



SALINAN

PUTUSAN
Nomor 68/PUU-XVII/2019

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 serta 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 terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

PT. Wira Pratama Gasindo, berdomisili di Jalan Jenderal Ahmad Yani, Nomor 280 Rantau Utara, Kabupaten Labuhan Batu, Sumatera Utara, Indonesia, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : Yanto
Pekerjaan : Direktur Utama PT. Wira Pratama Gasindo
Nomor KTP : 1271021503790002

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus dengan hak retensi dan hak substitusi bertanggal 29 November 2019 memberi kuasa kepada 1.) Dr. Flora Dianti, S.H., M.H., 2.) Abdul Toni, S.H., M.H., 3.) Meddy Setiawan, S.H., 4.) Ir. Ludwig Kriekhoff, S.H., MKn., 5.) Fariznaldi, S.H., 6.) Zenitha Syafira, S.H., 7.) Syawaludin, S.E.Ak., S.H., M.E., 8.) Dr. Rouli Anita Velentina, S.H., LL.M. 9.) Achmad Maulana S.H., 10.) Achmad Faizal Siregar, S.H., 11.) Rohana Amelia Putri Handayani, S.H., 12.) Roelly Temawela, S.H., M.H., 13.) Iqbal Faruqi, dan 14.) Thesia, kesemuanya Advokat dan Paralegal pada Lembaga Konsultasi dan Bantuan Hukum—Pilihan

Penyelesaian Sengketa Fakultas Hukum Universitas Indonesia (disingkat “LKBH-PPS FHUI”), beralamat di Kampus Baru Universitas Indonesia, Jalan Prof. Mr. Djokosoetono, Pondok Cina, Kecamatan Beji, Kota Depok, Jawa Barat, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama bertindak untuk dan atas nama pemberi kuasa;

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

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

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 29 Oktober 2019 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 31 Oktober 2019 berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 143/PAN.MK/2019 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi dengan Nomor 68/PUU-XVII/2019 pada tanggal 1 November 2019, yang telah diperbaiki dan diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 26 November 2019 pada pokoknya sebagai berikut:

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Pemohon mengajukan permohonan pengujian materil Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, dan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009.
2. Bahwa dalam UUD NRI 1945 hasil amandemen telah menciptakan sebuah lembaga baru yang berfungsi untuk mengawal konstitusi, yaitu Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Pasal 7B, Pasal 24 ayat (1) dan ayat (2), serta Pasal 24C UUD NRI 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 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut “UU MK”).

3. Bahwa Pasal 24 ayat (1) UUD NRI 1945 menegaskan, "*Kekuasaan kehakiman merupakan kekuasaan yang merdeka untuk menyelenggarakan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan*". Kemudian, Pasal 24 ayat (2) UUD NRI 1945 mengatur, "*Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan di bawahnya dalam lingkungan Peradilan Umum, lingkungan Peradilan Agama, lingkungan Peradilan Militer, lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi*".

4. 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 NRI 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,"

5. Pasal 29 ayat (1) huruf a 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,"

6. Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019, menyatakan bahwa secara hierarkis kedudukan UUD NRI 1945 adalah lebih tinggi dari Undang-Undang. Oleh karena itu, setiap ketentuan Undang-Undang tidak boleh bertentangan dengan UUD NRI 1945 (*constitutie is de hoogste wet*). Selanjutnya pada Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011

tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan atas 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*”.

7. Bahwa mengacu kepada ketentuan tersebut di atas, MK berwenang untuk melakukan pengujian konstiusionalitas suatu undang-undang terhadap UUD NRI 1945. Apabila undang-undang yang dibentuk bertentangan dengan Konstitusi atau UUD NRI 1945, MK juga berwenang memberikan penafsiran terhadap sebuah ketentuan pasal, frasa, atau makna dalam suatu undang-undang agar berkesesuaian dengan nilai-nilai Konstitusi.

B. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

9. Bahwa kedudukan hukum (*legal standing*) merupakan syarat yang harus dipenuhi oleh setiap pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD NRI 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 kewenangan konstiusionalnya 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 konstiusional” adalah hak-hak yang diatur dalam UUD NRI 1945”.

10. 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 dan berkedudukan sebagai Pemohon, dan (ii) adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional dari Pemohon yang dirugikan dengan berlakunya suatu undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a.

11. 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 *Badan Hukum Privat Indonesia*.

Kedua, Kerugian Konstitusional Pemohon. Mengenai parameter kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional, MK telah memberikan pengertian dan batasan tentang kerugian konstitusional sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat sebagaimana Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 tertanggal 31 Mei 2005 dan Putusan MK Nomor 011/PUU-V/2007 tertanggal 20 September 2007 serta putusan-putusan selanjutnya, yaitu sebagai berikut:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan Konstitusional pemohon yang diberikan oleh UUD NRI 1945;
- b. bahwa hak dan/atau kewenangan Konstitusional pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- 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 konstitusional dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

12. Bahwa sebagaimana ditentukan dalam Putusan MK Nomor 022/PUU-XII/2014 ditegaskan bahwa "*Warga masyarakat pembayar pajak (tax payer) dipandang memiliki kepentingan sesuai dengan Pasal 51 UU MK. Hal ini sesuai dengan adagium "no taxation without participation" dan sebaliknya "no participation without tax". Ditegaskan MK, "Setiap Warga Negara Pembayar Pajak mempunyai hak konstitusional untuk mempersoalkan setiap Undang-Undang".*
13. Bahwa kedudukan Pemohon dalam mengajukan permohonan uji materiil ini, yaitu Badan Hukum Privat Indonesia dan Pembayar Pajak/Wajib Pajak Badan dengan Status Pengusaha Kena Pajak berdasarkan Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak Nomor S-23/PKP/WPJ.26/KP.0303/2019 (Bukti P-1e) yang telah mengikuti *Tax Amnesty* dan telah melaporkan seluruh harta kekayaan pada Kantor Pelayanan Pajak.
14. Bahwa Pemohon mempunyai hak konstitusional yang diatur dalam UUD NRI 1945 yang mengakui, menjamin, melindungi hak-hak setiap warga negara sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945 yang menegaskan adanya asas kepastian hukum sebagai hak konstitusional setiap warga negara:
- "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum".*
15. Bahwa Tujuan dari Negara Hukum adalah terwujudnya hukum dalam sebuah negara demi:
1. Keadilan;
 2. Kepastian; dan
 3. Kemanfaatan.
16. Bahwa perkembangan sosial ekonomi dan politik berlangsung sangat cepat sehingga perubahan sistem perpajakan yang diberlakukan belum dapat menampung perkembangan dunia usaha karena masih dijumpai kelemahan-kelemahan dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, yaitu:

- a. belum adil walaupun sudah dilaksanakan sesuai ketentuan;
- b. kurang memberikan hak-hak Wajib Pajak;
- c. kurang memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya; dan
- d. kurang memberikan kepastian hukum serta kurang sederhana.

(Kementerian Keuangan, "Persandingan Susunan Dalam Satu Naskah Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah 2009", 2010: 8).

17. Bahwa dalam rangka menampung perkembangan dunia usaha dipandang perlu penyempurnaan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menitikberatkan pada peningkatan:

- a) asas keadilan;
- b) asas kepastian hukum;
- c) asas legalitas; dan
- d) asas kesederhanaan.

18. Bahwa diperlukan menciptakan sistem perpajakan yang lebih adil, sederhana, dan memberikan kepastian hukum bagi masyarakat serta dapat mengamankan dan meningkatkan penerimaan negara.

19. Bahwa secara singkat dapat dijelaskan kerugian konstitusional yang dialami Pemohon adalah kerugian potensial yang akan dialami. Adapun kerugian konstitusional tersebut adalah terkait KEADILAN dan KEPASTIAN HUKUM atas berlakunya ketentuan tidak diakuinya Pajak Masukan dari Pengusaha Kena Pajak sebelum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

20. Bahwa ketentuan yang dimaksud adalah

- a. Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007:

"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".

b. Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama.”

c. Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.”

d. Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan”.

21. Bahwa Pemohon sebagai Badan Hukum Indonesia secara konstitusional telah dirugikan secara potensial pemenuhan Hak Konstitusionalnya untuk mendapat keadilan dan kepastian hukum Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945 *a quo* untuk menjunjung tinggi dan menaati hukum yang dpositifkan di dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 dan UU Nomor 42 Tahun 2009 *a quo*:

- Bahwa Pemohon adalah pengusaha yang bergerak di bidang Agen LPG (Non Subsidi) dari PT. Pertamina;
- Bahwa Pemohon adalah PKP dengan Nomor Pokok Wajib Pajak 03.068.696.8-116.000 sejak tanggal 9 Februari 2018 sebagaimana tertera dalam Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak No. S-23/PKP/WPJ.26/KP.0303/2019;
- Bahwa dengan pengukuhan sebagai PKP, maka Pihak Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Rantau Rapat, selanjutnya disebut “DJP”, bisa memeriksa dan meneliti kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan atau PKP, selama 5 (lima) tahun ke belakang dari tanggal pengukuhan sebagai Wajib Pajak dan atau Pengusaha Kena Pajak sesuai Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007;

- Bahwa DJP telah memeriksa kewajiban perpajakan Pemohon untuk tahun pajak 2016 dengan melihat SPT Badan Pemohon Tahun 2016 dan menemukan untuk Masa Pajak Desember 2016 Pemohon memiliki peredaran usaha bruto senilai Rp9.008.214.000,- (sembilan milyar delapan juta dua ratus empat belas ribu Rupiah);
- Bahwa DJP membagi nilai Peredaran Usaha Bruto itu menjadi 2 (dua) bagian, yaitu:
 - a. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri Rp. 4.504.107.000,- (empat milyar lima ratus empat juta seratus tujuh ribu Rupiah);
 - b. Penyerahan yang PPN-nya dibebaskan Rp4.504.107.000,- (empat milyar lima ratus empat juta seratus tujuh ribu Rupiah).
- Bahwa atas Dasar Peredaran Usaha Bruto yang penyerahan PPN-nya harus dipungut sendiri yaitu senilai Rp4.504.107.000,- (empat milyar lima ratus empat juta seratus tujuh ribu Rupiah), DJP kemudian menerbitkan pada:
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa Nomor 00005/207/16/116/19 tanggal 12 Juni 2019 yang menyatakan bahwa Perseroan dinilai memiliki PPN Kurang Bayar untuk masa pajak Desember 2016 sebesar $10\% \times \text{Rp}4.504.107.000,- = \text{Rp}450.410.700$ (empat ratus lima puluh juta empat ratus sepuluh ribu tujuh ratus rupiah) ditambah dengan Sanksi Administrasi Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007, sebesar 48% (maksimal denda bunga) $\times \text{Rp}450.410.700,- = \text{Rp}216.197.136,-$ (dua ratus enam belas juta seratus sembilan puluh tujuh ribu seratus tiga puluh enam Rupiah) dengan perincian:

No.	Uraian	Nilai Pajak
1.	PPN Kurang Bayar	Rp.450.410.700
2.	Sanksi Administrasi a. Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007	Rp.216.197.136
Total Pajak		Rp666.607.836

(enam ratus enam puluh enam juta enam ratus tujuh ribu delapan ratus tiga puluh enam rupiah) (Bukti P-6);

- b. Surat Tagihan Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa Nomor 00137/107/16/116/19 tanggal 12 Juni 2019 yang menyatakan bahwa Perseroan dinilai memiliki Tagihan Pajak dari Sanksi Administrasi Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007 mengenai Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) senilai Rp500.000,- (lima ratus ribu Rupiah) dan Denda Pasal 14 ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007, senilai Rp90.082.140,- (sembilan puluh juta delapan puluh dua ribu seratus empat puluh Rupiah) dengan perincian:

No.	Uraian	Nilai Pajak
1.	Sanksi Administrasi a. Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN)	Rp500.000,-
2.	Sanksi Administrasi f. Denda Pasal 14 ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007	Rp90.082.140,-
Total Pajak		Rp90.582.140,-

(sembilan puluh juta lima ratus delapan puluh dua ribu seratus empat puluh rupiah) (Bukti P-7);

- Bahwa Total Kewajiban yang harus dibayar Pemohon adalah Rp757.189.976,- (tujuh ratus lima puluh tujuh juta seratus delapan puluh sembilan ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah) (Bukti P-8);

22. Bahwa Pemohon sudah mengajukan keberatan atas hal tersebut dan sedang proses keberatan. Alasannya adalah karena sebagai Agen LPG (Non Subsidi) dari PT PERTAMINA, Pemohon ketika membeli di PT PERTAMINA sudah membayar PPN Masukan senilai Rp928.020.005,- (sembilan ratus juta dua puluh delapan juta dua puluh ribu lima rupiah) selama tahun 2016 (Bukti P-9);

23. Bahwa nilai Pajak Masukan PPN yang telah dibayar Pemohon di tahun 2016 melebihi Total Kewajiban yang harus dibayar Pemohon di tahun 2016. Artinya, Pemohon tidak harus membayar kewajiban sesuai itu, bahkan harusnya Pemohon mendapatkan Restitusi PPN untuk tahun pajak 2016 (Kondisi dimana Pajak Masukan PPN melebihi Kewajiban PPN-nya);
24. Bahwa Pemohon tidak pernah memungut PPN Keluaran dari Pembeli LPG (Non Subsidi) ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP. Bahwa PPN Kurang Bayar yang didasarkan dari Nilai Peredaran Bruto yang harus memungut PPN-nya sendiri, secara faktual berarti harus ditanggung dan disetorkan oleh Pemohon;
25. Bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut telah sangat dirugikan dengan berlakunya Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, dan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009. Kerugian tersebut bersifat spesifik dan potensial yang berdasarkan penalaran yang wajar dipastikan akan terjadi, apabila keberatan ditolak, serta mempunyai hubungan kausal dengan berlakunya Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, dan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009 yang dalam hal ini TIDAK MEMBERIKAN KEADILAN dan KEPASTIAN HUKUM YANG ADIL. 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;
26. 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) UU MK 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.

C. ALASAN-ALASAN PERMOHONAN PENGUJIAN UNDANG-UNDANG

(1) PASAL 2 ayat (4a) UU NOMOR 28 TAHUN 2007 TIDAK MEMBERIKAN KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM

27. Bahwa Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 menyatakan:

“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”;

28. Bahwa Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 mengandung ketidakadilan yang nyata karena hanya menyatakan kewajiban perpajakan PKP yang ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun. Padahal PKP itu pun mempunyai Hak Perpajakan juga. ketika ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun, seharusnya berlaku Hak dan Kewajiban Perpajakan dari PKP;

29. Bahwa Penjelasan Pasal 2 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 menyatakan:

“...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 dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah serta untuk pengawasan administrasi perpajakan...” (Bukti P-10);

30. Bahwa Seorang yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak mempunyai Hak dan Kewajiban di bidang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah pada masa dan atau periode yang sama. Apabila kewajiban perpajakannya ditarik mundur, maka hak-nya pun bisa ditarik mundur juga biar adil. Diantara hak PKP itu adalah pengkreditan pajak masukannya;

31. Bahwa mengutip Ahli Prof. Dr. Dra. Haula Rosdiana, M.Si. dalam Putusan Nomor 13/PUU-XIV/2016 menyatakan:

“...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)”.

“...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)..”

“..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 Nomor 28 Tahun 2007)”.

“...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 NRI 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 psychological costs) terhadap pengusaha yang diberlakukan pasal-pasal ini”.

32. Bahwa oleh karena itu, agar tercipta keadilan dan kepastian hukum yang adil, Hak PKP, diantaranya untuk mengkreditkan PPN Masukan, harus diakui dan diterima pada saat kewajiban perpajakannya berlaku surut (diakui dalam masa pajak atau tahun pajak yang sama yang berlaku surut);
33. Bahwa terhadap Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 *a quo* ini, sebelumnya pernah terdapat pengujian undang-undang dengan nomor perkara PUU Nomor 13/PUU-XIV/2016;
34. Bahwa Permohonan pengujian kembali Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 *a quo* ini mengacu pada Pasal 42 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/PMK/2005 tentang Pedoman Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang yang menyatakan, “...permohonan pengujian UU terhadap muatan ayat, pasal, dan/atau bagian yang sama dengan perkara yang pernah diputus oleh Mahkamah dapat dimohonkan pengujian kembali dengan syarat-syarat konstitusionalitas yang menjadi alasan permohonan yang bersangkutan berbeda”.

35. Bahwa terdapat perbedaan antara dengan PUU Nomor 13/PUU-XIV/2016 dengan PUU Nomor 68/PP-XVII/2019 *a quo*. Adapun perbedaannya adalah:

Hal	PUU Nomor 13/PUU-XIV/2016	PUU Nomor 68/PUU-XVII/2019 (<i>a quo</i>)
Pasal 2 ayat (4a) UU KUP	<i>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.”</i>	<i>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.”</i>
Penekanan Permohonan	Pemohon meminta adanya Perbedaan Kewajiban Perpajakan antara PKP yang dikukuhkan secara jabatan oleh DJP dengan PKP yang mendaftar (<i>inisiatif</i>) sendiri. Yang secara jabatan bisa ditarik 5 tahun kewajiban perpajakannya. Sementara yang mendaftar sendiri, kewajiban perpajakannya dimulai dari tanggal ditetapkan oleh DJP dan tidak bisa ditarik mundur kewajiban perpajakannya.	Pemohon meminta bila PKP ditarik mundur 5 Tahun kewajiban perpajakannya, harus <i>seimbang</i> antara Hak dan Kewajibannya. Artinya Hak PKP untuk mengkreditkan PPN Masukannya dengan PPN Keluaran harus diakui juga dalam kewajiban perpajakan yang berlaku surut tersebut.

(2) Pasal 9 ayat (2) UU NOMOR 42 TAHUN 2009 TIDAK MEMBERIKAN KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM

36. Bahwa Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009 menyatakan:

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama”.

37. Bahwa Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dibayarkan oleh Wajib Pajak dan atau Pengusaha Kena Pajak kepada Penjual ketika membeli Barang dan atau Jasa Kena Pajak dalam daerah pabean. Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dipungut/diambil oleh Pengusaha Kena Pajak dari Pembeli ketika menjual Barang dan atau Jasa Kena Pajak dalam daerah pabean;

38. Bahwa aturan pengkreditan diatas baru berlaku setelah pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Artinya setelah tanggal dikukuhkan sebagai PKP, PKP baru bisa melakukan pengkreditan Pajak Masukannya dengan Pajak Keluaran;

39. Bahwa dalam praktik sekarang, apabila terdapat kondisi DJP melakukan *Retroactive* (Penarikan mundur) kewajiban perpajakan PKP, Pajak Masukan PKP tidak diakui;

40. Bahwa selain itu, dalam perhitungan kewajiban perpajakan yang ditarik mundur, secara teknis, Pihak DJP dalam menghitung kewajiban perpajakan PKP pada tahun tertentu sebelum dikukuhkan sebagai PKP, mengumpulkan dan menentukan dari suatu tahun pajak kepada masa pajak tertentu saja, biasanya masa pajak bulan Desember. Kondisi ini yang dialami oleh Pemohon;

41. Bahwa apabila hak perpajakan *retroactive* PKP diakui, maka pajak masukan yang bisa dikreditkan hanya yang bulan Desember saja. Padahal sumber pendapatan/penjualan yang dijadikan sebagai dasar perhitungan kewajiban perpajakannya berasal dari satu tahun periode pajak bukan dari bulan tertentu saja (bulan Desember saja). Ini bisa mengakibatkan Pajak Masukan dari Bulan Januari sampai dengan November tidak bisa dikreditkan;

42. Dalam Ilustrasi Tabel 2

Penjualan PKP di tahun sebelum jadi PKP (Tahun X-1)

No.	Bulan	Penjualan	PPN Keluaran	PPN Masukan
1	Januari	500.000.000		30.000.000
2	Februari	600.000.000		50.000.000
3	Maret	400.000.000		10.000.000
4	April	300.000.000		20.000.000
5	Mei	500.000.000		30.000.000
6	Juni	300.000.000		70.000.000
7	Juli	400.000.000		60.000.000
8	Agustus	500.000.000		10.000.000
9	September	600.000.000		10.000.000
10	Oktober	700.000.000		10.000.000
11	November	550.000.000		10.000.000
12	Desember	450.000.000		10.000.000
TOTAL		5.800.000.000	580.000.000	320.000.000

43. Bahwa Pihak DJP dalam menentukan kewajiban perpajakan retroactive PKP, seperti yang pemohon alami, menuliskan bahwa penghasilan masa Desember Tahun X-1 sejumlah Rp5.800.000.000,- (lima milyar delapan ratus juta rupiah), yang kemudian dikalikan 10% sehingga Pajak yang ditanggung PKP adalah Rp580.000.00,- (lima ratus delapan puluh juta rupiah);

44. Bahwa bila Hak Perpajakan Retroactive PKP diberikan, pemohon khawatir bahwa Pajak Masukan yang bisa dikreditkan hanya yang bulan Desember saja, senilai Rp10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) bukan yang sejumlah tahun pajak Rp320.000.000,- (tiga ratus dua puluh juta rupiah);

45. Bahwa sesuai isi pasal 9 ayat (2) huruf a UU No. 42 Tahun 2009, "*Pajak masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam masa pajak yang sama.*"

46. Bahwa oleh karena itu, agar tercipta keadilan dan kepastian hukum yang adil, Pada saat hak dan kewajiban perpajakan berlaku surut, Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama atau Tahun Pajak yang sama.

(3) Pasal 9 ayat (8) huruf a UU NOMOR 42 TAHUN 2009 TIDAK MEMBERIKAN KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM

47. Bahwa Pasal 9 ayat (8) huruf a UU No. 42 Tahun 2009 menyatakan:

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak”.

48. Bahwa Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dibayarkan oleh Wajib Pajak dan atau Pengusaha Kena Pajak kepada Penjual ketika membeli Barang dan atau Jasa Kena Pajak dalam daerah pabean. Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dipungut/diambil oleh Pengusaha Kena Pajak dari Pembeli ketika menjual Barang dan atau Jasa Kena Pajak dalam daerah pabean.

49. Bahwa kewajiban PKP yang harus disetorkan kepada Negara adalah senilai nilai bersih dari Pajak Keluaran dikurangi Pajak Masukan. Contoh. Pada tahun 200X, PKP mempunyai nilai Penjualan Barang Kena Pajak Rp100.000.000,- dan nilai Pembelian Barang Kena Pajak Rp.80.000.000,-. Atas Transaksi tersebut berarti Pajak Keluarannya = $10\% \times \text{Rp}100.000.000,-$ = Rp10.000.000,- dan Pajak Masukannya = $10\% \times \text{Rp}80.000.000,-$ = Rp8.000.000. Jadi kewajiban perpajakan yang dihitung dan disetor oleh PKP adalah senilai $\text{Rp}10.000.000 - \text{Rp}8.000.000 = \text{Rp}2.000.000,-$

50. Dalam Ilustrasi Tabel No.3

KETERANGAN	PKP TAHUN 200X
PAJAK KELUARAN	10.000.000
PAJAK MASUKKAN	8.000.000
HUTANG PAJAK PPN YANG HARUS DISETORKAN & DILAPORKAN	2.000.000

51. Bahwa bila PKP diperiksa untuk tahun pajak pada periode sebelumnya, sebelum dikukuhkan sebagai PKP, sesuai Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, Pajak Masukan yang dibayarkan oleh PKP kepada Pembeli yang memungutnya, tidak dapat dikreditkan (dalam perhitungan kewajiban pajak, tidak bisa dikurangkan dari Pajak Keluaran yang diterimanya). Contoh : Pada tahun 200X-1, PKP mempunyai nilai Penjualan Barang Kena Pajak Rp. 100.000.000,- dan nilai Pembelian Barang Kena Pajak Rp8.000.000,-. Atas Transaksi tersebut berarti Pajak Keluarannya = $10\% \times \text{Rp}100.000.000,- = \text{Rp}10.000.000,-$ dan Pajak Masukannya = $10\% \times \text{Rp}80.000.000,- = \text{Rp}8.000.000,-$. Jadi kewajiban perpajakan yang dihitung dan disetor oleh PKP adalah senilai Rp10.000.000,-, karena Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan (tidak diakui sebagai pengurang);

52. Dalam Ilustrasi Tabel No.4

KETERANGAN	PKP TAHUN 200X-1
PAJAK KELUARAN	10.000.000
PAJAK MASUKKAN	-
HUTANG PAJAK PPN YANG HARUS DISETORKAN & DILAPORKAN	10.000.000

53. Bahwa dari Tabel 3 dan 4, kita bisa menilai adanya KETIDAKADILAN PERLAKUAN PAJAK antara Hak dan kewajiban PKP antara setelah dikukuhkan sebagai PKP dengan sebelum dikukuhkan sebagai PKP;

54. Bahwa oleh karena itu, agar tercipta keadilan dan kepastian hukum yang adil, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009 ini harus dinyatakan bertentangan dengan UUD NRI 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;

(4) Pasal 9 ayat (8) huruf I UU NOMOR 42 TAHUN 2009 TIDAK MEMBERIKAN KEADILAN DAN KEPASTIAN HUKUM

55. Bahwa Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009 menyatakan:

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak

Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan”.

56. Bahwa pasal di atas menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum. Bahwa PKP telah membayar PPN Masukan tetapi dia tidak bisa mengkreditkan hanya karena dia lupa melaporkan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tetapi ditemukan ketika waktu pemeriksaan. Seharusnya intinya adalah sudah membayar PPN Masukan atau tidak? Kalau sudah membayar PPN Masukan maka dia berhak untuk mengkreditkan PPN Masukan tersebut. Kalaupun lupa melaporkan, maka dia berhak melaporkan PPN Masukan itu ketika ingat atau ketika ditemukan oleh DJP dalam proses pemeriksaan baik pemeriksaan biasa maupun pemeriksaan yang dilakukan dalam proses hak dan kewajiban yang berlaku surut.
57. Bahwa pemeriksaan terdiri dari pemeriksaan biasa (pemeriksaan kedepan, setelah tanggal dikukuhkan sebagai PKP) dan pemeriksaan yang berlaku surut (pemeriksaan untuk memeriksa hak dan kewajiban PKP yang berlaku surut, sebelum dikukuhkan sebagai PKP, sesuai Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007).
58. Bahwa pemeriksaan yang membuat tidak dapat dikreditkan PPN Masukan itu apakah untuk pemeriksaan biasa atau pemeriksaan yang berlaku surut?
59. Bahwa apabila pasal ini diberlakukan, maka Hak PKP untuk mengkreditkan PPN Masukan dalam pemeriksaan yang berlaku surut bisa tidak tercapai, karena informasi PPN Masukan diperoleh ketika proses pemeriksaan. Juga sudah pasti sebelumnya PKP tersebut tidak melaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai karena ketika di waktu yang berlaku surut itu, PKP tersebut belum dikukuhkan sebagai PKP jadi dia tidak bisa melaporkan PPN Masukan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.
60. Bahwa agar PKP dapat mengkreditkan PPN Masukan dalam proses Hak dan Kewajiban PKP yang berlaku surut dan demi terwujudnya keadilan dan kepastian hukum yang adil maka pasal ini harus dihapuskan dan harus

dinyatakan bertentangan dengan UUD NRI 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

(5) PENEGAKKAN HUKUM PAJAK TIDAK UNTUK MEMISKINKAN WAJIB PAJAK DAN ATAU PENGUSAHA KENA PAJAK

61. Bahwa Pajak Keluaran yang dibayarkan oleh PKP untuk periode atau masa sebelum dikukuhkan sebagai PKP oleh DJP, sebenarnya adalah PPN yang ditanggung oleh PKP. Pada masa sebelum dikukuhkan sebagai PKP, suatu Entitas tidak boleh memungut Pajak Masukan PPN dari Pembeli barang atau jasa kena pajak. Itu dilarang sesuai Pasal 39A huruf b UU Nomor 28 Tahun 2007 (Bukti P-11) yang berbunyi:

“Pasal 39A

Setiap orang yang dengan sengaja:

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”.

Jadi PKP lah yang menanggung Nilai Pajak Masukan PPN tersebut.

62. Bahwa selain menanggung Pajak Masukan PPN, PKP pun harus membayar, diantaranya namun tidak terbatas, Sanksi Administrasi berupa:

- (1) Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 senilai 2% setiap bulan dan maksimal bunga adalah 48% yang dikalikan dari nilai Pajak Keluaran PPN yang harus dibayarkan oleh PKP ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP;
- (2) Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebesar Rp. 500.000,- (lima ratus ribu Rupiah);
- (3) Denda Pasal 14 ayat (4) KUP senilai 2% dari Nilai Dasar Pengenaan Pajak (Nilai Peredaran Bruto yang harus memungut PPN-nya sendiri);

63. Bahwa jika Pajak Masukan PPN yang telah dibayarkan oleh PKP ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP, tidak dapat dikreditkan (tidak dapat dijadikan Pengurang Pajak Keluaran PPN), maka lengkaplah penderitaan PKP tersebut. Pada Faktanya, dia membayar kepada negara, jumlah total dari:

- (1) Nilai Pajak Keluaran PPN Kurang Bayar senilai $10\% \times$ Nilai Peredaran Bruto yang harus memungut PPN-nya sendiri. Padahal ini tidak ditanggung oleh pembeli barang dan atau jasa kena pajak, karena tidak boleh dipungut karena bukan PKP, sehingga harus ditanggung dan disetorkan oleh PKP;
- (2) Nilai Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007 senilai 2% setiap bulan dan maksimal bunga adalah 48% yang dikalikan dari nilai Pajak Keluaran PPN yang harus dibayarkan oleh PKP ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP;
- (3) Nilai Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebesar Rp500.000,- (lima ratus ribu Rupiah);
- (4) Nilai Denda Pasal 14 ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007 senilai 2% dari Nilai Dasar Pengenaan Pajak (Nilai Peredaran Bruto yang harus memungut PPN-nya sendiri);
- (5) Nilai Pajak Masukan PPN yang telah dibayarkan oleh PKP kepada Pemungut atau Penjual Barang dan atau Jasa Kena Pajak.

64. Dalam Ilustrasi Tabel No.5 (Data mengacu Pada Paragraf Nomor 49)

No.	Keterangan	PKP Tahun 200X-1
1	Pajak Keluaran PPN Kurang Bayar	10.000.000
2	Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007	4.800.000
3	Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007	500.000
4	Denda Pasal 14 ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007	2.000.000
5	Pajak Masukan PPN	8.000.000
Total Kewajiban Pajak yang disetor		25.300.000

(dua puluh lima juta tiga ratus ribu rupiah)

65. Bahwa apabila Pajak Masukan PPN yang telah dibayarkan oleh PKP kepada Pemungut atau Penjual Barang dan atau Jasa Kena Pajak dapat dikreditkan (dapat dijadikan Pengurang Pajak Keluaran PPN), maka kewajiban perpajakan PKP dapat berkurang drastis dan berkurang signifikan;

66. Dalam Ilustrasi Tabel No.6 (Data mengacu Pada Paragraf Nomor 49)

No.	Keterangan	PKP TAHUN 200X-1
1	PPN Kurang Bayar	2.000.000
2	Nilai Bunga Pasal 13 ayat (2) UU Nomor 28 Tahun 2007	960.000
3	Denda Pasal 7 UU Nomor 28 Tahun 2007	500.000
4	Denda Pasal 14 ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007	2.000.000
Total Kewajiban Pajak yang disetor		5.460.000

(lima juta empat ratus enam puluh ribu rupiah)

67. Bahwa dari Ilustrasi Tabel No. 5 dan 6, terdapat selisih yang signifikan terhadap kewajiban pajak PKP ketika sebelum menjadi PKP, bila Pajak Keluaran PPN dapat dikreditkan (dapat dijadikan Pengurang Pajak Keluaran PPN);

68. Bahwa mengutip Ahli Prof. Dr. Dra. Haula Rosdiana, M.Si. dalam Putusan Nomor 13/PUU-XIV/2016 menyatakan:

“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.”

“Selain itu, di sisi lainnya, perlakuan retroactive secara asimetris, yaitu hanya menekankan/memperhitungkan pada kewajiban pengusaha 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.”

“...Implikasi Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) adalah pengenaan cost of taxation yang sangat tinggi, bahkan melebihi sanksi dalam kompromi fiscal Pasal 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. Sejatinya PPN adalah pajak yang dikenakan terhadap nilai tambah, mekanisme penghitungan PPN berbeda dengan Pajak Penjualan (PPn) yang merupakan pajak atas transaksi/penjualan.”

“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 di amandemen 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-sanksinya) 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 tarif 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”.

(D) KESIMPULAN

69. Bahwa UUD NRI 1945 Pasal 28D ayat (1) hasil Amandemen menegaskan adanya asas kepastian hukum sebagai hak konstitusional setiap orang:

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

Sehingga asas kepastian hukum haruslah dimiliki oleh setiap norma hukum yang berlaku di masyarakat.

70. Bahwa TIDAK DAPAT DIKREDITKANNYA PAJAK MASUKAN PPN (TIDAK DIAKUI SEBAGAI PENGURANG) bagi PKP, ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP sesuai Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 dan Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009 menimbulkan KETIDAKADILAN bagi wajib pajak dan atau PKP. Oleh karena itu, agar terciptanya KEADILAN, Pajak Masukan PPN yang telah dibayarkan PKP, ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP, harus dapat dikreditkan (diakui sebagai pengurang Pajak Keluaran PPN) pada masa sebelum dikukuhkan sebagai PKP;
71. Bahwa apabila hak dan kewajiban perpajakan berlaku surut, seharusnya PPN Masukan dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran tidak hanya untuk masa pajak yang sama tapi juga tahun pajak yang sama;
72. Bahwa PPN Masukan dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran berlaku untuk pemeriksaan biasa dan pemeriksaan yang berlaku surut.
73. Bahwa berdasarkan penjelasan di atas jelaslah bahwa Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, dan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009 menyebabkan KETIDAKADILAN dan KETIDAKPASTIAN HUKUM YANG ADIL dan bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945.

D. PETITUM

Berdasarkan seluruh uraian di atas dan bukti-bukti terlampir, jelas bahwa di dalam permohonan uji materil ini terbukti bahwa Pasal 2 ayat (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, dan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009 merugikan Hak Konstitusional Pemohon berdasarkan UUD NRI 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 (4a) UU Nomor 28 Tahun 2007 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 sepanjang tidak dimaknai bahwa "*Hak & 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. Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam pemeriksaan yang berlaku surut*".
3. Menyatakan Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 42 Tahun 2009 adalah bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 sepanjang tidak dimaknai "*Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama. Apabila Pengusaha Kena Pajak dikenakan Hak dan kewajiban perpajakan yang berlaku surut, Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama atau Tahun Pajak yang sama*".
4. Menyatakan Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
5. Menyatakan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU Nomor 42 Tahun 2009 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
6. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

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

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-11, sebagai berikut:

1. Bukti P-1a : Fotokopi Akta Pendirian Perseroan Terbatas PT. Wira Pratama Gasindo Nomor 85, dibuat di hadapan Notaris Edy, S.H., Notaris di Kota Medan;
2. Bukti P-1b : Fotokopi Pengesahan dari Menteri Hukum dan HAM tanggal 11 Maret 2010 melalui Surat Keputusan Menteri Hukum dan HAM RI Nomor AHU-12712.AH.01.01. Tahun 2010;
3. Bukti P-1c : Fotokopi Akta Berita Acara Rapat PT. Wira Pratama Gasindo Nomor 252 tanggal 25 November 2016, dibuat di hadapan Notaris Edy, S.H., di Kota Medan;
4. Bukti P-1d : Fotokopi Keputusan Menteri Hukum dan HAM RI Nomor AHU-0023094.AH.01.02. Tahun 2016 tentang Persetujuan Perubahan Anggaran Dasar Perseroan Terbatas PT. Wira Pratama Gasindo;
5. Bukti P-1e : Fotokopi Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak Nomor S-23/PKP/WPJ.26/KP.0303/2019;
6. Bukti P-2 : Fotokopi KTP Yanto Direktur Utama PT. Wira Pratama Gasindo;
7. Bukti P-3 : Fotokopi Pasal 2 ayat (4a) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah mengalami perubahan yang terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
8. Bukti P-4a : Fotokopi Pasal 9 ayat 2 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah mengalami perubahan yang terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
9. Bukti P-4b : Fotokopi Pasal 9 ayat (8) huruf a Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah mengalami perubahan yang terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang

- Mewah;
10. Bukti P-4c : Fotokopi Pasal 9 ayat (8) huruf i 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;
 11. Bukti P-5 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 12. Bukti P-6 : Fotokopi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa Nomor 00005/207/16/116/19 tanggal 12 Juni 2019;
 13. Bukti P-7 : Fotokopi Surat Tagihan Pajak Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa Nomor 00137/107/16/116/19 tanggal 12 Juni 2019;
 14. Bukti P-8 : Fotokopi Total Kewajiban yang harus dibayar Pemohon adalah Rp.757.189.976,- (tujuh ratus lima puluh tujuh juta seratus delapan puluh sembilan ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah);
 15. Bukti P-9 : Fotokopi PPN Masukan PT. Wira Pratama Gasindo yang sudah dipungut oleh PT. PERTAMINA senilai Rp.928.020.005,- (sembilan ratus juta dua puluh delapan juta dua puluh ribu lima rupiah) selama tahun 2016;
 16. Bukti P-10 : Fotokopi Penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah mengalami perubahan yang terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan,
 17. Bukti P-11 : Fotokopi Pasal 39A huruf Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah mengalami perubahan yang terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

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

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah 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, antara lain, 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* norma Pasal 2 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 Tahun 4740, selanjutnya disebut UU 28/2007) serta norma Pasal 9 ayat (2), ayat (8) huruf a dan huruf i 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 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069, selanjutnya disebut UU 42/2009) terhadap UUD 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan Pemohon;

Kedudukan Hukum Pemohon

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan ketentuan 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. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukannya sebagaimana dimaksud pada huruf a;

[3.4] Menimbang bahwa 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 Mahkamah berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

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

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

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan dalam Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]** di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan kedudukan hukum Pemohon sebagai berikut:

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam permohonan *a quo* adalah Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 serta Pasal 9 ayat (2), ayat (8) huruf a dan huruf i UU 42/2009 yang masing-masing menyatakan:

- a. Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007:

“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.”

- b. Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama.”

- c. Pasal 9 ayat (8) huruf a UU 42/2009

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

- a. *perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.”*

- d. Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009

“Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:

i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.”

2. Bahwa Pemohon dalam menjelaskan kedudukan hukumnya di dalam mengajukan permohonan uji materiil ini, menerangkan sebagai Badan Hukum Privat Indonesia dan Pembayar Pajak/Wajib Pajak Badan dengan Status Pengusaha Kena Pajak berdasarkan Surat Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak No. S-23/PKP/WPJ.26/KP.0303/2019 (Bukti P-1e) yang telah mengikuti *Tax Amnesty* dan telah melaporkan seluruh harta kekayaan pada Kantor Pelayanan Pajak. Oleh karenanya Pemohon menganggap mempunyai hak konstitusional yang diatur dalam UUD NRI 1945 yang mengakui, menjamin, melindungi hak-hak setiap warga negara sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945 yang menegaskan adanya asas kepastian hukum sebagai hak konstitusional setiap warga negara;
3. Bahwa Pemohon lebih lanjut menjelaskan, selaku Pengusaha Kena Pajak (selanjutnya disebut PKP) yang bergerak di bidang Agen LPG (non subsidi) dari PT. Pertamina yang berdasarkan penelitian oleh Pihak Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Rantau Rapat telah mendapatkan surat ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa serta surat tagihan Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa yang pada pokoknya menyatakan Pemohon mendapatkan Tagihan Pajak dan dikenakan Sanksi Administrasi Denda berdasarkan Pasal 7 UU 28/2007 mengenai Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Denda, sehingga total kewajiban yang harus dibayar Pemohon adalah Rp 757.189.976,- (tujuh ratus lima puluh tujuh juta seratus delapan puluh sembilan ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah).
4. Bahwa terhadap hal sebagaimana yang diuraikan pada angka 3 (tiga), Pemohon sudah mengajukan keberatan dan sedang dalam proses. Alasan keberatan tersebut adalah karena sebagai Agen LPG (non subsidi) dari PT PERTAMINA, Pemohon ketika membeli di PT PERTAMINA sudah membayar PPN Masukan selama tahun 2016. Nilai Pajak Masukan PPN yang telah dibayar Pemohon di tahun 2016 melebihi Total Kewajiban yang harus dibayar

Pemohon di tahun 2016. Artinya, Pemohon tidak harus membayar kewajiban sesuai itu, bahkan harusnya Pemohon mendapatkan Restitusi PPN untuk tahun pajak 2016. Pemohon tidak pernah memungut PPN Keluaran dari Pembeli LPG (non subsidi) ketika sebelum dikukuhkan sebagai PKP. Bahwa PPN Kurang Bayar yang didasarkan dari Nilai Peredaran Bruto yang harus memungut PPN-nya sendiri, secara faktual berarti harus ditanggung dan disetorkan oleh pemohon;

Berdasarkan uraian pada angka 1 sampai dengan angka 4 di atas, terlepas dari terbukti atau tidak terbuktinya dalil Pemohon perihal pertentangan norma dalam UU 28/2007 dan UU 42/2009 terhadap UUD 1945, menurut Mahkamah Pemohon telah dapat menguraikan secara spesifik adanya hubungan kausalitas bahwa dengan berlakunya ketentuan berkaitan dengan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, khususnya mengenai perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak berdampak pada adanya tagihan serta denda pajak yang merugikan Pemohon. Sebagai Badan Hukum Privat, Pemohon telah dapat pula membuktikan sebagai perusahaan yang telah menjadi PKP sehingga menurut Mahkamah hak konstitusionalnya yang dipengaruhi oleh adanya ketentuan yang diajukan pengujian berkaitan dengan kewajiban perpajakan yang harus dilakukan oleh Pemohon. Oleh karena itu, Mahkamah berpendapat bahwa Pemohon telah secara spesifik dapat menerangkan anggapan kerugian hak konstitusionalnya yang terjadi atau potensial terjadi dengan berlakunya norma undang-undang yang diajukan pengujian. Dengan demikian, Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*;

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

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa dalam mendalilkan inkonstitusionalitas norma Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 serta Pasal 9 ayat (2), ayat (8) huruf a dan huruf i UU 42/2009, Pemohon mengemukakan argumentasi sebagaimana selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 mengandung ketidakadilan yang nyata karena hanya menyatakan kewajiban perpajakan PKP yang ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun. Padahal PKP itu pun mempunyai hak perpajakan juga. Ketika ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun, seharusnya berlaku hak dan kewajiban perpajakan dari PKP. Menurut Pemohon, seseorang yang dikukuhkan sebagai PKP mempunyai hak dan kewajiban di bidang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah pada masa dan atau periode yang sama. Apabila kewajiban perpajakannya ditarik mundur, maka haknya pun bisa ditarik mundur juga sehingga adil. Di antara hak PKP tersebut adalah pengkreditan pajak masukannya.
2. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009 tidak memberikan keadilan dan kepastian hukum karena aturan pengkreditan di atas baru berlaku setelah pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Artinya, setelah tanggal dikukuhkan sebagai PKP, PKP baru bisa melakukan pengkreditan Pajak Masukannya dengan Pajak Keluaran, sedangkan dalam praktik sekarang, apabila terdapat kondisi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan *retroactive* (penarikan mundur) kewajiban perpajakan PKP, Pajak Masukan PKP tidak diakui;
3. Bahwa lebih lanjut, menurut Pemohon, dalam perhitungan kewajiban perpajakan yang ditarik mundur, secara teknis, Pihak DJP dalam menghitung kewajiban perpajakan PKP pada tahun tertentu sebelum dikukuhkan sebagai PKP, mengumpulkan dan menentukan dari suatu tahun pajak kepada masa pajak tertentu saja, biasanya masa pajak bulan Desember sebagaimana yang dialami oleh Pemohon. Menurut Pemohon, bila Hak Perpajakan *Retroactive* PKP diberikan, Pemohon khawatir bahwa Pajak Masukan yang bisa dikreditkan hanya yang bulan Desember saja, bukan yang sejumlah tahun pajak. Oleh karena itu, agar tercipta keadilan dan kepastian hukum yang adil, pada saat hak dan kewajiban perpajakan berlaku surut, Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama atau Tahun Pajak yang sama. Oleh karena itu, agar tercipta keadilan dan kepastian hukum yang adil, Hak PKP, di antaranya untuk mengkreditkan PPN Masukan, harus diakui dan diterima pada saat kewajiban

perpajakannya berlaku surut (diakui dalam masa pajak atau tahun pajak yang sama yang berlaku surut);

4. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 9 ayat (8) huruf a UU 42/2009 tidak memberikan keadilan dan kepastian hukum karena Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dibayarkan oleh Wajib Pajak dan atau PKP kepada penjual ketika membeli barang dan atau jasa kena pajak dalam daerah pabean. Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dipungut/ diambil oleh PKP dari pembeli ketika menjual barang dan atau jasa kena pajak dalam daerah pabean. Kewajiban PKP yang harus disetorkan kepada Negara adalah senilai nilai bersih dari Pajak Keluaran dikurangi Pajak Masukan. Bila PKP diperiksa untuk tahun pajak pada periode sebelumnya, sebelum dikukuhkan sebagai PKP, sesuai Pasal 9 ayat (8) huruf a UU Nomor 42 Tahun 2009, Pajak Masukan yang dibayarkan oleh PKP kepada Pembeli yang memungutnya, tidak dapat dikreditkan (dalam perhitungan kewajiban pajak, tidak bisa dikurangkan dari Pajak Keluaran yang diterimanya).
5. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 tidak memberikan keadilan dan kepastian hukum karena PKP telah membayar PPN Masukan tetapi dia tidak bisa mengkreditkan hanya karena dia lupa melaporkan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tapi ditemukan ketika waktu pemeriksaan. Seharusnya intinya adalah sudah membayar PPN Masukan atau tidak. Kalau sudah membayar PPN Masukan maka dia berhak untuk mengkreditkan PPN Masukan tersebut. Kalaupun lupa melaporkan, maka dia berhak melaporkan PPN Masukan itu ketika ingat atau ketika ditemukan oleh DJP dalam proses pemeriksaan baik pemeriksaan biasa maupun pemeriksaan yang dilakukan dalam proses hak dan kewajiban yang berlaku surut. Dalam hal ini tidak jelas apakah pemeriksaan yang membuat tidak dapat dikreditkan PPN Masukan itu apakah untuk pemeriksaan biasa atau pemeriksaan yang berlaku surut.
6. Bahwa menurut Pemohon, apabila yang didalilkan pada angka 5 di atas diberlakukan, maka Hak PKP untuk mengkreditkan PPN Masukan dalam pemeriksaan yang berlaku surut bisa tidak tercapai, karena informasi PPN Masukan diperoleh ketika proses pemeriksaan. Demikian pula jika sudah pasti sebelumnya PKP tersebut tidak melaporkan dalam Surat Pemberitahuan

Masa Pajak Pertambahan Nilai karena ketika di waktu yang berlaku surut itu PKP tersebut belum dikukuhkan sebagai PKP jadi dia tidak bisa melaporkan PPN Masukan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.

7. Bahwa berdasarkan seluruh alasan-alasan tersebut di atas Pemohon memohon agar Mahkamah menjatuhkan putusan sebagai berikut:
 - a. Menyatakan Pasal 2 ayat (4a) UU No. 28 Tahun 2007 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 sepanjang tidak dimaknai bahwa "*Hak & 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. Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam pemeriksaan yang berlaku surut.*"
 - b. Menyatakan Pasal 9 ayat (2) UU No. 42 Tahun 2009 adalah bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 sepanjang tidak dimaknai "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama. Apabila Pengusaha Kena Pajak dikenakan Hak dan kewajiban perpajakan yang berlaku surut, Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama atau Tahun Pajak yang sama".
 - c. Menyatakan Pasal 9 ayat (8) huruf a UU No. 42 Tahun 2009 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
 - d. Menyatakan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU No. 42 Tahun 2009 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;

[3.8] Menimbang bahwa untuk mendukung dalil-dalil permohonannya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat atau tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-11;

[3.9] Menimbang bahwa oleh karena Permohonan *a quo* telah jelas, maka Mahkamah berpendapat tidak terdapat urgensi maupun kebutuhan untuk mendengar keterangan pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 54 UU MK;

[3.10] Menimbang bahwa setelah Mahkamah membaca dengan saksama permohonan Pemohon dan memeriksa bukti-bukti yang diajukan, isu konstitusional yang dipersalkan oleh Pemohon dalam permohonan *a quo* adalah apakah ketentuan Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 serta Pasal 9 ayat (2), ayat (8) huruf a dan huruf i UU 42/2009 menyebabkan tidak dinyatakannya secara tegas **hak PKP** karena norma yang dimohonkan pengujian hanya menekankan pada pemenuhan kewajiban PKP saja. Sementara itu, dengan dapat dikreditkannya pajak masukan PPN bagi PKP, sebelum dikukuhkan sebagai PKP menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak dan atau PKP, sehingga merugikan hak-hak konstitusional warga negara Indonesia, *in casu* Pemohon, yaitu hak atas kepastian hukum yang adil.

[3.11] Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan masalah konstitusional yang dipersalkan Pemohon tersebut, penting bagi Mahkamah mempertimbangkan terlebih dahulu hal-hal sebagai berikut:

[3.11.1] Bahwa Mahkamah dalam Putusan sebelumnya, yaitu Putusan Nomor 13/PUU-XIV/2016, bertanggal 27 Februari 2017 telah mempertimbangkan dan memutus mengenai konstitusionalitas norma Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007, yang juga dimohonkan oleh Pemohon dalam perkara *a quo*. Untuk itu, sebelum mempertimbangkan lebih lanjut pokok permohonan sepanjang mengenai norma tersebut, Mahkamah perlu mempertimbangkan terlebih dahulu apakah Permohonan Pemohon *a quo* dapat diajukan kembali sebagai berikut :

Pasal 60 UU MK menyatakan:

“1.) Terhadap materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian dalam undang-undang yang telah diuji, tidak dapat dimohonkan pengujian kembali. 2.) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dikecualikan jika materi muatan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang dijadikan dasar pengujian berbeda.”

Pasal 42 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/PMK/2005 tentang Pedoman Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang menyatakan:

“...permohonan pengujian UU terhadap muatan ayat, pasal, dan/atau bagian yang sama dengan perkara yang pernah diputus oleh Mahkamah dapat dimohonkan pengujian kembali dengan syarat-syarat konstitusionalitas yang menjadi alasan permohonan yang bersangkutan berbeda.”

[3.11.2] Bahwa Pemohon dalam perkara Nomor 13/PUU-XIV/2016, pada pokoknya meminta adanya perbedaan kewajiban perpajakan antara PKP yang dikukuhkan secara jabatan oleh DJP dengan PKP yang mendaftarkan sendiri. Di mana yang dikukuhkan secara jabatan bisa ditarik 5 tahun kewajiban perpajakannya, sementara yang mendaftarkan sendiri, kewajiban perpajakannya dimulai dari tanggal ditetapkan oleh DJP dan tidak bisa ditarik mundur kewajiban perpajakannya. Pemohon dalam perkara tersebut menggunakan dasar pengujian Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Sedangkan dalam perkara *a quo*, Pemohon meminta bila PKP ditarik mundur 5 Tahun kewajiban perpajakannya, maka harus seimbang antara hak dan kewajibannya, sehingga Hak PKP untuk mengkreditkan PPN Masukannya dengan PPN Keluaran harus diakui juga dalam kewajiban perpajakan yang berlaku surut tersebut dengan Pemohon perkara *a quo* yang juga menggunakan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 sebagai dasar pengujian.

[3.11.3] Bahwa berdasarkan hal tersebut, walaupun norma dalam UUD 1945 yang digunakan sebagai dasar pengujian adalah sama yaitu Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, namun menurut Mahkamah, terhadap kedua permohonan tersebut, terdapat alasan permohonan yang berbeda dan isu pokok yang menjadi dasar kerugian konstitusional juga berbeda sehingga terlepas ada atau tidaknya persoalan konstitusionalitas apabila dilakukan pengujian dengan alasan sebagaimana tersebut di atas, maka Mahkamah berpendapat terhadap norma Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 dapat diajukan kembali dalam permohonan ini;

[3.12] Menimbang bahwa Pemohon mendalilkan Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 tidak memberikan kepastian hukum yang adil karena hanya menyatakan kewajiban perpajakan PKP yang ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun. Padahal PKP itu pun mempunyai hak perpajakan juga. Artinya, ketika ditarik mundur paling lama 5 (lima) tahun, seharusnya berlaku hak dan kewajiban perpajakan dari PKP. Terhadap dalil Pemohon tersebut, menurut Mahkamah pengaturan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 merupakan konsekuensi logis dari ketentuan dalam Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU 28/2007, apabila Wajib Pajak dan/atau PKP tidak memenuhi kewajibannya untuk mendaftarkan diri atau melaporkan usahanya pada Kantor DJP padahal telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pengaturan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 yang menyatakan bahwa kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi kewajiban subjektif dan objektif paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP dan/atau dikukuhkannya sebagai PKP dimaksudkan untuk menegaskan dan memberikan kepastian adanya ketentuan daluwarsa penetapan pajak 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) dan ayat (4) UU 28/2007. Adapun, makna “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. Selain itu, berdasarkan Putusan Mahkamah Nomor 13/PUU-XIV/2016, dalam pertimbangannya, Mahkamah telah menegaskan bahwa kewajiban perpajakan selama lima tahun ke belakang bagi PKP tidak bertentangan dengan konstitusi atau konstitusional. Lebih lanjut, berkaitan dengan pertimbangan hukum *a quo* Mahkamah dalam putusan tersebut mempertimbangkan antara lain:

“...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, menyetor, dan melaporkan PPN yang terutang, sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan...” (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 13/PUU-XIV/2016, bertanggal 21 Februari 2017, hlm. 75)

Berdasarkan uraian pertimbangan tersebut, 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 assesment*. Ketentuan Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 ketika dibaca dan dipahami bersama-sama dengan ketentuan lain dalam undang-undang *a quo* merupakan norma yang mengatur mengenai kewajiban perpajakan bagi PKP yang sudah harus berlaku sejak PKP tersebut telah memenuhi syarat objektif maupun subjektif, dan merupakan konsekuensi dari sistem *self assesment*, sehingga tidak tepat apabila dipaksakan untuk mengatur

pula mengenai hak PKP. Jika yang dimaksud Pemohon adalah hak atas keringanan pajak dan/atau hak-hak lainnya, misalnya keberatan (vide Pasal 25 UU 28/2007), banding (vide Pasal 27 UU 28/2007), peninjauan kembali (vide Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak), imbalan bunga (vide Pasal 27a UU 28/2007), gugatan (vide Pasal 23 ayat (2) UU 28/2007), kepastian SPT lebih bayar dalam proses restitusi (vide Pasal 11 UU 28/2007) dan lain-lain yang secara universal hak tersebut disediakan sebagai instrumen oleh undang-undang dan dengan sendirinya dimiliki oleh setiap wajib pajak. Oleh karena itu hak-hak tersebut penafsirannya tidak dapat dikaitkan dengan norma yang dipersoalkan Pemohon *a quo*, mengingat hak-hak demikian telah diatur dalam norma pasal yang lain. Meskipun norma-norma berkaitan dengan hak wajib pajak ditempatkan pada norma yang berbeda, namun secara esensial tetap saja melekat dan berdampingan dengan kewajiban setiap wajib pajak. Lebih lanjut menurut Mahkamah fakta hukum ini menjawab, perihal potensi kerugian sebagaimana disimulasikan Pemohon dalam permohonannya merupakan kerugian materiil yang bersifat subjektif dan kasuistis, tidak serta merta timbul karena inkonstitusionalitas norma Pasal 2 ayat (4a) UU *a quo*. Sebab, dengan tidak ditegaskannya kata “hak“ dalam Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 tidak menjadikan norma pasal tersebut inkonstitusional, karena hak-hak PKP yang merupakan dampak adanya penerapan norma Pasal *a quo* tidak hilang dan tetap dapat memberikan perlindungan hukum terhadap PKP meskipun diatur tidak dalam satu norma dengan kewajiban PKP sebagaimana yang dimaksudkan Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007. Dengan demikian, menurut Mahkamah, dalil Pemohon mengenai Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 adalah tidak beralasan menurut hukum;

[3.13] Menimbang bahwa, selanjutnya menurut Pemohon, Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009 tidak memberikan keadilan dan kepastian hukum karena aturan pengkreditan di atas baru berlaku setelah pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Artinya, setelah tanggal dikukuhkan sebagai PKP, PKP baru bisa melakukan pengkreditan Pajak Masukannya dengan Pajak Keluaran, sedangkan dalam praktik sekarang, apabila terdapat kondisi DJP melakukan prinsip *retroactive* (penarikan mundur) kewajiban perpajakan PKP, Pajak Masukan PKP tidak diakui. Terhadap dalil Pemohon tersebut, menurut Mahkamah, pengukuhan PKP bersifat

administratif karena sebagaimana telah dipertimbangkan sebelumnya, bahwa kewajiban perpajakan bagi pengusaha kena pajak sesungguhnya dimulai sejak usaha wajib pajak memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP [vide Pasal 2 ayat (4) UU 28/2007]. Dengan kata lain, kewajiban perpajakan tersebut timbul karena Undang-Undang, bukan semata-mata karena ketika dikukuhkan sebagai PKP. Bahkan secara universal dan doktriner kewajiban perpajakan timbul sejak undang-undang perpajakan telah diberlakukan, sepanjang undang-undang mengatur sesuatu yang menimbulkan suatu kewajiban perpajakan. Lebih lanjut, menurut Mahkamah, ketentuan Pasal 9 ayat (2) penerapannya bersifat “kumulatif”. Artinya, pada waktu memaknai norma *a quo* haruslah diterapkan secara utuh bersamaan dengan norma lain dalam undang-undang ini, yaitu dengan Pasal 9 ayat (8) yang menentukan kriteria pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan, di mana salah satunya adalah perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Dengan demikian, berdasarkan pertimbangan hukum tersebut, menurut Mahkamah, ketentuan *a quo* tidak mengakibatkan munculnya persoalan konstusionalitas norma terlebih menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan, sebab norma dari pasal-pasal yang terdapat dalam undang-undang perpajakan mempunyai sifat/karakteristik yang khusus. Sebagai akibat yuridis dari sifat kekhususan tersebut mewajibkan setiap wajib pajak memenuhi kewajiban pajaknya bagi setiap warga negara yang telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak. Dengan karakteristik demikian, parameter ketidakpastian dan ketidakadilan hukum sebagaimana yang dikhawatirkan oleh Pemohon, menurut Mahkamah, hal demikian menjadi tidak relevan untuk dipersamakan dengan penilaian subyektivitas dari wajib pajak, termasuk oleh Pemohon. Dengan demikian berdasarkan uraian pertimbangan hukum tersebut dalil Pemohon yang menyatakan inkonstitusionalitas norma Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009 adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.14] Menimbang bahwa lebih lanjut Pemohon mendalilkan Pasal 9 ayat (8) huruf a UU 42/2009 tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan, karena bila PKP diperiksa untuk tahun pajak pada periode sebelumnya yaitu sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP, di mana sesuai ketentuan Pasal 9 ayat (8)

huruf a UU 42/2009, Pajak Masukan yang dibayarkan oleh PKP kepada Pembeli yang memungutnya, tidak dapat dikreditkan. Terhadap dalil Pemohon tersebut, menurut Mahkamah sebagaimana juga telah disinggung dalam pertimbangan hukum sebelumnya, bahwa Pasal 9 ayat (8) UU 42/2009 merupakan pasal yang mengatur mengenai kriteria pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan, dalam norma tersebut salah satu pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Selanjutnya, penjelasan norma *a quo* menyatakan bahwa “Ayat ini memberikan penegasan bahwa Pajak Masukan yang diperoleh sebelum pengusaha melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tidak dapat dikreditkan.” Menurut Mahkamah, ketentuan tersebut dimaksudkan untuk menegaskan bahwa penetapan atau pengukuhan pengusaha sebagai PKP menuntut sejumlah syarat yang harus dipenuhi. Dengan kata lain, meski secara administratif seluruh dokumen dan persyaratan sudah lengkap, tetap diperlukan syarat faktual yaitu adanya proses yang wajib dilalui berupa survei atau verifikasi oleh petugas terkait. Proses ini pada umumnya dapat berlangsung beberapa waktu usai seluruh persyaratan dilengkapi. Esensi dari proses tersebut berkaitan erat dengan penilaian untuk menentukan terpenuhi atau tidaknya syarat Pengusaha untuk dapat ditetapkan sebagai wajib pajak atau PKP secara faktual. Lebih lanjut dijelaskan, sementara proses verifikasi dilakukan kegiatan usaha tetap harus berjalan yang dimungkinkan masih akan terjadi perubahan data perpajakan. Dengan kata lain, meskipun kegiatan usaha telah dilakukan sebelum wajib pajak dikukuhkan sebagai PKP, perhitungan kewajiban pembayaran pajaknya tetap dihitung setelah pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Dengan pertimbangan tersebut, dengan sendirinya pemasukan yang diperoleh sebelum Wajib Pajak dikukuhkan sebagai PKP tidak dapat dikreditkan. Dengan demikian, menurut Mahkamah, hal ini justru memberikan kepastian hukum karena hakikat dari norma yang dipersoalkan oleh Pemohon tersebut secara tegas memberikan gambaran konkrit relevansi kewajiban PKP yang melekat sejak secara faktual pengusaha yang bersangkutan ditetapkan/dikukuhkan sebagai PKP.

Bahwa lebih lanjut secara sederhana dapat Mahkamah ilustrasikan sebuah contoh apabila pengusaha/wajib pajak baru resmi dikukuhkan sebagai PKP yang waktunya tidak sama dengan waktu pengusaha yang bersangkutan

telah melakukan usahanya secara faktual, maka apabila kewajibannya diberlakukan secara surut, sebagai konsekuensinya perolehan Pajak Masukan sebelum ditetapkannya sebagai PKP tidak dapat dikreditkan. Dengan uraian pertimbangan hukum tersebut di atas, Mahkamah tidak menemukan adanya argumentasi yang dapat menjadi alasan bahwa dalam ketentuan ini menciptakan ketidakpastian hukum sebagaimana yang didalilkan Pemohon, karena norma tersebut telah tegas mengkategorikan "*perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai PKP sebagai pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan*". Dengan demikian dalil Pemohon berkenaan inkonstitusionalitas norma Pasal 9 ayat (8) huruf a UU 42/2009 *a quo* adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.15] Menimbang bahwa selanjutnya Pemohon mendalilkan norma Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 tidak memberikan kepastian hukum dan keadilan karena PKP telah membayar PPN Masukan tetapi dia tidak dapat mengkreditkan hanya karena dia lupa melaporkan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tetapi ditemukan ketika waktu pemeriksaan. Masih menurut Pemohon, apabila pasal ini diberlakukan, maka Hak PKP untuk mengkreditkan PPN Masukan dalam pemeriksaan yang berlaku surut dapat tidak tercapai, karena informasi PPN Masukan diperoleh ketika proses pemeriksaan. Di samping itu sudah pasti PKP tersebut sebelumnya tidak melaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai karena pada waktu berlaku surut itu, PKP tersebut belum dikukuhkan sebagai PKP jadi dia tidak dapat melaporkan PPN Masukan di Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai. Terhadap dalil Pemohon tersebut, menurut Mahkamah, norma Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 sesungguhnya sudah jelas dan berkorelasi dengan adanya konsekuensi logis dari diberikannya otoritas wajib pajak sesuai dengan prinsip *self assesment*, di mana PKP wajib melaporkan seluruh kegiatan usahanya dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai. Di samping itu, kepada PKP juga telah diberikan kesempatan untuk melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, sehingga sudah selayaknya jika Pajak Masukan yang tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan. Lebih lanjut, menurut Mahkamah, kekhawatiran Pemohon mengenai besarnya beban pajak yang menurut Pemohon tidak adil dan tidak

seimbang merupakan hal yang dapat terjadi dalam ranah implementasi, tidak serta merta terjadi karena inkonstitusionalitas norma. Andaiapun dalil Pemohon tersebut benar, undang-undang telah menyediakan instrumen untuk mengajukan keberatan. Sebab, esensi dari norma Pasal *a quo* tidak dapat dipisahkan atau berkaitan erat dengan esensi norma pasal yang diuji sebelumnya, yang pada hakikatnya pajak yang dapat dikurangkan hanya pajak pemasukan setelah wajib pajak dikukuhkan sebagai PKP, sebagaimana telah dipertimbangkan sebelumnya. Dengan demikian dalil Pemohon mengenai Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 menciptakan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.16] Menimbang bahwa di samping pertimbangan hukum sebagaimana diuraikan di atas, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan kembali beberapa pertimbangan Mahkamah dalam memberikan fleksibilitas yang terukur terhadap kebijakan negara dalam mengatur masalah perpajakan, yaitu antara lain:

Bahwa mengenai kewenangan negara dalam memungut pajak dan menentukan besaran serta mekanisme pajak, pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-II/2004, bertanggal 11 Desember 2004, pada pertimbangannya antara lain menyatakan:

... Menimbang bahwa pembayaran pajak adalah kewajiban semua warga negara maupun orang asing penduduk Indonesia, di mana negara mempunyai kewenangan untuk memaksakan pembayaran pajak terutang yang timbul sejak peristiwa-peristiwa atau hal-hal yang ditentukan oleh hukum pajak terjadi, yang besarnya pajak terutang sesuai dengan ketentuan hukum pajak yang berlaku. Timbulnya utang pajak bukan sebagai denda atau hukuman terhadap wajib pajak atau karena adanya hubungan perdata antara wajib pajak dengan negara, tetapi semata-mata adanya kewajiban pembayar pajak. Asas keadilan dalam pemungutan pajak salah satu di antaranya adalah: “wajib pajak menghitung sendiri pajak yang harus dibayar (self assessment)” dan “pungut pajak segera setelah hutang pajak timbul dan jangan tunda pemungutannya”, karena penundaan dapat menimbulkan beban yang lebih berat kepada wajib pajak (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-II/2004, bertanggal 11 Desember 2004, hlm. 44).

Lebih lanjut, terhadap kewenangan negara dalam memungut pajak tersebut Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018, bertanggal 9 Mei 2018, pada pertimbangannya antara lain menyatakan:

...Bahwa secara doktriner, baik berdasarkan ajaran ilmu negara umum maupun hukum tata negara, kewenangan negara untuk memungut pajak adalah diturunkan dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan yang mengatur kehidupan bermasyarakat dan hal itu telah diterima secara universal. Namun, sesuai dengan prinsip dasar yang berlaku dalam negara demokrasi yang berdasar atas hukum, agar dalam pelaksanaannya tidak sewenang-wenang, kewenangan negara untuk memungut pajak tersebut harus diatur dengan dan didasarkan atas undang-undang. Dalam konteks Indonesia, UUD 1945 secara jelas menegaskan hal itu dalam Pasal 23A yang menyatakan, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Undang-undang adalah salah satu perwujudan kehendak rakyat. Dengan kata lain, meskipun negara berdasarkan hak istimewa yang dimilikinya berwenang memungut pajak (dan pungutan lain yang bersifat memaksa), sesungguhnya kewenangan itu diberikan atas persetujuan rakyat dan hanya digunakan untuk keperluan negara (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018, bertanggal 9 Mei 2018, hlm 93).

Selain itu, dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XVI/2018, bertanggal 23 Mei 2018, juga menyatakan dalam pertimbangannya antara lain:

...pengenaan pajak, termasuk PBB, tidaklah dapat dipertentangkan dengan hak-hak konstitusional warga negara sepanjang hal itu didasarkan atas undang-undang dan tidak dilakukan secara sewenang-wenang. Dengan demikian, jika dasar penghitungan pengenaan suatu pajak telah jelas, maka hal itu pun tidak dapat dipertentangkan dengan hak-hak konstitusional warga negara. Dalam hal PBB, dasar penghitungan itu adalah nilai jual objek pajak. Ada pun perihal besaran atau persentasenya, termasuk perubahannya yang didasarkan atas perkembangan keadaan, hal itu adalah persoalan teknis dan sekaligus praktik atau penerapan undang-undang yang tidak mungkin ditetapkan secara baku karena akan tunduk pada perubahan dari waktu ke waktu (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 19/PUU-XVI/2018, bertanggal 23 Mei 2018, hlm 26).

Dengan demikian, berdasarkan pertimbangan tersebut kewenangan negara untuk memungut pajak adalah kewenangan yang sah bukan saja karena *legitimate* secara doktriner tetapi terutama karena secara konstitusional memperoleh landasannya dalam Konstitusi, *in casu* Pasal 23A UUD 1945. Perihal tidak semua warga negara mampu membayar pajak, hal itu adalah fakta sosial atau kenyataan empirik, namun kenyataan tersebut tidak dapat digunakan sebagai dasar argumentasi untuk menyatakan kewenangan negara memungut pajak bertentangan dengan UUD 1945. Terhadap fakta tersebut, dengan berpegang pada kewenangan yang diberikan Pasal 23A UUD 1945 *a quo*, negara berhak melakukan penyesuaian dan perubahan terhadap aturan yang berlaku berkaitan dengan teknis dan praktik penerapan dari undang-undang termasuk besaran dan

mekanisme pemungutan pajak karena adanya kebutuhan untuk menyesuaikan dengan kondisi yang dinamis.

[3.17] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan di atas, menurut Mahkamah, dalil permohonan Pemohon tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum tersebut di atas, Mahkamah berkesimpulan:

[4.1] Mahkamah berwenang mengadili permohonan Pemohon;

[4.2] Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*;

[4.3] Pokok permohonan tidak beralasan menurut hukum.

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), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Anwar Usman, selaku Ketua merangkap Anggota, Aswanto, Suhartoyo, Enny Nurbaningsih, Manahan MP. Sitompul, Arief Hidayat, Saldi Isra, I Dewa Gede Palguna, dan Wahiduddin Adams, masing-masing sebagai Anggota,

pada hari **Selasa**, tanggal **sepuluh**, bulan **Desember**, tahun **dua ribu sembilan belas**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Rabu**, tanggal **dua puluh enam**, bulan **Februari**, tahun **dua ribu dua puluh**, selesai diucapkan **pukul 15.51 WIB**, oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Anwar Usman, selaku Ketua merangkap Anggota, Aswanto, Suhartoyo, Enny Nurbaningsih, Manahan MP. Sitompul, Arief Hidayat, Saldi Isra, dan Daniel Yusmic P. Foekh, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Ery Satria Pamungkas sebagai Panitera Pengganti, dengan dihadiri oleh Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, dan Presiden atau yang mewakili.

KETUA,

ttd.

**Anwar Usman
ANGGOTA-ANGGOTA,**

ttd.

Aswanto

ttd.

Suhartoyo

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

Manahan M.P. Sitompul

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

Saldi Isra

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Ery Satria Pamungkas



Panitera
Muhidin - NIP 19610818 198302 1 001
Digital Signature

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

Keterangan:

- Salinan sesuai dengan aslinya
- Surat/dokumen ini tidak memerlukan tanda tangan basah karena telah ditandatangani secara elektronik (*digital signature*) dengan dilengkapi sertifikat elektronik.