman Pengkreditan	80,000,000	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	20,000,000	<p>Pengusaha tanpa Hak Pemajakan</p> <table border="0"> <tr> <td>Penjualan</td> <td style="text-align: right;">1,000,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Keluaran</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pembelian</td> <td style="text-align: right;">800,000,000</td> </tr> <tr> <td>Pajak Masukan</td> <td style="text-align: right;">-</td> </tr> <tr> <td>PPN kurang bayar (harus disetorkan)</td> <td style="text-align: right;">100,000,000</td> </tr> <tr> <td>sanksi bunga 2% maks 24 bulan</td> <td style="text-align: right;"><u>48,000,000</u></td> </tr> <tr> <td>Total cosf of taxation</td> <td style="text-align: right;">148,000,000</td> </tr> </table>	Penjualan	1,000,000,000	Pajak Keluaran	100,000,000	Pembelian	800,000,000	Pajak Masukan	-	PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000	sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>	Total cosf of taxation	148,000,000		
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pedoman Pengkreditan	80,000,000																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	20,000,000																								
Penjualan	1,000,000,000																								
Pajak Keluaran	100,000,000																								
Pembelian	800,000,000																								
Pajak Masukan	-																								
PPN kurang bayar (harus disetorkan)	100,000,000																								
sanksi bunga 2% maks 24 bulan	<u>48,000,000</u>																								
Total cosf of taxation	148,000,000																								

Selain itu, di sisi lainnya, perlakuan *retroactive* secara asimetris, yaitu hanya menekankan/memperhitungkan pada kewajiban pengusaha untuk untuk memungut PPN meski fakta hukum pada saat itu pengusaha tersebut belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak menjadi kontradiktif dengan ketentuan Pidana Perpajakan sesuai Pasal 39A huruf b.

Pada akhirnya, pengusaha yang dikukuhkan PKP secara jabatan harus menanggung beban pajak yang bertubi-tubi karena PKP juga merupakan Wajib Pajak yang sudah dikenakan Pajak Penghasilan. Beban pajak bertambah besar karena esensi dan fakta hukumnya pengusaha tersebut tidak pernah memungut PPN kepada pembelinya. Dalam kasus yang menimpa bapak Edi Pramono, yang bersangkutan bahkan seharusnya tidak boleh diterbitkan SKPKB Pasal 13 ayat (1)

huruf e, karena yang bersangkutan segera melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi PKP setelah adanya himbauan dari KPP setempat.

Costs of taxation atas kasus di atas sangat besar bahkan melampaui PPh yang memang merupakan pajak langsung yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Hal ini terjadi karena PPh dikenakan atas tambahan kemampuan ekonomis (*net income*) sementara PPN dikenakan terhadap yang bersangkutan didasarkan pada jumlah bruto omzet, sebagaimana dapat dilihat dalam gambar di bawah ini.

No	Uraian	Cfm WP/SPT	Cfm. Pemeriksa	Koreksi
1	Dasar Pengenaan Pajak:			
	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN			
	a. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	0	623.575.820	623.575.820
	b. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0	0	0
	c. Jumlah	0	623.575.820	623.575.820
	d. Atas Penyerahan brng& jasa yang tidak terutang PPN	0	0	0
	e. Jumlah seluruh penyerahan	0	623.575.820	623.575.820
2	Penghitungan PPN Kurang Bayar			
	a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	0	62.357.582	62.357.582
	b. Dikurangi:			
	- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	0	0	0
	- Dibayar dengan NPWP sendiri	0	0	0
	- Lain-lain	0	0	0
	c. Jumlah perhitungan PPN kurang bayar	0	62.357.582	62.357.582
3	Kelebihan Pajak yang sudah dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	0	0	0
4	PPN yang kurang bayar	0	62.357.582	62.357.582
5	Sanksi Administrasi:			
	Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	0	29.931.639	29.931.639
	Kenaikan Pasal 13 ayat (3) UU KUP	0	0	0

	Jumlah sanksi administrasi	0	29.931.639	29.931.639
6	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0	92.289.221	92.289.221

PENUTUP

Sebagaimana telah dijelaskan di atas, implikasi Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) adalah pengenaan *cost of taxation* yang sangat tinggi, bahkan melebihi sanksi dalam kompromi fiscal Pasla 8 ayat (3) maupun sanksi (minimum) pidana perpajakan. Hal ini terjadi karena sanksi yang dikenakan terhadap pengusaha bukan hanya berupa sanksi yang bersifat eksplisit [misalnya Pasal 13 ayat (2)] tetapi juga sanksi yang bersifat implisit -antara lain berupa menegasikan hak pengkreditan atau penetapan PPN yang kurang bayar atas dasar nilai peredaran bruto%omzet dan bukan mendasar pada nilai tambah. Sejatinnya PPN adalah pajak yang dikenakan terhadap nilai tambah, mekanisme penghitungan PPN berbeda dengan Pajak Penjualan (PPn) yang merupakan pajak atas transaksi/penjualan.

Sejatinnya, sanksi perpajakan merupakan instrumen untuk menciptakan keadilan perpajakan. Sanksi menjadi pembeda antara yang wajib pajak yang patuh dan yang tidak patuh. Karena itulah, keberlakuan asas *retroactive* seharusnya hanya diterapkan terhadap PKP yang dikukuhkan secara jabatan, namun dengan tetap memperhatikan hak-hak perpajakannya.

Dalam memenuhi kewajibannya sebagai Wajib Pajak, seseorang dipengaruhi oleh berbagai motif. Apabila motif seseorang membayar pajak adalah karena didorong oleh suatu ketakutan akan mendapat hukuman, maka bentuk kepatuhan tersebut bukan karena kesadaran atau kesukarelaan melainkan karena rasa ketakutan atau terpaksa. Kepatuhan Wajib Pajak yang disebabkan karena takut pada sanksi atau hukuman merupakan kepatuhan bersifat semu dan akan mengurangi manfaat dari penerapan sanksi (James, 2006: 141) .

Sudah seharusnya fungsi sanksi perpajakan diletakkan kembali pada posisi yang seharusnya. Sanksi pidana perpajakan tidak boleh berorientasi pada tujuan jangka pendek, yaitu untuk menghukum PKP yang tidak kooperatif dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, namun sebaliknya, harus berorientasi pada tujuan jangka panjang yaitu untuk mempengaruhi tingkah laku PKP yang tidak kooperatif menjadi PKP yang patuh. Sudah seharusnya Pasal 2 ayat (4) maupun Pasal 4 ayat (4a) ditinjau kembali dan segera diamandemen untuk

memberikan kepastian hukum dan menjamin keadilan perpajakan. Dengan struktur UU PPh dan UU PPN yang ada saat ini, maka ketentuan asas *retroactive* hanya cocok untuk diberlakukan terhadap PPh, karena PPh merupakan Secara pajak langsung dan bersifat subjektif.

Sungguh suatu ironi, jika saat ini pemerintah memperjuangkan keberlakuan *tax amnesty* dengan insentif uang tembusan yang sangat murah (bahkan diberikan pembebasan pajak dan sanksi-sanknya) bagi para wajib pajak yang jelas tegas melakukan tindakan pidana perpajakan. Sementara Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) yang sarat ketidakadilan bahkan menimbulkan *cost of taxation* yang tinggi justru tidak ditinjau kembali. Terlebih, pada kenyataannya PKP tersebut juga sudah dikenakan Pajak Penghasilan dengan tariff yang berlaku umum (yaitu maksimum 30% untuk PPh Orang Pribadi dan 25% untuk PPh Badan), dan karena pada kenyataannya PKP tersebut tidak pernah memungut PPN kepada para pembelinya, maka seluruh *direct money costs* menjadi tanggungannya, termasuk juga sanksi perpajakan baik yang secara eksplisit dan implisit.

Kondisi ini akan memperburuk persepsi rakyat karena akan menganggap pemerintah hanya berpihak pada suatu golongan yang mempunyai harta banyak. Untuk itu, diperlukan langkah nyata untuk menyehatkan kembali relasi antara pemerintah dan rakyat, demi terbangunnya saling percaya (*trust*) antara pemerintah dan rakyat melalui pajak sebagai instrumen *nation building*

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Presiden dalam persidangan tanggal 13 April 2016 menyampaikan keterangan lisan dan keterangan tertulis yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah tanggal 10 Mei 2016 yang menguraikan hal-hal sebagai berikut:

I. POKOK PERMOHONAN PEMOHON

1. Pemohon merasa dirugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya ketentuan pasal *a quo* karena Pemohon selaku pengusaha kecil yang bergerak dibidang perdagangan eceran khusus semen, kapur, pasir, dan batu telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (“PKP”) secara pribadi pada tanggal 2 Mei 2012, namun kemudian Direktorat Jenderal Pajak mengukuhkan kembali Pemohon secara jabatan sebagai PKP sehingga kewajiban perpajakannya sebagai PKP berlaku surut sejak tahun 2009.

2. Menurut Pemohon, ketentuan *a quo* dalam UU KUP tidak mengatur mengenai kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang mendaftarkan diri atas kemauan sendiri untuk diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak (“NPWP”) dan/atau dikukuhkan sebagai PKP, yang meliputi waktu dimulainya kewajiban perpajakan dan penerapan penerbitan NPWP dan/atau pengukuhan PKP secara pribadi yang dapat dibatalkan dan ditetapkan secara sepihak oleh Direktorat Jenderal Pajak. Oleh karena itu, Pemohon keberatan untuk membayar Pajak Pertambahan Nilai (PPN) masa tahun pajak 2009, dengan alasan yang pada pokoknya:
 - a. Pemohon menyatakan dirinya telah beritikad baik mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP secara pribadi tanpa ada paksaan dari pihak Direktorat Jenderal Pajak.
 - b. Pemohon baru dikukuhkan sebagai PKP pada tanggal 2 Mei 2012 sedangkan menurut UU KUP, kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang dikukuhkan sebagai PKP dimulai sejak Wajib Pajak tersebut memenuhi syarat objektif dan subjektif paling lama 5 tahun.

II. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

Terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon, Pemerintah menyampaikan penjelasan sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon pada intinya menganggap ketentuan pasal *a quo* telah melanggar konstitusinya karena Pemohon selaku pengusaha kecil yang bergerak dibidang perdagangan eceran khusus semen, kapur, pasir, dan batu telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (“PKP”) secara pribadi pada tanggal 2 Mei 2012, namun kemudian Direktorat Jenderal Pajak mengukuhkan kembali Pemohon secara jabatan sebagai PKP sehingga kewajiban perpajakannya sebagai PKP berlaku surut sejak Tahun 2009 sehingga bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2) UUD 1945. Menurut Pemerintah, dalil Pemohon tersebut tidak beralasan sama sekali karena kerugian yang didalilkan oleh Pemohon tersebut bukan isu konstitusional, tetapi penerapan atas suatu norma.
2. Pemerintah berpendapat, norma yang terdapat dalam pasal yang diuji *a quo* akan berjalan normal apabila kondisi dasarnya dipenuhi (*conditio sine qua non*). Namun apabila tidak, maka apabila terjadi hal yang dianggap

merugikan Pemohon, maka tidak dapat disebut sebagai kerugian konstitusional akibat berlakunya pasal *a quo*. Dalam kasus ini, *conditio sine qua non* tidak terpenuhi karena Pemohon tidak melaporkan usahanya (kenaikan omsetnya), sehingga apabila terjadi kerugian, maka kerugian-kerugian tersebut tidak dapat dikualifikasikan sebagai kerugian konstitusional. Dengan demikian, menurut Pemerintah adalah tepat dan sudah sepatutnya jika Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana **menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima** (*niet ontvankelijk verklaard*).

III.KETERANGAN PEMERINTAH ATAS MATERI PERMOHONAN YANG DIMOHONKAN UNTUK DIUJI

Sebelum Pemerintah menyampaikan keterangan terkait materi yang dimohonkan untuk diuji oleh Pemohon, Pemerintah terlebih dahulu menyampaikan hal-hal sebagai berikut:

LANDASAN FILOSOFIS

1. Sesuai dengan ketentuan Pasal 23A UUD 1945, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Dengan demikian, tidak ada pungutan pajak yang dibebankan kepada rakyat, tanpa adanya persetujuan wakil rakyat (*no taxation without representation*). Prinsip tersebut merupakan salah satu bentuk pengakuan dan jaminan hak warga negara (dalam hal ini Wajib Pajak) agar tidak dikenai pajak atau pungutan lain secara semena-mena oleh pemerintah.
2. Menurut Prof. Mardiasmo, secara teoritis dan praktis dapat dilihat bahwa pajak memiliki beberapa fungsi dalam kehidupan negara dan masyarakat, yaitu:
 - a. Fungsi *budgetair*
Pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya;
 - b. Fungsi *regulerend*
Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, contohnya:
 - i. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras untuk mengurangi konsumsi minuman keras;

- ii. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah untuk mengurangi gaya hidup konsumtif;
 - iii. Tarif pajak untuk ekspor sebesar 0%, untuk mendorong ekspor produk Indonesia di pasaran dunia.
3. Bahwa Pasal 33 UUD 1945 menyatakan perekonomian disusun sebagai usaha bersama berdasarkan atas asas kekeluargaan. Oleh karena itu, dalam pemungutan pajak harus didasarkan pada asas-asas yang sesuai dengan jiwa Bangsa Indonesia yaitu kekeluargaan dan kegotongroyongan. Berdasarkan asas kekeluargaan dan kegotongroyongan tersebut, Pemerintah Republik Indonesia pada tahun 1983 mengeluarkan kebijakan perpajakan dengan mengubah dari sistem **official assessment** menjadi **self assessment**.
 4. Sejak adanya reformasi perpajakan tahun 1983, Indonesia menganut sistem perpajakan *self assessment*, di mana dalam menjalankan kewajiban perpajakannya Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri. Keberhasilan sistem ini sangat bergantung pada kepatuhan sukarela Wajib Pajak dan pengawasan yang optimal dari aparat pajak. Wajib Pajak menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri, dan pajak yang dibayarkan tersebut dianggap benar sampai pemerintah dapat membuktikan sebaliknya.
 5. Dalam Penjelasan UU KUP, menyatakan bahwa karakteristik sistem *self assessment* sebagai berikut:
 - a. pemungutan pajak merupakan perwujudan dari pengabdian kewajiban dan peran serta Wajib Pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional;
 - b. anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terhutang.
 - c. Pemerintah melakukan pembinaan, penelitian, pengawasan dan penegakan hukum berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
 6. Bahwa berdasarkan sistem **self assessment**, Indonesia menganut ajaran material di mana pajak yang terutang timbul karena adanya **terpenuhinya**

syarat subjektif dan objektif berdasarkan Undang-Undang. Hal ini berbeda dengan ajaran formal, dimana Wajib Pajak akan membayar pajak menggantungkan adanya surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh fiskus. **Syarat objektif** adanya pajak yang terutang berdasarkan undang-undang ditentukan oleh *Tatbestand* yaitu **perbuatan, keadaan, atau peristiwa yang menimbulkan adanya pajak yang terutang**. Sebagai contoh; apabila Orang Pribadi telah memperoleh penghasilan di atas penghasilan tidak kena pajak maka seharusnya sejak saat itu, orang tersebut telah memenuhi syarat objektif karena adanya penghasilan yang terutang pajak.

7. Sistem *self assessment* dimaksud, selanjutnya dirumuskan dalam beberapa ketentuan perpajakan antara lain dalam Pasal 12 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP:

Pasal 12

Ayat (1) Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak;

Ayat (2) Jumlah Pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kedua ketentuan tersebut memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri.

Ketentuan tersebut **memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak** untuk menghitung dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan di bidang perpajakan.

8. Pemerintah menggarisbawahi frasa “*sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan*” yang terdapat dalam Pasal 12 ayat (2) UU KUP tersebut. Batasan/kriteria dalam frasa tersebut sangat diperlukan agar terdapat kepastian hukum dan persamaan hak dan kedudukan bagi setiap Wajib Pajak (*equality before the law*) dalam menghitung kewajibannya.

9. Keberhasilan sistem *self assessment* sangat bergantung pada kepatuhan sukarela Wajib Pajak dan pengawasan yang optimal dari aparat pajak. Wajib Pajak menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri, dan pajak yang dibayarkan tersebut dianggap benar sampai pemerintah dapat membuktikan sebaliknya. Oleh karena itu, guna menjaga keseimbangan tersebut, UU KUP juga memberikan kewenangan kepada negara untuk melakukan suatu tindakan apabila negara dapat membuktikan bahwa Wajib Pajak tidak benar dalam menghitung, memperhitungkan, dan membayar pajaknya sendiri.
10. Anggota masyarakat diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotong-royongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang (*self assessment*), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan diharapkan dapat dilakukan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana, dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat sebagai Wajib Pajak.
11. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pemungutan pajak, sebagai cerminan kewajiban dibidang perpajakan, berada pada anggota masyarakat sebagai Wajib Pajak. Pemerintah, dalam hal ini aparat perpajakan sesuai dengan fungsinya, berkewajiban melakukan pelayanan, pembinaan, pengawasan, dan penegakan hukum terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
12. Melalui sistem *self assessment*, Wajib Pajak ditempatkan sebagai pihak yang secara aktif melakukan berbagai kewajiban perpajakannya sebagaimana diatur peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan, dengan menempatkan pemerintah sebagai pihak yang berkewajiban memberikan pembinaan, pelayanan, pengawasan, dan penegakan hukum terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
13. Prof. Dr. Ben Terra seorang ahli dalam bidang *value-added tax*, berpendapat bahwa *legal characteristics* dari PPN secara umum antara lain sebagai berikut:
 - a. *General Tax on Consumption*;

- b. *Indirect Tax*;
- c. *Neutral*;
- d. *Non-cumulative*.

Apabila *legal characteristics* sebagaimana dimaksud di atas dikaitkan dengan karakteristik PPN di Indonesia, maka menurut Untung Sukardji (2014), PPN memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a. PPN merupakan pajak tidak langsung, yang memberikan konsekuensi yuridis bahwa antara pemikul beban pajak (destinataris pajak) dengan penanggung jawab atas pembayaran pajak ke kas negara berada pada pihak yang berbeda;
- b. PPN merupakan pajak objektif, yakni suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif, yaitu adanya keadaan, peristiwa, atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak yang juga disebut dengan nama objek pajak;
- c. PPN merupakan *multi-stage tax*, yang berarti bahwa PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi. Setiap penyerahan barang yang menjadi objek PPN mulai dari tingkat pabrik (*manufacturer*) kemudian di tingkat pedagang besar (*wholesaler*) dalam berbagai bentuk atau nama sampai dengan tingkat pedagang pengecer (*retailer*) dikenai PPN;
- d. PPN merupakan pajak atas konsumsi umum dalam negeri, yang hanya dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam negeri;
- e. PPN tidak menimbulkan dampak pengenaan pajak berganda.

14. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa PPN adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. Dasar pengenaan pajak adalah harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang. Pengenaan PPN sangat dipengaruhi oleh perkembangan transaksi bisnis serta pola konsumsi masyarakat yang merupakan objek dari PPN. Perkembangan ekonomi yang sangat dinamis baik di tingkat nasional, regional, maupun internasional terus menciptakan jenis serta pola transaksi bisnis yang baru. Dengan kata lain, PPN merupakan pajak tidak langsung yang dikenakan

atas setiap penyerahan barang maupun jasa, sehingga menempatkan posisi penjual Barang Kena Pajak dan/atau penyedia Jasa Kena Pajak sebagai penanggungjawab pembayaran pajak ke kas negara.

15. Adapun pengertian dari pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (**UU PPN**) adalah mengacu pada Pasal 3A ayat (1) UU PPN, yang dalam penjelasan pasal tersebut dinyatakan bahwa pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean dan/atau melakukan ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud diwajibkan:
- melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP;
 - memungut pajak yang terutang;
 - menyetorkan PPN yang masih harus dibayar dalam hal Pajak Keluaran lebih besar dari pada Pajak Masukan yang dapat dikreditkan serta menyetorkan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang; dan
 - melaporkan penghitungan pajak.

Kewajiban di atas tidak berlaku untuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

16. Batasan pengusaha kecil yang tidak dikenakan kewajiban terkait PPN di atas diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai (untuk selanjutnya disebut PMK 68). Pasal 4 ayat (1) PMK 68 mengatur bahwa:

"Pengusaha wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp 600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah)"

yang telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 (untuk selanjutnya disebut PMK 197). Pasal 4 ayat (1) PMK 197 mengatur bahwa:

"Pengusaha wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, apabila sampai dengan suatu bulan dalam tahun buku jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah)"

17. Keberhasilan sistem *self assessment* tidak terlepas dari pengawasan yang optimal dari aparat pajak, sehingga diperlukan instrumen yang antara lain

terdapat dalam ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP yang dimohonkan pengujiannya oleh Pemohon.

18. Meskipun telah diberikan instrumen, namun agar pengawasan tersebut tidak dilakukan secara semena-mena dan menjamin kepastian hukum, peraturan di bidang perpajakan telah memberikan batasan-batasan, antara lain terdapat dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP, yang berbunyi:

Pasal 13

Ayat (1) *Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal-hal sebagai berikut:*

- a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;*
- b. apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;*
- c. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0% (nol persen);*
- d. apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau*
- e. apabila kepada Wajib Pajak diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a).*

Ayat (2) *Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf e ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau*

berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

Dari ketentuan Pasal 13 ayat (1) UU KUP tersebut, jelas-jelas bahwa kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dibatasi dengan syarat-syarat yang ketat. Hal ini menunjukkan bahwa UU KUP sangat mengedepankan hak-hak Wajib Pajak untuk mendapat kepastian hukum.

19. Ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP tidak menimbulkan pertentangan.

- a. Pemahaman Pemohon yang seolah-olah apabila dirinya menerbitkan Faktur Pajak untuk memungut PPN sementara dirinya belum dikukuhkan sebagai PKP merupakan suatu tindak pidana di bidang perpajakan (melanggar ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP), adalah keliru karena:
 - i. Pasal 39A huruf b UU KUP pada dasarnya dibentuk untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan faktur pajak yang dapat menimbulkan dampak negatif bagi keberhasilan pemungutan PPN dan Pajak Penghasilan (PPH);
 - ii. Ketentuan pidana terkait penyalahgunaan faktur pajak dengan melakukan penerbitan faktur pajak oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP sebagaimana terdapat dalam Pasal 39A huruf b UU KUP, ditujukan untuk pengusaha yang benar-benar belum memenuhi persyaratan subjektif dan objektif untuk dikukuhkan sebagai PKP namun menerbitkan faktur pajak.
- b. Ketentuan pidana tersebut tidak berlaku bagi pengusaha yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sebagai PKP. Justru sebaliknya, bagi pengusaha yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif untuk dikukuhkan sebagai PKP seperti halnya Pemohon, maka dikenakan kewajiban perpajakan terkait PPN sesuai dengan Pasal 3A Undang-Undang PPN, yang mana beberapa dari kewajibannya tersebut adalah wajib melakukan pelaporan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP, dan wajib memungut pajak yang terutang dengan menggunakan faktur pajak.

- c. Sebagaimana telah kami sampaikan di atas, kewajiban perpajakan Pemohon telah timbul ketika peredaran bruto usahanya mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan, maka pada saat itu timbul kewajiban Pemohon untuk melaporkannya kepada KPP setempat untuk dikukuhkan sebagai PKP.
- d. Terkait dengan jangka waktu pendaftaran dan pelaporan PKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) UU KUP telah diatur dalam Pasal 2 ayat (5) UU KUP yang menyatakan bahwa:
"Jangka waktu pendaftaran dan pelaporan serta tata cara pendaftaran dan pengukuhan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) termasuk penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan."
- e. Adapun jangka waktu tersebut telah diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 yang menyatakan bahwa kewajiban melaporkan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan paling lama akhir bulan berikutnya setelah bulan saat jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp 4.800.000.000,00. Artinya pelaporan untuk dikukuhkan sebagai PKP tersebut dilakukan paling lama akhir bulan berikutnya setelah bulan saat Wajib Pajak telah memenuhi syarat untuk dilakukan pengukuhan PKP.
- f. Pembebasan kewajiban perpajakan dan pembebasan pengenaan sanksi administratif sebagaimana yang dimintakan Pemohon sangat tidak relevan dengan fungsi pengawasan dan penegakan hukum terhadap Wajib Pajak sehingga dapat menimbulkan banyaknya pelanggaran berupa kesengajaan pada Wajib Pajak untuk tidak segera/menunda pelaksanaan kewajiban pelaporan usaha untuk pengukuhan PKP sehingga akan menimbulkan kerugian yang sangat besar pada negara.

Sehubungan dengan dalil Pemohon terhadap materi yang dimohonkan, Pemerintah memberikan keterangannya sebagai berikut:

1. Terkait dengan dalil Pemohon bahwa instrumen yang terdapat dalam ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP menimbulkan ketidakpastian hukum, salah tafsir, dan pertentangan dengan ketentuan Pasal 39A huruf b UU KUP, dapat kami berikan penjelasan sebagai berikut:

Ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP tidak memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak secara retroaktif dan tidak salah tafsir.

- a. Pemahaman Pemohon yang seolah-olah ketentuan dimaksud memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk bertindak secara retroaktif adalah pemahaman yang keliru, karena ketentuan tersebut hanyalah instrumen dalam melaksanakan fungsi *checks and balances* sebagai pelaksanaan sistem *self assessment*.
- b. Sebagaimana telah kami jelaskan di atas, kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak (dalam hal ini Pemohon), telah timbul ketika syarat subjektif dan objektifnya telah terpenuhi, dalam hal ini ketika peredaran bruto usaha Pemohon telah mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan.
- c. Bahwa pengukuhan PKP dan pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak merupakan dua hal yang berbeda. Pengukuhan PKP hanya bersifat sebagai sarana administrasi perpajakan. Sedangkan kewajiban perpajakan muncul sejak terpenuhinya syarat subjektif dan objektif pada Wajib Pajak. Sehingga pengukuhan sebagai PKP bukan merupakan titik awal munculnya kewajiban perpajakan Wajib Pajak.
- d. Baik pengusaha yang melakukan pengukuhan PKP secara sukarela maupun ditetapkan secara jabatan, diberikan perlakuan yang sama. Hal ini diperlukan untuk menjamin keadilan, persamaan perlakuan, dan kepastian hukum bagi seluruh Wajib Pajak. Artinya kewajiban perpajakannya sama-sama dikenakan saat terpenuhinya syarat subjektif dan objektif pada Wajib Pajak. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a UU PPN, yang dalam bagian penjelasannya dinyatakan bahwa:

"Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak meliputi baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) maupun

pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak, tetapi belum dikukuhkan.

Penyerahan barang yang dikenai pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- a. barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak;*
 - b. barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud;*
 - c. penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan*
 - d. penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.*
- e. Pasal 2 ayat (4a) UU KUP hanya berfungsi sebagai penegasan dan untuk menjamin kepastian hukum baik bagi Wajib Pajak maupun Pemerintah terkait daluwarsa penetapan pajak yaitu 5 (lima) tahun sejak saat terutangnya pajak.
 - f. Oleh karena itu, meskipun Pemohon baru dikukuhkan sebagai PKP pada tahun 2012, namun tidak berarti kewajibannya baru muncul setelah tahun 2012. Pada saat peredaran bruto usaha Pemohon mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan, maka pada saat itu timbul kewajiban Pemohon untuk melaporkannya kepada KPP setempat untuk dikukuhkan sebagai PKP.
 - g. Pemohon juga keliru dalam memahami ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yang seolah-olah ketentuan tersebut mengatur kewajiban memungut PPN baru timbul setelah Pemohon dikukuhkan sebagai PKP.
 - h. Perlu kami jelaskan, kewajiban perpajakan merupakan perikatan yang timbul karena Undang-Undang antara Wajib Pajak sebagai subjek hukum dengan negara. Di dalam ketentuan Pasal 28 ayat (3) UU KUP ditegaskan, kepada Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat pembukuan yang mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya. Apabila Pemohon melaksanakan ketentuan tersebut, maka dapat dipastikan Pemohon akan mengetahui kapan peredaran bruto usahanya mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Sehingga diragukan itikad baik Pemohon dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

- i. Dengan demikian dapat disimpulkan kewajiban memungut PPN bukan timbul karena Pemohon dikukuhkan sebagai PKP, namun timbul karena peraturan perundang-undangan sebagaimana tersebut di atas.
- j. Bahwa meskipun Pemohon baru dikukuhkan sebagai PKP pada tahun 2012, namun tidak berarti kewajibannya baru muncul setelah tahun 2012. Pada saat peredaran bruto usaha Pemohon mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan, maka pada saat itu timbul kewajiban Pemohon untuk melaporkannya kepada KPP setempat untuk dikukuhkan sebagai PKP.
- k. Pemohon juga keliru dalam memahami ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yang seolah-olah ketentuan tersebut mengatur kewajiban memungut PPN baru timbul setelah Pemohon dikukuhkan sebagai PKP.
- l. Bahwa Pemerintah dalam hal ini perlu menjelaskan, kewajiban perpajakan merupakan perikatan yang timbul karena Undang-Undang antara Wajib Pajak sebagai subjek hukum dengan negara. Di dalam ketentuan Pasal 28 ayat (3) UU KUP ditegaskan, kepada Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat pembukuan yang mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya. Apabila Pemohon melaksanakan ketentuan tersebut, maka dapat dipastikan Pemohon akan mengetahui kapan peredaran bruto usahanya mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Sehingga diragukan itikad baik Pemohon dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.
- m. Dengan demikian dapat disimpulkan kewajiban memungut PPN bukan timbul karena Pemohon dikukuhkan sebagai PKP, namun timbul karena peraturan perundang-undangan sebagaimana tersebut di atas.
- n. Pemerintah juga berpandangan DJP dalam hal ini mendasarkan tindakannya dalam Peraturan di bawah Undang-Undang yaitu Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri, Peraturan Pemerintah sebagai pelaksana dari Undang-Undang yang artinya materi muatan Peraturan Pemerintah berisi materi untuk menjalankan Undang-Undang sebagaimana mestinya, sedangkan Peraturan Menteri merupakan dasar pendelegasian dari peraturan perundang-undangan yang di atasnya yang artinya mengatur secara teknis di bidangnya oleh karena itu diatur dengan Peraturan Menteri, dan ketentuan Pasal 2 ayat (4), dan ayat (4a) UU KUP Tahun 2007 Tidak

Bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945.

- o. Terhadap ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP, yang pada intinya Pemohon mendalilkan bahwa tidak ada ketentuan yang pasti dalam UU KUP, terhadap kapan dimulainya kewajiban perpajakan Pengusaha Kena Pajak sehingga menimbulkan ketidak pastian hukum bagi seorang pengusaha termasuk Pemohon ketentuan tersebut menyatakan inkonstitusional bertentangan dengan Pasal 39 KUP dan UU PPN dan menimbulkan ketidakpastian hukum, Pemerintah berpendapat:

- 1) Mengingat PPN merupakan pajak tidak langsung, maka sesuai dengan UU PPN, mekanisme pengenaannya dibebankan kepada siapa saja yang menjual/menyerahkan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Oleh karena itu, kepada pengusaha yang bergerak di bidang usaha perdagangan, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 3A ayat (1) UU PPN, yang bersangkutan diwajibkan untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Artinya, setiap pengusaha termasuk Pemohon memiliki dua kewajiban, yakni kewajiban pertama untuk terdaftar sebagai Wajib Pajak (memiliki NPWP), dan **kewajiban yang kedua adalah melaporkan usahanya untuk dikukuhkan** menjadi PKP apabila usaha/perdagangan yang dilakukan oleh yang bersangkutan memiliki peredaran bruto dengan jumlah minimal sesuai dengan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan sesuai dengan kewenangan yang diberikan oleh Pasal 1 angka 15 dan Pasal 3A ayat (2) UU PPN.

- 2) UU KUP membedakan 2 terminologi, untuk NPWP: “mendaftarkan diri... dan kepadanya diberikan NPWP”. Sedangkan untuk PKP: “untuk dikukuhkan menjadi PKP”. Makna/terminologi “mendaftarkan diri” berarti dari yang sebelumnya tidak ada (tidak memiliki NPWP) menjadi ada (memiliki NPWP). Sedangkan makna/terminologi “untuk dikukuhkan menjadi PKP”, berarti sejak semula telah ada kewajiban untuk melaksanakan sesuatu (dalam hal ini sebagai PKP) sehingga pengukuhan sifatnya hanya administratif, karena kewajiban pajaknya sudah ada sejak syarat subjektif dan objektifnya terpenuhi.

- 3) Mekanisme pemungutan PPN yang diatur dalam UU PPN tersebut

apabila dikaitkan dengan sistem *self assessment*, maka tentunya pengusaha itu sendirilah yang mengetahui seberapa besar peredaran bruto yang diperolehnya dalam setahun. Oleh karena itu, sudah menjadi kewajiban bagi setiap pengusaha untuk membuat pencatatan atau pembukuan yang baik dan benar sesuai dengan amanat Pasal 28 UU KUP, sehingga dapat diketahui kapan yang bersangkutan berkewajiban untuk melaporkan diri kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) setempat guna dikukuhkan sebagai PKP yang selanjutnya berkewajiban untuk memungut, menyeter, dan melaporkan PPN yang terutang.

2. Pemahaman Pemohon yang seolah-olah apabila dirinya menerbitkan Faktur Pajak untuk memungut PPN sementara dirinya belum dikukuhkan sebagai PKP merupakan tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU KUP, Pemerintah menjelaskan sebagai berikut:
 - a. bahwa Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) KUP telah melakukan pendaftaran dan pelaporan (*self assessment*) untuk menjadi PKP atas kemauan sendiri hal ini dapat dibuktikan dengan adanya bukti penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa kena Pajak.
 - b. Bahwa Pasal 39A huruf b UU KUP pada dasarnya dibentuk untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan faktur pajak yang dapat menimbulkan dampak negatif bagi keberhasilan pemungutan PPN dan Pajak Penghasilan (PPH);
 - c. Selanjutnya ketentuan pidana terkait penyalahgunaan faktur pajak dengan melakukan penerbitan faktur pajak oleh pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai PKP sebagaimana terdapat dalam Pasal 39A huruf b UU KUP, ditujukan untuk pengusaha yang benar-benar belum memenuhi persyaratan subjektif dan objektif untuk dikukuhkan sebagai PKP namun menerbitkan faktur pajak.

Ketentuan pidana tersebut tidak berlaku bagi pengusaha yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sebagai PKP. Justru sebaliknya, bagi pengusaha yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif untuk dikukuhkan sebagai PKP seperti halnya Pemohon, maka dikenakan kewajiban perpajakan terkait PPN sesuai dengan Pasal 3A Undang-Undang PPN, yang mana beberapa

dari kewajibannya tersebut adalah wajib melakukan pelaporan usaha untuk dikukuhkan sebagai PKP, dan wajib memungut pajak yang terutang dengan menggunakan faktur pajak.

Sebagaimana telah dijelaskan di atas, kewajiban perpajakan Pemohon telah timbul ketika peredaran bruto usahanya mencapai batas yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan, maka pada saat itu timbul kewajiban Pemohon untuk melaporkannya kepada KPP setempat untuk dikukuhkan sebagai PKP.

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah berkesimpulan bahwa ketentuan Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU KUP yang dimohonkan oleh Pemohon merupakan instrumen yang dipilih oleh pembuat Undang-Undang (*open legal policy*) guna melakukan pengawasan agar terdapat asas keseimbangan, *checks and balances* sebagai kunci keberhasilan dari sistem *self assessment*.

IV. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan pengujian (*constitutional review*) ketentuan pasal *a quo* Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) Undang - Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

- 1) Menerima Keterangan Presiden secara keseluruhan;
- 2) Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*Legal Standing*);
- 3) Menolak permohonan pengujian Pemohon seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan pengujian Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);
- 4) Menyatakan Pasal 2 ayat (4) dan Pasal 2 ayat (4a) UU KUP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28I ayat (2) UUD 1945.

Namun apabila Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain mohon kiranya dapat memberikan putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*)

Bahwa untuk mendukung keterangannya, Presiden mengajukan satu orang ahli yang bernama **Prof. Dr. Gunadi, M.Sc.,Ak.**, yang telah didengar keterangannya pada persidangan tanggal 28 April 2016, dan telah mengajukan keterangan tertulis yang pada pokoknya sebagai berikut:

Untuk mencapai tujuan nasional sebagaimana dimaksud dalam Pembukaan UUD 1945, Pemerintah menyelenggarakan kegiatan pemerintahan dan pembangunan dengan biaya antara lain dari penerimaan pajak, termasuk Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM). Ketentuan materiil PPN dan PPnBM diatur dalam UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 42 Tahun 2009 (UUPPN). Sementara itu, ketentuan umum dan tata cara pemungutannya diatur dalam UUKUP, kecuali diatur tersendiri dalam UUPPN. Yurisdiksi atau kewenangan memungut pajak, merupakan atribut kedaulatan negara (Starke, 1989). Yurisdiksi pajak meliputi 3 (tiga) unsur, yaitu (1) regulasi (menyusun UU Perpajakan), (2) penerimaan (dari sebagian penghasilan dan/atau kekayaan masyarakat), dan (3) pelaksanaan/*enforcement* UU serta administrasi penerimaan (Rohatgi, 2005; dan Knechtle, 1979). Teori kedaulatan negara menyatakan bahwa tiap negara bebas merumuskan UU Pajak yang dianggap paling pas dengan situasi dan kondisi lingkungan (OECD, 2013). Tidak ada batasan atas cakupan hak pemajakan suatu negara sepanjang terdapat *tax connecting factor* dengan subjek (orang pribadi atau badan), dan objek pajak (keadaan, peristiwa, dan kejadian) dalam wilayah kedaulatannya serta diatur dalam UU (Rohatgi, 2005). Yurisdiksi pajak Indonesia tersurat dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan UU. UU Pajak mendasarkan pada beberapa kebijakan umum perpajakan, seperti (OECD, 2014): (1) netralitas, artinya pajak harus netral dan berlaku adil kepada semua pihak. Pengusaha dengan kondisi atau melakukan bisnis sejenis harus kena pajak dengan level yang sama, (2) efisien, yaitu biaya kepatuhan WP dan biaya administrasi pemerintah seminimal mungkin, (3) kepastian dan kesederhanan, maksudnya peraturan pajak harus jelas dan mudah dipahami sehingga tiap pihak dapat mengantisipasi konsekwensi pajak atas transaksi yang dilakukannya, termasuk mengetahui kapan, dimana, bagaimana dan berapa pajak harus dibayar, (4) efektivitas dan kepastian, maksudnya ketentuan pemajakan

harus memberikan jumlah penerimaan yang benar dalam waktu yang tepat. Potensi penghindaran dan penyelundupan pajak harus diminimalisir sesuai aturan pencegahan sebanding dengan risikonya, dan (5) fleksibilitas, artinya sistem pajak harus fleksibel dan dinamis agar selalu dapat menyesuaikan dengan perkembangan bisnis, perdagangan, ekonomi dan teknologi serta informasi. Sebagai produk legislatif, semua UU pajak, termasuk UUPPN dan UUKUP telah mendapat persetujuan para wakil rakyat pembayar pajak atau pengusaha kena pajak sehingga memenuhi *prinsip no taxation without representation* Pasal 23A UUD 1945. DPR memberi persetujuan atas RUU Pajak melalui prosedur rapat dan sidang resmi. Persetujuan itu mencerminkan kemauan dan kesanggupan rakyat atas pemungutan pajak, prosedur dan tata caranya. PPN dan PPnBM dipungut berdasar UUPPN, sedang prosedur dan tata caranya diatur dalam UU KUP. Diatur dengan UU artinya pemungutan pajak harus ada UUnya yang telah disetujui para wakil rakyat (termasuk pemohon uji materi). Sebagai produk legislatif, UU adalah hukum yang berisi norma yang harus diikuti dan dipatuhi semua pihak. Sesuai dengan prinsip *factie hukum, iedereen wordt geacht de wet to kennen, nemo ius ignorare consetur* setelah diundangkan dalam lembaran negara, UU mengikat setiap warga (Sudikno Mertokusumo, 2008, Mengenal Hukum). Akibatnya, dalam sengketa hukum berlaku prinsip ketidaktahuan UU bukan merupakan unsur pemaaf (*'ignorantia legis excusat neminem'*). Karena dibentuk berdasar ketentuan yang lebih tinggi (UUD 1945) dan oleh lembaga yang berwenang (lembaga legislatif), maka UUPPN dan UUKUP telah memenuhi asas legalitas formal, prosedural dan konstitusional sehingga sah dan mempunyai daya laku valid (Soeprapto, 2007). Seperti lazimnya UU pajak, sifat norma hukum UUPPN dan UUKUP adalah *heteronoom* artinya kewajiban membayar pajak datang dari negara dan dapat dipaksakan, sehingga senang atau tidak mereka harus memenuhi kewajiban pajak (Soeprapto, 2007).

Ketentuan dalam UU Pajak merupakan rumusan umum suatu aturan. Sebagai manusia biasa, para perumus tentu kurang mampu memprediksi apa yang akan terjadi dalam kehidupan ekonomi, sosial, budaya dan politik yang penuh perubahan dan perkembangan secara cepat di kemudian hari sehingga menyisakan celah pengaturan yang dapat dimanfaatkan pemburu rente pajak dengan berbagai rekayasa transaksi, legal artifisial, dan akuntansi yang kurang sejalan dengan maksud dan tujuan Undang-Undang (Mertokusumo, 1985). Irfan

Fachrudin (2004) menyatakan bahwa Undang-Undang selalu tidak sempurna karena pembuatnya tidak dapat mengestimasi segala sesuatu yang akan terjadi di kemudian hari. Demikian pula, walaupun nampak jelas, Undang-Undang bisa saja tidak lengkap dan tuntas dalam mengatur segala sesuatu dan hal ikhwal perpajakan, karena jumlah teknik, metode, sifat, jenis dan variasi kegiatan subjek pajak tidak terbilang, berubah terus, dan kadang penuh rekayasa. Undang-Undang yang sudah ditetapkan tidak dapat diubah dengan cepat menyesuaikan dinamika alamiah subjek pajak yang tidak pernah berhenti mengembangkan kegiatan ekonomi, sosial budaya yang akan selalu menimbulkan subjek, objek, hal ikhwal, dan fenomena perpajakan baru. Untuk menjaga kepastian, fleksibilitas dan kekinian hukum, efisiensi pengaturan dan keadilan perpajakan maka norma yang diatur dalam Undang-Undang umumnya yang bersifat statis termasuk subjek, objek, tarif, sanksi, dan aturan pokok administrasi, sedang prosedur dan tata cara, rincian serta aturan pelaksanaan lebih lanjut yang bersifat tidak membebani rakyat agar fleksibel dan dinamis umumnya didelegasikan pada aturan di bawah Undang-Undang. Dalam rangka menjaga fleksibilitas dan kekinian aturan, UU Pajak sering mengalami reformasi. Norma seperti subjek, objek, pemotong pajak, dasar pengenaan pajak, cara pemungutan dan pemotongan oleh pihak lain (termasuk pemanfaat jasa), tarif pajak serta sanksi dan lainnya yang tercantum dalam Undang-Undang telah mendapat persetujuan dari rakyat termasuk para pemotong pajak melalui para wakilnya di DPR sehingga telah memenuhi asas legalitas formal dan konstitusional serta mengikat semua pihak.

Sejak 1984 Indonesia mengganti sistem pajak yang memihak kekuasaan dan kurang partisipatif *official assessment* berdasar *compulsary compliance*, menjadi sistem modern yang demokratis dan partisipatif dengan prinsip *mutual trust and respect* berdasar sistem *self assessment* dengan prinsip *voluntary compliance*. Asumsi dasar *self assessment*, termasuk bahwa WP: (i) pelaku nyata objek atau transaksi kena pajak, penerima penghasilan dan basis pemajakan lainnya, (ii) menguasai data, informasi dan keterangan lengkap dan sebenarnya objek pajak, (iii) mengerti, memahami dan mampu melaksanakan ketentuan pajak, (iv) mampu menghitung pajak dengan benar dan lengkap, (v) menyadari pentingnya membayar pajak, dan (vi) dengan jujur bersedia memenuhi kewajiban pajak. Dalam sistem *self assessment* inisiasi kegiatan pemajakan mulai dari registrasi berupa NPWP dan PKP, penghitungan utang pajak, pembayaran dan

pelaporannya dan perbaikannya diserahkan kepada warga untuk dipenuhi secara suka rela. Barry Larking (2005, *International Tax Glossary*) menyebut *self assessment* sebagai sistem pajak yang mewajibkan pembayar pajak menghitung, melaporkan dasar pengenaan pajak (*assessment base*), melampirkan penghitungan pajak terutang dan melunasi pajak. Peranan pemerintah, selain edukasi dan sosialisasi perpajakan, termasuk membangun, mengembang suburkan dan memelihara sistem pajak yang berfungsi baik dan pengadministrasian secara efektif dan efisien. Peranan kantor pajak termasuk membangun sistem pengawasan kepatuhan sukarela efektif dan efisien, seperti tersedianya data komprehensif untuk mendeteksi ketidakpatuhan, pemeriksaan (secara random) kebenaran dan kelengkapan pelaporan dasar pengenaan pajak, penghitungan pengurang dan keringanan seharusnya, dan kebenaran pembayaran pajak.

Hubungan perpajakan antara negara yang berhak atas penerimaan diwakili pemerintah dan rakyat yang berkewajiban memenuhi hak negara yang telah disepakati melalui para wakilnya di Parlemen. Teori *Le Contract Social* (Jean Jacques Rousseau, 1712-1718) mendalilkan bahwa warga suatu negara telah membentuk perjanjian masyarakat, berdasar norma hukum yang ditetapkan bersama rakyat dan wakil negara, secara sadar (insaf sesuai pengetahuan dan keyakinan) mereka berketetapan mendukung keberadaan dan keberlanjutan negara. Teori *organic* mengajarkan bahwa secara alamiah warga bersama berkewajiban mendukung negara dengan menyerahkan sebagian harta kepada kepentingan umum yang diselenggarakan negara. Penyerahan tersebut termasuk pajak. Pasal 12(1) UUKUP, menyatakan bahwa dalam *self assessment* setiap WP wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Seberapa besar kontribusi pajak sebagai wujud dukungan konkrit bernegara, dalam sistem *self assessment* pemerintah mempercayakan warga menghitung pajak terutang, membayar dan melaporkan sendiri kepada negara. Jika menemukan bukti bahwa *assessment* utang pajak tidak benar, kantor pajak dapat melakukan *re-assessment*. Karena inisiasi awal penghitungan utang pajak sepenuhnya berasal dari WP, Victor Thuronyi (1996, *Tax Law Design and Drafting*) menyebut sesuai prinsip *fairness public trust in tax administration* serta prinsip *good governance* (Alink & van Kommer, 2011, *Handbook on Tax*

Administration) menuntut agar *re-assessment* dilakukan secara transparan. Artinya, temuan pemeriksaan kantor pajak atas SPT harus diberitahukan dan dibahas dengan WP, dan sengketa jumlah pajak harus diputus pengadilan. Prinsip ini diikuti dalam UUKUP 2007, termasuk prinsip *good governance* yang lain, seperti jika WP mengajukan keberatan maka pajak yang dibayar hanya yang disetujui dan validitas utang pajak menunggu putusan pengadilan, sehingga penagihan paksa hanya dapat dilakukan setelah ada putusan pengadilan yang telah berkekuatan hukum tetap.

Rochmat Soemitro (1998, Asas Dasar Perpajakan), Mohad Rizal Palil (2010, Factors Influencing Individual Tax Compliance in Self Assessment System in Malaysia), dan Benno Torgler (2005, Tax Compliance) menyebut beberapa asumsi dasar pembentukan *self assessment*: (i) pengetahuan pajak (*tax knowledge*), (ii) kesadaran pajak (*tax consciousness*), (iii) kejujuran (*honesty*), (iv) hasrat membayar pajak (*tax mindedness*), (v) disiplin pajak (*tax discipline*), (vi) moral atau etika (*tax morale and ethic*), dan (vii) kemauan (*willingness*). Pengetahuan dan pemahaman ketentuan perpajakan, hak dan kewajiban perpajakan warga merupakan *conditio sine qua non* keberhasilan pelaksanaan sistem pajak berdasar *self assessment* dan *voluntary compliance*. Kesadaran dapat dipahami sebagai keinsyafan dan keikhlasan para warga mengakui adanya kewajiban kontribusi sebagian harta untuk kepentingan bersama melalui negara, melaksanakan sesuai ketentuan perundang-undangan, dan terdapat konsekuensi administrasi atau hukum atas pelanggarannya. Sementara itu, kesadaran hukum merupakan konsepsi abstrak pada setiap subjek hukum termasuk pemangku hak dan kewajiban perpajakan tentang keharmonisan antara ketertiban, keteraturan, ketenteraman serta keseimbangan hidup harapan semua warga. Pendukung kesadaran hukum termasuk pengetahuan pajak (*tax knowledge*), moral pajak (*tax morale*), dan etik pajak (*tax ethic*) sebagai standar perilaku pengendali manusia bertindak dalam berbagai situasi, yang ditumbuh kembangkan dan dilaksanakan dalam praktik pemajakan sehari-hari. Kemauan merupakan kehendak yang didorong motivasi internal atau kondisi mental seseorang untuk mematuhi kewajiban pajak sesuai ketentuan. Kejujuran melaksanakan kewajiban perpajakan merupakan perilaku dan tindakan nyata warga dan pemangku hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan yang berlaku berdasar keadaan sebenarnya dan selengkapnyanya serta kewajaran dan kelaziman bebas dari rekayasa artifisial,

kebohongan atau kecurangan. Benar penghitungan, ketentuan, dan sesuai keadaan sebenarnya atau sewajarnya jika terdapat hubungan istimewa. Sesuai kewajaran, artinya sebanding transaksi pihak independen (*arm's-length principle*). Sementara itu, lengkap merujuk pada unsur objek pajak telah semuanya dilaporkan dan dibayar pajaknya. Hasrat memenuhi kewajiban pajak merujuk keinginan atau kehendak kuat melaksanakan segala hak dan melunasi seluruh kewajiban tepat waktu dalam jumlah semestinya. Pendorong hasrat dapat karena unsur kesadaran, kepatuhan perpajakan yang sulit dihindari. Sementara itu, disiplin perpajakan merujuk pada perilaku taat dan patuh sepenuhnya pada ketentuan perpajakan sesuai apa yang seharusnya (*das sein* sesuai *das sollen* kenyataan sesuai dengan yang seharusnya).

Sistem perpajakan berdasar *self assessment* dengan *voluntary compliance* yang berlaku di Indonesia secara konseptual merupakan sistem yang ideal menyerahkan penghitungan besaran pajak terutang dan pematuhan kewajiban perpajakan kepada warga. Namun, dalam kenyataannya warga yang berkemauan namun karena berbagai alasan tidak semuanya mampu mematuhi kewajiban perpajakan. Demikian jugs, keterbatasan sarana dan prasarana pengawasan kepatuhan sukarela dalam *self assessment* berupa data dan informasi pihak ketiga, kondisi ekonomi belum maju, masih maraknya *informal economy* dan *cash economy*, walaupun sudah bekerja keras, kantor pajak belum berhasil memaksimalkan kepatuhan warga. Carlos Silvany (1994, *Improvement Tax Administration in Developing Countries*) menyatakan bahwa ketidakpatuhan menimbulkan *tax gap*, berupa: (i) *non-registered* (WP belum terdaftar), (ii) *non-filer* (WP tidak menyampaikan SPT), (iii) *tax evoider and evader* (penghindar dan penggelap pajak), dan (iv) *tax delinquent* (pengemplang pajak). Keempat *tax gap* menyebabkan penerimaan pajak tidak optimal. Sesuai dengan *teori deterrencenya* Allingham & Sandmo (dari Alink & van Kommer) maka disediakan sanksi dan hukuman agar kepatuhan perpajakan optimal dan penerimaan maksimal.

Secara singkat kronologis permohonan uji materi ini menurut pemahaman atas informasi yang saya peroleh adalah seperti berikut. Pemohon merupakan pengusaha yang bergerak di bidang perdagangan. Berdasar himbuan pembetulan SPT PPh OP per April 2010, walaupun tidak mau dikonseling, namun telah membetulkan SPT PPh tahun 2008 dan 2009 (omset di SPT semula Rp 166 juta) pada Juli 2010 dan omset masing-masing menjadi lebih dari Rp 6 milyar

tanpa melaporkan usaha untuk pengukuhan PKP. Berdasar himbauan pada bulan April 2012 maka telah melapor pada 2 Mei dan dikukuhkan menjadi PKP. Namun kemudian kantor pajak mengukuhkan secara jabatan dan kewajiban pajaknya dihitung surut sejak 2009. Atas kewajiban PPN tahun 2009 telah diterbitkan SKPKB. Pemohon mengajukan keberatan dengan pemahaman atas Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UUKUP bahwa pemberlakuan surut hanya untuk PKP yang dikukuhkan secara jabatan. Memenuhi permintaan beberapa penjelasan, dengan ini kami sampaikan beberapa pendapat sebagai berikut:

Pertama, sesuai dengan sistem *self assessment* teori timbulnya utang pajak menganut paham materiil, artinya utang pajak timbul karena adanya Undang-Undang. Pasal 12 ayat (1) UUKUP menyatakan setiap WP, termasuk pemungut pajak (Pasal 1 angka 2 UUKUP), seperti pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP [Pasal 3A ayat (1) UU PPN], wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sesuai prinsip *self assessment* Pasal 12 ayat (1) UUKUP secara substantif WP dan/atau PKP yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif UUPPN karena UU telah berkewajiban memungut PPN dari para pembeli barang dan menyeter serta melaporkannya ke kantor pajak. Dengan merujuk pada ketentuan Pasal 1 angka 5 UU KUP *juncto* Pasal 1 angka 15 UUPPN, Untung Sukarji (2010, Pajak Pertambahan Nilai) juga menyatakan bahwa ketentuan tersebut menyiratkan status PKP bukan karena pengukuhan tetapi karena UU, sehingga dalam Pasal 4 ayat (1a) UU PPN sebutannya ada PKP yang telah dikukuhkan dan pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan Sebagai pelengkap administrasi perpajakan, maka sesuai prinsip *self registration* mereka ini menurut Pasal 2 ayat (2) UU KUP sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan UU PPN wajib melaporkan usahanya pada Kantor DJP yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat melakukan kegiatan usaha untuk pengukuhan menjadi PKP. Bahkan agar PM atas perolehan barang modal dapat dikreditkan, Pasal 2 PP Nomor 143/2000 *juncto* PP Nomor 24/2000 menyatakan bahwa pengertian PKP dalam rangka pengukuhan, termasuk pengusaha yang sejak awal mula usaha berniat melakukan penyerahan BKP/JKP, walaupun masih pada tahap praoperasi/sebelum berproduksi, sehingga status PKP dapat dipercepat walaupun belum terjadi penyerahan BKP dan/atau JKP.

Kedua, untuk tujuan efisiensi berdasar prinsip *ease of tax administration* menyimpang dari prinsip persamaan hukum (*equality before the law*), pengusaha kecil dengan batasan ditetapkan Menteri Keuangan, Pasal 3A ayat (1) UUPPN mengecualikannya dari kewajiban melapor untuk pengukuhan. Namun, ayat (1a) menyatakan bahwa mereka dapat memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP. Dalam rangka memberikan kepastian hukum pengusaha kecil, Pasal 4 ayat (1) PMK-68/PMK.03/2010 memberikan batasan pengusaha kecil yang tidak wajib melaporkan usahanya untuk pengukuhan PKP, yaitu pengusaha dengan omset setahun tidak lebih dari Rp 600 juta. Karena sistem *self assessment* bersifat demokratis dan partisipatif, maka pengusaha yang omsetnya setahun tidak lebih dari RP 600 juta (pada saat itu, sejak 2014 dengan PMK-197/PMK.03/2013 telah dinaikkan menjadi Rp 4,8 milyar), boleh tetap tidak usah ikut sibuk mejadi PKP, atau memilih menjadi PKP agar memberi manfaat pada PKP lainnya. Jika omset sudah melewati batasan tersebut kapan harus melapor, Pasal 4(2) PMK-68/2010 menyebut paling lambat akhir bulan setelah bulan terlampauinya batasan tersebut harus melaporkan usahanya untuk pengukuhan PKP. Misalnya, Koperasi PP mempunyai omset Jan-Mei 2010 sebesar Rp 500 juta. Omset Juni Rp 200 juta. Karena batasan Rp 600 juta terlewati pada bulan Juni, maka selambatnya pada 31 Juli 2010 Koperasi PP harus melaporkan usaha untuk pengukuhan PKP. Sesuai PMK-68/2010 kewajiban memungut, menyeter dan melapor PPN berlaku sejak saat pengukuhan sebagai PKP, yaitu 31 Juli 2010, bukan sejak 1 Januari 2010. Salah satu prinsip UU Pajak menurut Victor Thuronyi (1996) adalah *non-retroactivity* (tidak berlaku surut) yang sesuai ketentuan Pasal 28I(1) UUD 1945 yang menyatakan [setiap warga negara bet] hak untuk tidak dituntut atas dasar hukum yang berlaku surut. Pemberlakuan prinsip *non-retroactivity* dengan suatu asumsi bahwa aturan main berjalan sesuai aturan yang seharusnya (*das Bolen*). Namun, jika faktanya (*das sein*) berbeda, sesuai prinsip *equality before the law* Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 tentu perlakuannya juga berbeda

Ketiga, Pasal 2 ayat (4a) UUKUP menyatakan bahwa kewajiban perpajakan bagi WP yang diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat WP memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP. Penjelasan

menyebutkan bahwa dalam penerbitan NPWP dan/atau pengukuhan sebagai PKP secara jabatan harus memperhatikan saat terpenuhinya persyaratan subjektif dan objektif WP tersebut. Ketentuan dimaksud berlaku untuk pemberian NPWP dan/atau pengukuhan PKP secara jabatan dengan memperhatikan keadilan, tetap mendasarkan prinsip *self assessment* bahwa pajak terutang karena UU bukan karena formal ketetapan pajak atau pemberian NPWP dan/atau pengukuhan PKP. Penjelasan Pasal 16B UUPPN, menyatakan bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh dalam UU Perpajakan adalah diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua WP atau kasus-kasus perpajakan yang hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Berdasar prinsip ekuualitas atau nondiskriminasi tersebut, semua pengusaha sejenis dengan kondisi yang sama, dikenakan pajak secara adil dan pasti (*certainty* – Simon & Nobes 1983), yang meliputi kepastian jumlah utang pajak dan beban/ pengaruh pajak atas suatu transaksi. Kepastian hukum (*legal certainty*) dalam perpajakan, menurut Adam Smith (1776; dikutip Safri Nurmantu, 2005), merujuk pada kepastian tentang: (a) jumlah pajak yang harus dibayar pasti, (b) siapa pembayarnya, (c) kapan harus dibayar, dan (d) kemana harus dibayar. Sementara itu, Jimly Asshidiqie (2006), menyatakan bahwa *legal certainty* pajak terpenuhi jika sekurang-kurangnya (1) unsur-unsur perhitungan objek kena pajak, dan (2) tarif pajak dimuat dalam Undang-Undang. Selama terdapat objeknya, sudah pasti dan jelas besarnya yang akan dipungut dan harus dibayar merata oleh semua perusahaan bidang usaha dan jelas berdasar peraturan perundang-undangan yang berlaku, dapat dianggap tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Prinsip ekuualitas dalam Pasal 2 ayat (4a) UUKUP merujuk ada terpenuhinya kewajiban subjektif dan objektif. Misalnya 2 pengusaha (AA dan BB) secara *voluntarily* melaporkan usahanya untuk pengukuhan PKP sama-sama tepat waktu sesuai ketentuan Pasal 3A UU PPN *juncto* PMK-68/PMK.03/2010 pada 31 Juli 2010. Sesuai Penjelasan Pasal 16B UU PPN, karena kedua pengusaha sama-sama mematuhi ketentuan *timely* dan *voluntarily self registration* mereka mendapat perlakuan yang sama. Namun, ketidakadilan akan dialami AA kalau misalnya BB melaporkan usahanya untuk dikukuhkan pada Juli 2015. Secara kompetisi komersial, BB telah diuntungkan posisinya dapat menjual dengan harga rendah tanpa PPN selama 5 tahun. Untuk memitigasi *timing difference inequality* tersebut, Pasal 37A ayat (2) UU KUP menyatakan bahwa

WPOP yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP paling lama 1 tahun setelah berlakunya UUKUP 2007 diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh NPWP. Ketentuan *sunset policy* ini mengindikasikan bahwa walaupun WP sukarela mendaftarkan diri, namun dalam waktu berbeda dengan saat terpenuhinya kewajiban subjektif dan objektif tidak menghapus kewajiban membayar pajak terutang sebelum diperoleh NPWP karena *voluntary registration* dimaksud. Dalam rangka menegakkan keadilan karena beda waktu registrasi tersebut, Pasal 24 ayat (1) PP 74/2011 menyatakan Dirjen Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak, dan atau surat tagihan pajak untuk masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak sebelum WP diberikan atau diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP apabila diperoleh data dan atau informasi yang menunjukkan adanya kewajiban perpajakan yang belum dipenuhi WP. Pemberlakuan surat penetapan karena keterlambatan pendaftaran NPWP dan/atau pengukuhan PKP secara sukarela merupakan hukuman ketidak patuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam sistem *self assessment*, sebagai upaya pencegahan keterlambatan registrasi PKP lainnya. **Keempat**, selain *voluntary compliance* agar terjadi keadilan pajak baik dalam tataran konsep maupun pelaksanaan, *self assessment* juga harus didukung oleh *timely voluntary registration*. Karena tidak semua orang yang berkemauan mematuhi sepenuhnya ketentuan pajak mampu melaksanakannya, maka diperlukan pengawasan oleh kantor pajak agar tercapai kepatuhan maksimal sehingga penerimaan optimal. Pengawasan kapan batasan pengusaha kecil terlampaui, sebetulnya dapat dilakukan DJP dengan memanfaatkan *built-in control system* mekanisme PM-PK dalam sistem PPN. Untuk itu diperlukan reformasi administrasi PPN dengan otomasi IT *base tax administration online system* sehingga atas transaksi PKP2 Pengusaha dengan *high-integrity taxpayer identifier* secara otomatis dapat diketahui identitas PKP Penjual dan Pengusaha Pembeli. Kapan transaksi mereka melampaui batasan pengusaha kecil dan pengusaha harus melapor untuk pengukuhan PKP secara otomatis ketahuan dan Kantor Pajak dapat segera menindaklanjuti. Dalam kasus *a quo* pemohon dihitung terutang PPN sejak 2009, padahal omset di atas Rp 600 juta sudah terpenuhi sejak 2008. Berbeda dengan sistem *official assessment* Indonesia yang tidak pernah menentukan daluwarsa penerbitan ketetapan pajak, melalui Pasal 13 ayat (4) UUKUP, sistem *self*

assessment, memberikan warga pelepasan kewajiban pajak kepada negara dengan menyatakan bahwa apabila dalam waktu 5 tahun setelah berakhirnya masa pajak atau tahun pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak, maka besarnya utang pajak yang diberitahukan dalam SPT menjadi pasti sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Semoga saja tidak ada yang membangunkan Pasal 40 UU KUP. Jika seandainya, pada tahun 2012 kantor pajak tidak menerbitkan ketetapan pajak tahun 2009, maka terdapat risiko ancaman Pasal 36A ayat (1) UU KUP yang menyatakan bahwa pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan UU perpajakan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Kelima, Pasal 4 ayat (1a) UU PPN menyatakan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha. Sehubungan dengan frasa 'pengusaha', Penjelasan memberikan klarifikasi bahwa pengusaha yang melakukan penyerahan BKP meliputi baik pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP sebagaimana dimaksud Pasal 3A ayat (1) maupun pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan. Frasa 'pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan' yang ternyata menurut Pasal 4 ayat (1a) UUPPN jika melakukan penyerahan BKP juga dikenakan PPN, menunjukkan bahwa konsisten dengan teori utang pajak materil (terutang karena Undang-Undang) dan teori *self assessment* Pasal 12 ayat (1) UU KUP kembali mengindikasikan bahwa secara substantif pengukuhan PKP adalah karena Undang-Undang. Namun secara formal prosedural untuk dapat melaksanakan kewajibannya, pengusaha dimaksud harus melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP. Tanpa pengukuhan sebagai PKP, menurut Pasal 14 ayat (1) UU PPN pengusaha dimaksud tidak boleh membuat faktur pajak sebagai bukti pemungutan PPN. Untung Sukarji (2010) menilai bahwa rumusan Pasal 4 ayat (1a) UU PPN konsisten dengan dan merujuk ke Pasal 1 angka 15 UU PPN dan Pasal 1 angka 5 UU KUP yang mengindikasikan pengukuhan PKP karena Undang-Undang. Mengapa terdapat pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan, Untung Sukarji (2010) menyebut dua penyebab: (i) memang ada niat dari PKP tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, atau (ii) PKP ada niat melaporkan usahanya, namun akibat kelalaiannya maka ketika ditemukan pejabat

pajak ternyata kewajiban itu belum dilaksanakan. Atas penyebab yang kedua, umumnya dihimbau agar melaporkan usahanya untuk pengukuhan PKP yang dapat diikuti pemeriksaan atas kewajibannya ketika berstatus sebagai 'pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan' ditambah sanksi atas kelalaiannya. Sementara itu, adanya niat PKP tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP dapat diancam pidana sengaja Pasal 39 ayat (1a) UU KUP. Pasal pidana tersebut menyatakan bahwa setiap orang yang dengan sengaja tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Sebagai akhir kata dapat kami sampaikan bahwa sistem perpajakan Indonesia menganut konsep *self assessment* berdasar *voluntary compliance* dan paham utang pajak materiil yaitu karena Undang-Undang yang meminta inisiasi kegiatan perpajakan berawal dari warga pembayar pajak dan pematuhannya secara sukarela. Dalam sistem yang ideal tersebut, sebagai negara berkembang dengan berbagai keterbatasan baik di pihak kantor pajak maupun warga pembayar pajak kepatuhan perpajakan belum maksimal sehingga penerimaan belum optimal. Dengan mendasarkan pada konsep *self assessment*, *voluntary compliance* dan teori utang pajak materiil tersebut, menurut pendapat kami ketentuan Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (4), dan ayat (4a) UUKUP, serta ketentuan Pasal 1 angka 15, Pasal 3A ayat (1), dan Pasal 4 ayat (1a) UU PPN tidak bertentangan dengan ketentuan Pasal 1 ayat (3), Pasal 28D ayat (1), dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945.

[2.5] Menimbang bahwa Pemohon menyerahkan kesimpulan tertulis yang diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 10 Mei 2016 yang pada pokoknya tetap pada pendiriannya masing-masing;

[2.6] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini;

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), Mahkamah berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945;

[3.2] Menimbang bahwa oleh karena permohonan Pemohon adalah pengujian konstitusionalitas Undang-Undang, *in casu* Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) 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, selanjutnya disebut UU 28/2007) terhadap UUD 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan Pemohon;

Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon

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

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;

- c. badan hukum publik atau privat;
- d. lembaga negara;

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

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

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

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan uraian sebagaimana tersebut pada paragraf [3.3] dan [3.4] di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon sebagai berikut:

[3.5.1] Bahwa Pemohon mendalilkan sebagai perseorangan warga negara Indonesia yang merasa dirugikan hak konstitusionalnya untuk mendapatkan kepastian hukum sesuai dengan Pasal 28D ayat (1), perlindungan hukum sesuai dengan Pasal 28I ayat (1), serta untuk menjunjung dan menaati hukum yang dpositifkan dalam UU 28/2007 sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945. Hak konstitusional tersebut menurut Pemohon dirugikan akibat belakunya Pasal 2 ayat

(4) dan ayat (4a) UU 28/2007 karena tidak mengatur ketentuan kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang mendaftarkan diri dengan kemauan sendiri;

[3.5.2] Bahwa Pemohon sebagai pengusaha kecil yang bergerak di bidang perdagangan eceran khusus semen, kapur, pasir, dan batu di dalam bangunan dengan kemauan sendiri mendaftarkan diri sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) dan pada tanggal 2 Mei 2012 dikukuhkan sebagai PKP. Sebelum dikukuhkan sebagai PKP, Pemohon tidak pernah memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN), namun demikian ternyata Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengukuhkan kembali Pemohon secara jabatan sebagai PKP, sehingga kewajiban perpajakan Pemohon sebagai PKP berlaku surut sejak tahun 2009;

[3.5.3] Bahwa dengan dikenakannya kewajiban perpajakan sebelum Pemohon dikukuhkan sebagai PKP secara sukarela merugikan hak-hak Pemohon. Kerugian tersebut semakin nyata dengan fakta bahwa Pemohon selama belum dikukuhkan sebagai PKP, tidak pernah memungut PPN atas penjualan barang-barang dagangannya, akan tetapi secara pasti juga dikenakan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Barang dan Jasa;

[3.6] Menimbang bahwa berdasarkan uraian pada paragraf **[3.5]** di atas dan dalil Pemohon sebagai warga negara Indonesia yang memiliki hak konstitusional sebagaimana diuraikan di atas, yang oleh Pemohon hak konstitusional tersebut telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 karena pasal *a quo* tidak mengatur ketentuan kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang mendaftarkan diri dengan kemauan sendiri, sehingga DJP dapat memberlakukan surut kewajiban perpajakan kepada pengusaha tersebut *in casu* Pemohon. Terhadap kedudukan hukum Pemohon tersebut, Mahkamah berpendapat bahwa Pemohon telah memenuhi syarat menjadi Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dijelaskan dalam putusan-putusan Mahkamah selama ini.

Bahwa terlepas dari benar atau tidaknya dalil Pemohon mengenai inkonstitusionalitasnya norma Undang-Undang yang dimohonkan pengujian dalam permohonan *a quo*, telah terang bagi Mahkamah bahwa Pemohon telah menjelaskan secara spesifik dan aktual mengenai kerugian hak konstitusionalnya, yang secara kausalitas disebabkan oleh berlakunya Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007. Kerugian konstitusional tersebut memiliki kemungkinan tidak akan atau tidak lagi terjadi jika Mahkamah mengabulkan permohonan Pemohon.

Dengan demikian, menurut Mahkamah Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

[3.7] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*, dan Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo* maka selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan;

Pokok Permohonan

[3.8] Menimbang bahwa pokok permohonan Pemohon adalah pengujian konstitusionalitas Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007, yang menyatakan,

- (4) *Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2).*
- (4a) *Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkannya sebagai Pengusaha Kena Pajak.*

terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 28D ayat (1), dan Pasal 28I ayat (1) UUD 1945;

[3.9] Menimbang bahwa Pemohon mengajukan pengujian konstitusionalitas terhadap norma Undang-Undang sebagaimana disebutkan pada paragraf **[3.8]** di atas dengan alasan-alasan yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa tidak ada standar kapan DJP dapat menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan/atau mengukuhkan seorang pengusaha menjadi PKP secara jabatan, sehingga menimbulkan berbagai penafsiran yang berbeda atas Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 dan menimbulkan ketidakpastian hukum karena DJP dapat menerbitkan NPWP dan/atau mengukuhkan seorang pengusaha menjadi PKP secara jabatan kapanpun dan dalam keadaan apapun, bahkan secara jabatan dapat menerbitkan kembali NPWP dan/atau PKP meski sebelumnya telah mendapatkan NPWP dan dikukuhkan menjadi PKP secara sukarela atau inisiatif pribadi. Akibatnya DJP

dapat memberlakukan kewajiban perpajakan secara retroaktif yang dimulai sejak dipenuhinya syarat objektif dan subjektif;

2. Bahwa salah satu landasan UU 28/2007 adalah itikad baik dari pengusaha untuk mendaftarkan diri sebagai PKP, oleh karena itu semestinya pengusaha yang telah secara sukarela mendaftarkan diri sebagai PKP harus diberikan apresiasi, bukan justru diwajibkan membayar pajak secara berlaku surut sebelum dikukuhkan sebagai PKP;
3. Bahwa perubahan status seseorang yang telah ditetapkan menjadi PKP secara sukarela menjadi seorang PKP secara jabatan yang kemudian menimbulkan kewajiban perpajakan berlaku surut bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945;
4. Bahwa kewajiban perpajakan yang berlaku surut bertentangan dengan Pasal 39A ayat (1) huruf b UU 28/2007 yang melarang pengusaha yang belum dikukuhkan menjadi PKP untuk memungut PPN kepada konsumen;
5. Bahwa demi terciptanya kepastian hukum dan keadilan diperlukan adanya penafsiran terhadap Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) sebagai berikut: *“Terhadap Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) dan (2), tidak bisa diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak kembali secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak “ dan “Kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri telah mendaftarkan diri dan diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (1) dan (2) dimulai sejak saat diterbitkannya Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak ”*

[3.10] Menimbang bahwa setelah Mahkamah memeriksa dengan saksama permohonan Pemohon, bukti-bukti surat/tulisan dan keterangan ahli yang diajukan oleh Pemohon, keterangan Presiden dan keterangan ahli yang diajukan oleh Pemohon, dan kesimpulan tertulis Pemohon, yang selengkapannya termuat dalam Duduk Perkara, selanjutnya Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

Bahwa sebagaimana ditentukan oleh Pasal 23A UUD 1945, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan

Undang-Undang. Dengan demikian tidak ada pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa yang dibebankan kepada rakyat tanpa adanya persetujuan wakil rakyat (*no taxation without representation*). Namun pada sisi lain karena pungutan pajak sangat berkaitan erat dengan pembangunan perekonomian. Perekonomian negara sebagaimana yang diamanatkan oleh Pasal 33 ayat (1) UUD 1945 berdasarkan asas kekeluargaan. Dalam rangka untuk mengimplementasikan asas kekeluargaan tersebut, sistem perpajakan Indonesia sekarang ini menganut sistem *self assessment*, maksudnya dalam menjalankan kewajiban perpajakannya wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya sendiri. Berdasarkan sistem tersebut, semua warga negara yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk dicatat sebagai Wajib Pajak (WP) dan sekaligus mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) [vide Pasal 2 ayat (1) UU 28/2007]. Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa kewajiban perpajakan dimulai sejak terpenuhinya persyaratan subjektif dan objektif, tidak tergantung pada sarana administrasi, seperti NPWP. Demikian juga bagi pengusaha, selain wajib memiliki NPWP, sebagai pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya kepada DJP untuk dikukuhkan menjadi PKP [vide Pasal 2 ayat (2) UU 28/2007]. Dengan demikian setiap pengusaha memiliki dua kewajiban, yakni untuk terdaftar sebagai WP dengan memiliki NPWP dan melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi PKP apabila telah memenuhi batasan nilai omzet yang ditentukan oleh Menteri Keuangan.

Bahwa Pasal 3A ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan batasan pengusaha untuk dikukuhkan menjadi PKP. Untuk yang sekarang berlaku yakni apabila usaha yang dilakukan oleh pengusaha yang bersangkutan sampai dengan satu bulan dalam tahun buku jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan brutonya melebihi Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah), sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai.

Dengan demikian sama dengan pemberian NPWP, pengukuhan PKP bersifat administratif karena kewajiban perpajakan bagi pengusaha dimulai sejak usaha yang bersangkutan telah melebihi perolehan bruto yang diperolehnya dalam setahun. Dengan kata lain, kewajiban perpajakan tersebut timbul karena Undang-Undang, bukan karena dikukuhkan sebagai PKP. Hal ini sejalan dengan sistem *self assessment* yang dianut ketentuan perpajakan Indonesia, karena pengusaha itu sendirilah yang mengetahui seberapa besar peredaran bruto yang diperolehnya selama setahun, sehingga dapat diketahui kapan yang bersangkutan dikukuhkan menjadi PKP yang selanjutnya berkewajiban untuk memungut, menyeter, dan melaporkan PPN yang terutang, sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, terhadap pengusaha yang telah mencapai batas peredaran bruto usaha sebagaimana ditetapkan oleh Menteri Keuangan meskipun belum dikukuhkan sebagai PKP namun menerbitkan faktur pajak tidak akan dikenai tindak pidana sebagaimana ditentukan dalam Pasal 39A UU 28/2007 karena ketentuan pidana tersebut ditujukan untuk pengusaha yang benar-benar belum memenuhi persyaratan subjektif dan objektif untuk dikukuhkan sebagai PKP namun menerbitkan faktur pajak.

Bahwa guna menjaga keseimbangan sistem *self assessment*, Pasal 2 ayat (4) UU 28/2007 memberikan kewenangan kepada DJP menerbitkan NPWP dan/atau PKP secara jabatan apabila WP dan/atau PKP tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2). Penerbitan NPWP dan/atau PKP secara jabatan oleh DJP dapat dilakukan apabila berdasarkan data yang diperoleh atau dimiliki DJP ternyata orang pribadi atau badan atau pengusaha tersebut telah memenuhi syarat untuk memperoleh NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP [vide Penjelasan Pasal 2 ayat (4) UU 28/2007]. Dengan demikian penerbitan NPWP dan/atau PKP sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) merupakan sarana administrasi oleh DJP dalam menetapkan kewajiban perpajakan yang dimulai sejak dipenuhinya persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, yakni paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP, sebagaimana ditentukan oleh ayat (4a). Berdasarkan ketentuan tersebut maka apabila WP dan/atau PKP tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, maka kewajiban perpajakannya akan ditagih oleh DJP sampai dengan lima tahun ke belakang

sejak seharusnya memenuhi syarat untuk memiliki NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP. Termasuk dalam pengertian ini juga bagi pengusaha yang meskipun mendaftarkan diri secara sukarela untuk dikukuhkan menjadi PKP tidak dapat menghapus kewajiban perpajakannya sebelumnya sampai 5 (lima) tahun ke belakang apabila ditemukan data telah memenuhi syarat, oleh karena itulah diberikan kewenangan kepada DJP untuk mengukuhkan PKP secara jabatan. Dalam hal ini termasuk memberikan konsekuensi hukum sesuai dengan Pasal 13 ayat (2) huruf e yaitu tambahan saksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Begitu pula untuk PPN ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sesuai dengan Pasal 14 ayat (4) sebesar 2% (dua persen) dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP) uang ditagih melalui Surat Tagihan Pajak (STP) sebagai konsekuensi dari penarikan kewajiban perpajakan yang seharusnya dilaksanakan WP atau PKP sampai dengan lima tahun ke belakang. Ketentuan tersebut menurut Mahkamah menunjukkan adanya perlakuan yang sama antara pengusaha yang melakukan pengukuhan menjadi PKP secara sukarela maupun ditetapkan secara jabatan, sehingga terdapat jaminan keadilan, persamaan perlakuan, dan kepastian hukum bagi seluruh pengusaha, yakni bahwa kewajiban perpajakannya sama-sama dikenakan saat terpenuhinya persyaratan objektif dan subjektif serta terdapat kepastian limitasi waktu ke belakang paling lama dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Selain itu menurut Mahkamah Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 merupakan instrumen bagi aparat perpajakan untuk mengawasi kewajiban perpajakan WP dan/atau PKP, sehingga tercipta keseimbangan dalam sistem *self assessment*. Dengan demikian Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 tidak bertentangan dengan UUD 1945.

[3.11] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan tersebut di atas, menurut Mahkamah dalil-dalil Pemohon tidak beralasan menurut hukum.

4. KONKLUSI

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

[4.1] Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;

- [4.2] Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3] Pokok permohonan Pemohon tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226), serta Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5076).

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili,

Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh sembilan Hakim Konstitusi, yaitu Arief Hidayat selaku Ketua merangkap Anggota, Anwar Usman, Patrialis Akbar, Suhartoyo, Manahan M.P Sitompul, Aswanto, I Dewa Gede Palguna, Maria Farida Indrati dan Wahiduddin Adams, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Kamis**, tanggal **enam**, bulan **Oktober**, tahun **dua ribu enam belas**, dan pada hari **Senin**, tanggal **tiga belas**, bulan **Februari**, tahun **dua ribu tujuh belas**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Selasa**, tanggal **dua puluh satu**, bulan **Februari**, tahun **dua ribu tujuh belas**, selesai diucapkan **pukul 14.04 WIB**, oleh delapan Hakim Konstitusi, yaitu Arief Hidayat selaku Ketua merangkap Anggota, Anwar Usman, Maria Farida Indrati, Aswanto, Suhartoyo, Manahan M.P Sitompul, I Dewa Gede Palguna, dan Wahiduddin Adams, masing-masing sebagai Anggota, dengan didampingi oleh Syukri Asy'ari sebagai Panitera Pengganti, dihadiri oleh

Pemohon/kuasanya dan Presiden atau yang mewakili, tanpa dihadiri Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili.

KETUA,

ttd.

Arief Hidayat

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Maria Farida Indrati

ttd.

Aswanto

ttd.

Suhartoyo

ttd.

Manahan M.P Sitompul

ttd.

I Dewa Gede Palguna

ttd.

Wahiduddin Adams

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Syukri Asy'ari