

LAW FIRM
TAX LAWYER - ADVOCATES – LEGAL AUDITOR
CUACA, MARHAEN, NINA & PARTNERS

Perum Je Khesain Blok C1 No 12-14, Desa Raya, Kec. Berastagi, Kab. Karo, Provinsi Sumatera Utara
Email : cmn.advocatesla@gmail.com; cbangun68@gmail.com; Contact Person : 0852 7644 3937

REGISTRASI	
NO.	33/PUU-XXII/2024
Hari	: Selasa
Tanggal	: 13 Februari 2024
Jam	: 10:30 WIB

Jakarta, 12 Februari 2024

Kepada Yang Mulia

Ketua Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia

Jalan Merdeka Barat No. 6

Jakarta Pusat, 10110

Perihal: Permohonan Pengujian Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Dengan hormat,

Perkenankanlah kami yang bertanda tangan di bawah ini, **Cuaca, S.H., M.H., Sintha Donna Tarigan, S.H, dan Timbul P. Siahaan, S.H., MBA.** dalam hal ini adalah para advokat dan penasihat hukum dari kantor hukum *Advokat – Tax Lawyer – Legal Auditor Cuaca, Marhaen, Nina & Partner Law Firm*, Alamat: *Perum Je Khesain Blok C1 No 12-14, Desa Raya, Kec. Berastagi, Kab. Karo, Provinsi Sumatera Utara.*

Bertindak untuk dan atas nama Pemberi Kuasa di bawah ini, berdasarkan surat kuasa khusus tanggal 18 Januari 2024, dalam hal ini bertindak bersama – sama ataupun sendiri – sendiri untuk dan atas nama:

Nama : PT. ADONARA BAKTI BANGSA
NPWP : 01.992.689.9-073.000
Alamat : Jl. Bungur Besar XVII, Blok A1-2 No. 7, Gunung Sahari
Selatan, Kemayoran, Jakrta Pusat
Nama Direktur : HANAPI
NIK : 3276052301640004
Jabatan : Direktur PT. Adonara Bakti Bangsa (P-1)

selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon I;**

Selanjutnya berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 18 Januari 2024 dari:

Nama : PT. CENTRAL JAVA MAKMUR JAYA
NPWP : 03.190.752.0-524.000
Alamat : Jl. Raya Magelang-Purworejo KM 10, Magelang
Nama Direktur : NGADIMAN
NIK : 3371031502610001
Jabatan : Direktur Utama PT. Central Java Makur Jaya (P-2)

selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon II;**

Selanjutnya berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 18 Januari 2024 dari:

Nama : PT. GAN WAN SOLO
NPWP : 03.206.610.2-214.001
Alamat : Jalan H. Adam Malik, RT.006, RW. 003, Bunguran Timur,
Kab.Natuna, Kepulauan Riau
Nama Direktur : SUSANA
NIK : 2102045812870002
Jabatan : Direktur PT. Gan Wan Solo (P-3)

selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon III;**

Selanjutnya berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 18 Januari 2024 dari:

Nama : PT. JUMA BERLIAN EXIM
NPWP : 03.061.351.7-821.000
Alamat : Jl. 17 Agustus, Lingkungan III, Wenang, Kota Manado
Nama Direktur : BONA HERBERT SIMANJORANG
NIK : 120604512850002
Jabatan : Direktur Utama PT. Juma Berlian Exim (P-4)

selanjutnya disebut sebagai----- **Pemohon IV;**

Pemohon I, Pemohon II, Pemohon III, dan Pemohon IV selanjutnya disebut PARA PEMOHON dengan ini mengajukan permohonan agar Mahkamah Konstitusi menguji ketentuan **Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 (P-5) tentang Pengadilan Pajak**, sepanjang frasa “...peraturan perundang-undangan...”.

Ketentuan *a quo* selengkapnya berbunyi:

Pasal 78

Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.

terhadap ketentuan Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang selengkapnya berbunyi:

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945

“Negara Indonesia adalah negara hukum.”

Pasal 23A UUD 1945

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

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

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

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 menyatakan: “Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah **Mahkamah Konstitusi**”;

2. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang - Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik dan memutus perselisihan tentang hasil Pemilihan Umum”*;
3. Bahwa Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 48 Tahun 2009 tentang *Kekuasaan Kehakiman* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), 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*;
4. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang *Mahkamah Konstitusi* yang telah 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 MK) yang menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang (UU) terhadap UUD RI tahun 1945...”*;
5. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan* sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, menyatakan: *“Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi”*;

6. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan para PEMOHON untuk melakukan pengujian **Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak** (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) **terhadap UUD 1945**.

II. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING)

7. Bahwa 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;
8. 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*";
9. Bahwa Yurisprudensi Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Putusan No. 006/PUU-III/2005 *juncto* Putusan No. 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-tidaknya 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.
10. Bahwa Para PEMOHON, masing-masing diwakili oleh Direktur atau Direktur Utama yang bertindak untuk dan atas nama perseroan, yang merupakan Wajib Pajak Badan yang dibuktikan dengan NPWP masing-masing Badan Hukum, dan Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) kepada para Pemohon sebagai Pembayar Pajak dengan rincian sebagai berikut:
- 1) Kepada Pemohon I diterbitkan STP Nomor: 00002/107/15/073/19 tanggal 22 Januari 2019
 - 2) Kepada Pemohon II diterbitkan SKPKB Nomor: 00027/207/17/524/20 tanggal 05 November 2020
 - 3) Kepada Pemohon III diterbitkan SKPKB Nomor: 00003/207/17/214/21 tanggal 3 Februari 2021
 - 4) Kepada Pemohon IV diterbitkan STP Nomor: 00731/107/17/821/20 tanggal 11 September 2020
11. Bahwa selain lima syarat untuk menjadi dasar Pemohon dalam perkara pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, juga ditentukan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 022/PUU-XII/2014 disebutkan bahwa "*Warga masyarakat pembayar pajak (tax payer) dipandang memiliki kepentingan sesuai dengan Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi. Hal ini sesuai dengan adagium "no taxation without participation" dan sebaliknya "no participation without tax". Ditegaskan Mahkamah Konstitusi "Setiap Warga Negara Pembayar Pajak mempunyai hak konstitusional untuk mempersoalkan setiap Undang- Undang";*

12. Bahwa Para PEMOHON adalah Badan Hukum Privat sebagai Wajib Pajak Badan yang memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945. Berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 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) UUD 1945 bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum;
13. Bahwa Para PEMOHON telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang *Pengadilan Pajak*. Bahwa Para PEMOHON sebagai Badan Hukum privat pembayar pajak (*tax payer*) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Dengan demikian, syarat *legal standing* Para 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);
14. Bahwa Para PEMOHON telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik (khusus) dan aktual sebagaimana disampaikan berikut:
 - a. Bahwa PEMOHON I merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembatalan terhadap Surat Tagihan Pajak melalui surat nomor 36/Fin/XI/2019 tanggal 28 November 2019 dan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya Jakarta Pusat, namun ditolak oleh KPP Madya Jakarta Pusat. Kemudian, PEMOHON I mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak. Gugatan yang diajukan PEMOHON I ke Pengadilan Pajak pada pokoknya mengajukan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak yang tidak benar;
 - b. Bahwa Pengadilan Pajak dalam putusannya menolak gugatan PEMOHON I yang dimuat dalam Putusan Nomor PUT-000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 2023 (P-6). Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa (*halaman 76 – 79*):

“Bahwa Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf a, adalah adanya kekhilafan dari wajib pajak atau pengenaan sanksi administrasi bukan karena kesalahan wajib pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa penerapan sanksi administrasi dalam ketetapan termasuk Surat Tagihan Pajak serta penerbitan ketetapan pajak/STP telah benar dan sesuai ketentuan, namun atas permohonan wajib pajak atau secara jabatan perlu dilakukan pengujian apakah ada unsur kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahan wajib yang dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf c, adalah menurut Penggugat STP yang diterbitkan tersebut tidak benar, sehingga harus dikurangi atau dibatalkan;

bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf a sangat berbeda dan bertentangan dengan alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf c, dan kedua hal tersebut tidak mungkin terjadi secara bersamaan, sehingga pengajuan upaya hukum tersebut tidak dapat diajukan seluruhnya, karena alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;

bahwa oleh karena itu, meskipun dalam Undang-Undang KUP tidak disebutkan pembatasan dalam pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP, Pengadilan Pajak berpendapat alasan dari kedua upaya hukum yang saling bertentangan tersebut secara logis membatasi pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, merupakan aturan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP yang didalamnya memuat penegasan mengenai batasan pengajuan upaya hukum Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, penegasan dalam Peraturan Menteri Keuangan a quo sejalan dengan makna dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa lebih lanjut, Pengadilan Pajak berpendapat Peraturan Menteri Keuangan tersebut, telah disusun sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 11 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga tetap berlaku sampai ada peraturan lain yang mencabut atau adanya Putusan Mahkamah Agung mengenai uji materi atas peraturan tersebut; bahwa dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat, tindakan Terbanding dalam menerbitkan putusan terkait Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP dengan mendasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 sudah tepat;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3) atau Pasal 18 ayat (4) PMK-8/PMK.0/2013, mengatur pada intinya permohonan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar hanya dapat

diajukan dengan ketentuan STP tersebut tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya, Pengadilan Pajak mendapati fakta bahwa atas STP yang diajukan pembatalan sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf c sudah pernah diajukan permohonan pengurangan sanksi sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, dan telah diterbitkan putusan, dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat pengajuan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar tidak memenuhi ketentuan yang berlaku, dengan demikian penerbitan S-914/PJ/WPJ.06/2022 tanggal 26 Desember 2022 hal Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan;

Bahwa berdasarkan fakta hukum diketahui bahwa Penggugat telah mengajukan Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembatalan terhadap Surat Tagihan Pajak a quo sebanyak 2 (dua) kali yaitu dengan: 1) surat nomor 36/Fin/XI/2019 tanggal 28 November 2019 ke KPP Madya Jakarta Pusat hal permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi (Pasal 36 ayat (1) a UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, dan 2) surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 ke KPP Madya Jakarta Pusat. Dua hal permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengajuan permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP atas STP PPN Barang dan Jasa a quo dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Penggugat **tidak memenuhi ketentuan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 huruf a jo. Pasal 18 ayat (4) huruf a jo. Pasal 19 ayat (1) huruf b dan ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 8/PMK.03/2013.** Bahwa dengan demikian, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yaitu Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP jo Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 8/PMK.03/2013.

Bahwa berdasarkan Pasal 78 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan: “Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim”.

Bahwa berdasarkan bukti dan fakta hukum, dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor: 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan Perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berkeyakinan terdapat cukup alasan untuk menolak gugatan Penggugat.

- c. Dikutip dari Putusan Pengadilan Pajak Nomor 000998.99/2023/PP/M.XIB TAHUN 2023 Halaman 77 yang berbunyi “...*alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;*” sebenarnya dalil pendapat Pengadilan Pajak itu tidak ada didalam Undang-Undang, bahkan didalam Peraturan Menteri Keuangan pun tidak ditemukan.
- d. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON I) hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Atau dalam kata lain, majelis hakim pengadilan pajak hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sebab PMK dianggap sebagai bagian dari peraturan perundang-undangan. Pertimbangan hakim yang demikian, digunakan karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;* Dengan demikian Hakim memenuhi Hak dan Kewajiban Pemohon hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan padahal kedudukan Pemohon I sebagai Wajib Pajak adalah berdasarkan Undang-Undang (*vide* Pasal 2 UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan*).
- e. Bahwa PEMOHON II merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menggugat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Nomor 00027/207/17/524/20 tanggal 05 November 2020. Gugatan PEMOHON II ditolak pengadilan pajak yang termuat dalam Putusan Nomor PUT-015093.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2022; (P-7)
- f. Bahwa Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa (*halaman 45*):
- “...Bahwa menurut majelis, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak kepada para Pejabat di

Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak memiliki kekuatan hukum yang mengikat..."

"...bahwa menurut Majelis, dengan demikian Kepala Kantor Pelayanan Pajak berwenang menerbitkan suatu ketetapan pajak sesuai dengan **Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak...**"

- g. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON II) hanya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak (Kep Dirjen), sebab dianggap merupakan peraturan perundang-undangan. Terlepas dari benar salahnya penafsiran hakim yang demikian (Keputusan Dirjen Pajak dianggap peraturan perundang-undangan), pertimbangan hakim tersebut digunakan karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;*
- h. Bahwa PEMOHON III merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menggugat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Nomor 00003/207/17/214/21 tanggal 3 Februari 2021. Gugatan PEMOHON III ditolak Pengadilan Pajak yang termuat dalam Putusan Nomor PUT-005033.16/2022/PP/M.XIIIB Tahun 2023; **(P-8)**.
- i. Bahwa Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa (halaman 41):

*"bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf I serta penjelasannya Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pasal 9 ayat (9b) Undang-Undang nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang mengubah beberapa ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Pasal 67 ayat (1) s.d ayat (4) **Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak***

Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Pejualan Barang Mewah, serta Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pajak Masukan yang ditemukan pada waktu pemeriksaan tetap tidak dapat dikreditkan dalam hal Terbanding telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan sebelum tanggal 2 November 2020 berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, sedangkan atas kompensasi kelebihan bayar PPN bulan sebelumnya yang dipermasalahkan dalam Surat Banding tidak dapat diakui karena hasil sengketa pajak PPN Dalam Negeri Masa Pajak sebelumnya tidak terdapat kelebihan bayar PPN “

- j. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON III) hanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK), sebab merupakan peraturan perundang-undangan. Pertimbangan hakim tersebut digunakan karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;*
- k. Bahwa PEMOHON IV merupakan wajib pajak badan yang telah pernah mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menggugat Surat Tagihan Pajak (STP) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00731/107/17/821/20 tanggal 11 September 2020 Gugatan PEMOHON IV ditolak Pengadilan Pajak yang termuat dalam Putusan Nomor PUT-005201.99/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2023; **(P-9)**.
- l. Bahwa Majelis hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya menyatakan bahwa:

“Bahwa berdasarkan keterangan para pihak dan penilaian atas bukti-bukti dalam persidangan, Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

bahwa menurut Penggugat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang menurut Undang-Undang sehingga memenuhi ketentuan Pasal 70 ayat (1) a Undang-Undang

Administrasi Pemerintahan; dan bahwa penerbitan KEP-146/PJ/2018 tidak dilarang dan tidak dizinkan oleh Undang-Undang, berarti KEP-146/PJ/2018 diterbitkan diluar ruang lingkup perundang-undangan sehingga tidak mengikat umum;

bahwa Pengadilan Pajak telah memeriksa dan menilai dalil yang diajukan Penggugat dengan uraian sebagai berikut:

- 1) *bahwa menurut Pengadilan Pajak, sumber kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) menerbitkan keputusan yang menjadi objek gugatan a quo adalah atribusi berdasarkan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan berdasarkan Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak; secara umum Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur dalam PP Nomor 50 Tahun 2022. Bahwa organisasi dan tata kerja Direktorat Jenderal Pajak diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020;*

bahwa sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di atas yaitu UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, PP Nomor 50 Tahun 2022, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017, kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) yang berasal dari atribusi UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selanjutnya dilimpahkan secara mandat kepada pejabat bawahannya sebagai Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak in casu Kepala Kantor Wilayah DJP berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021;

- 2) *bahwa menurut pengetahuan Majelis Hakim, landasan teori keberlakuan dan kekuatan mengikat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 diuraikan sebagai berikut:*
 - *bahwa KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 dalam struktur norma hukum administrasi negara dikualifikasikan sebagai Peraturan Kebijakan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan negara. Peraturan Negara (staatsregelings) terdiri dari 3 kelompok: 1. Wettelijk regeling atau peraturan perundang-undangan, 2. Beleidsregels atau peraturan kebijakan, dan 3. Beschikking atau*

penetapan/keputusan. Dalam ilmu hukum administrasi negara, kewenangan untuk membuat peraturan kebijakan merupakan kewenangan khas yang melekat (*inherent*) pada pemerintahan. Indroharto menyatakan bahwa norma Hukum Tata Usaha Negara tidak hanya dilakukan oleh pembuat Undang-Undang (lembaga legislatif) dan lembaga peradilan saja, melainkan juga oleh aparat pemerintah/badan atau pejabat Tata Usaha Negara;

- bahwa peraturan kebijakan diperlukan oleh pemerintahan untuk dapat mengisi kekurangan dan kelemahan dan pembatasan oleh asas legalitas tindakan pemerintahan (*wetmatigheid van bestuur*), asas legalitas saja tidak cukup memberikan ruang bagi pemerintah untuk menjalankan fungsinya melayani kepentingan umum/masyarakat, sehingga administrasi pemerintahan diperkenankan mengutamakan efektivitas tercapainya tujuan (*doelmatigheid*); bahkan menurut Bachsan Mustafa keputusan pemerintah lebih mengutamakan pencapaian tujuan dan kemanfaatan (*doelmatigheid*) daripada hanya semata-mata sesuai dengan hukum yang berlaku (*rechtmatigheid*) mengingat fungsi pemerintah atau administrasi Negara untuk menyelenggarakan kepentingan umum;

bahwa berdasarkan uraian dasar hukum dan landasan teori di atas, Pengadilan Pajak menyimpulkan bahwa: a) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021 merupakan Peraturan Kebijakan (*Beleidsregels*) sebagai kewenangan khas yang melekat (*inherent*) pada pemerintahan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan Negara (*staatsregelings*), tetapi bukan merupakan peraturan perundang-undangan (*Wettelijk regeling*) sehingga tidak dapat dipertentangkan dengan hierarki peraturan perundang-undangan dan cara pengundangannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022; b) sebagai peraturan kebijakan yang bukan termasuk peraturan perundang-undangan tidak langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi hukum, peraturan kebijakan pada dasarnya ditujukan kepada administrasi negara sehingga yang pertama-tama melaksanakan ketentuan tersebut adalah badan/pejabat administrasi negara dan secara tidak langsung akan mengenai masyarakat umum;

bahwa dengan demikian dalil Penggugat yang menyatakan KEP-146/PJ/2018 tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang adalah tidak beralasan karena tidak berdasarkan argumentasi hukum yang kuat.

- m. Bahwa berdasarkan pertimbangan majelis hakim dalam putusan tersebut di atas, majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya dalam menolak gugatan penggugat (PEMOHON IV) hanya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak (Kep Dirjen);
 - n. Bahwa faktanya berdasarkan pertimbangan majelis hakim Pengadilan Pajak dalam beberapa putusan di atas, majelis hakim menjadikan Peraturan Menteri Keuangan atau Keputusan Dirjen sebagai dasar hukum dalam putusannya. Sebab, Pasal 78 UU Pengadilan Pajak membolehkan peraturan perundang-undangan sebagai salah satu dasar dalam menetapkan putusan.
Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;*
 - o. Padahal menurut para PEMOHON, sesuai UUD 1945, maka seharusnya putusan Pengadilan Pajak dalam mengadili sengketa perpajakan haruslah **berdasarkan Undang-Undang**, bukan peraturan perundang-undangan. Sebagaimana ditegaskan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 bahwa **“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”**;
 - p. Bahwa terdapat pertentangan antara Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dengan Pasal 23A UUD 1945. Pertentangan tersebut telah menimbulkan ketidakpastian hukum;
 - q. Bahwa dengan demikian, Para PEMOHON telah **mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual (telah terjadi)** sebab terjadi ketidakpastian hukum akibat pertentangan antara Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* dengan Pasal 23A UUD 1945.
15. Bahwa berkaitan dengan hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujiannya, dapat disampaikan bahwa berlakunya ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* telah merugikan hak konstitusional Para PEMOHON secara spesifik dan actual. Bahwa apabila ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* tidak dimaknai sebagaimana Petition Para PEMOHON, maka Para PEMOHON tidak akan

mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

16. Bahwa berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi atau tidak akan terjadi, dapat disampaikan Bahwa sesuai dengan penjelasan dan uraian di atas, maka apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan Para PEMOHON, maka kerugian yang dialami oleh Para PEMOHON tidak akan terjadi lagi di kemudian hari;
17. Bahwa berdasarkan dalil yang telah diuraikan di atas, maka Para PEMOHON memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* terhadap UUD 1945 karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan telah memenuhi syarat kerugian hak konstitusional.

III. ALASAN PERMOHONAN

A. Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945

18. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 berbunyi: *Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*. Ketentuan ini bermakna bahwa segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, seperti pajak dan lain-lainnya harus ditetapkan dengan undang-undang, yaitu dengan persetujuan wakil rakyat (DPR);
19. Falsafah yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945 ini sama dengan falsafah pajak yang sangat populer, yaitu: *"No Taxation Without Representation"* dan *"Taxation Without Representation is Robbery"*. Falsafah tersebut telah menjadi prinsip global dalam pemungutan pajak atau pungutan lain yang bersifat memaksa. Dalam konteks hukum Indonesia, setiap pajak/pungutan yang bersifat memaksa harus dilandasi undang-undang, sehingga tidak mungkin ada pajak yang hanya berdasarkan Peraturan Pemerintah atau Peraturan Menteri atau peraturan yang lebih rendah dari undang-undang;

20. Bahwa di setiap negara hukum, setiap tindakan pemerintah harus didasarkan pada hukum, termasuk yang menyangkut urusan publik seperti menarik pajak. Hal ini disebabkan karena pungutan pajak dapat dipandang sebagai sesuatu yang dapat mengurangi kemampuan ekonomis dan daya beli masyarakat, sehingga tidak dapat dilakukan secara serampangan. Dengan adanya syarat pemungutan pajak harus berdasar undang-undang, dengan sendirinya didalamnya disyaratkan pula adanya persetujuan rakyat terhadap pemungutan pajak. Pemungutan pajak dapat dikatakan telah disetujui rakyat melalui wakil-wakilnya yang duduk di DPR, melalui undang-undang yang mendasarinya;
21. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara jelas dan terang (*expressive verbis*) menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Bunyi Pasal 23A UUD 1945 jelas menyebut "**undang-undang**" sebagai dasar pemungutan pajak, bukan peraturan perundang-undangan;
22. Bahwa ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* berbunyi "*Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan **peraturan perundang-undangan** perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.*" Berdasarkan ketentuan ini, maka terdapat 3 (tiga) dasar pengambilan putusan pengadilan pajak. (1) hasil penilaian pembuktian, (2) peraturan perundang-undangan, dan (3) keyakinan hakim;
23. Bahwa **berbeda** dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut "undang-undang" sebagai dasar pungutan Pajak, Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* menyebut "peraturan perundang-undangan". Apakah kaitannya? Bahwa pengadilan pajak merupakan lembaga yang memiliki yurisdiksi mengadili sengketa pajak. Bahwa Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak. Bahwa dalam mengadili sengketa pajak, pengadilan pajak berwenang menguatkan, membatalkan atau membetulkan perhitungan pajak atau pengenaan pajak pada wajib pajak perorangan/badan;

24. Bahwa dalam menjalankan fungsi dan wewenangnya, pengadilan pajak sebenarnya menjalankan tindakan layaknya “pejabat perpajakan”, sebab pengadilan dapat mengoreksi perhitungan atau pengenaan pajak terhadap wajib pajak. Bahwa pengadilan dapat mengoreksi, menguatkan bahkan membatalkan pengenaan pajak yang telah dikeluarkan berdasarkan surat ketetapan pajak. Putusan pengadilan pajak pada akhirnya dapat menggantikan surat ketetapan pajak. Putusan pengadilan pajak berfungsi seperti penetapan yang dapat menguatkan, membatalkan atau mengoreksi pengenaan pajak, yang berisi angka-angka/nilai tertentu yang harus dibayar wajib pajak. Apalagi putusan pengadilan pajak bersifat final dan mengikat (*vide* Pasal 33 dan 77 UU *Pengadilan Pajak*);
25. Bahwa sesuai Pasal 23A UUD 1945, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang, maka putusan pengadilan pajak juga seharusnya didasarkan pada undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan. Tidak seyogianya Pengadilan Pajak melalui putusannya menundukkan pembayar pajak yang kedudukan hukumnya (*legal standing*) berdasarkan Undang-Undang ke Peraturan dibawah Undang-Undang.
26. Bahwa “undang-undang” tidaklah sama dengan “peraturan perundang-undangan”. Terdapat perbedaan mendasar antara produk hukum berupa undang-undang dengan bentuk produk hukum lainnya. Dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, dalam Pasal 1 angka 3 dinyatakan bahwa **Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan persetujuan bersama Presiden;**
27. Sementara definisi peraturan perundang-undangan adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur

yang ditetapkan dalam Peraturan Perundang-undangan (*vide* Pasal 1 angka 2 UU 12/2011);

28. Bahwa berdasarkan 2 (dua) definisi di atas, jelas terdapat perbedaan mendasar antara Undang-undang dan Peraturan perundang-undangan. Undang-undang lebih spesifik, yang harus dibentuk oleh DPR dan Presiden. Sementara peraturan perundang-undangan lebih luas, tidak harus dibentuk oleh DPR dan Presiden, tapi dapat saja dibentuk oleh Pejabat yang berwenang tanpa melibatkan DPR;
29. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 7 UU 12/2011, Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan terdiri atas:
 - a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
 - c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
 - d. Peraturan Pemerintah;
 - e. Peraturan Presiden;
 - f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
 - g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.
30. Bahwa hirarki di atas menunjukkan kedudukan dan kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan yang disesuaikan dengan hierarkinya. Dalam ketentuan ini yang dimaksud dengan "hierarki" adalah penjenjangan setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi. Bahwa dapat dilihat UU memiliki kedudukan di bawah UUD 1945, tapi lebih tinggi hirarkinya dari peraturan perundang-undangan yang lain. Bahwa UU memiliki kekuatan hukum lebih kuat

dari PP, Peraturan Presiden, Peraturan Menteri/peraturan lembaga, dan Perda;

31. Berdasarkan penjelasan di atas, maka jelas terlihat perbedaan antara Undang-undang dan peraturan perundang-undangan. Berkaitan dengan pungutan Pajak, konstitusi telah menegaskan harus dipungut berdasarkan undang-undang, bukan bentuk produk hukum lainnya. Artinya, hanya undang-undang lah yang dapat dijadikan dasar dalam pemungutan atau pengenaan pajak, termasuk tindakan-tindakan lainnya seperti pembetulan, pembatalan, pengembalian dan lainnya, sehingga putusan pengadilan pajak juga seharusnya mendasarkan pada undang-undang, bukan peraturan perundang-undangan;
32. Bahwa faktanya, putusan pengadilan pajak diputus berdasarkan berbagai bentuk peraturan perundang-undangan. Hal ini terlihat setidaknya dari beberapa putusan, misal Putusan Nomor PUT-000998.99/2023/PP/M.XIB Tahun 2023. Dalam pertimbangan hukumnya, majelis hakim Pengadilan Pajak menyatakan bahwa (*halaman 76 – 79*):

“Bahwa Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf a, adalah adanya kekhilafan dari wajib pajak atau pengenaan sanksi administrasi bukan karena kesalahan wajib pajak, sehingga dapat disimpulkan bahwa penerapan sanksi administrasi dalam ketetapan termasuk Surat Tagihan Pajak serta penerbitan ketetapan pajak/STP telah benar dan sesuai ketentuan, namun atas permohonan wajib pajak atau secara jabatan perlu dilakukan pengujian apakah ada unsur kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahan wajib yang dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) huruf c, adalah menurut Penggugat STP yang diterbitkan tersebut tidak benar, sehingga harus dikurangi atau dibatalkan;

bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berpendapat alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf a sangat berbeda dan bertentangan dengan alasan pengajuan Pasal 36 ayat (1) huruf c, dan kedua hal tersebut tidak mungkin terjadi secara bersamaan, sehingga pengajuan upaya hukum tersebut tidak dapat diajukan seluruhnya, karena alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;

bahwa oleh karena itu, meskipun dalam Undang-Undang KUP tidak disebutkan pembatasan dalam pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP, Pengadilan Pajak berpendapat alasan dari kedua upaya hukum yang saling bertentangan tersebut secara logis membatasi pengajuan permohonan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, merupakan aturan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP yang didalamnya memuat penegasan mengenai batasan pengajuan upaya hukum Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat, penegasan dalam Peraturan Menteri Keuangan a quo sejalan dengan makna dari ketentuan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP;

bahwa lebih lanjut, Pengadilan Pajak berpendapat Peraturan Menteri Keuangan tersebut, telah disusun sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 11 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, sehingga tetap berlaku sampai ada peraturan lain yang mencabut atau adanya Putusan Mahkamah Agung mengenai uji materi atas peraturan tersebut; bahwa dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat, tindakan Terbanding dalam menerbitkan putusan terkait Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang KUP dengan berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 sudah tepat;

bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3) atau Pasal 18 ayat (4) PMK-8/PMK.0/2013, mengatur pada intinya permohonan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar hanya dapat diajukan dengan ketentuan STP tersebut tidak diajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi;

bahwa selanjutnya, Pengadilan Pajak mendapati fakta bahwa atas STP yang diajukan pembatalan sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf c sudah pernah diajukan permohonan pengurangan sanksi sesuai Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, dan telah diterbitkan putusan, dengan demikian Pengadilan Pajak berpendapat pengajuan pengurangan atau pembatalan STP yang tidak benar tidak memenuhi ketentuan yang berlaku, dengan demikian penerbitan S-914/PJ/WPJ.06/2022 tanggal 26 Desember 2022 hal Pengembalian Permohonan Pengurangan atau Pembatalan Surat Tagihan Pajak yang Tidak Benar oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan;

“Bahwa berdasarkan fakta hukum diketahui bahwa Penggugat telah mengajukan Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pembatalan terhadap Surat Tagihan Pajak a quo sebanyak 2 (dua) kali yaitu dengan: 1) surat nomor 36/Fin/XI/2029 tanggal 28 November 2019 ke KPP Madya Jakarta Pusat hal permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi (Pasal 36 ayat (1) a UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, dan 2) surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal

1 Oktober 2022 ke KPP Madya Jakarta Pusat. Dua hal permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar (Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP) atas STP PPN Barang dan Jasa a quo, sehingga Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengajuan permohonan Pengurangan atau Pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUP atas STP PPN Barang dan Jasa a quo dengan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Penggugat **tidak memenuhi ketentuan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 huruf a jo. Pasal 18 ayat (4) huruf a jo. Pasal 19 ayat (1) huruf b dan ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 8/PMK.03/2013.** Bahwa dengan demikian, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yaitu Pasal 36 ayat (1) huruf c UU KUPKK jo Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 8/PMK.03/2013. Bahwa berdasarkan Pasal 78 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan: “Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim”. Bahwa berdasarkan bukti dan fakta hukum, dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa pengembalian permohonan Penggugat dengan surat nomor 007/ABB/KPP/IX/2022 tanggal 1 Oktober 2022 oleh Tergugat telah sesuai dengan ketentuan Perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Bahwa berdasarkan hal tersebut, Pengadilan Pajak berkeyakinan terdapat cukup alasan untuk menolak gugatan Penggugat.

33. Dikutip dari Putusan Pengadilan Pajak Nomor 000998.99/2023/PP/M.XIB TAHUN 2023 Halaman 77 yang berbunyi “...**alasan pengajuan upaya hukum yang satu meniadakan alasan pengajuan upaya hukum yang lain;**” sebenarnya dalil pendapat Pengadilan Pajak itu tidak ada didalam Undang-Undang, bahkan didalam Peraturan Menteri Keuangan pun tidak ditemukan. Sehingga tidak ada kepastian hukum dalam upaya hukum yang dilakukan Pemohon I. Karenanya perlu Pasal 78 UU Pengadilan Pajak perlu dipertegas agar pajak dipungut berdasarkan Undang-undang.
34. Bahwa dalam putusan pengadilan pajak nomor PUT-015093.99/2021/PP/M.IVB Tahun 2022, majelis hakim dalam pertimbangan hukum menyatakan (halaman 45) bahwa:
“...Bahwa menurut majelis, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak kepada para Pejabat di

Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak memiliki kekuatan hukum yang mengikat..."

*".. bahwa menurut Majelis, dengan demikian Kepala Kantor Pelayanan Pajak berwenang menerbitkan suatu ketetapan pajak sesuai dengan **Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak..**"*

35. Bahwa dalam Putusan pengadilan pajak Nomor PUT-005033.16/2022/PP/M.XIIIB Tahun 2023, majelis hakim mempertimbangkan (halaman 41) bahwa:

*"bahwa Pengadilan Pajak berpendapat berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf I serta penjelasannya Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pasal 9 ayat (9b) Undang-Undang nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang mengubah beberaa ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dan Pasal 67 ayat (1) s.d ayat (4) **Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Pejualan Barang Mewah, serta Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pajak Masukan yang ditemukan pada waktu pemeriksaan tetap tidak dapat dikreditkan dalam hal Terbanding telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan sebelum tanggal 2 November 2020 berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, sedangkan atas kompensasi kelebihan bayar PPN bulan sebelumnya yang dipermasalahkan dalam Surat Banding tidak dapat diakui karena hasil sengketa pajak PPN Dalam Negeri Masa Pajak sebelumnya tidak terdapat kelebihan bayar PPN "***

36. Bahwa selanjutnya dalam putusan Pengadilan Pajak nomor PUT-005201.99/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2023, Majelis hakim dalam pertimbangannya menyatakan bahwa:

"Bahwa berdasarkan keterangan para pihak dan penilaian atas bukti-bukti dalam persidangan, Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

bahwa menurut Penggugat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada

Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang menurut Undang-Undang sehingga memenuhi ketentuan Pasal 70 ayat (1) a Undang-Undang Administrasi Pemerintahan; dan bahwa penerbitan KEP-146/PJ/2018 tidak dilarang dan tidak dizinkan oleh Undang-Undang, berarti KEP-146/PJ/2018 diterbitkan diluar ruang lingkup perundang-undangan sehingga tidak mengikat umum;

bahwa Pengadilan Pajak telah memeriksa dan menilai dalil yang diajukan Penggugat dengan uraian sebagai berikut:

- 1) bahwa menurut Pengadilan Pajak, sumber kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) menerbitkan keputusan yang menjadi objek gugatan a quo adalah atribusi berdasarkan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan berdasarkan Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak; secara umum Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan diatur dalam PP Nomor 50 Tahun 2022. Bahwa organisasi dan tata kerja Direktorat Jenderal Pajak diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020;

bahwa sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di atas yaitu UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013, PP Nomor 50 Tahun 2022, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017, kewenangan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) yang berasal dari atribusi UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan selanjutnya dilimpahkan secara mandat kepada pejabat bawahannya sebagai Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak in casu Kepala Kantor Wilayah DJP berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak.

Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021;

- 2) bahwa menurut pengetahuan Majelis Hakim, landasan teori keberlakuan dan kekuatan mengikat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 diuraikan sebagai berikut:

- bahwa KEP-146/PJ/2018 jo. KEP-206/PJ/2021 dalam struktur norma hukum administrasi negara dikualifikasikan sebagai Peraturan Kebijakan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan negara. Peraturan Negara (*staatsregelings*) terdiri dari 3 kelompok: 1. *Wettelijk regeling* atau peraturan perundang-undangan, 2. *Beleidsregels* atau peraturan kebijakan, dan 3. *Beschikking* atau penetapan/keputusan. Dalam ilmu hukum administrasi negara, kewenangan untuk membuat peraturan kebijakan merupakan kewenangan khas yang melekat (*inherent*) pada pemerintahan. Indroharto menyatakan bahwa norma Hukum Tata Usaha Negara tidak hanya dilakukan oleh pembuat Undang-Undang (lembaga legislatif) dan lembaga peradilan saja, melainkan juga oleh aparat pemerintah/badan atau pejabat Tata Usaha Negara;
- bahwa peraturan kebijakan dipertukan oleh pemerintahan untuk dapat mengisi kekurangan dan kelemahan dan pembatasan oleh asas legalitas tindakan pemerintahan (*wetmatigheid van bestuur*), asas legalitas saja tidak cukup memberikan ruang bagi pemerintah untuk menjalankan fungsinya melayani kepentingan umum/masyarakat, sehingga administrasi pemerintahan diperkenankan mengutamakan efektivitas tercapainya tujuan (*doelmatigheid*); bahkan menurut Bachsan Mustafa keputusan pemerintah lebih mengutamakan pencapaian tujuan dan kemanfaatan (*doelmatigheid*) daripada hanya semata-mata sesuai dengan hukum yang berlaku (*rechtmatigheid*) mengingat fungsi pemerintah atau administrasi Negara untuk menyelenggarakan kepentingan umum;

bahwa berdasarkan uraian dasar hukum dan landasan teori di atas, Pengadilan Pajak menyimpulkan bahwa: a) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.146/PJ/2018 tanggal 17 Mei 2018 tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak jo. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-206/PJ/2021 merupakan Peraturan Kebijakan (*Beleidsregels*) sebagai kewenangan khas yang melekat (*inherent*) pada pemerintahan yang berlaku sebagai bagian dari peraturan Negara (*staatsregelings*), tetapi bukan merupakan peraturan perundang-undangan (*Wettelijk regeling*) sehingga tidak dapat dipertentangkan dengan hierarki peraturan perundang-undangan dan cara pengundangannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022; b) sebagai peraturan kebijakan yang bukan termasuk peraturan perundang-undangan tidak langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi hukum, peraturan kebijakan pada dasarnya ditujukan kepada administrasi negara sehingga yang pertama-tama melaksanakan ketentuan tersebut adalah badan/pejabat administrasi negara dan secara tidak langsung akan mengenai masyarakat umum;

bahwa dengan demikian dalil Penggugat yang menyatakan KEP-146/PJ/2018 tidak termasuk sebagai perundang-undangan sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, bukan juga sebagai peraturan Dirjen Pajak, dan bukan juga sebagai surat tugas, oleh karena itu beralasan menurut hukum Objek Gugatan yang diterbitkan berdasarkan KEP-206/PJ/2021 jo KEP-146/PJ/2018 harus dinyatakan objek gugatan yang tidak syah karena diterbitkan oleh Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak berwenang adalah tidak beralasan karena tidak berdasarkan argumentasi hukum yang kuat.

37. Bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan majelis hakim dalam berbagai putusan di atas, terlihat majelis hakim menyandarkan pertimbangan hukumnya hanya berdasarkan peraturan perundang-undangan, misalnya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan bahkan Keputusan Dirjen Pajak, bukan undang-undang;
38. Bahwa praktik mendasarkan putusan pengadilan pajak pada peraturan Menteri bahkan keputusan Dirjen (peraturan di bidang eksekutif), sangat berpotensi mendistorsi prinsip legalitas dalam perpajakan. Bahwa pengadilan pajak dapat membuat putusan yang keliru, jika hanya bersandar pada peraturan Menteri atau keputusan Dirjen. Bahwa perlu diingat, bahwa peraturan Menteri atau Keputusan Dirjen merupakan peraturan yang dibuat oleh kekuasaan eksekutif (pemerintah) yang sangat mungkin secara substansi bertentangan dengan UU Perpajakan. Atau sangat mungkin substansi dalam Peraturan Menteri tersebut terdapat unsur-unsur penafsiran yang dilakukan oleh pejabat pemerintah untuk memperluas/memperkuat kewenangan di bidang perpajakan. Penafsiran semacam ini boleh jadi menyimpang dari materi UU;
39. Bahwa penggunaan Peraturan Menteri/keputusan Dirjen dalam putusan pengadilan pajak, terjadi karena dibolehkan oleh ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang menyatakan: *Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim;*
40. Bahwa penggunaan peraturan perundang-undangan sebagai dasar putusan pengadilan pajak tentu bertentangan dengan norma Pasal 23A UUD 1945. Bahwa pertentangan antara Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* dengan Pasal 23A UUD 1945, telah menimbulkan ketidakpastian hukum.

B. Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* Menimbulkan Ketidakpastian Hukum dan oleh karenanya Bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

41. Bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Gagasan negara hukum sebagai prinsip umum yang dianut dalam penyelenggaraan negara bercirikan prinsip hukum dan hak asasi manusia yang dijamin dalam konstitusi. Salah satu prinsip negara hukum yang utama adalah adanya pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. Bahwa ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berbunyi: *“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”*;

42. Negara hukum yang telah diadopsi dalam UUD 1945 meletakkan suatu prinsip bahwa setiap orang memiliki hak asasi (HAM), yang dengan demikian mewajibkan orang lain, termasuk di dalamnya negara, untuk menghormatinya. Bahkan secara konstitusional, ketentuan konstitusional tentang HAM tersebut dalam perspektif historis-filosofis dalam pembentukan negara dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan berdasarkan kemanusiaan yang adil dan beradab [*vide* Pembukaan UUD 1945]. Oleh karena itu, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 28I ayat (4) UUD 1945, bahwa negara berkewajiban untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan terhadap HAM;

43. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu ciri utama negara hukum Indonesia. Menurut Gustav Radburch (*E. Utrecht, Pengantar dalam Hukum Indonesia, PT. Penerbit Balai Buku Ichtiar, Jakarta*) menyatakan ada kepastian oleh hukum dan kepastian dalam atau dari hukum. Kepastian oleh hukum adalah hukum yang berhasil menjamin banyak kepastian dalam hubungan-hubungan kemasyarakatan. Sementara kepastian hukum tercapai apabila dalam hukum tersebut tidak ada ketentuan yang saling bertentangan dan dalam hukum tersebut tidak ada istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan. Senada dengan pendapat Gustav Radburch,

Indroharto menekankan bahwa kepastian hukum menyangkut kepastian norma hukum (*Indroharto, Rangkuman Asas-Asas Umum Tata Usaha Negara, Jakarta, 1984*);

44. Mahkamah Konstitusi melalui putusannya telah memberikan makna terhadap prinsip kepastian hukum yang adil. Dalam putusannya (*vide* Putusan Nomor 1/PUU-XI/2003 dan Putusan Nomor 15/PUU-XVI/2018), bahwa kepastian hukum apabila dikaitkan dalam konteks norma hukum adalah harus dihindarkan perumusan norma hukum yang tidak dapat diukur secara objektif yang dalam implementasinya membuka peluang bagi aparaturnegara maupun pihak lainnya untuk berbuat sewenang-wenang terhadap orang lain. Kemudian, bahwa adil atau tidaknya sebuah aturan harus dinilai dari semua aspek, khususnya bagaimana aturan tersebut melindungi dan menjaga keseimbangan kepentingan pihak-pihak yang diatur;
45. Bahwa ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* yang berbunyi: "*Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan serta berdasarkan keyakinan Hakim*". Berdasarkan ketentuan ini, maka salah satu dasar pengambilan putusan bagi hakim yaitu peraturan perundang-undangan. Sementara konstitusi dalam Pasal 23A UUD 1945 menghendaki pungutan Pajak harus berdasarkan undang-undang. Bahwa norma Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* memperluas makna undang-undang menjadi peraturan perundang-undangan;
46. Bahwa terdapat ketidakpastian hukum dalam penegakan hukum perpajakan disebabkan oleh dasar hukum yang sangat luas. Seharusnya dasar hukum yang digunakan dalam putusan hakim pengadilan pajak hanyalah undang-undang bidang perpajakan, misalnya Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan*;
47. Bahwa sistem perpajakan membutuhkan jaminan kepastian hukum. Hal ini sesuai dengan 5 (lima) prinsip dalam pengaturan pajak. Pertama, prinsip kepastian hukum, prinsip ini berkaitan dengan sistem perpajakan yang menentukan objek dan subjek pajak serta basis perhitungan perpajakan, tarif, dan administrasi perpajakan. Kedua, prinsip kejelasan dasar kewenangan

pemungutan pajak oleh pemerintah yang mencakup *bestuur*. Dalam menjalankan UU ada pembagian kewenangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Ketiga, ada hubungan hukum antara wajib pajak dan pemungutnya sehingga memberi hak dan kewajiban antara negara dan masyarakat. Keempat, penegakan hukum dengan penerapan sanksi administrasi dan pidana. Kelima, perlindungan hukum yang diatur dalam UU *Pengadilan Pajak*;

48. Bahwa pertentangan antara norma Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* dan Pasal 23A UUD 1945 jelas bertentangan dengan prinsip kepastian hukum sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dan melanggar prinsip negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Sebab **pertama**, terjadi ketidakpastian berkenaan dengan dasar hukum yang digunakan dalam bidang perpajakan, undang-undang atau peraturan perundang-undangan.
49. **Bahwa Kedua**, sejauh mana pemaknaan terhadap peraturan perundang-undangan bidang perpajakan dapat digunakan, sebab dalam praktiknya peraturan Menteri keuangan yang seharusnya bersifat administratif juga digunakan sebagai rujukan utama bagi putusan Pengadilan Pajak. Bahkan Keputusan Dirjen Pajak juga dapat dijadikan rujukan dalam putusan pengadilan pajak berkaitan dengan dasar kewenangan pejabat perpajakan dalam membuat keputusan perpajakan;
50. Bahwa dalam praktiknya, pengadilan pajak dapat menggunakan berbagai jenis bentuk peraturan, termasuk *beleids regel* (peraturan kebijakan) sebagai dasar pertimbangan hukum dalam putusan. Praktik seperti ini terjadi oleh karena ketentuan Pasal 78 UU *Pengadilan Pajak* tidak secara tegas menyatakan bahwa dasar putusan haruslah undang-undang di bidang perpajakan;
51. Bahwa dampaknya, pengadilan pajak berpotensi membuat putusan yang tidak ada rujukannya dalam undang-undang perpajakan, bahkan sangat mungkin terjadi putusan yang keliru akibat hanya mempertimbangkan peraturan-peraturan yang dibuat pejabat pemerintahan (bukan UU). Lebih jauh, putusan

pengadilan pajak dapat merugikan wajib pajak yang mencari keadilan di pengadilan pajak;

52. **Ketidakpastian hukum** yang diciptakan oleh norma Pasal 78 UU Pengadilan Pajak telah melanggar ketentuan **Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** yang menegaskan bahwa “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”. Pelanggaran terhadap prinsip kepastian hukum tersebut juga melanggar prinsip Indonesia sebagai Negara Hukum sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan **Pasal 1 ayat (3) UUD 1945** bahwa “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

IV. PETITUM

Berdasarkan uraian – uraian sebagaimana di atas, Para PEMOHON memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa dan mengadili permohonan ini untuk memutuskan:

1. Mengabulkan Permohonan Para PEMOHON untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “**peraturan perundang-undangan**” dalam Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang *Pengadilan Pajak* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) **bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai “*Undang-Undang*”;
3. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil – adilnya (*ex aequo et bono*).

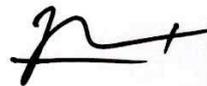
Hormat Kami
Kuasa Hukum Para Pemohon



Cuaca, S.H., M.H.



Sintha Donna Tarigan, S.H.



Timbul P. Siahaan, S.H. MBA.