



PUTUSAN
Nomor 30/PUU-XXII/2024

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

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 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 : **Puguh Suseno**
Alamat : Mekar Jaya, RT/RW 005/003, Kelurahan Sumber Alam, Kecamatan Air Hitam, Kabupaten Lampung Barat
Pekerjaan : Wiraswasta

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa bertanggal 2 Februari 2024, memberi kuasa kepada Alif Suherly Masyono, S.H, Aditia Krise Tri Yuwanto, S.H, Junaidi Saleh Murdani, S.H, Krisnawati Dewi Suherly Putri, S.H, Bobby Cholif Arrahman, S.H, Bimantara Suherly Putra, S.H, Muhammad Ardilangga, S.H, Syarif Anwar Said Al-Hamid, S.H, dan Daffa Ladro Kusworo, S.H, para Pengacara/Penasihat Hukum, dan Para Legal, yang tergabung pada Kantor Hukum Lembaga Bantuan Hukum "Setia Melayani Anda Sepenuh Hati" (LBH-SMASH) yang beralamat di Jalan Jenderal Ahmad Yani, Nomor 123 RT/RW 015/007, Kelurahan Iringmulyo, Kecamatan Metro Timur, Kota Metro, baik bersama-sama maupun sendiri-sendiri bertindak untuk dan atas nama pemberi kuasa.

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

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

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 5 Februari 2024 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi pada tanggal 6 Februari 2024 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 22/PUU/PAN.MK/AP3/02/2024 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) pada tanggal 13 Februari 2024 dengan Nomor 30/PUU-XXII/2024, yang telah diperbaiki dengan permohonan bertanggal 13 Maret 2024 dan diterima Mahkamah pada tanggal 12 Maret 2024, yang pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

Pemohon dengan ini mengajukan permohonan pengujian ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i 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) pada huruf d sepanjang frasa "*Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap*" dan atau huruf i sepanjang frasa "*Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar*" sebagaimana dimaksud Pasal 39 diatur dengan atau berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Ketentuan *a quo* selengkapnya berbunyi:

- (1) Setiap orang yang dengan sengaja:
 - a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 - d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11);
 - i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar [*sic!*].
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Terhadap ketentuan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang selengkapnya berbunyi:

Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, "*Negara Indonesia adalah negara hukum*".

Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, "*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*".

Pengujian ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan/atau huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6

Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dilakukan untuk menguji tafsir konstitusional dan menilai konstitusionalitas mengenai perlindungan dan pemenuhan hak konstitusional Pemohon, untuk mendapatkan kepastian hukum yang adil dalam proses penegakkan hukum pidana perpajakan.

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI:

1. Bahwa Pemohon, sebagaimana telah dikemukakan di awal permohonan ini, memohon kepada Mahkamah Konstitusi untuk melakukan pengujian Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
2. Bahwa Pasal 24 ayat (2) Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, menyatakan: *“Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi”*.
3. Bahwa selanjutnya Pasal 24C ayat (1) Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan”*.
4. Bahwa Mahkamah Konstitusi mempunyai kewenangan untuk melakukan pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, berdasarkan Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 yang telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 Tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU Mahkamah Konstitusi) yang menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang (UU) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”*.

5. Bahwa berdasarkan ketentuan 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), yang mengatakan bahwa, "*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. Bahwa selanjutnya dalam Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 menyatakan, "*Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi*".
7. Bahwa Pasal 2 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Pedoman Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang yang menggantikan Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/PMK/2005 tentang Pedoman Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang menyebutkan:
 - 1) Obyek Permohonan Pengujian Undang-Undang (PUU) adalah undang-undang dan Perppu.
 - 2) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat berupa Permohonan Pengujian formil dan/atau pengujian materiil.
 - 3) Pengujian formil sebagaimana dimaksud pada ayat (2) adalah pengujian terhadap proses pembentukan undang-undang atau Perppu yang tidak memenuhi ketentuan pembentukan undang-undang atau Perppu sebagaimana dimaksud dalam UUD 1945.
 - 4) Pengujian materiil sebagaimana dimaksud pada ayat (2) adalah pengujian yang berkenaan dengan materi muatan dalam ayat, pasal, dan/atau bagian undang-undang atau Perppu yang dianggap bertentangan dengan UUD 1945.
8. Berdasarkan uraian di atas jelas dan tidak terbantahkan Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan pengujian Undang-Undang ini pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final.

II. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING):

1. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK *Juncto* Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 Tentang Pedoman Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang dinyatakan bahwa Pemohon, adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yaitu:
 - a. Perorangan warga negara Indonesia.
 - b. Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang.
 - c. Badan hukum publik atau privat.
 - d. Lembaga negara.
2. Selanjutnya dalam Penjelasan atas Pasal 51 ayat (1) UU MK disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah “hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”.
3. Bahwa Yurisprudensi Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 *juncto* Putusan Nomor 11/PUU-V/2007 dan putusan-putusan selanjutnya telah memberikan pengertian dan batasan kumulatif tentang apa yang dimaksud dengan “kerugian konstitusional” dengan berlakunya suatu norma Undang-Undang, yaitu:
 - a. Adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
 - b. Bahwa hak konstitusional tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji.
 - c. Kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual, atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi.
 - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

4. Bahwa Pemohon, adalah perorangan warga negara Indonesia (Bukti P-1) dan sebagai pembayar pajak (*tax payer*) atau wajib pajak yang dibuktikan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Nomor 63.692.177.7-128.000 (Bukti P-2), kemudian Pemohon, telah membayar pajak dengan bukti penerimaan negara (penerimaan pajak) terlampir.
5. Bahwa Pemohon, sebagai wajib pajak perorangan memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, berdasarkan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (Bukti P-3), hak konstitusional itu adalah hak untuk memperoleh Kepastian Hukum yang adil atau dikenal dengan asas Kepastian Hukum, prinsip Kepastian Hukum yang adil merupakan salah satu prinsip penting dalam negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum.
6. Bahwa Pemohon, sebagai pembayar pajak (*tax payer*) merasa kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Bukti P-4), karena menimbulkan ketidakpastian hukum, dengan demikian, syarat *legal standing* Pemohon, telah terpenuhi, hal ini sesuai dengan adagium "*no taxation without participation*" dan sebaliknya "*no participation without tax*" (vide Putusan MK Nomor 003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 Tentang Surat Utang Negara).
7. Bahwa Pemohon berdasarkan Berkas Perkara dari Penyidik Pegawai Negeri Sipil Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Lampung dan Bengkulu Nomor LAP-3/DIK/WPJ.28/2023 ditetapkan sebagai Tersangka yang saat ini statusnya telah berubah menjadi Terdakwa yang diduga melakukan perbuatan sebagaimana dipersangkakan melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Ketentuan dalam kedua Pasal tersebut membuat Pemohon mengalami kerugian konstitusional, yaitu Pemohon menjadi

ditetapkan sebagai Tersangka tindak pidana perpajakan hanya karena lalai dalam melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT). Padahal seharusnya merujuk pada tujuan pemidanaan bukan sebagai upaya pembalasan, maka pemidanaan seharusnya menjadi upaya terakhir yang bersifat *ultimum remedium* setelah mekanisme penjatuhan sanksi lainnya seperti sanksi administrasi telah dilakukan terlebih dahulu.

8. Bahwa pengaturan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah mengubah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, di mana dengan adanya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini maka Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 telah mengalami perubahan, meskipun telah terjadi beberapa kali perubahan pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 namun masih dirasakan tidak adanya jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum, hal ini dapat dilihat pada Pasal 39 ayat (1) huruf d dan atau huruf i.
9. Berdasarkan penjelasan butir 1 s/d butir 7 tersebut jelas dan tidak terbantahkan Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan Permohonan Uji Materi Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *a quo*.

III. ALASAN PERMOHONAN:

1. Bahwa secara *expressis verbis* tertulis dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia bahwa Indonesia adalah negara hukum, tujuan hukum menurut Gustav Radbruch terdiri atas kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan, pengaturan terkait perpajakan sebagaimana tertuang dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tentu idealnya bertujuan untuk mewujudkan kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan, namun, ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan atau huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan malah

menimbulkan ketidakpastian hukum dan bertentangan dengan rasa keadilan dan tidak memberikan kemanfaatan.

2. Bahwa penerapan sanksi pada Undang-Undang pajak khususnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengedepankan asas *ultimum remedium* namun khusus pada Pasal 39 ayat (1) huruf d dan atau huruf i malah terlihat lebih mengedepankan prinsip *premium remedium* (pidana sebagai keutamaan) dibandingkan *ultimum remedium*, bahkan penerapan pasal-pasal pidana pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mempunyai parameter yang jelas, padahal seharusnya pelanggaran terkait menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan lebih tepat apabila terlebih dahulu diterapkan sanksi administratif dalam kerangka konseptual *administrative-penal law*, padahal sebagai pembanding bagi Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi untuk mengabulkan permohonan *a quo* terdapat penerapan konsep *administrative-penal law* dalam permasalahan hukum berkaitan dengan Kerugian Keuangan Negara merujuk pada Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan yang mana penjatuhan sanksi lebih dahulu diutamakan pendekatan penjatuhan sanksi administratif dibandingkan hukuman pemidanaan, sehingga jelas dan tidak terbantahkan Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Artinya secara sederhana tanpa mengubah paradigma terkait urgensi penerapan *self assessment system* dalam pembayaran pajak tetapi Pemohon meyakini dan merasakan bahwa sanksi pemidanaan terhadap setiap orang yang tidak benar atau tidak lengkap dalam membuat Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT) adalah sanksi yang berlebihan dan

bertentangan dengan tujuan hukum yang mana salah satunya selain kepastian hukum dan keadilan tetapi juga kemanfaatan. Justru adanya sanksi pidana tersebut malah membuat siapapun (Wajib Pajak) termasuk Pemohon dapat mengalami kriminalisasi hanya karena tidak benar atau tidak lengkap dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan.

3. Bahwa bukan bermaksud untuk tidak ingin membayar pajak tetapi Pemohon wajar apabila pasca adanya perkara korupsi yang dilakukan oleh seorang oknum pegawai pajak bernama Rafael Alun Trisambodo yang memiliki banyak harta mencurigakan tidak sesuai dengan *profile* penghasilannya sebagai pegawai merasa khawatir apabila pajak yang dibayarkan malah dikorupsi oleh pegawai pajak, pertanyaannya, “apakah layak seorang yang takut pajak terutang atau kewajiban pajaknya akan dikorupsi oleh oknum pegawai pajak memilih untuk membuat Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan tidak lengkap dipidana?”, tentu seharusnya pendekatan pidana tidak selalu tepat dan tidak memberikan rasa keadilan dan kemanfaatan, sebab seharusnya pendekatan sanksi administratif lebih diutamakan dibandingkan pendekatan penjatuhan sanksi pidana, terlebih unsur kesengajaan dalam Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak diuraikan jenis kesengajaannya apakah itu kesengajaan dengan maksud, kesengajaan dengan kepastian, atau kesengajaan dengan kepastian, sehingga dengan menggunakan penalaran yang wajar setiap orang yang melanggar perbuatan yang dilarang dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan secara mutlak dapat dengan mudah akan selalu dikenakan pendekatan pidana.
4. Bahwa Pasal dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang bertentangan dengan Pasal 28D UUD 1945 yaitu Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Pasal ini dikatakan bertentangan dengan Pasal 28D UUD 1945 karena pada kedua pasal dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan

Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut tidak secara tegas mengatur unsur pemidanaan, pada Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbunyi sebagai berikut: Setiap orang yang dengan sengaja: pada huruf d *“Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap”* dan atau pada huruf i *“tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar”*, pada sisi yang lain juga Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menekankan unsur kesengajaan atas tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dikenakan sanksi pidana namun untuk membuktikan kesengajaan tersebut tidak diatur lebih lanjut, sehingga jelas dan tidak terbantahkan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, berdasarkan hal ini sangat terlihat ketidakadilan dari Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan di mana unsur untuk membuktikan terjadi kesengajaan dan kealpaan tidak diatur lebih lanjut pada peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan.

5. Bahwa ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang secara *expressis verbis* menyatakan, *“tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak*

terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar” sesungguhnya menciderai rasa keadilan dan tidak memberikan kemanfaatan bagi Pemohon, dan wajib pajak lainnya, sebab penerapan sanksi pidana denda dengan konsep minimum-maksimum khusus tersebut menimbulkan ambiguitas dalam penerapannya berkaitan dengan penetapan penjatuhan tuntutan atau sanksi denda oleh penegak hukum baik Jaksa selaku Penuntut Umum maupun Hakim, tentu hal ini selain bertentangan dengan tujuan hukum dalam konsep negara hukum (*rechtstaats*) sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 tetapi juga bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan, “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum*”, oleh karena itu, penjatuhan sanksi denda seharusnya cukup ditentukan maksimum khusus dengan ketentuan paling lama 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, hal ini penting agar dalam praktik tidak terdapat disparitas penjatuhan sanksi denda pada perkara perpajakan berkaitan dengan perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

6. Berdasarkan uraian-uraian pada butir 1 s/d butir 5 tersebut, maka dapat disimpulkan jelas dan tidak terbantahkan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i 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) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, oleh karena itu Pemohon, memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar berkenan memberikan atau mengeluarkan putusan sebagai berikut:

IV. POKOK PERMOHONAN (PETITUM):

1. Menerima dan mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya.
2. Menyatakan bahwa Pasal 39 ayat (1) huruf d 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) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.

3. Menyatakan bahwa Pasal 39 ayat (1) huruf i 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) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak diartikan, "*Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar*", sehingga rumusan Pasal 39 ayat (1) huruf i 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) berubah menjadi:

"Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar".

4. Memerintahkan agar putusan terhadap perkara ini dimuat dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Apabila Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon agar diberikan putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*) semata-mata demi keadilan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa.

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-4, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Kartu Tanda Penduduk atas nama Puguh Suseno;
2. Bukti P-2 : Fotokopi Nomor Pokok Wajib Pajak atas nama Puguh Suseno;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
4. Bukti P-4 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

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

[3.2] Menimbang bahwa oleh karena permohonan Pemohon adalah permohonan untuk menguji konstitusionalitas norma undang-undang, *in casu* Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan

Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740, selanjutnya disebut UU 28/2007) terhadap UUD 1945, maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Kedudukan Hukum Pemohon

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

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

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

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

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

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

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana diuraikan pada Paragraf [3.3] dan Paragraf [3.4] di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan mengenai kedudukan hukum Pemohon yang apabila dirumuskan oleh Mahkamah pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian konstitusionalitas dalam permohonan *a quo* adalah Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007, yang rumusan selengkapannya adalah sebagai berikut:

Pasal 39 ayat (1):

Setiap orang dengan sengaja:

- a. ...
- b. ...
- c. ...
- d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. ...
- f. ...
- g. ...
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

2. Bahwa Pemohon menjelaskan memiliki hak konstitusional sebagaimana dijamin dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

3. Bahwa Pemohon mengkualifikasi dirinya sebagai warga negara Indonesia [vide Bukti P-1] yang merupakan pembayar pajak atau wajib pajak (*tax payer*) yang dibuktikan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Nomor 63.692.177.7-128.000 dan telah membayar pajak dengan bukti penyampaian SPT elektronik Tahun 2022 [vide Bukti P-2].
4. Bahwa dalam menguraikan ada tidaknya anggapan kerugian/potensi kerugian hak konstitusional yang diberikan UUD 1945, Pemohon menguraikan sebagai berikut:
 - a. Pemohon menjelaskan sebagai wajib pajak dirinya memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945, berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Hak konstitusional dimaksud adalah hak untuk memperoleh kepastian hukum yang adil atau dikenal dengan asas kepastian hukum, prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu prinsip penting dalam negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945, yang menyatakan negara Indonesia adalah negara hukum;
 - b. Pemohon sebagai pembayar pajak (*tax payer*) merasa kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh berlakunya ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007, karena menimbulkan ketidakpastian hukum, sebagaimana adagium "*no taxation without participation*" dan sebaliknya "*no participation without tax*";
 - c. Ketentuan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007 membuat Pemohon mengalami kerugian hak konstitusional yaitu ditetapkan sebagai tersangka melalui Laporan dari Penyidik Pegawai Negeri Sipil Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Lampung dan Bengkulu Nomor LAP-3/DIK/WPJ.28/2023 karena lalai dalam melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT). Padahal menurut Pemohon seharusnya merujuk pada tujuan pemidanaan bukan sebagai upaya pembalasan, pemidanaan seharusnya menjadi upaya terakhir yang bersifat *ultimum remedium* setelah mekanisme penjatuhan sanksi lainnya seperti sanksi administrasi telah dilakukan terlebih dahulu;
 - d. Pasal 39 ayat (1) huruf d dan atau huruf i UU 28/2007 tidak memberikan jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.

Berdasarkan uraian yang dikemukakan Pemohon dalam menjelaskan kedudukan hukumnya sebagaimana diuraikan di atas, dalam kualifikasinya tersebut, menurut Mahkamah, Pemohon telah dapat menerangkan secara spesifik hak konstitusionalnya yang menurut anggapannya dirugikan dengan berlakunya norma yang dimohonkan pengujian. Pemohon juga telah dapat menguraikan anggapan kerugian hak konstitusional yang memiliki hubungan sebab-akibat (*causal verband*) dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian, yaitu sebagai perorangan warga negara Indonesia yang merupakan wajib pajak yang dibuktikan dengan Fotokopi Kartu Nomor Pokok Wajib Pajak atas nama Pemohon dengan Nomor 63.692.177.7-128.000 [vide Bukti P-2]. Pemohon juga melampirkan bukti penyampaian SPT elektronik Tahun 2022 [vide bukti P-2] yang membuktikan bahwa Pemohon sebagai wajib pajak yang telah membayarkan pajaknya tahun 2022 (*tax payer*). Dalam kaitan dalil kedudukan hukum Pemohon sebagai pembayar pajak (*tax payer*), menurut Mahkamah, Pemohon memiliki kepentingan langsung terhadap berlakunya norma undang-undang yang menjadi objek permohonan *a quo*, karena Pemohon ditetapkan sebagai tersangka dan dipersangkakan melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007, sebagaimana Laporan dari Penyidik Pegawai Negeri Sipil Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Lampung dan Bengkulu Nomor LAP-3/DIK/WPJ.28/2023, karena lalai dalam melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT). Oleh karena itu, apabila permohonan *a quo* dikabulkan, anggapan kerugian hak konstitusional seperti yang dijelaskan tidak terjadi lagi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidaknya perihal inkonstitusionalitas norma yang dimohonkan pengujian, Mahkamah berpendapat 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 dalam mengajukan permohonan *a quo*, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan Pemohon.

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa dalam mendalilkan inkonstitusionalitas norma Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007, Pemohon mengemukakan dalil-dalil

permohonan (dalil selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara) yang apabila dirumuskan oleh Mahkamah pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa menurut Pemohon, penerapan sanksi pada UU 28/2007 mengedepankan asas *ultimum remedium*. Namun, khusus pada Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007 justru mengedepankan prinsip *premium remedium* pidana sebagai keutamaan bahkan penerapan pasal-pasal pidana pada UU 28/2007 tidak mempunyai parameter yang jelas;
2. Bahwa menurut Pemohon, pelanggaran terkait menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, seharusnya lebih tepat apabila terlebih dahulu diterapkan sanksi administratif dalam kerangka konsep *administrative penal law*;
3. Bahwa menurut Pemohon, wajar bila pasca adanya perkara korupsi yang dilakukan oleh seorang oknum pegawai pajak bernama Rafael Alun Trisambodo, Pemohon merasa khawatir apabila pajak penghasilannya dibayarkan malah dikorupsi oleh pegawai pajak. Menurut Pemohon, pendekatan pemidanaan tidak selalu tepat dan tidak memberikan rasa keadilan dan kemanfaatan sebab seharusnya pendekatan sanksi administrasi lebih diutamakan dibandingkan pendekatan penjatuhan sanksi pemidanaan;
4. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 39 ayat (1) huruf d dan huruf i UU 28/2007 mencederai rasa keadilan dan tidak memberikan kemanfaatan bagi Pemohon dan wajib pajak lainnya sebab penerapan sanksi pidana denda dengan konsep minimum maksimum khusus tersebut menimbulkan ambiguitas dalam penerapannya berkaitan dengan penetapan penjatuhan tuntutan atau sanksi denda oleh penegak hukum, baik jaksa selaku penuntut umum maupun hakim;

Bahwa berdasarkan dalil permohonan di atas, Pemohon memohon kepada Mahkamah untuk:

1. Menyatakan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;
2. Menyatakan Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007 bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai "Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana

penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar”.

[3.8] Menimbang bahwa untuk mendukung dalil-dalil permohonannya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-4 yang telah disahkan dalam persidangan pada tanggal 13 Maret 2024.

[3.9] Menimbang bahwa oleh karena permohonan *a quo* telah jelas, Mahkamah berpendapat tidak terdapat urgensi dan relevansinya untuk mendengar keterangan pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 54 UU MK.

[3.10] Menimbang bahwa setelah membaca secara saksama permohonan Pemohon beserta alat-alat bukti yang diajukan oleh Pemohon, sebelum Mahkamah mempertimbangkan lebih lanjut mengenai pokok permohonan Pemohon, Mahkamah perlu mempertimbangkan terlebih dahulu berkenaan dengan penegakan hukum di bidang perpajakan sebagai berikut:

[3.10.1] Bahwa tujuan negara Indonesia sebagaimana termaktub dalam Alenia ke-4 Pembukaan UUD 1945 yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia, dapat diwujudkan dengan konsekuensi adanya pembiayaan negara dan pengeluaran untuk pembangunan nasional. Jika melihat Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, maka setiap tahunnya pajak merupakan sumber penerimaan negara terbesar Indonesia [vide Pasal 4 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2023 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2024], dibandingkan dengan penerimaan negara dari sumber lainnya seperti sumber daya alam, bagian laba Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan pendapatan negara dari Badan Layanan Umum (BLU). Mengingat pentingnya pajak bagi keberlangsungan negara dan pemerintahan, merancang kebijakan pajak yang baik menjadi keniscayaan. Kebijakan pajak akan menentukan arah dan tujuan sistem perpajakan, apakah selaras dengan cita-cita atau tujuan negara.

Pajak secara filosofis diartikan sebagai pungutan yang memaksa oleh negara kepada rakyat untuk membiayai pengeluaran negara demi terwujudnya

tujuan negara. Rakyat dengan kerelaannya memberikan bagian hartanya kepada negara untuk kemudian akan dikembalikan kepadanya dalam bentuk pelayanan, fasilitas negara, dan program pembangunan nasional yang dapat dinikmati dan dirasakan manfaatnya oleh rakyat. Dengan demikian, pemungutan pajak mengandung paksaan dari penguasa, yang dengan sukarela harus dipenuhi oleh rakyatnya. Hal ini menunjukkan negara dengan hak istimewanya masuk ke ranah hak privat seseorang, karena pemungutan pajak pada dasarnya adalah pengambilan sebagian harta wajib pajak, sedangkan harta benda adalah hak milik yang dijamin perlindungannya sebagai bagian dari hak asasi manusia. Karena itulah, jika sebagian hak diambil oleh negara meskipun dengan alasan kepentingan negara maka tidak boleh dilakukan secara semena-mena dan harus didasarkan pada prinsip-prinsip keadilan yang diejawantahkan dalam peraturan perundang-undangan dan praktik pemungutan pajak.

Dengan konsepsi demikian, agar pemungutan pajak tidak dilakukan secara semena-mena, maka UUD 1945 mengamanatkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang [vide Pasal 23A UUD 1945]. Norma Konstitusi *a quo* memberikan hak kepada negara untuk melakukan pungutan yang bersifat memaksa yang diperuntukkan untuk membiayai keperluan negara, namun konstitusi membatasi bahwa pengaturannya haruslah setingkat undang-undang. Maksudnya adalah bahwa pajak dan pungutan yang memaksa tersebut bukan hanya ditetapkan oleh pemerintah dalam hal ini lembaga eksekutif yang menjalankan roda pemerintahan dan melaksanakan pembangunan, tetapi harus melibatkan perwakilan rakyat yang duduk di parlemen (DPR). Mandat Pasal 23A UUD 1945 *a quo* agar pengaturan lebih lanjut diatur dengan undang-undang, sejalan dengan prinsip *no taxation without representation*. Sehingga, diharapkan pungutan yang akan dilakukan telah mempertimbangkan kepentingan rakyat (wajib pajak) yang akan dibebani pungutan yang memaksa yang diwakili oleh anggota dewan di parlemen, tidak hanya ditetapkan sepihak oleh pemerintah (fiskus). Dengan demikian, Pasal 23A UUD 1945 memberi perlindungan dan kepastian hukum kepada wajib pajak bahwa pajak dan pungutan lain tidak dapat dilakukan sebelum ada pengaturan terlebih dahulu yang diatur dalam undang-undang.

[3.10.2] Bahwa pajak dikatakan memiliki sifat memaksa karena dapat dipaksakan pentaatannya melalui pengenaan sanksi kepada wajib pajak yang tidak

mematuhinya. Karena dalam praktik pemungutan pajak, seringkali ada perlawanan yang dilakukan oleh wajib pajak. Secara doktriner, perlawanan wajib pajak dikelompokkan dalam bentuk perlawanan yang bersifat pasif maupun aktif. Perlawanan wajib pajak yang bersifat pasif terjadi jika dalam proses pemungutan pajak terdapat hambatan-hambatan yang disebabkan oleh struktur ekonomi, intelektualitas dan moral masyarakat, serta teknik pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara. Sedangkan, perlawanan wajib pajak yang bersifat aktif terjadi karena ada upaya dan perbuatan wajib pajak dengan itikad tidak baik yang secara langsung ditujukan kepada fiskus secara melawan hukum untuk menghindari kewajiban membayar pajak. Perlawanan aktif dari wajib pajak inilah yang kemudian digolongkan sebagai tindak pidana perpajakan.

Oleh karena itu, untuk menumbuhkan kesadaran wajib pajak agar mematuhi kewajiban pajaknya sesuai peraturan perundang-undangan, maka dikenakanlah sanksi kepada wajib pajak yang tidak taat pajak. Sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan maka wajib pajak yang tidak taat akan dikenakan sanksi administrasi dalam bentuk surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan akan dikenakan sanksi pidana.

UU 28/2007 membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak ke dalam dua jenis, yaitu yang dilakukan karena kealpaan dan yang dilakukan karena kesengajaan. Tindak pidana yang dilakukan karena kealpaan memiliki ancaman sanksi pidana yang ringan. Termasuk dalam kategori ini adalah perbuatan wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan atau menyampaikan pemberitahuan tetapi tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 13A dan Pasal 38 UU 28/2007. Perbuatan Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan informasi yang diterima wajib pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 41 ayat (1) UU 28/2007. Sedangkan, tindak pidana yang dilakukan dengan kesengajaan memiliki ancaman sanksi pidana yang lebih berat, seperti tindak pidana yang diatur dalam Pasal 35A, Pasal 39, Pasal 39A, dan Pasal 41 ayat (2), Pasal 41A sampai dengan Pasal 41C UU 28/2007, *in casu* termasuk di dalamnya tindak pidana yang oleh Pemohon dimohonkan pengujiannya.

[3.11] Menimbang bahwa setelah mempertimbangkan hal-hal tersebut di atas, pada intinya persoalan konstusionalitas norma yang harus dijawab oleh Mahkamah adalah: 1) apakah sanksi pidana terhadap wajib pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara merupakan sanksi yang berlebihan dan bertentangan dengan kepastian hukum dan kemanfaatan; 2) apakah sanksi pidana berupa denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar yang dikenakan terhadap wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut menciderai rasa keadilan dan tidak memberikan kemanfaatan. Terhadap persoalan yang didalilkan Pemohon *a quo*, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.12] Menimbang bahwa berkenaan dengan persoalan konstusionalitas norma sebagaimana Paragraf [3.11] angka 1 di atas, setelah mencermati secara saksama dalil Pemohon, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.12.1] Bahwa dalil permohonan *a quo* pada pokoknya Pemohon menghendaki agar Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 dihapuskan, atau dengan kata lain Pemohon meminta agar penyampaian surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar tidak dijatuhi pidana. Terhadap dalil Pemohon demikian penting bagi Mahkamah untuk merujuk pada Pasal 1 angka 11 UU 28/2007 yang mendefinisikan Surat Pemberitahuan sebagai surat yang oleh wajib pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kemudian, Pasal 3 ayat (1) UU 28/2007 menetapkan, "Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak". Berdasarkan kedua norma tersebut, dapat diketahui bahwa sistem pemungutan pajak yang dianut oleh Indonesia adalah *self assessment system*, artinya wajib pajak sendiri yang dengan kesadarannya mendaftarkan diri, menghitung dan memperhitungkan, menyetor serta melaporkan kewajibannya. Penggunaan sistem *self assessment* dipertahankan oleh UU 28/2007 dengan

sistem, mekanisme, dan tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan yang oleh undang-undang *a quo* diatur menjadi lebih sederhana, sebagaimana ditegaskan dalam Penjelasan Umum angka 3 UU 28/2007.

Sementara itu, dalam sistem *self assessment* fiskus bersifat pasif, hanya memberikan penjelasan, pengawasan dan koreksi terhadap kesalahan-kesalahan yang dilakukan oleh wajib pajak. Pasal 2 ayat (4) dan ayat (4a) UU 28/2007 merupakan instrumen bagi aparat perpajakan untuk mengawasi kewajiban perpajakan wajib pajak dan/atau Pengusaha Kena Pajak (PKP), sehingga tercipta keseimbangan dalam sistem *self assessment*.

[3.12.2] Bahwa dengan menggunakan sistem *self assessment* ini maka wajib pajak memiliki peran penting dalam mensukseskan pelaksanaan pemungutan pajak. Termasuk dalam melaksanakan kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya benar dan lengkap yang merupakan konsekuensi logis dari digunakannya sistem *self assessment*. Jika surat pemberitahuan yang dilaporkan isinya tidak benar dan tidak lengkap, maka potensial akan merugikan pendapatan negara, dan terdapat indikasi terjadi penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan pengelakan pajak (*tax evasion*). Jika hal ini dilakukan oleh wajib pajak maka akan masuk ke dalam ranah pidana perpajakan.

Terhadap tindak pidana perpajakan demikian, Pemohon mendalilkan seharusnya diutamakan asas *ultimum remedium* karena pidana di bidang perpajakan adalah *administrative penal law* yang menurut Pemohon seharusnya mengutamakan pendekatan penjatuhan sanksi administratif dibandingkan hukuman pemidanaan. Namun terhadap hal tersebut, menurut Mahkamah tak bisa dipungkiri pula bahwa dalam ilmu hukum suatu sanksi pidana dibuat sebagai konsekuensi dari suatu perbuatan yang dianggap merugikan masyarakat dan yang harus dihindari menurut maksud dari tatanan hukum. Penerapan hukum pidana memiliki sifat yang lebih menitikberatkan pada sifat penegakan hukum yang represif setelah kejahatan terjadi, namun tindakan yang sifatnya represif sekalipun dapat dilihat sebagai tindakan preventif dengan melihat pengaruhnya kepada calon-calon pelaku. Dengan aturan pidana perpajakan, wajib pajak dapat menimbang kembali jika hendak melakukan kejahatan, atau lebih teliti dan berhati-hati sehingga tidak melakukan pelanggaran. Oleh karena itu, pilihan untuk menjadikan sebuah perbuatan sebagai tindak pidana, *in casu* perbuatan tidak membuat surat pemberitahuan pajak dengan

benar dan lengkap yang merugikan pendapatan negara, tidaklah dapat dikatakan sebagai berlebihan atau tidak proporsional. UU 28/2007 telah mengatur proporsi bagaimana jika perbuatan dilakukan karena kealpaan dan bagaimana jika dilakukan dengan kesengajaan, yang tujuannya bukan hanya efek jera tapi juga efek preventif bagi para wajib pajak lainnya.

Terlebih lagi, tindak pidana perpajakan yang dilakukan menyebabkan kerugian pada pendapatan negara, sebagaimana dipersyaratkan sebagai unsur pidana dalam Pasal 39 UU 28/2007, frasa “kerugian pada pendapatan negara” dalam Pasal 39 UU 28/2007 meskipun tidak sama, tapi setidaknya serupa dengan kerugian pada keuangan negara, yang dalam hukum pidana merupakan salah satu unsur terjadinya tindak pidana korupsi. Meskipun tidak dapat disepadankan, namun kerugian keuangan atau pendapatan negara yang jika terjadi dalam jumlah yang masif akan menimbulkan ketidakpastian penerimaan negara dan berdampak luas bagi pembangunan dan kesejahteraan masyarakat.

[3.12.3] Bahwa sebagaimana telah dipertimbangkan pada Sub-paragraf **[3.10.2]** di atas, UU 28/2007 telah mengatur tindak pidana perpajakan ada yang dikarenakan kealpaan dan ada yang dengan kesengajaan, yang konsekuensi logisnya pasti akan berbeda. Selain Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 yang dimohonkan pengujiannya oleh Pemohon, Pasal 38 huruf b UU 28/2007 juga mengatur sanksi terhadap Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, namun dalam konteks jika dilakukan karena kealpaan dan merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali. Dalam Pasal 38 huruf b UU 28/2007 *a quo* sanksinya adalah denda paling sedikit jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama satu tahun. Dalam Pasal 38 huruf b UU 28/2007 sanksi yang disebut terlebih dahulu adalah denda, sehingga akan diutamakan, sedangkan sanksi pidana kurungan merupakan sanksi alternatif. Sanksi demikian jauh lebih ringan dibandingkan dengan sanksi jika tindak pidana dilakukan dengan sengaja sebagaimana termaktub dalam Pasal 39 ayat (1) UU 28/2007, yang menyebutkan terlebih dahulu sanksi penjara dan sanksi denda sebagai sanksi tambahan bukan alternatif.

Pemohon dalam permohonannya hanya meminta penghapusan perbuatan menyampaikan surat pemberitahuan dengan isi yang tidak benar yang dilakukan dengan kesengajaan, tetapi Pemohon tidak meminta agar perbuatan demikian yang dilakukan karena kealpaan untuk juga dihapus sebagai tindak pidana. Keinginan Pemohon yang demikian, menurut Mahkamah tidak dapat diterima, karena jika permohonan Pemohon dikabulkan dan Mahkamah menghapuskan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007, maka hanya akan ada pengaturan mengenai pidana terhadap perbuatan melaporkan surat pemberitahuan dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap akibat kealpaan saja, tidak ada pengaturan jika perbuatan tersebut dilakukan dengan sengaja. Hal ini bukan hanya akan menimbulkan kekosongan hukum, namun juga akan menimbulkan ketidakpastian hukum.

[3.12.4] Bahwa lebih lanjut terkait dengan sanksi pidana yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 cukup proporsional atau tidak, termasuk apakah perbuatan menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara perlu dijatuhi sanksi pidana. Dalam beberapa putusan terdahulu seperti dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 46/PUU-XIV/2016, yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 14 Desember 2017, telah berpendirian bahwa menyangkut norma hukum pidana, Mahkamah tidak boleh memasuki wilayah kebijakan pidana atau politik pemidanaan (*criminal policy*), sebagaimana kutipan pertimbangan Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 46/PUU-XIV/2016 halaman 441 butir 3 Paragraf **[3.12]** sebagai berikut:

“...Namun, ketika menyangkut norma hukum pidana, Mahkamah dituntut untuk tidak boleh memasuki wilayah kebijakan pidana atau politik hukum pidana (*criminal policy*). Pengujian undang-undang yang pada pokoknya berisikan permohonan kriminalisasi maupun dekriminalisasi terhadap perbuatan tertentu tidak dapat dilakukan oleh Mahkamah karena hal itu merupakan salah satu bentuk pembatasan hak dan kebebasan seseorang di mana pembatasan demikian, sesuai dengan Pasal 28J ayat (2) UUD 1945, adalah kewenangan eksklusif pembentuk undang-undang. Hal ini penting ditegaskan sebab sepanjang berkenaan dengan kebijakan pidana atau politik hukum pidana, hal itu adalah sepenuhnya berada dalam wilayah kewenangan pembentuk undang-undang. Berbeda dengan bidang hukum lainnya, hukum pidana dengan sanksinya yang keras yang dapat mencakup perampasan kemerdekaan seseorang, bahkan nyawa seseorang, maka legitimasi negara untuk merumuskan perbuatan yang dilarang dan diancam pidana serta jenis sanksi yang

diancamkan terhadap perbuatan itu dikonstruksikan harus datang dari persetujuan rakyat, yang dalam hal ini mewujudkan pada organ negara pembentuk undang-undang (Dewan Perwakilan Rakyat bersama Presiden yang keduanya dipilih langsung oleh rakyat), bukan melalui putusan hakim atau pengadilan. Hanya dengan undang-undanglah hak dan kebebasan seseorang dapat dibatasi. Sejalan dengan dasar pemikiran ini, Pasal 15 dan Lampiran II, C.3. angka 117 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menegaskan bahwa materi muatan mengenai pidana hanya dapat dimuat dalam produk perundang-undangan yang harus mendapatkan persetujuan wakil rakyat di lembaga perwakilan, yaitu DPR atau DPRD, seperti Undang-Undang dan Peraturan Daerah. Sedangkan Mahkamah berada dalam posisi menguji apakah pembatasan yang dilakukan dengan undang-undang itu telah sesuai dengan Konstitusi atau justru melampaui batas-batas yang ditentukan dalam Konstitusi. Oleh karena itu, sepanjang berkenaan dengan hukum pidana, selama ini permohonan yang diajukan justru memohon agar dilakukan dekriminialisasi terhadap suatu perbuatan yang diatur dalam undang-undang karena dinilai bertentangan dengan hak asasi manusia dan hak konstitusional warga negara sehingga harus dapat diuji konstitusionalitasnya. Sebab, kewenangan pengujian undang-undang memang ditujukan untuk menjaga agar hak dan kebebasan konstitusional warga negara yang dijamin oleh Konstitusi tidak dilanggar oleh kebijakan kriminalisasi yang dibuat oleh pembentuk undang-undang. Oleh karena itu, meskipun secara konstitusional memiliki kewenangan menetapkan kebijakan kriminalisasi, pembentuk undang-undang pun harus sangat berhati-hati. Pembentuk undang-undang harus benar-benar memperhatikan bukan hanya perkembangan hukum yang hidup dalam masyarakat sebagai pandangan hidup Bangsa Indonesia tetapi juga perkembangan dunia. Simposium Pembaruan Hukum Nasional yang dilakukan di Semarang pada bulan Agustus 1980, untuk menunjuk sebuah referensi, merekomendasikan bahwa untuk menetapkan kebijakan kriminalisasi perlu diperhatikan kriteria umum, yaitu:

- a. apakah perbuatan itu tidak disukai atau dibenci oleh masyarakat karena merugikan, atau dapat merugikan, mendatangkan korban atau dapat mendatangkan korban;
- b. apakah biaya mengkriminalisasi seimbang dengan hasilnya yang akan dicapai, artinya *cost* pembuatan undang-undang, pengawasan dan penegakan hukum, serta beban yang dipikul oleh korban dan pelaku kejahatan itu sendiri harus seimbang dengan situasi tertib hukum yang akan dicapai;
- c. apakah akan makin menambah beban aparat penegak hukum yang tidak seimbang atau nyata-nyata tidak dapat diemban oleh kemampuan yang dimilikinya;
- d. apakah perbuatan-perbuatan itu menghambat atau menghalangi cita-cita bangsa Indonesia, sehingga merupakan bahaya bagi keseluruhan masyarakat.

Berbagai kriteria umum di atas tentu harus dipertimbangkan dari berbagai aspek. Penilaian terhadap kriteria pertama akan bersentuhan dengan aspek norma-norma moral, adat, dan agama. Pada ranah ini,

kesepakatan-kesepakatan politik melalui lembaga perwakilan antara kelompok yang berbeda agama, aliran, dan golongan di Indonesia amat diperlukan. Sementara kriteria kedua harus dipenuhi dengan melakukan penghitungan secara cermat ihwal dampak dikriminalkannya suatu perbuatan. Sedangkan kriteria ketiga mesti dipenuhi dengan mempertimbangkan beban kerja aparat penegak hukum jika suatu perbuatan ditetapkan sebagai tindak pidana. Adapun untuk kriteria terakhir dibutuhkan simulasi dan antisipasi yang memadai ihwal akibat dari penetapan suatu perbuatan sebagai tindak pidana agar keseimbangan hak individu dan masyarakat sebagai salah satu tujuan pemidanaan tetap dapat dijaga. Sekali lagi, meskipun pembentuk undang-undang secara konstitusional memiliki kewenangan untuk menetapkan kebijakan kriminalisasi, hanya dengan dukungan hasil riset yang intensiflah kiranya segala argumentasi yang akan dipakai untuk memenuhi keempat kriteria umum di atas memperoleh legitimasinya.”

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 46/PUU-XIV/2016 *a quo* kemudian menjadi pendirian Mahkamah yang diikuti putusan-putusan Mahkamah berikutnya, bahwa kebijakan pidana untuk mengkriminalisasi (menetapkan suatu perbuatan sebagai tindak kriminal) atau mendekriminalisasi (menetapkan suatu tindak kriminal menjadi bukan perbuatan yang bisa dipidana), termasuk bagaimana sanksi yang proporsional dan penentuan sanksi pidana, merupakan kewenangan pembentuk undang-undang (*criminal policy*) yang merupakan bagian dari politik hukum pidana. Meskipun setelah Putusan *a quo* berkenaan dengan dekriminalisasi, Mahkamah melalui Putusan Nomor 87/PUU-XVI/2018 yang diputus dalam Sidang Pleno terbuka untuk umum tanggal 25 April 2019, telah berpendirian dapat menilai konstitusionalitasnya. Namun demikian, berkenaan dengan norma Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007, Mahkamah menilai tidak terdapat persoalan konstitusionalitas norma untuk menyatakan perbuatan wajib pajak yang diatur dalam norma *a quo*, bukan sebagai tindak pidana.

Berdasarkan pertimbangan hukum terhadap dalil Pemohon bahwa sanksi pidana terhadap wajib pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara merupakan sanksi yang berlebihan, menurut Mahkamah dalil *a quo* adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.13] Menimbang bahwa berkenaan dengan persoalan konstitusionalitas norma dalam Paragraf [3.11] angka 2 di atas yang mempersoalkan apakah sanksi pidana berupa denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau

kurang dibayar yang dikenakan terhadap wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, menciderai rasa keadilan dan tidak memberikan kemanfaatan, setelah mencermati secara saksama dalil Pemohon, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.13.1] Bahwa sebelum mempertimbangkan dalil Pemohon *a quo* Mahkamah terlebih dahulu mengutip petitum angka 3 permohonan Pemohon yang meminta pemaknaan terhadap Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007, sebagai berikut:

3. Menyatakan bahwa Pasal 39 ayat (1) huruf i 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) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak diartikan, "*Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar*", sehingga rumusan Pasal 39 ayat (1) huruf i 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) berubah menjadi: "*Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar*".

Setelah mencermati kutipan petitum permohonan Pemohon di atas, Mahkamah menemukan fakta bahwa Pemohon telah keliru dalam membaca dan memahami secara utuh materi muatan Pasal 39 UU 28/2007. Norma Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007 seharusnya berbunyi, "Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut". Sedangkan bagian kalimat "sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar", merupakan kalimat yang berdiri sendiri yang letaknya berada di bawah huruf a sampai dengan huruf i dari norma Pasal 39 ayat (1) UU 28/2007, karenanya kalimat tersebut mencakup seluruh perbuatan yang diatur dalam huruf a sampai dengan huruf i Pasal 39 ayat (1) UU 28/2007. Dengan demikian, Pemohon telah keliru dalam membaca dan memahami

norma Pasal 39 ayat (1) UU 28/2007. Kekeliruan ini juga terlihat dalam posita permohonan Pemohon pada halaman 15 yang mengutip Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007 dengan cara yang sama dengan petitum angka 3. Kekeliruan Pemohon dalam membaca dan memahami norma seperti ini menurut Mahkamah membuat permohonan Pemohon menjadi tidak jelas atau kabur. Dengan demikian, menurut Mahkamah dalil permohonan Pemohon tidak jelas (*obscuur*) dan ketidakjelasan demikian berakibat permohonan Pemohon tidak memenuhi syarat formal permohonan yang diatur dalam Pasal 10 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang (PMK 2/2021).

Berdasarkan pertimbangan hukum di atas Mahkamah berpendapat, oleh karena dalil dan petitum Pemohon *a quo* tidak jelas, sehingga menjadikan permohonan *a quo* tidak jelas atau kabur (*obscuur*)

[3.14] Menimbang bahwa Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 telah ternyata memenuhi prinsip negara hukum dan memberikan kepastian hukum yang diatur dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, bukan sebagaimana didalilkan oleh Pemohon. Dengan demikian, dalil permohonan Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum. Sedangkan, terhadap dalil berkenaan dengan norma Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007 menurut Mahkamah merupakan dalil yang tidak jelas atau kabur (*obscuur*), sehingga tidak memenuhi syarat formil permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (2) PMK 2/2021 dan tidak dipertimbangkan lebih lanjut.

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

4. KONKLUSI

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

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

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

- [4.3] Permohonan Pemohon berkenaan dengan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU 28/2007 adalah tidak beralasan menurut hukum;
- [4.4] Permohonan Pemohon berkenaan dengan pengujian Pasal 39 ayat (1) huruf i UU 28/2007 tidak jelas atau kabur (*obscur*);

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

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

1. Menyatakan permohonan Pemohon berkenaan dengan Pasal 39 ayat (1) huruf i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) tidak dapat diterima;
2. Menolak permohonan Pemohon untuk selain dan selebihnya.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, Anwar Usman, Enny Nurbaningsih, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Kamis**, tanggal **empat belas**, bulan **Maret**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Kamis**, tanggal **dua puluh satu**, bulan **Maret**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, selesai diucapkan **pukul 14.58 WIB**, oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, Anwar Usman, Arief Hidayat, Enny

Nurbaningsih, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Yunita Rhamadani sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, dan Presiden atau yang mewakili.

KETUA,

ttd.

Suhartoyo

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Saldi Isra

ttd.

M. Guntur Hamzah

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

ttd.

Ridwan Mansyur

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

Arsul Sani

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Yunita Rhamadani



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