



**MAHKAMAH KONSTITUSI  
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN  
PERKARA NOMOR 68/PUU-XVII/2019**

**Tentang**

**Kepastian Hukum Hak Perpajakan dan Pengecualian Pengkreditan  
Pajak Masukan Setelah Dikukuhkan Sebagai Pengusaha Kena Pajak**

- Pemohon** : PT. Wira Pratama Gasindo.  
**Jenis 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 (UU 28/2007) 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 (UU 42/2009) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945).  
**Pokok Perkara** : Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 serta Pasal 9 ayat (2), ayat (8) huruf a dan huruf i UU 42/2009 dianggap bertentangan dengan UUD 1945.  
**Amar Putusan** : Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.  
**Tanggal Putusan** : Rabu, 26 Februari 2020.  
**Ikhtisar Putusan** :

Pemohon merupakan perusahaan Badan Hukum Privat Indonesia dan Pembayar Pajak/Wajib Pajak Badan dengan Status Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang merasa dirugikan dengan adanya 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. Menurut Pemohon tidak terdapat keadilan dalam ketentuan norma UU 28/2007 dan UU 42/2009 yang diajukan karena tidak adanya ketentuan mengenai hak perpajakan yang ditarik 5 tahun sebelum diterbitkan dikukuhkan sebagai PKP, dan ketentuan mengenai pengecualian terhadap pengkreditan Pajak Masukan sehingga pajak terutang dan denda yang harus dibayar Pemohon terlalu berat.

Terkait dengan kewenangan Mahkamah, oleh karena yang dimohonkan oleh Pemohon adalah pengujian Undang-Undang *in casu* UU 28/2007 dan UU 42/2009 terhadap UUD 1945, yang menjadi salah satu kewenangan Mahkamah maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Terkait dengan kedudukan Pemohon, 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 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. Dengan demikian, Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*;

Terkait dengan pokok permohonan Pemohon mengenai Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 yang pernah diajukan pada perkara Nomor 13/PUU-XIV/2016, 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;

Terkait dengan dalil Pemohon bahwa 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. 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. 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. Dengan demikian dalil Pemohon yang menyatakan inkonstitusionalitas norma Pasal 2 ayat (4a) UU 28/2007 adalah tidak beralasan menurut hukum.

Terkait dengan dalil Pemohon bahwa Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009 tidak memberikan keadilan dan kepastian hukum, Mahkamah berpendapat bahwa 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. 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, 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 ketentuan *a quo* tidak mengakibatkan munculnya persoalan konstitusionalitas norma terlebih menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan, sebab norma dari pasal-pasal yang terdapat dalam undang-undang perpajakan mempunyai sifat/karakteristik yang khusus sehingga 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 menjadi tidak relevan untuk dipersamakan dengan penilaian subyektivitas dari wajib pajak, termasuk oleh Pemohon. Dengan demikian dalil Pemohon yang menyatakan inkonstitusionalitas norma Pasal 9 ayat (2) UU 42/2009 adalah tidak beralasan menurut hukum.

Terkait dengan dalil Pemohon bahwa 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. Menurut Mahkamah, ketentuan tersebut dimaksudkan untuk menegaskan bahwa penetapan atau pengukuhan pengusaha sebagai PKP menuntut sejumlah syarat yang harus dipenuhi. 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 sendirinya pemasukan yang diperoleh sebelum Wajib Pajak dikukuhkan sebagai PKP tidak dapat dikreditkan. 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. Dengan demikian dalil Pemohon berkenaan inkonstitusionalitas norma Pasal 9 ayat (8) huruf a UU 42/2009 *a quo* adalah tidak beralasan menurut hukum.

Terkait dengan dalil Pemohon bahwa 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. menurut Mahkamah, norma Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 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. 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. Dengan demikian dalil Pemohon mengenai Pasal 9 ayat (8) huruf i UU 42/2009 menciptakan ketidakpastian hukum adalah tidak beralasan menurut hukum.

Bahwa berdasarkan pertimbangan Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi sebelumnya yaitu Putusan Nomor 004/PUU-II/2004, bertanggal 11 Desember 2004, halaman 44, Putusan Nomor 3/PUU-XVI/2018, bertanggal 9 Mei 2018, halaman 93, dan Putusan Nomor 19/PUU-XVI/2018, bertanggal 23 Mei 2018, halaman 26 telah ditegaskan bahwa 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.

Bahwa berdasarkan seluruh pertimbangan Mahkamah tersebut di atas, maka Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.