



**PUTUSAN  
NOMOR 30/PUU-X/2012**

**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:

**[1.2]** **PT HUTAHAEAN**, berkedudukan di Jalan Cempaka Nomor 61, Kecamatan Sukajadi, Kota Pekanbaru, Riau, yang diwakili oleh Harangan Wilmar Hutahaeen, Direktur PT Hutahaeen.

Dalam hal ini berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor 266/HTH/XII/2011 tanggal 30 Desember 2011 memberi kuasa kepada **Andris Basril, S.H., M.H., Sujanto, S.H., dan Nur Ramadhan, S.H., M.H.**, Advokat pada Kantor Advokat **Andris Basril & Rekan**, beralamat di Jalan Bekasi Timur Raya Nomor 1 Blok W, Cipinang Atas, Jakarta Timur.

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

**[1.3]** Membaca permohonan Pemohon;  
Mendengar keterangan Pemohon;  
Mendengar dan membaca keterangan Pemerintah;  
Membaca keterangan Dewan Perwakilan Rakyat;  
Mendengar dan membaca keterangan ahli Pemohon dan Pemerintah;  
Mendengar keterangan saksi Pemerintah;

Memeriksa bukti-bukti Pemohon dan Pemerintah;  
Membaca kesimpulan Pemohon dan Pemerintah.

## **2. DUDUK PERKARA**

**[2.1]** Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 6 Maret 2012, yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi) pada tanggal 6 Maret 2012 berdasarkan Akta Penerimaan Berkas Permohonan Nomor 82/PAN.MK/2012 dan dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi dengan Nomor 30/PUU-X/2012 pada tanggal 15 Maret 2012, yang telah diperbaiki dan diterima di Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 11 April 2012 yang pada pokoknya sebagai berikut:

### **I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI**

1. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945, menyatakan bahwa Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar;
2. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi pada pokoknya juga menyatakan bahwa Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945;
3. Bahwa Pasal 29 ayat (1) huruf a, Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, juga menyatakan pada pokoknya bahwa Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945;
4. Bahwa Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Pasal 9 ayat (1), menyatakan dalam hal

suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi;

5. Bahwa berdasarkan alasan-alasan sebagaimana dikemukakan di atas, Pemohon berpendapat bahwa Mahkamah Konstitusi berwenang untuk memeriksa dan memutus permohonan Pemohon untuk melakukan pengujian Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) 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 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

## II. KEDUDUKAN HUKUM PEMOHON

1. Bahwa Undang-Undang Mahkamah Konstitusi Pasal 51 ayat (1) menyatakan: *"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-prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
  - c. Badan hukum publik atau privat; atau***
  - d. Lembaga negara".*
2. Bahwa penjelasan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi, menyatakan bahwa yang dimaksud dengan *"hak konstitusional"* adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945";
3. Bahwa Pemohon mengajukan permohonan *a quo* karena Pemohon memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yaitu; ***hak untuk pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk perlakuan yang sama dihadapan hukum,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1); ***hak untuk kehormatan,***

***martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, dan hak untuk rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1); dan ***hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

Bahwa norma-norma yang terkandung dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2), menurut Pemohon, Negara telah memberikan pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, jaminan dari rasa takut, kemudahan dan perlakuan khusus dalam mencapai persamaan keadilan, yang harus dijalankan oleh pemerintah dalam hal ini merupakan hak asasi Pemohon yang harus diberikan pemerintah dalam pemungutan pajak;

4. Bahwa Pemohon beranggapan hak-hak konstitusional Pemohon yang diatur di dalam UUD 1945 sebagaimana diuraikan **Angka 3.**, diatas telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang menyatakan:

**Pasal 25 ayat (9) UU KUP:**

*“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”;*

**Pasal 27 ayat (5d) UU KUP:**

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan Pembayaran Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”;*

5. Bahwa pada saat mengajukan Permohonan ini, Pemohon adalah badan hukum privat yang berkedudukan di Kota Pekanbaru – Riau, yang berdiri Tahun 1986, yang anggaran dasarnya telah diumumkan dalam Tambahan Berita Negara Republik Indonesia tanggal 23 Mei 1986 Nomor 41, (**Vide:** *Copy Bukti P-4 Terlampir*);

Kemudian, diubah dengan Akta Nomor 55 tanggal 15 Januari 1991 dibuat dan ditandatangani dihadapan Notaris Singgih Susilo, S.H., Notaris di Pekanbaru, dan telah mendapatkan pengesahan dari Menteri Kehakiman Republik Indonesia dengan Surat Keputusannya Nomor C2-4965.HT.01.04-TH.92, tanggal 13 Juni 1996, (**Vide:** *Copy Bukti P-5 Terlampir*);

Diubah kembali dengan Akta Nomor 08 tanggal 04 Juli 1996, dibuat dan ditandatangani dihadapan Notaris Dian Pertiwi, S.H., Notaris di Pekanbaru (**Vide:** *Copy Bukti P-6 Terlampir*);

Terakhir, terjadi perubahan anggaran dasar berdasarkan Akta Nomor 04 tanggal 03 September 2009, dibuat dan ditandatangani dihadapan Notaris H. Budi Suyono, S.H., Notaris di Kota Pekanbaru, yang kemudian disahkan oleh Menteri Kehakiman tanggal 30 Oktober 2009 Nomor AHU-52697/AH.01.02 Tahun 2009 (**Lihat:** *Copy Bukti P-1 Terlampir*);

6. Bahwa Pemohon selaku badan hukum privat, menyadari bahwa pajak merupakan kewajiban kenegaraan, maka Pemohon selaku badan hukum privat memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan (**vide:** *Copy Bukti P-7 Terlampir*);

7. Bahwa Pasal 25 ayat (1) juncto Pasal 27 ayat (1) UU KUP, mengatur tentang hak Wajib Pajak in casu Pemohon untuk menggunakan upaya hukum, di tingkat keberatan dan di tingkat banding atas suatu sengketa perpajakan terhadap satu surat ketetapan pajak;

Namun, hak Pemohon dalam menggunakan upaya hukum yang diberikan itu, ***telah diikuti dengan adanya potensi ancaman sanksi bila Wajib Pajak in casu Pemohon menggunakan upaya hukum tersebut baik di***

***tingkat keberatan maupun di tingkat banding***, berdasar Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, telah secara nyata merugikan hak konstitusional Pemohon yang diberikan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2);

8. Bahwa Mahkamah Konstitusi dalam putusan-putusannya Nomor 006/PUU-III/ 2005 tertanggal 31 Mei 2005 dan Nomor 11/PUU-V/2007 tertanggal 20 September 2007, berpendapat bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud Pasal 51 ayat (1) UUMK 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 potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
  - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
  - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;
9. Bahwa kelima syarat sebagaimana dirumuskan dalam putusan-putusan tersebut di atas, yang harus dipenuhi dalam menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar telah dipenuhi oleh Pemohon dengan alasan sebagai berikut:
  - a. Syarat pertama telah terpenuhi karena Pemohon memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yaitu; ***hak untuk pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk perlakuan yang sama dihadapan***

***hukum***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1); ***hak untuk kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, dan hak untuk rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1); dan ***hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

- b. Syarat kedua telah terpenuhi karena hak konstitusional Pemohon sebagaimana termuat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2), telah dirugikan atas keberlakuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 (5d) UU KUP, dalam hal menggunakan hak upaya hukum yang diberikan dalam rangka menyelesaikan satu sengketa pajak baik di tingkat keberatan maupun di tingkat banding, namun telah diikuti dengan potensi ancaman sanksi;
- c. Syarat ketiga telah terpenuhi karena terhadap keberlakuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 (5d) UU KUP, telah secara nyata merugikan Pemohon berupa potensi kewajiban untuk membayar sejumlah uang sebagai sanksi, selain dari kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan, atau ketakutan dalam melakukan upaya hukum berupa pengajuan keberatan dan banding karena adanya potensi ancaman sanksi;
- d. Syarat keempat telah terpenuhi karena atas keberlakuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 (5d) UU KUP, telah secara nyata sangat merugikan hak konstitusional Pemohon, tidak mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil dan tidak mendapatkan perlakuan yang sama dihadapan hukum, serta tidak mendapatkan perlindungan kehormatan, martabat dan harta benda dan juga tidak mendapatkan rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan

untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu, serta tidak mendapatkan kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan keadilan, sebagaimana norma-norma hukum dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

- e. Syarat kelima telah terpenuhi karena bila dikabulkannya permohonan Pemohon dalam perkara *a quo* maka kerugian konstitusional Pemohon sebagaimana norma-norma hukum dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, tidak akan terjadi;

10. Bahwa berdasarkan alasan-alasan sebagaimana dikemukakan di atas, maka jelaslah Pemohon sebagai badan hukum privat memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan pengujian undang-undang *a quo*;

### **III. ALASAN-ALASAN PEMOHON MENGAJUKAN PERMOHONAN PENGUJIAN PASAL 25 AYAT (9) JUNCTO PASAL 27 AYAT (5d) UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN:**

1. Bahwa Undang-Undang Dasar 1945 Bab VIII Hal Keuangan Pasal 23A, mengatur pajak dan pungutan lain, secara tegas menyatakan: "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*";
2. Bahwa Undang-Undang Dasar 1945, dan perubahan kedua yang disahkan 18 Agustus 2000, pada Pasal 22A, secara jelas menyatakan: "*Ketentuan lebih lanjut tentang tata cara pembentukan Undang-Undang diatur dengan Undang-Undang*";
3. Bahwa tata cara pembentukan Undang-Undang, secara imperative mengacu pada **Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang**



**Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Pasal 6 ayat (1) huruf a., huruf g., dan huruf i., (vide: bukti P-8 Terlampir), menyatakan:**

**“(1) Materi Muatan Peraturan Perundang-undangan mencerminkan asas:**

- a. pengayoman;**
- b. kemanusiaan;**
- c. kebangsaan;**
- d. kekeluargaan;**
- e. kenusantaraan;**
- f. bhinneka tunggal ika;**
- g. keadilan;**
- h. kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan;**
- i. ketertiban dan *kepastian hukum*; dan/ atau**
- j. keseimbangan, keserasian, dan keselarasan”.**

Sehingga Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004, telah secara tegas mengamanatkan kepada pembentuk Undang-Undang untuk selalu memuat 10 (*sepuluh*) asas yang esensial terhadap isi suatu undang-undang yang akan dibentuk atau diberlakukan;

4. Bahwa menurut pendapat Pemohon, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana termuat dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d), sangat bertentangan dengan **Pasal 6 ayat (1) huruf a, huruf g, dan huruf i, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan**, tentang asas-asas yang harus terkandung dalam setiap materi Undang-Undang;

Bahwa Pasal 25 ayat (1) *juncto* Pasal 27 ayat (1), UU KUP dimaksud, mengatur tentang hak menggunakan upaya hukum yang dapat dilakukan Wajib Pajak *in casu* Pemohon, di tingkat keberatan dan di tingkat banding atas suatu sengketa perpajakan terhadap satu surat ketetapan pajak;

Namun, hak upaya hukum yang diberikan itu, ***telah diikuti dengan adanya potensi ancaman sanksi bila Wajib Pajak in casu Pemohon menggunakan upaya hukum baik di tingkat keberatan maupun di tingkat banding***, sehingga pendapat Pemohon, Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, telah mengenyampingkan asas yang esensial dari sebuah Undang-Undang, ***khususnya asas pengayoman, asas Keadilan, dan asas kepastian hukum***;

Bahwa Pasal 6 ayat (1) huruf a, huruf g, dan huruf i, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, dalam penjelasannya ditegaskan setiap Materi Muatan Peraturan Perundang-undangan harus berfungsi memberikan *perlindungan untuk menciptakan ketentraman masyarakat (asas pengayoman)*, harus mencerminkan keadilan secara proporsional (***asas Keadilan***), dan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum (***asas kepastian hukum***);

Sehingga Pasal 25 ayat (1) juncto Pasal 27 ayat (1) UU KUP yang mengatur tentang upaya hukum di tingkat keberatan dan di tingkat banding, sesuai dengan Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d) telah diancam dengan potensi sanksi, sehingga jelas bertentangan dengan **Pasal 6 ayat (1) huruf a, huruf g, dan huruf i, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan**;

5. Bahwa Pemohon merasa hak konstitusional telah dirugikan dengan keberadaan **Pasal 25 ayat (9), UU KUP**, yang menyatakan: “*Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan*”; dan **Pasal 27 ayat (5d) UU KUP**, yang menyatakan: “*Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen)*”

*dari jumlah Pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan Pembayaran Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”;*

6. Bahwa Pemohon selaku badan hukum privat, dalam menjalankan kewajiban kenegaraannya, memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan;

Bahwa dalam menjalankan kewajiban kenegaraannya, Pemohon selaku badan hukum privat melaporkan pajaknya dengan dasar *self assessment* dalam Masa Pajak atau Tahun Pajak. Bahwa selanjutnya Fiskus melakukan pemeriksaan pajak dari Pemohon, sebagai kontrol atas kepatuhan pembayaran pajak, dari hasil yang diperoleh oleh Fiskus atas besaran jumlah pembayaran pajak ternyata berbeda dari apa yang telah dilaporkan Pemohon, maka terjadilah perselisihan antara Pemohon dengan Fiskus mengenai pembayaran pajak, yang tertuang dalam surat ketetapan pajak;

Pasal 25 ayat (1) *juncto* Pasal 27 ayat (1) UU KUP, mengatur hak mengenai penyelesaian sengketa pembayaran pajak dengan mengajukan upaya hukum keberatan dan banding;

7. Bahwa Pemohon juga memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yaitu; ***hak untuk pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk perlakuan yang sama dihadapan hukum***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1); ***hak untuk kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, dan hak untuk rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1); dan ***hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan***, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

8. Bahwa Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, atas hak upaya hukum yang diberikan itu, telah diikuti dengan adanya potensi ancaman sanksi bila Wajib Pajak *in casu* Pemohon menggunakan upaya hukum baik di tingkat keberatan maupun di tingkat banding, yang merugikan hak konstitusional Pemohon yang diberikan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2);
9. Bahwa Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, telah secara nyata merugikan Pemohon berupa potensi kewajiban untuk membayar sejumlah uang sebagai sanksi, selain dari kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan, atau ketakutan dalam melakukan upaya hukum berupa pengajuan keberatan dan banding karena adanya potensi ancaman sanksi;
10. Bahwa berdasarkan uraian di atas, jelaslah bahwa *Pemohon selaku Wajib Pajak merasa menjadi takut untuk melaksanakan atau mempertahankan hak konstitusionalnya, sehingga hak konstitusional Pemohon telah dirugikan manakala* upaya mempertahankan hak-haknya yang diberikan oleh UUD 1945 dalam mencari keadilan terhadap sengketa mengenai suatu surat ketetapan pajak dihadapkan dengan potensi ancaman pengenaan sanksi yang akan dan/atau harus dibayar oleh Wajib Pajak *in casu* Pemohon;
11. Bahwa disinilah permohonan uji atas Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d), UU KUP, yang dimohonkan Pemohon selaku badan hukum privat, yaitu untuk mendapatkan perlindungan hukum selaku Wajib Pajak *in casu* Pemohon dalam perkara *a quo*;
12. Bahwa untuk memperkuat dalil-dalil yang Pemohon kemukakan di atas, Pemohon selain mengajukan bukti-bukti surat, juga akan menghadirkan ahli-ahli, dalam permohonan *a quo*;
13. Bahwa dengan alasan-alasan tersebut diatas Pemohon memohonkan kiranya Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi dalam permohonan *a quo* yang memeriksa, mengadili dan memutuskan permohonan uji Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP,

***bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;***

14. Bahwa dengan alasan-alasan tersebut diatas Pemohon memohonkan kiranya Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi dalam permohonan *a quo* yang memeriksa, mengadili dan memutuskan permohonan uji Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, ***tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat;***

Berdasarkan uraian-uraian tersebut diatas, maka Pemohon berkeyakinan terhadap kerugian konstitusional yang timbul akibat Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, (*causal verband*) yang dimohonkan pengujiannya, sebagai berikut:

1. Hilangnya atau terabaikannya ***hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk perlakuan yang sama dihadapan hukum,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1); ***hak untuk kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, dan hak untuk rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1); dan ***hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan,*** sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Adanya ketakutan untuk melaksanakan hak untuk mendapatkan keadilan, ***khususnya hak mendapatkan keadilan dimuka hukum; hak dari ancaman ketakutan berbuat sesuatu tidak berbuat sesuatu; dan hak mendapatkan kemudahan untuk mencapai persamaan keadilan,*** adalah hal yang bertentangan dengan atau tidak dikehendaki oleh UUD 1945, karena merupakan hak asasi yang dijamin secara konstitusional oleh UUD 1945, dalam hal ini hak untuk melakukan

upaya hukum atas suatu sengketa perpajakan di tingkat keberatan maupun di tingkat banding, namun juga diikuti dengan potensi ancaman sanksi bila Wajib Pajak *in casu* Pemohon menggunakan hak upaya hukum dimaksud, yang seharusnya tidak boleh *diancamkan terhadap pelaksanaan hak konstitusional yang melekat pada Pemohon, dalam melakukan upaya hukum untuk mempertahankan hak konstitusionalnya;*

3. Kerugian Pemohon berupa berupa potensi kewajiban untuk membayar sejumlah uang sebagai sanksi, selain dari kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan, atau ketakutan dalam melakukan upaya hukum berupa pengajuan keberatan dan banding karena adanya potensi ancaman sanksi;

#### **IV. DALAM PERMOHONAN**

Bahwa berdasarkan alasan-alasan sebagaimana diuraikan di atas, perkenankanlah Pemohon untuk memohon kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar dapat memeriksa dan mengadili perkara ini serta memutuskan:

##### **DALAM PRIMAIR**

1. Menyatakan bahwa Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk memohon pengujian Undang-Undang, pengujian mengenai Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) 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 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) 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 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

3. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak berkekuatan hukum yang mengikat;

## **DALAM SUBSIDIAIR**

Apabila Majelis Hakim Konstitusi berpendapat lain, mohon keadilan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

**[2.2]** Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya Pemohon mengajukan surat/tertulis yang diberi tanda bukti P-1 sampai bukti P- 8 sebagai berikut:

1. Bukti P – 1: Fotokopi Akta Pendirian PT. HUTAHAEAN, (PEMOHON) Akta Nomor 04 tanggal 03 September 2009, dibuat dihadapan Notaris H. Budi Suyono, S.H., Notaris di Kota Pekanbaru, yang kemudian disahkan oleh Menteri Kehakiman tanggal 30 Oktober 2009, Nomor AHU-52697/AH.01.02 tahun 2009;
2. Bukti P – 2: Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang – Undang Nomor 06 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), dalam ketentuan Pasal 25 ayat (9) menyatakan: *“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan, dan* Pasal 27 ayat (5d) menyatakan: *“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan Pembayaran Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”*, Kedua Pasal ini yang menjadi dasar Permohonan Pengujian Materiil Undang–Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan

Ketiga Atas Undang–Undang Nomor 06 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, (“UU KUP”);

3. Bukti P – 3: Fotokopi Undang – Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 (“UUD 1945”), Bab X A Hak Asasi Manusia, dalam ketentuan Pasal 28D ayat (1): *“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”*, Pasal 28G ayat (1): *“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”*, dan Pasal 28H; ayat (2): *“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”*, ketiga pasal ini yang menjadi hak PEMOHON yang dilindungi oleh Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945;
4. Bukti P – 4: Fotokopi Akta Pendirian PT HUTAHAEAN, (PEMOHON) yang berkedudukan di Kota Pekanbaru - Riau, Anggaran Dasarnya diumumkan dalam Berita Negara Republik Indonesia tanggal 23 Mei 1986 Nomor 41;
5. Bukti P – 5: Fotokopi Perubahan Anggaran Dasar PT. HUTAHAEAN, (PEMOHON) Akta Nomor 55 tanggal 15 Januari 1991 dibuat dihadapan Notaris Singgih Susilo, S.H., Notaris di Pekanbaru, dan telah mendapatkan pengesahan dari Menteri Kehakiman Republik Indonesia dengan Surat Keputusannya Nomor C2-4965.HT.01.04-TH.92, tanggal 13 Juni 1992;
6. Bukti P – 6: Fotokopi Perubahan Anggaran Dasar PT. HUTAHAEAN, (PEMOHON) Akta Nomor 08 tanggal 04 Juli 1996, dibuat dihadapan Notaris Dian Pertiwi, S.H., Notaris di Pekanbaru;
7. Bukti P – 7: Fotokopi Kartu Identitas Wajib Pajak PT. HUTAHAEAN (PEMOHON), Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) 01.102.036.9-218.000, tanggal terdaftar 01 Juli 2006, yang dikeluarkan Oleh Direktorat Jendral Pajak, Kantor Pelayanan Pajak Madya Pekanbaru;



8. Bukti P – 8 Fotokopi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Pasal 6 ayat (1) huruf a, huruf g, huruf i, menyatakan:  
“(1) Materi Muatan Peraturan Perundang-undangan mencerminkan asas:  
a. pengayoman;  
b. kemanusiaan;  
c. kebangsaan;  
d. kekeluargaan;  
e. kenusantaraan;  
f. *bhinneka tunggal ika*;  
g. keadilan;  
h. kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan;  
i. ketertiban dan kepastian hukum; dan/ atau keseimbangan, keserasian, dan keselarasan”.

Selain itu, Pemohon mengajukan empat orang ahli yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah tanggal 6 Juni 2012, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

**1. Prof. Dr. H.M. Laica Marzuki, S.H.**

- Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 menetapkan, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang.*” Secara formal konstitusional, frasa *perpajakan dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang, by de wet geregeld*. Namun secara substansial, tidak boleh bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945.
- Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 harus didekati dan diamati secara kontekstual. Manakala frasa *perpajakan dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara* dicantumkan dalam konstitusi. Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, maka kata *bersifat memaksa* harus dipahami dalam konteks memaksa secara konstitusional, bukan pemaksaan pajak secara inkonstitusional. Tatkala pemaksaan pajak diberlakukan secara lain, maka *fiskus* tidak lain hanya perampok yang bergerombol, kata Agustinus. Padahal pajak yang ditarik oleh raja, dapat dimisalkan sebagai embun di

atas tanah yang diisap oleh matahari, lalu dikembalikan sebagai curah hujan yang menyuburkan.

- Secara kontekstual, Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 berkaitan erat serta tidak terpisahkan dari pasal-pasal Undang-Undang Dasar 1945 yang menjamin kepastian hukum, menjamin persamaan, dan menjamin keadilan. Pemaksaan perpajakan tidak boleh melanggar kepastian hukum, tidak boleh *unrechtszekerheid*, serta persamaan dan keadilan (*gelijkheid en rechtvaardigheid*).
- Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 mengatakan, “*Setiap orang berhak atas pengakuan, berhak atas jaminan perlindungan dan kepastian hukum yang adil, serta perlakuan yang sama di bidang hukum.*”
- Pasal 28C ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 mengatakan, “*Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.*”
- Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 mengatakan, “*Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan.*”
- Namun Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dipersoalkan dalam perkara ini telah melanggar hak persamaan dan keadilan, melanggar *gerechtigheid* (keadilan), melanggar (*gerechtigheid*), dan tidak menjamin kepastian hukum (*rechtsonzekerheid*). Pasal 25 ayat (9) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 menyebutkan, “*Dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan*

*keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”*

- Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengatakan, *“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan banding.”*
- Kedua Pasal *a quo* tidak adil (*unrechtszekerheid*). Membebani para wajib pajak secara melanggar hukum, membebani para wajib pajak secara *unrechtszekerheid*. Sementara *fiskus* secara normatif diluangkan berlaku dalam tata cara prosedural pengajuan keberatan dan banding terhadap surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak nihil, surat ketetapan pajak lebih besar, atau dalam hal pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga.
- Wajib pajak dikenakan sanksi administratif berat berupa denda sebesar 50% dalam prosedural pengajuan keberatan dan/atau denda sebesar 100% dalam prosedur banding, justru di kala para wajib pajak mengajukan upaya-upaya hukum selaku pencari keadilan, selaku *justiciabel*. Sebaliknya, *fiskus* diberi kewenangan berlaku *lalim*, diberi kewenangan berlaku secara normatif terhadap para wajib pajak yang ketika mereka mengajukan upaya hukum menurut hukum acara (*formeel recht*).
- Ketika seseorang diakui haknya selaku *justiciabel*, selaku pencari keadilan kala mengajukan prosedural upaya hukum, namun pada saat yang sama, justru dikenakan sanksi administratif yang dikaitkan dengan upaya hukum. Padahal, adil kiranya manakala pada saat yang sama *fiskus* juga dikenakan sanksi dalam hal keberatan dan/atau banding dari wajib pajak dikabulkan, juga dalam hal mengabulkan sebagian permohonan wajib pajak.

- Diskriminasi terjadi secara normatif, padahal konstitusi melarang diskriminasi. *"Discrimination happens when someone is treated worse ('less favourably' and legal terms) than another person in the same situation,"* dikutip dari Equal University Commission London, bulan Juni, Tahun 2001.
- Para wajib pajak dikenakan sanksi administrasi yang sifatnya berkaitan dengan prosedural upaya hukum. Para wajib pajak dikenakan sanksi administrasi yang sifatnya berkaitan dengan prosedural upaya hukum belaka. Bukan sanksi pokok, bukan sanksi utama yang didasarkan pada ketentuan hukum materiil. Denda pajak administrasi dimaksud tidak hanya dikenakan dalam hal pemotongan keberatan banding ditolak, tapi juga di kala permohonan wajib pajak dikabulkan sebagian. Denda administrasi *a quo* tidak didasarkan pada ketentuan sanksi hukum materiil, tidak didasarkan pada *materieel recht*. Denda administrasi *a quo* bukan sanksi hukum materiil, tapi hanya berkaitan dengan upaya prosedural upaya hukum. Ketika mereka selaku pencari keadilan diakui haknya untuk mengajukan upaya hukum pada saat yang sama dikenakan denda administrasi.
- Prof. Mr. H.J. Hofstra dalam pidato pengukuhan guru besarnya dalam hukum pajak pada tanggal 7 Oktober 1966 mengemukakan, *"Tuntutan terberat dalam pemungutan pajak adalah agar pajak bersifat adil karena mengulangi lagi ucapan Agustinus, pemungutan pajak tanpa keadilan menjadikan negara, menjadikan fiskus sebagai kerumunan perampok yang bergerombol."*
- Perpajakan tidak boleh mencederai kedaulatan rakyat. Beberapa abad berselang, tatkala kerajaan Inggris memerintahkan pemungutan pajak, memerintahkan cukai yang berat kepada para kaula kerajaan. Rakyat menuntut parlemen, mereka tidak mau membayar pajak tanpa pelembagaan perwakilan rakyat. *"No taxation without representation."* Tidak ada pajak tanpa perwakilan, tidak ada pajak tanpa parlemen. Raja terpaksa mengadakan lembaga perwakilan. Peristiwa ini mengantar kerajaan Inggris

kepada bentuk monarki konstitusional. Pasal pajak yang dimohonkan pengujian *a quo* melanggar konstitusi inkonstitusional.

## **2. Prof. HAS. Natabaya, S.H., LL.M.**

- Prof. Mr. Sindian Isa Djajaningrat dalam pidato pengukuhanannya sebagai guru besar dalam hukum fiskal pada Fakultas Hukum dan Pengetahuan Masyarakat dan Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia tanggal 28 Mei 1960, berpendapat bahwa dalam soal pajak ada sesuatu yang dapat dikatakan *staat* kewajiban penduduk negara. Tapi, kewajiban itu bukan semata-mata kewajiban tanpa hak, melainkan kewajiban itu justru timbul karena adanya *staat bewoners recht*, hak penduduk negara. Dalam hal tersebut kita harus membaca Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi, "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang.*"
- Bertitik tolak dari pendapat bahwa soal pajak memerlukan bukan hanya kewajiban dari wajib pajak, tetapi juga kewajiban tersebut timbul karena adanya hak dari wajib pajak, sehingga Undang-Undang mengenai perpajakan yang diamanatkan oleh Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 harus mencerminkan keseimbangan antara kewajiban wajib pajak dan hak dari wajib pajak. Dengan kata lain, adanya pengakuan, jaminan, serta keadilan, sehingga adanya kepastian hukum bagi para wajib pajak.
- Apabila kita membaca dengan saksama Pasal 25 ayat (9) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang berbunyi, "*Dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum keberatan.*" Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP juga mengatur mengenai hak banding dari wajib pajak berbunyi, "*Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan banding dikurangi dengan*

*pembayaran pajak yang telah dibayar.*” Sangat ironis bahwa dalam Undang-Undang yang sama, di dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 27 ayat (1), bahwasanya hak keberatan dan hak banding itu diakui tetapi di dalam Pasal 25 ayat (9) dan 27 ayat (5d) ini hak tersebut tidak diakui. Kedua Pasal tersebut jelas bahwa wajib pajak untuk melakukan keberatan, sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (1) yang dikenakan oleh *fiskus* kepada wajib pajak dengan ancaman sanksi administratif 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan setelah dikurangi dengan pajak yang telah dibayar, dan hak wajib pajak untuk melakukan banding yang diakui oleh Pasal 27 ayat (1) telah tersandera dengan adanya ketentuan bahwa wajib pajak akan dikenakan denda administratif sebesar 100% apabila permohonan banding ditolak atau dikabulkan. Oleh karena itu, sebagaimana pidato pengukuhan Prof. *Sindian Isa Djajaningrat*, bahwa masalah pajak itu adalah masalah yang zalim. Sebagai konsekuensi logis dari tersandernya hak wajib pajak berupa hak mengajukan keberatan dan hak banding dari wajib pajak dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Maka jelas bahwa kedua Pasal tersebut telah menimbulkan ancaman atas hak wajib pajak untuk mendapatkan perlindungan terhadap pengakuan hak wajib pajak, jaminan perlindungan, dan kepastian hukum yang adil bagi wajib pajak. Pengakuan atas harta jaminan, perlindungan, kepastian hukum yang adil di atas merupakan hak konstitusional dari Pemohon yang dijamin dan diakui oleh Undang-Undang Dasar 1945, sebagaimana yang diatur di dalam Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945.

- Selanjutnya, sudah selayaknya negara memberikan kemudahan dan perlakuan terhadap warganya wajib pajak yang patuh dan taat atas hukum untuk mendapatkan perlakuan yang sama, *equal treatment*, dan keadilan. Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi, “*Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan, dan keadilan.*”

- Bahwa kedua Pasal yang dimohonkan oleh Pemohon nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang Dasar yang diatur dalam Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945.

### 3. Dr. Ali Kadir, S.H., M.Sc.

- Pertama, mengenai hukum formal dan hukum pajak material dan surat ketetapan pajak. Menurut Richard Bird dalam *Tax Policy and Economic Development*, The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1992. Muatan yang terkandung di dalam peraturan perundang-undangan pajak dapat digolongkan dalam dua kelompok, yaitu yang pertama, kelompok yang memuat ketentuan substantif dan kedua, kelompok yang memuat, mewadahi tentang kelompok yang kedua memuat ketentuan prosedural.
- Kelompok pertama merupakan serangkaian peraturan pajak yang mewadahi tentang hal-hal apa yang akan dikerjakan, dengan kata lain *what to do*, khususnya mengenai subjek, objek, dan tarif. Ketentuan dalam Undang-Undang Substantif ini sering dipakai untuk menetapkan kebijakan pajak atau *tax system* atau juga disebut *tax policy*. Adapun kelompok kedua terdiri dari serangkaian peraturan pajak yang memuat ketentuan hukum mengenai bagaimana ketentuan substantif tersebut dapat dilaksanakan (*how to do it*), yang dikenal dengan kebijakan administrasi (*tax administration*). Dalam hukum, mengenai tata cara ini berisi peraturan-peraturan mengenai prosedural.
- Dalam sistem perpajakan Indonesia yang menurut ketentuan substantif, antara lain terdapat dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan lainnya. Sedangkan yang memuat ketentuan formal terdapat dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Perpajakan atau disebut juga Undang-Undang KUP. Dalam Undang-Undang KUP, antara lain memuat ketentuan mengenai tata cara untuk menentukan pajak terutang yang menjadi hak negara. Keterlibatan Pemerintah dalam menentukan pajak terutang menurut Undang-Undang KUP, baru dilakukan setelah wajib pajak diberi hak untuk menentukan

sendiri berapa jumlah pajak yang terutang dan menyetorkannya ke kas negara, serta melaporkan melalui surat pemberitahuan kepada administrasi pajak, dalam hal ini adalah Direktur Jenderal Pajak. Sistem ini dikenal sebagai sistem *self assessment* berdasarkan Pasal 12 ayat (1) Undang-Undang KUP.

- Dalam rangka pengawasan, jika Direktorat Jenderal Pajak menemukan bahwa SPT yang dilaporkan wajib pajak tidak benar, maka Direktur Jenderal Pajak berhak untuk melakukan koreksi atas SPT wajib pajak dan menetapkan sendiri jumlah pajak yang terutang melalui surat ketetapan pajak. Diatur dalam Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP.
- Dalam sistem hukum Indonesia, keseluruhan ketentuan perpajakan yang memuat tata cara bagaimana pemungutan pajak dilakukan, termasuk dalam hukum administrasi. Di dalamnya diatur mengenai kerangka pemungutan pajak atau *legislative prime watch* seperti kewajiban memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak, memasukan SPT, melakukan pembukuan, melakukan pemeriksaan, penerbitan surat ketetapan pajak, mengajukan keberatan, dan banding, serta pengenaan sanksi, atau pun penyidikan pajak. Dalam *legal framework* ini, jelas diatur bahwa keberatan dan banding merupakan hak wajib pajak. Di samping hukum mengenai pemungutan pajak tersebut, terdapat satu jenis hukum pajak yang menyangkut hubungan hukum antara pemerintah dengan wajib pajak, yaitu setelah terbitnya surat ketetapan pajak. Dalam hubungan hukum ini, pemerintah memiliki posisi sebagai debitur dan wajib pajak sebagai kreditur. Oleh karena itu, hubungan hukum tersebut termasuk dalam lapangan hukum perdata.
- Penagihan jumlah pajak yang terutang tidak lagi dilakukan sendiri oleh wajib pajak, namun dilakukan melalui pihak lain, yaitu juru sita. Dalam perkembangan selanjutnya, juru sita dalam bidang perpajakan telah dialihkan dari Pengadilan Negeri kepada Menteri Keuangan. Dalam hukum positif yang berlaku pada saat ini adalah sebagaimana dimaksud dalam



Undang-Undang tentang Penagihan Surat Paksa. Selanjutnya akan kami jelaskan mengenai kerangka, konsep, dan teori dari banding dan keberatan.

- Dalam rangka pengawasan terhadap *self assessment*, yaitu hak yang diberikan negara kepada wajib pajak untuk menghitung pajaknya sendiri, Pemerintah melakukan pengawasan, terutama melalui sistem pemeriksaan pajak dalam bentuk koreksi atas perhitungan yang telah dilakukan oleh wajib pajak, sebagaimana terlihat dalam SPT yang telah disampaikan wajib pajak tersebut untuk menentukan kembali jumlah pajak terutang sesuai dengan ketentuan Undang-Undang yang berlaku atau ketentuan substantif tadi. Pejabat pajak yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak pada dasarnya melaksanakan kekuasaan negara sesuai dengan kewenangannya memungut pajak dibebani tugas untuk menilai, apakah fakta hukum yang dijadikan dasar untuk menghitung pajak dan ketentuan hukum yang berlaku telah diterapkan oleh pajak dalam menghitung pajaknya dengan benar.
- Oleh karena itu, kemungkinan akan terjadi perbedaan penafsiran, baik atas fakta hukum maupun ketentuan hukum yang berlaku antara pejabat pajak dengan wajib pajak selalu akan muncul. Perbedaan tersebut dikategorikan sebagai sengketa perpajakan. Sesuai dengan prinsip negara hukum yang demokratis terhadap sengketa antara pejabat Pemerintah dengan warganya, termasuk wajib pajak selalu dibuka kesempatan bagi wajib pajak untuk menyatakan ketidaksetujuannya atas tindakan sepihak Pemerintah dimaksud. Dalam bentuk pengajuan keberatan kepada pejabat tersebut atau banding kepada atasannya atau pejabat lain yang ditunjuk melalui gugatan kepada pengadilan. Perbedaan pendapat antara kedua belah pihak sangat mungkin terjadi, mengingat untuk memungut pajak, pejabat pajak yang diwajibkan menilai fakta hukum, antara lain pembukuan dokumen-dokumen komersial wajib pajak dan juga menilai apakah penafsiran ketentuan hukum yang berlaku itu sudah tepat dihadapkan dengan wajib pajak yang merasa lebih tahu akan keadaan usahanya. Tidak tertutup

kemungkinan bahwa sekalipun telah disediakan lembaga hukum, keberatan dan banding, namun tidak jarang wajib pajak yang merasa masih diperlakukan tidak adil tetap menuntut haknya tersebut, sehingga diperlukan campur tangan pengadilan.

- Perlindungan hukum bagi warga negara termasuk wajib pajak yang berhadapan dengan kekuasaan negara dalam pemungutan pajak. Sekalipun belum lengkap diatur, telah diatur dalam Undang-Undang Dasar 1945, khususnya Pasal 23A dan beberapa pasal lain seperti Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (2), serta beberapa ketentuan lainnya. Undang-Undang Perpajakan dibuat berdasarkan Pasal 23 Undang-Undang 1945, termasuk mengenai keberatan dan banding, serta Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak tidak boleh memuat ketentuan yang bertentangan dengan norma hukum menurut pasal-pasal dalam Undang-Undang Dasar Tahun 1945 tersebut.
- Terkait dengan keberatan dan banding di Indonesia. Sejak zaman kolonial sampai dengan perubahan Undang-Undang KUHP Tahun 2007 Nomor 28 mengenai keberatan dan banding masih menganut sistem yang sama. Keberatan diajukan kepada pembuat keputusan, sedangkan banding ditujukan kepada badan yang berada di luar administrasi pajak, dulu namanya Majelis Pertimbangan Pajak (MPP). Pada tahun 1997, banding ini tidak lagi diajukan ke MPP, melainkan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP). Kemudian pada Tahun 2002, BPSP dibubarkan dan dibentuk Pengadilan Pajak sesuai dengan bunyi Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002, Pengadilan Pajak yang merupakan pelaksana kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Dalam kaitannya dengan pengajuan keberatan dan banding, ternyata syarat yang dicantumkan dalam surat permohonan wajib pajak mengalami perubahan, yaitu, dengan mencantumkan berbagai syarat, sehingga pada akhirnya surat permohonan tersebut yang semula berupa surat yang tidak bersifat formal dan dengan

perubahan tersebut menjadi bersifat formal. Dengan perubahan Undang-Undang KUP Tahun 2007/2008 menjadi bersifat formal, yang mempunyai konsekuensi hukum, apabila tidak dipenuhi Pasal 3, Pasal 4 Undang-Undang KUP Tahun 2007 Nomor 28 menyatakan bahwa keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana yang dimaksud ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) atau ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan.

- Dengan demikian, persyaratan sebagaimana yang dimaksud Pasal 25 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) atau ayat (3a) menjadi salah satu syarat untuk menyatakan surat keberatan tidak dipertimbangkan. Pasal 25 ayat (3a) merupakan tambahan syarat yang dimasukkan pada tahun 2007 mengenai pembayaran pajak yang harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui wajib pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan sebelum surat keberatan disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak. Syarat lain yang sebenarnya tidak termasuk dalam syarat untuk mengajukan keberatan, namun mempunyai pengaruh yang besar dalam hal pembuktian diatur pada Pasal 26A Undang-Undang KUP Tahun 2007 Nomor 28 yang berbunyi, *“Wajib pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, dan informasi atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh wajib pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, dan informasi atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan.”*
- Perubahan mendasar yang terjadi dalam proses pengajuan keberatan pada tahun 2007 adalah berubahnya sifat surat keberatan dari surat yang tidak formal menjadi sifat formal. Jika pada masa sebelum tahun 2007 kekurangan dalam persyaratan pengajuan keberatan, kecuali mengenai tenggat waktu tiga bulan, untuk pengajuan keberatan masih dapat disampaikan kemudian, asal disampaikan sebelum keberatan diputus.
- Perubahan mendasar berikutnya adalah ancaman sanksi, manakala keberatan atau banding yang diajukan wajib pajak itu kalah. Untuk yang

kalah dalam keberatan diancam dengan sanksi berupa denda sebesar 50% dari pajak berdasar keputusan dan bagi wajib pajak yang kalah dalam banding diancam dengan sanksi berupa denda sebesar 100%.

#### 4. H. Tb. Eddy Mangkuprawira, S.H., M.Si.

- Ahli akan sampaikan pendapat Prof. Sindian Djajadiningrat, S.H., Guru Besar Hukum Pajak UI dalam tahun 1968. Beliau mengatakan bahwa pemungutan pajak di kemudian hari hendaklah dilakukan atas dasar kemuliaan martabat manusia dan besar kecilnya kepentingan umum sebagaimana layaknya dalam suatu negara merdeka. Hukum adalah penyelesaian suatu masalah dalam masyarakat yang memenuhi rasa adil yang hidup dalam hati sanubari rakyat. Pemungutan pajak adalah suatu kekuasaan yang demikian besar yang berada di tangan negara. Bahkan hukumannya dapat diciptakan oleh negara sendiri. Oleh karena itu, harus disertai dengan pengabdian kepada rakyat, mewujudkan kesejahteraan umum sehingga menjelma menjadi keadilan. Apabila terdapat ketentuan perpajakan tanpa mengandung prinsip keadilan, terlebih lagi bila terjadi dalam pelaksanaan pemungutannya, maka peringatan dari John Marshall, Hakim Agung Amerika, beliau mengatakan bahwa *the power to tax is the power to destroy*.
- Materi muatan dalam Undang-Undang Perpajakan yang sesuai prinsip keadilan dan sesuai dengan prinsip-prinsip *good governance* yang diikuti pula pada implementasinya akan menghasilkan wajib pajak-wajib pajak yang patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya serta menyadari bahwa *taxes are the price we pay for civilization*, sebagaimana dikatakan oleh Oliver Wendell Holmes, Hakim Agung Amerika tahun 1841-1935 bahwa semakin patuh wajib pajak maka semakin meningkat penerimaan negara dari pajak, dimana pajak berperan 70% dari APBN.
- Pajak memang bersifat memaksa, sebagaimana dijelaskan oleh Pasal 1 angka (1) Undang-Undang KUP sebagai berikut, "*Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan*

*imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.*” Apabila kewajiban perpajakan tidak dilaksanakan dengan baik dan benar oleh WP, maka ada konsekuensi hukum yang ditanggung oleh WP berupa pengenaan sanksi administrasi perpajakan, seperti pengenaan sanksi bunga, denda, dan kenaikan, serta sanksi pidana sebagai upaya penegakan hukum pajak.

- Perlu disampaikan perbandingan sanksi administrasi perpajakan sebelum dan setelah diundangkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Sebelum diundangkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, sanksi administrasi perpajakan hanya dikenakan terhadap pelanggaran-pelanggaran administrasi. Setelah diberlakukannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pengenaan sanksi administrasi perpajakan ternyata diperluas dan dikembangkan tidak hanya dikenakan terhadap pelanggaran administrasi perpajakan, tetapi diperluas dengan sanksi terhadap penggunaan hak-hak wajib pajak. Terhadap hak wajib pajak yang digunakan, haknya mengajukan keberatan pajak dalam upaya administrasi untuk mendapatkan keadilan, dalam Pasal 25 ayat (9) diancam dengan bunyi peraturan sebagai berikut. *“Dalam hal keberatan WP ditolak, ditambah, atau dikabulkan sebagian, WP dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak yang masih harus dibayar, berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”* Kemudian terhadap wajib pajak yang menggunakan haknya untuk memperoleh keadilan dengan mengajukan banding pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 27 ayat (5d) mengemukakan bahwa *“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak yang masih harus dibayar, berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”*.
- Perluasan atau pengembangan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d)

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 menimbulkan pertanyaan mendasar. Karena hal tersebut tidak dikenal dalam sistem perpajakan sebelum Perubahan Ketiga Undang-Undang KUP maupun dalam teori. Undang-Undang KUP sendiri menjelaskan maksud pengenaan sanksi administrasi sebagaimana dijelaskan dalam ketentuan Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang KUP. Dalam penjelasannya dikatakan maksud pengenaan sanksi administrasi berupa denda sebagaimana diatur pada ayat ini adalah untuk kepentingan tertib administrasi perpajakan dan meningkatkan kepatuhan WP dalam memenuhi kewajiban menyampaikan SPT.

- Bahwa tujuan pengenaan sanksi adalah untuk memaksa orang agar menaati peraturan agar kewajiban dilaksanakan dan agar larangan tidak dilanggar dan menjadikan hukum sebagai panglima. Tidak ditemukan pengertian atau maksud sanksi untuk menghukum orang yang menggunakan atau melaksanakan hak-hak yang diberikan Undang-Undang sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP. Hak mengajukan permohonan keberatan pajak dan banding pajak adalah hak untuk memperoleh keadilan dalam hal pelaksanaan pemungutan pajak oleh administrasi pajak tidak berdasarkan atau tidak sesuai dengan Undang-Undang Perpajakan. Mengacu pada Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945, hak mengajukan keberatan pajak dan banding pajak adalah merupakan hak asasi manusia dan hak konstitusi.
- Menurut Ahli terdapat kerancuan dan kontroversi sanksi Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d). Jangka waktu pelunasan pajak, Pasal 25 ayat (7) mengatur sebagai berikut, *“Dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan bertanggung sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan surat keputusan keberatan.”* Dalam penjelasannya dikemukakan ayat ini mengatur bahwa jatuh tempo pembayaran yang tertera dalam surat

ketetapan pajak tertanggung sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan surat keputusan keberatan.

- Penangguhan jangka waktu pelunasan pajak menyebabkan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan, sebagaimana diatur dalam Pasal 19 tidak diberlakukan atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan.
- Ketentuan Pasal 25 ayat (7) dipertegas dan diperkuat oleh ketentuan Pasal 25 ayat (8). Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7). Ketentuan Pasal 25 ayat (7) dan ayat (8) Undang-Undang KUP dalam proses keberatan pajak, dan Pasal 27 ayat (5a) dan ayat (5c) Undang-Undang KUP. Dalam proses banding pajak sangatlah tepat, adil, dan ketentuan tersebut sesuai dengan asas praduga tidak bersalah dan asas *equality before the law*. Karena besaran pajak yang terutang wajib pajak masih dalam sengketa pajak. Ketentuan tersebut juga sejalan dengan prinsip *good governance*. Asas-asas umum pemerintahan yang baik dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, khususnya asas kepastian hukum, asas tertib penyelenggaraan negara, dan asas profesionalitas.
- Ketentuan Pasal 25 ayat (7) memberikan hak menangguhkan pelunasan pajak sampai satu bulan sejak penerbitan surat keputusan keberatan dan Pasal 25 ayat (8) menegaskan bahwa jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tidak termasuk sebagai utang pajak. Pasal 27 ayat (5a) memberikan hak penangguhan pelunasan pajak selama sebulan sejak penerbitan putusan banding dan Pasal 27 ayat (5c) yang menegaskan bahwa jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan banding belum merupakan pajak terhutang. Namun ketentuan tersebut sejalan dengan asas praduga tak bersalah dan asas *equality before the law*, serta sejalan dengan prinsip *good governance* ternyata diancam dengan pengenaan sanksi denda 50% dan 100%, sehingga adanya ketentuan

tersebut sangatlah kontroversi, tidak konsisten, dan membingungkan. Karena wajib pajak dengan ketentuan Pasal 25 ayat (7) dan ayat (8), serta Pasal 27 ayat (5a) dan ayat (5c) telah diberi jaminan dari tindakan mereka yang aktif dan tidak dikenakan sanksi bunga penagihan dalam hal WP menggunakan hak keberatan banding. Pasal tersebut memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi Pemohon keberatan dan Pemohon banding untuk mencari keadilan. Namun kemudian dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dimunculkan sanksi denda bila keputusan keberatan menolak atau mengabulkan sebagian, dan sanksi denda 100% bila putusan banding menolak atau mengabulkan sebagian.

- Menurut Ahli keberadaan Ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan 27 ayat (5d) bertentangan dengan tujuan dilakukannya Perubahan Undang-Undang KUP dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan, kesederhanaan, serta arah dan tujuannya mengacu pada kebijakan pokok, sebagai berikut:
  1. Meningkatkan pelayanan, kepastian hukum, dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah.
  2. Meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban, dan menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan.
- Ketentuan sanksi 50% pada proses keberatan dan 100% pada proses banding jelas sekali tidak sejalan atau bertentangan dengan tujuan pada butir b tadi, yaitu kepastian hukum dan keadilan. Karena memandulkan atau mengebiri ketentuan Pasal 25 ayat (7) dan ayat (8), serta Pasal 27 ayat (5a) dan Pasal 27 ayat (5c) Undang-Undang KUP. Ketentuan sanksi tersebut juga tidak sejalan atau bertentangan dengan tujuan butir d karena bila banding pajak dikabulkan seluruhnya permohonan banding menurut Pasal 27 ayat (5a) hanya mendapat imbalan bunga paling tinggi 48%, sedangkan bila bandingnya ditolak harus membayar denda 100%.



- Bahwa Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah berlebihan, karena untuk penggunaan hak mengajukan keberatan banding itu diberikan ancaman hukuman yang tinggi, yaitu keberatan 50% dan waktu banding 100%. Sedangkan menyangkut sanksi administrasi yang diatur dalam Undang-Undang KUP yang merupakan pelanggaran administrasi bahkan yang sebetulnya pelanggarannya bersifat pidana itu dikenakan sanksinya adalah ringan, misalnya dalam hal wajib pajak tidak mendaftarkan diri, tidak melaporkan usaha, dan diterbitkan SKPKB, sebetulnya ini adalah merupakan pidana karena di dalam Pasal 39 ayat (1) dikatakan bahwa setiap orang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP dan tidak merupakan perbuatan pidana. Namun sanksi yang diberikan hanya 48%, banding yang merupakan hak dikenakan sanksi 100%.
- Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP merupakan ancaman bagi WP pencari keadilan, sehingga melanggar hak konstitusi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945.
- Bahwa materi Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP merupakan ancaman bagi WP mencari keadilan, sehingga melanggar hak konstitusi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945. Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP mempersulit bagi WP dalam upaya mencari keadilan, sehingga melanggar hak konstitusi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2). Bahwa materi muatan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP tidak sesuai dengan prinsip pemungutan pajak, yaitu menurut prinsip perlakuan yang sama, *equality*, dan keadilan *equity*.

**[2.3]** Menimbang bahwa, pada persidangan tanggal 6 Juni 2012 telah didengar keterangan Pemerintah dan Pemerintah telah mengajukan keterangan tertulis melalui Kepaniteraan Mahkamah tanggal 31 Juli 2012 yang pada pokoknya sebagai berikut:

## I. PENDAHULUAN

Bahwa reformasi di bidang perpajakan yang dimulai sejak tahun 1983 dilandasi oleh semangat untuk memenuhi tuntutan dan kebutuhan rakyat tentang perlunya seperangkat peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlandaskan falsafah Pancasila dan Undang-Undang Dasar. Undang-undang perpajakan memuat ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan, dan sekaligus sebagai sarana peran serta rakyat dalam bidang kenegaraan. Wajib Pajak tidak lagi dianggap sebagai objek tetapi sebagai subjek yang harus dibina dan diarahkan agar mau dan mampu memenuhi kewajiban perpajakannya sebagai pelaksanaan kewajiban kenegaraan.

Berkaitan dengan hal tersebut, Wajib Pajak diberi kepercayaan dalam melaksanakan kewajiban kenegaraan tersebut untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang (sistem perpajakan berprinsip *self assessment*). Melalui sistem ini, administrasi perpajakan dirancang agar sederhana, mudah dipahami dan dilaksanakan oleh masyarakat Wajib Pajak. Di sisi lain, aparat perpajakan sebagai wakil dari Pemerintah bertugas dan berfungsi melakukan pembinaan, pengawasan, dan penegakan hukum terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dalam rangka menjunjung tinggi hak Wajib Pajak dan prinsip keadilan, ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan tidak hanya mengatur mengenai kewajiban Wajib Pajak tetapi mengatur pula tentang hak Wajib Pajak. Salah satu hak Wajib Pajak yang dijamin oleh Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang KUP) (**bukti Pemt-7**) adalah Wajib Pajak diberi kesempatan untuk memperoleh keadilan terkait dengan penerbitan surat ketetapan pajak oleh Pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak). Penerbitan surat ketetapan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak dilakukan apabila Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan bukti bahwa jumlah pajak yang terutang menurut Surat

Pemberitahuan (SPT) tidak benar (tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan).

Dalam hal Wajib Pajak tidak sependapat dengan surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak, untuk memberi perlindungan hukum dan keadilan kepada Wajib Pajak, Undang-Undang KUP mengatur mengenai pemberian hak kepada Wajib Pajak sebagai berikut:

- a. hak untuk mengajukan pembetulan atas keputusan dan ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak;
- b. hak untuk mengajukan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi kepada Direktur Jenderal Pajak;
- c. hak untuk mengajukan pengurangan atau pembatalan atas ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak;
- d. hak untuk mengajukan keberatan atas ketetapan pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga, kepada Direktur Jenderal Pajak;
- e. hak untuk mengajukan banding atas keputusan keberatan kepada Pengadilan Pajak; dan
- f. hak untuk mengajukan peninjauan kembali atas putusan banding kepada Mahkamah Agung.

Tata cara pelaksanaan hak Wajib Pajak tersebut di atas telah diatur secara jelas dan tegas sejak Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (**bukti Pemt-2**). Khusus pasal-pasal yang terkait dengan hak pengajuan keberatan dan banding, terdapat perubahan yang mendasar dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3**) yang bertujuan untuk meningkatkan keadilan, keseimbangan hak dan kewajiban, serta kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan Pemerintah.

Perubahan mendasar terkait sistem keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3**) adalah hilangnya

kewenangan pemerintah untuk melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa atas jumlah pajak yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan selama proses keberatan dan banding (Pasal 25 ayat (7) dan Pasal 27 ayat (5a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007) (**bukti Pemt-3**). Selain itu, selama proses keberatan dan banding, pemerintah tidak berhak mengenakan sanksi bunga penagihan sebesar 2% per bulan akibat tertundanya pembayaran pajak tersebut.

Perubahan tersebut lebih menjamin keadilan, keseimbangan hak dan kewajiban, kepastian hukum serta kemanfaatan ekonomi bagi Wajib Pajak dibandingkan dengan undang-undang sebelumnya yang mengatur bahwa walaupun Wajib Pajak mengajukan keberatan dan banding atas surat ketetapan pajak, Direktur Jenderal Pajak tetap melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa apabila pajak yang terutang dalam ketetapan pajak belum dilunasi (Pasal 25 ayat (7) dan Pasal 27 ayat (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan -selanjutnya disebut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000) (**bukti Pemt-4i dan bukti Pemt-4m**). Untuk lebih memperjelas perbandingan konstruksi sistem keberatan dan banding antara Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (sistem lama) (**bukti Pemt-4**) dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (sistem baru) (**bukti Pemt-3**), dapat dilihat dalam tabel berikut:

**Tabel I.1 Perbandingan Rumusan Pasal 25**

| <b>Undang-Undang Nomor 16<br/>Tahun 2000</b>  | <b>Undang-Undang Nomor 28<br/>Tahun 2007</b>  |
|---|---|
| <p>(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;</li> <li>b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;</li> <li>c. Surat Ketetapan Pajak Lebih</li> </ul> | <p>(1) Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;</li> <li>b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;</li> <li>c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;</li> </ul> |

| Undang-Undang Nomor 16<br>Tahun 2000   | Undang-Undang Nomor 28<br>Tahun 2007   |
|--|--|
| <p>Bayar;</p> <p>d. Surat Ketetapan Pajak Nihil;</p> <p>e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.</p>   | <p>d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau</p> <p>e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.</p>  |
| (2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas.   | (2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.  |
| (3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan <b>sejak tanggal surat</b> , tanggal pemotongan atau pemungutan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya. | (3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan <b>sejak tanggal dikirim</b> surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya. |
| <b>Tidak diatur</b>  | <b>(3a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.</b>   |
| (4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3)  | (4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), atau   |

| <b>Undang-Undang Nomor 16<br/>Tahun 2000</b>   | <b>Undang-Undang Nomor 28<br/>Tahun 2007</b>   |
|--|--|
| tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga tidak dipertimbangkan.  | ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan.  |
| (5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk itu atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.                  | (5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk menerima surat keberatan atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau melalui cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan. |
| (6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, pemotongan atau pemungutan pajak. | (6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak.  |
| <b>(7) Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.</b>   | <b>(7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1(satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.</b>  |
| <b>Tidak diatur</b>  | <b>(8) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk</b>  |

| <b>Undang-Undang Nomor 16<br/>Tahun 2000</b> | <b>Undang-Undang Nomor 28<br/>Tahun 2007</b>   |
|--|--|
|  | sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).  |
| Tidak diatur                                 | (9) Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. |
| Tidak diatur                                 | (10) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan.   |

Keterangan: Yang dicetak tebal merupakan ayat yang mengalami perubahan

**Tabel I.2 Perbandingan Rumusan Pasal 27**

| <b>Undang-Undang Tahun 16 Tahun 2000</b>  | <b>Undang-Undang Nomor 28<br/>Tahun 2007</b>  |
|---|---|
| (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. | (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1). |
| (2) Putusan badan peradilan pajak bukan merupakan keputusan tata usaha negara.  | (2) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.   |
| (3) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan secara  | (3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis  |

| <b>Undang-Undang Tahun 16 Tahun 2000</b>  | <b>Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007</b>   |
|---|--|
| tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima, dilampiri salinan dari surat keputusan tersebut. | dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.   |
| (4) dihapus.  | (4) Dihapus.   |
| <b>Tidak diatur</b>   | <b>(4a) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan permohonan banding, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan.</b>  |
| <b>(5) Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.</b>   | <b>(5) Dihapus.</b>  |
| <b>Tidak diatur</b>   | <b>(5a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.</b> |
| <b>Tidak diatur</b>   | <b>(5b) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana</b>  |



| Undang-Undang Tahun 16 Tahun 2000  | Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007   |
|--|---|
|  | dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).   |
| Tidak diatur   | (5c) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.  |
| Tidak diatur   | (5d) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. |
| (6) Badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan Pasal 23 ayat (2) diatur dengan undang-undang. | (6) Badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan dalam Pasal 23 ayat (2) diatur dengan Undang-Undang.   |

Keterangan: Yang dicetak tebal merupakan ayat yang mengalami perubahan

Berdasarkan perbandingan rumusan pada Tabel I.1 dan Tabel I.2 tersebut di atas, terlihat bahwa ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) **(bukti Pemt-3)** hanya merupakan satu bagian dari keseluruhan sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Oleh karena itu, apabila Pemohon mempermasalahkan ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 **(bukti Pemt-3)** maka secara sistematis yang dipermasalahkan Pemohon adalah keseluruhan sistem keberatan dan banding yang diatur dalam ketentuan sebagai berikut:

1. Ketentuan mengenai keberatan

a. Ketentuan dalam Pasal 25, yaitu:

1) Pasal 25 ayat (1) (**bukti Pemt-3r**), yang berbunyi;

*“Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:*

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;*
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;*
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;*
- d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau*
- e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”*

2) Pasal 25 ayat (2) (**bukti Pemt-3s**), ayat (3) (**bukti Pemt-3t**), ayat

(3a) (**bukti Pemt-3u**), dan ayat (4) (**bukti Pemt-3v**), yang berbunyi:

*“(2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang menjadi dasar penghitungan.*

*(3) Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.*

*(3a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak, Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum surat keberatan disampaikan.*

*(4) Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), ayat (2), ayat (3), atau ayat (3a) bukan merupakan surat keberatan sehingga tidak dipertimbangkan.”*

3) Pasal 25 ayat (5) (**bukti Pemt-3w**), yang berbunyi:

*“(5) Tanda penerimaan surat keberatan yang diberikan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk untuk menerima surat keberatan atau tanda pengiriman surat keberatan melalui pos dengan bukti pengiriman surat, atau melalui cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan menjadi tanda bukti penerimaan surat keberatan.”*

4) Pasal 25 ayat (6) (**bukti Pemt-3x**), yang berbunyi:

*“(6) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan keberatan, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar pengenaan pajak, penghitungan rugi, atau pemotongan atau pemungutan pajak.”*

5) Pasal 25 ayat (7) (**bukti Pemt-3y**), yang berbunyi:

*“(7) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) atau ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.”*

6) Pasal 25 ayat (8) (**bukti Pemt-3z**), yang berbunyi:

*“(8) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).”*

7) Pasal 25 ayat (9) (**bukti Pemt-3aa**), yang berbunyi:

*“(9) Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”*

8) Pasal 25 ayat (10) (**bukti Pemt-3bb**), yang berbunyi:

*“(10) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan.”*

b. Ketentuan Pasal 26, meliputi:

1) Pasal 26 ayat (1) (**bukti Pemt-3cc**), yang berbunyi:

*“(1) Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.”*

2) Pasal 26 ayat (2) (**bukti Pemt-3dd**), yang berbunyi:

*“(2) Sebelum surat keputusan diterbitkan, Wajib Pajak dapat menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.”*

3) Pasal 26 ayat (3) (**bukti Pemt-3ee**), yang berbunyi:

*“(3) Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar.”*

4) Pasal 26 ayat (4) (**bukti Pemt-3ff**), yang berbunyi:

*“(4) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut.”*

5) Pasal 26 ayat (5) (**bukti Pemt-3gg**), yang berbunyi:

*“(5) Apabila jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan tersebut dianggap dikabulkan.”*

c. Ketentuan Pasal 26A (pasal baru dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007), meliputi:

1) Pasal 26A ayat (1) (**bukti Pemt-3hh**), yang berbunyi:

*“(1) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.”*

2) Pasal 26A ayat (2) (**bukti Pemt-3ii**), yang berbunyi:

*“(2) Tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), antara lain, mengatur tentang pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan mengenai keberatannya.”*

3) Pasal 26A ayat (3) (**bukti Pemt-3jj**), yang berbunyi:

*“(3) Apabila Wajib Pajak tidak menggunakan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (2), proses keberatan tetap dapat diselesaikan.”*

4) Pasal 26A ayat (4) (**bukti Pemt-3kk**), yang berbunyi:

*“(4) Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya.”*

2. Ketentuan mengenai banding

a. Pasal 27 ayat (1) (**bukti Pemt-3ll**), yang berbunyi:

*“(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).”*

b. Pasal 27 ayat (2) (**bukti Pemt-3mm**), yang berbunyi:

*“(2) Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan pengadilan khusus di lingkungan peradilan tata usaha negara.”*

c. Pasal 27 ayat (3) (**bukti Pemt-3nn**), yang berbunyi:

*“(3) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.”*

d. Pasal 27 ayat (4a) (**bukti Pemt-3oo**), yang berbunyi:

*“(4a) Apabila diminta oleh Wajib Pajak untuk keperluan pengajuan permohonan banding, Direktur Jenderal Pajak wajib memberikan keterangan secara tertulis hal-hal yang menjadi dasar Surat Keputusan Keberatan yang diterbitkan.”*

e. Pasal 27 ayat (5a) (**bukti Pemt-3pp**), yang berbunyi:

*“(5a) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat*

*(3), ayat (3a), atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding.”*

f. Pasal 27 ayat (5b) (**bukti Pemt-3qq**), yang berbunyi:

*“(5b) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a).”*

g. Pasal 27 ayat (5c) (**bukti Pemt-3rr**), yang berbunyi:

*“(5c) Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan.”*

h. Pasal 27 ayat (5d) (**bukti Pemt-3tt**), yang berbunyi:

*“(5d) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”*

Selain ketentuan sebagaimana tersebut di atas, ketentuan mengenai sistem keberatan dan banding juga terkait dengan ketentuan lain dalam Undang-Undang KUP, yaitu:

1. Pasal 9 ayat (3) (**bukti Pemt-3d**), yang berbunyi:

*“(3) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang harus dibayar bertambah, harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan.”*

2. Pasal 11 ayat (1) (**bukti Pemt-3e**) dan ayat (2) (**bukti Pemt-3f**), yang berbunyi:

- “(1) Atas permohonan Wajib Pajak, kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17, Pasal 17B, Pasal 17C, atau Pasal 17D dikembalikan, dengan ketentuan bahwa apabila ternyata Wajib Pajak mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut.*
- (3) Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan, Pemerintah memberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas keterlambatan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, dihitung sejak batas waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) berakhir sampai dengan saat dilakukan pengembalian kelebihan.”*

3. Pasal 12 ayat (3) (**bukti Pemt-3h**), yang berbunyi:

- “(3) Apabila Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktorat Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.”*

4. Pasal 18 (**bukti Pemt-3n**), yang berbunyi:

- “(1) Surat Tagihan Pajak, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, serta Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, dan Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, merupakan dasar penagihan pajak.”*

5. Pasal 19 ayat (1) (**bukti Pemt-3o**), yang berbunyi:

- “(1) Apabila Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, serta Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, pada saat jatuh tempo pelunasan tidak atau kurang dibayar, atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar itu dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.”*

6. Pasal 29 ayat (1) (**bukti Pemt-3uu**), yang berbunyi:

*“(1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”*

7. Pasal 31 ayat (2) (**bukti Pemt-3vv**), yang berbunyi:

*“(2) Tata cara pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) di antaranya mengatur tentang pemeriksaan ulang, jangka waktu pemeriksaan, kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak, dan hak Wajib Pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang ditentukan.”*

Oleh karena itu, ketentuan Pasal 25 ayat (9) (**bukti Pemt-3aa**) dan Pasal 27 ayat (5d) (**bukti Pemt-3ss**) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 harus dipahami sebagai satu kesatuan dalam sistem keberatan dan banding yang baru, yang berbeda dengan sistem keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, sehingga Pasal 25 ayat (9) (**bukti Pemt-3aa**) dan Pasal 27 ayat (5d) (**bukti Pemt-3ss**) tidak dapat dipahami dan dimaknai secara tersendiri, parsial tanpa melihat pasal dan ayat yang lain.

Apabila alur berfikir dan dalil Pemohon serta Ahli Pemohon dalam mempermasalahkan Pasal 25 ayat (9) (**bukti Pemt-3aa**) dan Pasal 27 ayat (5d) (**bukti Pemt-3ss**) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dibenarkan, hal ini akan sangat menyesatkan dan keliru sehingga tidak sesuai dengan maksud dari konstruksi yang dibangun oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3**), yaitu dalam rangka lebih memberikan keadilan, keseimbangan hak dan kewajiban, kepastian hukum, dan kemanfaatan ekonomi bagi Wajib Pajak.

## **II. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI DAN KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PEMOHON**



## A. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai permohonan yang diajukan oleh Pemohon, Pemerintah terlebih dahulu membahas apakah telah tepat dan benar permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini terhadap Undang-Undang Dasar diajukan ke Mahkamah Konstitusi.

1. Bahwa Undang-Undang KUP merupakan Kebijakan Instrumental Pembuat Undang-Undang yang tidak dapat dilakukan pengujian di Mahkamah Konstitusi.

Bahwa pemberlakuan Undang-Undang KUP merupakan pelaksanaan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar yang menyatakan bahwa ***“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”***. (bukti Pemt-1a)

Berdasarkan ketentuan tersebut, untuk keperluan negara, pengenaan pajak harus didasarkan pada suatu undang-undang. Undang-Undang KUP sebagai salah satu perwujudan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar **(bukti Pemt-1a)**, di dalamnya mengatur mengenai tata cara yang dipilih oleh pembuat undang-undang berupa penentuan siapa yang menjadi Wajib Pajak, SPT, tata cara pembayaran, tata cara penetapan pajak, prosedur penagihan pajak, tata cara pengajuan keberatan dan banding, serta sanksi-sanksi atas kewajiban perpajakan.

Oleh karena Undang-Undang KUP berisi pengaturan mengenai tata cara untuk mencapai tujuan negara dalam rangka menghimpun penerimaan negara berupa pajak, dapat dikatakan bahwa Undang-Undang KUP merupakan kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh Pembuat undang-undang sebagai penjabaran dari Pasal 23A Undang-Undang Dasar. **(bukti Pemt-1a)**

Mengenai kebijakan instrumental ini, Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor 006/PUU-I/2003 tanggal 30 Maret 2004 dalam perkara Permohonan Pengujian Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terhadap Undang-Undang Dasar yang menyatakan sebagai berikut:

*"... dalam hal Undang-Undang Dasar telah menggariskan bahwa yang harus dijabarkan itu adalah **cara untuk mencapai tujuan, yang berarti memilih kebijakan instrumental (instrumental policy), maka menjadi kewenangan dari pembuat undang-undang (Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden) untuk memilih berbagai alternatif...***

***...Mahkamah Konstitusi tidak berwenang melakukan pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat undang-undang."***

Berdasarkan kutipan di atas, semakin menjelaskan secara terang benderang, bahwa kebijakan instrumental merupakan kewenangan pembuat undang-undang dalam memilih berbagai alternatif untuk mencapai tujuan negara.

Bahwa oleh karena pengaturan mengenai sanksi dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3**) yang dipermasalahkan oleh Pemohon merupakan bagian dari kebijakan instrumental yang dipilih oleh pembuat undang-undang sebagai salah satu cara untuk mencapai tujuan negara, maka terhadap kebijakan instrumental tersebut tidak tepat untuk dilakukan pengujian di Mahkamah Konstitusi.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, permohonan pengujian terhadap ketentuan mengenai sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) (**bukti Pemt-3z**) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) (**bukti Pemt-3rr**) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 oleh Pemohon bukanlah merupakan objek yang dapat dilakukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi. Hal ini disebabkan karena permohonan tersebut diajukan terhadap kebijakan instrumental yang diambil oleh

pembuat undang-undang yang telah sesuai dengan amanat Undang-Undang Dasar.

2. Bahwa permohonan *a quo* mempertentangkan undang-undang dengan undang-undang, bukanlah merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi untuk mengadili.

Bahwa alasan-alasan Pemohon mengajukan permohonan pengujian Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana tercantum pada halaman 7 dan 8 permohonannya (revisi), adalah sebagai berikut :

*“4. Bahwa menurut pendapat Pemohon, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana termuat dalam Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d), sangat bertentangan dengan **Pasal 6 ayat (1) huruf a., huruf g., dan huruf i., Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan**, tentang asas-asas yang harus terkandung dalam setiap materi undang-undang.*

*...;*

*...;*

*Bahwa Pasal 6 ayat (1) huruf a., huruf g., dan huruf i., Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, dalam penjelasannya ditegaskan setiap Materi Muatan Peraturan Perundang-Undangan harus berfungsi memberikan perlindungan untuk menciptakan ketentraman masyarakat (**asas pengayoman**), harus mencerminkan keadilan secara proporsional (**asas keadilan**), dan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum (**asas kepastian hukum**);*

*Sehingga Pasal 25 ayat (1) juncto Pasal 27 ayat (1) UU KUP yang mengatur tentang upaya hukum di tingkat keberatan dan di tingkat banding, sesuai dengan Pasal 25 ayat (9) juncto Pasal 27 ayat (5d) telah diancam dengan potensi sanksi, sehingga jelas bertentangan dengan **Pasal 6 ayat (1) huruf a, huruf g, dan huruf i, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan;**”*

Berdasarkan dalil-dalil Pemohon di atas, Pemerintah berpendapat bahwa secara jelas dan terang Pemohon telah mempertentangkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (**bukti Pemt-6**) yang saat ini telah diganti dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Sebagaimana diketahui, pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang bukanlah merupakan objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi. Seandainya pun benar (*quad non*) dalam penerapan ketentuan kedua Undang-Undang tersebut terdapat pertentangan, hendaknya Pemohon mengajukan permohonan melalui mekanisme *legislative review* dan bukan *constitutional review*.

Bahwa mengenai kewenangan Mahkamah Konstitusi telah diatur secara jelas dalam Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar (**bukti Pemt-1b**), yang mengatur sebagai berikut:

*“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.”*

Selanjutnya, Pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 (**bukti Pemt-5a**) (selanjutnya disebut Undang-Undang Mahkamah Konstitusi) mengatur sebagai berikut:

*“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;*
- b. memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;*

- c. *memutus pembubaran partai politik; dan*
- d. *memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum.”*

Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut, kewenangan Mahkamah Konstitusi salah satunya adalah menguji konstitusionalitas undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar, dan bukan menguji undang-undang terhadap Undang-Undang lainnya. Oleh karena itu, mengingat Pemohon dalam permohonannya telah mempertentangkan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan maka permohonan Pemohon bukan termasuk objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi.

Bahwa berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, mengingat Pemohon mempertentangkan antara undang-undang yang satu dengan undang-undang yang lain, maka hal tersebut tidak dapat dimohonkan uji materiil di Mahkamah Konstitusi dan sudah seharusnya Mahkamah Konstitusi menyatakan **permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*)**.

## **B. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon**

Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi (**bukti Pemt-5b**) disebutkan 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; atau
- d. lembaga negara.

Ketentuan tersebut dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan “*hak konstitusional*” adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar.

Dengan demikian agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar maka Pemohon terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana disebut dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi; **(bukti Pemt-5b)**
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang diuji;
- c. kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian.

Lebih lanjut, sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007, serta putusan-putusan selanjutnya, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan secara kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu undang-undang menurut Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi **(bukti Pemt-5b)** harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

1. adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu undang-undang yang diuji;

3. bahwa kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
4. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
5. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Bahwa tidak terpenuhinya salah satu kriteria kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan di atas, akan mengakibatkan Pemohon dianggap tidak memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan uji konstitusi ke Mahkamah Konstitusi.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, terkait permohonan yang diajukan oleh Pemohon, Pemerintah mempertanyakan mengenai kerugian konstitusional Pemohon sebagai berikut:

1. apakah hak konstitusional Pemohon telah dirugikan dengan berlakunya Undang-Undang *a quo*?; dan
2. apakah kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi sebagai akibat berlakunya Undang-Undang *a quo*?

Terkait dengan pertanyaan-pertanyaan sebagaimana tersebut di atas, Pemerintah menyampaikan hal-hal sebagai berikut:

1. Bahwa Pemerintah berpendapat hak konstitusional Pemohon tidak dirugikan dengan berlakunya kaidah dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3**) yang dimohonkan pengujiannya, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Dalam permohonannya, Pemohon mendalilkan bahwa sebagai badan hukum privat, dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya telah mengalami kerugian berupa potensi kewajiban untuk membayar sejumlah uang sebagai sanksi, selain dari kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan, atau ketakutan dalam melakukan upaya hukum berupa pengajuan keberatan dan banding karena adanya potensi ancaman sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang menyatakan:

**Pasal 25 ayat (9) (bukti Pemt-3z)**

*“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

**Pasal 27 ayat (5d) (bukti Pemt-3rr)**

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

- b. Menurut Pemohon, ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 telah bertentangan dengan hak konstitusional Pemohon sebagaimana tercantum dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar, yang berbunyi sebagai berikut:

**Pasal 28D ayat (1) (bukti Pemt-1c)**



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

**Pasal 28G ayat (1) (bukti Pemt-1d)**

*“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.”*

**Pasal 28H ayat (2) (bukti Pemt-1e)**

*“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan.”*

- c. Bahwa sesungguhnya dalam memaknai atau menafsirkan ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak dapat dimaknai secara sendiri-sendiri atau terpisah diantara ketentuan terkait, baik itu pasal maupun ayat yang lain, termasuk ketentuan terkait yang diatur dalam perundang-undangan.
- d. Terkait dengan hak konstitusional yang diatur dalam Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar, Pemerintah berpendapat bahwa tidak ada pertentangan ketentuan dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar. Hal ini dapat dijelaskan dengan alasan sebagai berikut:
  - 1) Bahwa dalam konteks undang-undang perpajakan, hak konstitusional yang dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar bukan merupakan jaminan bahwa Wajib Pajak tidak dapat dikenai sanksi administrasi berupa denda yang diatur dalam undang-undang perpajakan.

- 2) Bahwa menurut Pemerintah, sanksi administrasi khususnya berupa denda dengan membayar sejumlah uang adalah hal yang wajar diatur dalam suatu undang-undang. Dalam konteks perpajakan, pengenaan sanksi administrasi berupa denda ditujukan terhadap Wajib Pajak yang tidak menjalankan kewajiban perpajakannya dengan benar.
- 3) Bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 termasuk ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) yang dimohonkan pengujian merupakan suatu bentuk pengakuan dan jaminan hak konstitusional warga negara. Bahwa sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, Undang-Undang KUP merupakan salah satu bentuk pelaksanaan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar yang berbunyi "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". **(bukti Pemt-1a)**
- 4) Berdasarkan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar tersebut dapat diartikan bahwa tidak ada pungutan pajak dibebankan bagi rakyat, termasuk pengenaan sanksi, tanpa adanya persetujuan wakil rakyat (*no taxation without representation*). Dengan prinsip tersebut, pemungutan pajak termasuk pengenaan mengenai sanksi yang diatur dengan undang-undang dapat dimaknai sebagai bentuk pengakuan dan jaminan hak warga negara atau Wajib Pajak agar tidak dikenai pajak atau pungutan lain secara semena-mena oleh pemerintah. Dengan demikian, ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 selaras dan tidak bertentangan dengan hak konstitusional Pemohon yaitu hak untuk mendapatkan pengakuan dan jaminan sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar.

- 5) Bahwa selain dari bentuk pengakuan dan jaminan hak konstitusional bagi warga negara, keberadaan Undang-Undang KUP termasuk ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang dimohonkan pengujian merupakan suatu bentuk kepastian hukum dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan. Hak konstitusional berupa kepastian hukum tersebut tercermin dengan diaturnya ketentuan umum dan tata cara perpajakan ke dalam suatu bentuk undang-undang yang mengikat bagi setiap warga negara. Dengan diaturnya ketentuan umum dan tata cara perpajakan ke dalam suatu bentuk undang-undang, maka terdapat kepastian hukum dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan.
- 6) Selanjutnya mengenai hak konstitusional warga negara untuk mendapat perlindungan, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 dan Pasal 27 sebagai satu kesatuan yang utuh dalam keseluruhan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 justru memberikan perlindungan bagi setiap warga negara berupa kesempatan bagi seluruh wajib pajak untuk dapat mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) dan pemotongan/ pemungutan pajak oleh pihak ketiga kepada Direktur Jenderal Pajak, serta upaya banding ke Pengadilan Pajak. Hal tersebut juga menjamin perlindungan warga negara dari kemungkinan tindakan sewenang-wenang Pemerintah dalam menerbitkan suatu ketetapan pajak.
- 7) Mengenai hak konstitusional warga negara untuk menerima perlakuan yang sama dihadapan hukum, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal

27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak membedakan perlakuan antara Wajib Pajak yang satu dengan Wajib Pajak lainnya dan diberlakukan sama terhadap setiap Wajib Pajak yang mengajukan upaya hukum keberatan dan banding yang keputusan atau putusannya berupa menolak atau mengabulkan sebagian. Hal tersebut membuktikan bahwa tidak ada kerugian konstitusional berupa perlakuan yang diskriminatif akibat diberlakukannya ketentuan yang sedang dilakukan pengujian.

e. Terkait dengan dalil Pemohon yang merasa hak konstitusionalnya pada Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar telah dirugikan dengan ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, hal tersebut adalah tidak beralasan dan tidak dapat dibenarkan. Hal ini dapat dijelaskan dengan alasan sebagai berikut:

- 1) Mengenai hak konstitusional warga negara berupa hak atas perlindungan kehormatan, martabat, dan harta benda di bawah kekuasaannya, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang KUP secara keseluruhan telah memperlakukan Wajib Pajak sesuai dengan martabat dan kehormatannya serta memberikan perlindungan atas harta benda warga negara.
- 2) Mengenai hak konstitusional warga negara berupa hak mendapatkan perlindungan kehormatan dan martabat, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 *juncto* Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara keseluruhan telah menjamin hak tersebut. Bagi Wajib Pajak yang merasa diperlakukan tidak adil atas penerbitan suatu ketetapan pajak, diberikan hak yang seluas-luasnya untuk mengajukan upaya hukum demi memperoleh keadilan. Dapat disampaikan juga, bahwa pengaturan sanksi administrasi

berupa denda dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 merupakan konsekuensi logis dari perlindungan kehormatan dan martabat wajib pajak berupa tidak adanya kewajiban membayar jumlah pajak yang tidak disetujui sehingga tidak dapat dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa antara lain melalui pencegahan dan penyanderaan (*gijzeling*). Selain itu, sanksi dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 hanya dikenakan terhadap Wajib Pajak yang pengajuan keberatan atau bandingnya ditolak atau dikabulkan sebagian (SPT Wajib Pajak terbukti tidak benar).

- 3) Mengenai hak konstitusional warga negara berupa hak mendapatkan perlindungan atas harta bendanya, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 *juncto* Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara keseluruhan telah menjamin hak tersebut. Wujud dari perlindungan tersebut adalah bahwa terhadap Wajib Pajak yang sedang mengajukan upaya keberatan atau banding, terhadap Wajib Pajak tersebut **tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa** antara lain melalui **penyitaan dan pelelangan aset**. Dengan kata lain, tindakan penagihan pajak atas jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak baru dapat dilakukan setelah terdapat keputusan atau putusan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht*).
- 4) Mengenai hak konstitusional warga negara untuk mendapatkan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk tidak berbuat sesuatu, Pemerintah berpendapat bahwa ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sama sekali tidak memberikan ancaman bagi warga negara yang mengajukan upaya hukum, karena sanksi tersebut merupakan konsekuensi logis bagi

wajib pajak yang mengajukan permohonan keberatan atau banding yang tidak dapat membuktikan bahwa permohonannya benar. Selain itu, ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara tegas memberikan kesempatan atau pilihan kepada wajib pajak (yang tidak yakin dengan kebenaran permohonannya) untuk menghindari pengenaan sanksi tersebut dengan melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan. Dalam hal permohonan wajib pajak dikabulkan seluruhnya atau sebagian, kelebihan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan dapat diminta kembali oleh wajib pajak.

- f. Terkait dengan dalil Pemohon yang merasa hak konstitusionalnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar telah dirugikan dengan berlakunya ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, hal tersebut adalah tidak beralasan dan tidak dapat dibenarkan, dengan penjelasan sebagai berikut:

- 1) Mengenai hak konstitusional warga negara untuk mendapatkan kesempatan yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan, Pemerintah berpendapat bahwa sebagaimana telah diuraikan di atas, ketentuan Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 secara keseluruhan telah memberikan manfaat yang sama guna persamaan dan keadilan berupa kesempatan yang seluas-luasnya untuk mengajukan upaya hukum demi memperoleh keadilan. Dalam menggunakan hak tersebut, tidak ada Wajib Pajak yang dihalangi untuk mencari keadilan. Bahkan terhadap Wajib Pajak yang sudah menyetujui seluruh jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak, masih mempunyai hak untuk mengajukan upaya keberatan dan banding.

2) Dalam hal Wajib Pajak mengajukan upaya hukum berupa keberatan atau banding, kewajiban untuk melunasi jumlah pajak yang tidak disetujui dalam surat ketetapan pajak tertangguh sampai dengan diterbitkannya keputusan atau putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Hal tersebut merupakan suatu bentuk perlakuan khusus dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, sehingga hak konstitusional warga negara untuk mendapatkan perlakuan khusus juga telah diakomodir dalam ketentuan Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Berdasarkan uraian di atas, Pemerintah berpendapat bahwa tidak ada hak konstitusional Pemohon sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar yang dirugikan dengan diberlakukannya ketentuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Bahkan dalam arti yang positif, justru ketentuan *a quo* merupakan wujud penerapan hak-hak yang dimaksud dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar.

2. Selanjutnya Pemerintah juga berpendapat, bahwa berlakunya Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak menimbulkan kerugian bersifat potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan akan terjadi, dengan penjelasan sebagai berikut:
  - a. Bahwa Pemohon tidak dapat menguraikan secara jelas dan rinci mengenai potensi kerugian atas hak konstitusional berdasarkan penalaran wajar dapat dipastikan terjadi. Karena dalam permohonannya, Pemohon hanya menyatakan bahwa potensi kerugian atas hak konstitusional tersebut hanya diwujudkan atau diukur dengan adanya potensi membayar sejumlah uang sebagai

sanksi. Jika penalaran tersebut dianggap wajar, maka hampir seluruh sanksi dalam undang-undang yang harus dibayar dengan sejumlah uang, termasuk sanksi pidana berupa denda, dapat dikategorikan sebagai ketentuan yang bertentangan dengan konstitusi.

- b. Harus dipahami bahwa potensi membayar sejumlah uang sebagai sanksi denda bukanlah merupakan kerugian konstitusional tetapi pengenaan sanksi tersebut merupakan konsekuensi logis dari:
  - a) adanya perlawanan Wajib Pajak atas surat ketetapan pajak yang telah terbukti benar berdasarkan Keputusan Keberatan;
  - b) adanya perlawanan Wajib Pajak atas Surat Keputusan Keberatan yang telah terbukti benar berdasarkan putusan Pengadilan Pajak; dan
  - c) tertundanya pembayaran dan penagihan pajak.
- c. Bahwa pengenaan sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) merupakan sanksi yang pengenaannya bersifat kondisional, yaitu hanya dikenakan dalam hal pengajuan keberatan atau banding Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian dan jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak tidak dilunasi oleh Wajib Pajak sebelum mengajukan keberatan. Walaupun keputusan keberatan atau putusan banding menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak, Wajib Pajak tidak dikenai sanksi apabila telah melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan.

Berdasarkan uraian di atas, berkaitan dengan *legal standing* Pemohon, Pemerintah menyimpulkan sebagai berikut:

- 1. Bahwa anggapan Pemohon yang menyatakan hak konstitusionalnya sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang



Dasar telah dirugikan oleh berlakunya Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) adalah sama sekali tidak tepat. Bahkan sebaliknya, ketentuan *a quo* menunjukkan adanya perlindungan, kepastian hukum yang adil dan perlakuan yang sama di hadapan hukum karena berlaku bagi semua Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding. Oleh karena itu, ketentuan tersebut tidak bersifat diskriminatif.

2. Bahwa Pemohon terbukti tidak mampu menguraikan secara jelas dan rinci mengenai adanya kerugian konstitusional yang dialami baik yang bersifat aktual maupun bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi atas berlakunya norma yang dimohonkan untuk diuji tersebut.

Oleh karena terbukti terdapat syarat batasan kerugian konstitusional yang ditetapkan oleh Mahkamah Konstitusi tidak dapat dipenuhi oleh Pemohon, maka telah terbukti secara nyata bahwa **Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*)** untuk mengajukan pengujian undang-undang *a quo*.

### **III. PENJELASAN PEMERINTAH ATAS PELAKSANAAN HAK DAN PEMENUHAN KEWAJIBAN PERPAJAKAN BERDASARKAN UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

Terhadap permohonan pengujian Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pemerintah bermaksud memberikan penjelasan atau argumentasi dalam empat bagian pokok, yaitu penjelasan mengenai pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan Undang-Undang KUP, penjelasan mengenai upaya hukum di bidang perpajakan, penjelasan mengenai sistem keberatan dan banding berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, serta penjelasan mengenai pokok permohonan uji materi yang dimohonkan oleh Pemohon.

## A. TINJAUAN UMUM ATAS SISTEM PEMUNGUTAN PAJAK

Sesuai dengan konstitusi, pajak merupakan suatu bentuk kewajiban kenegaraan. Pemungutan dan pembayaran pajak merupakan bentuk kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa tanpa mendapat imbalan jasa secara langsung. Penerimaan negara dari pajak digunakan untuk keperluan negara berupa pembiayaan penyelenggaraan negara dan pembangunan. Penyelenggaraan negara tersebut antara lain untuk membiayai pertahanan, subsidi pangan, subsidi bahan bakar minyak, pelayanan kesehatan, pendidikan, penanggulangan bencana, dan penegakan hukum, termasuk untuk membiayai sidang Mahkamah Konstitusi yang dilaksanakan pada saat ini.

Sesuai dengan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar, Dewan Perwakilan Rakyat (sebagai representasi rakyat Indonesia) bersama-sama dengan Presiden telah menetapkan berbagai undang-undang di bidang perpajakan, yang salah satunya adalah Undang-Undang KUP (**bukti Pemt-7**). Undang-Undang KUP merupakan ketentuan yang strategis karena merupakan ketentuan umum/formal (hukum acara) bagi undang-undang perpajakan yang bersifat materiil (Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai).

Sistem perpajakan yang dianut dalam Undang-Undang KUP (**bukti Pemt-7**) adalah sistem *self assessment*. Melalui sistem tersebut negara menempatkan masyarakat Wajib Pajak sebagai Wajib Pajak yang memiliki kejujuran dan kesadaran dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini Pemerintah bermaksud menjelaskan prinsip-prinsip yang dipegang teguh oleh negara dalam merumuskan undang-undang di bidang perpajakan menurut teori yang berlaku.

### 1. Prinsip Dasar Perpajakan dan Fungsi Pemungutan Pajak

#### a. Prinsip Dasar Perpajakan

Pengertian Pajak menurut Prof. Dr. P.J.A. Andriani adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib yang membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. **(bukti Pemt-18a)**

Pengertian Pajak menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. **(bukti Pemt-18c)**

Pengertian Pajak menurut Dr. Soeparman Soemahamidjaja adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. **(bukti Pemt-18b)**

Dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang KUP **(bukti Pemt-7)**, definisi Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak menurut Santoso Brotodihardjo, S.H. yaitu: **(bukti Pemt-18c)**

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang beserta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung secara individu oleh Pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh Negara (Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah).

4. Pajak diperuntukkan membiayai pengeluaran Pemerintah dan apabila pemasukannya masih surplus dipergunakan untuk membiayai "*public investment*".

Menurut Fritz Neumark sebagaimana dikutip oleh Syofrin Sofyan dan Ashyar Hidayat dalam bukunya yang berjudul "Hukum Pajak dan Permasalahannya" (**bukti Pemt-19**), terdapat empat syarat untuk kemudahan pemungutan pajak yang disebut *ease of administration and compliance*, sebagai berikut:

1. *The requirement of clarity*, yaitu dalam proses pemungutan pajak terdapat kejelasan, antara lain menyangkut kejelasan mengenai subjek, objek, tarif, kapan pajak harus dibayar, di mana harus dibayar, hak-hak Wajib Pajak, sanksi hukum bagi Wajib Pajak maupun bagi pejabat pajak dan sebagainya.
2. *The requirement of continuity*, yaitu menyangkut perlunya kesinambungan kebijaksanaan, karena peraturan perundang-undangan kemungkinan dapat berubah-ubah dan bervariasi, tetapi tetap dalam kerangka kebijakan umum perpajakan.
3. *The requirement of economy*, yaitu menghendaki agar organisasi dan administrasi pajak (fiskus) dilaksanakan seefisien mungkin, karena biaya dan tenaga yang dikorbankan untuk pemungutan pajak harus seimbang, dalam hal efisiensi itu bukan hanya dari segi fiskus, tapi juga dari segi Wajib Pajak.
4. *The requirement of convinience*, yaitu menghendaki supaya dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak merasa senang, maksudnya tidak merasa tertekan, merasa diburu oleh kewajiban membayar pajak. Misalnya, merasa senang karena dapat mencicil utang pajak atau merasa senang karena tidak dipersulit dalam memperoleh kembali kelebihan membayar pajak.

Rochmat Soemitro (Asas dan Dasar Perpajakan 1. Edisi Revisi, 2004) mengutip Adam Smith (**bukti Pemt-20b**) dalam

bukunya yang berjudul *Wealth of Nations*, menjelaskan bahwa agar peraturan pajak itu dapat memenuhi rasa keadilan maka harus memenuhi 4 syarat seperti berikut:

1. *Equality and equity*

*Equality* atau kesamaan mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang yang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama. *Equality* atau kesamaan dalam sistem perpajakan lazim disebut dengan *non-discrimination*, sehingga warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar.

*Equity* diterjemahkan ke dalam bahasa Indonesia dengan kata keadilan. Secara lebih khusus dalam bahasa Jerman digunakan kata *Gerechtigkeit* (keadilan dalam arti umum) dan *Biligkeit* (kepatutan atau keadilan dalam arti khusus).

2. *Certainty*

*Certainty* atau kepastian hukum adalah tujuan setiap undang-undang. Dalam membuat undang-undang dan peraturan-peraturan yang mengikat umum, harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.

3. *Convenience of Payment*

Pajak harus dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat Wajib Pajak mempunyai uang; ini akan mengenakan Wajib Pajak (*convenient*). Tidak semua Wajib Pajak mempunyai saat *convenience* yang sama, yang mengenakan baginya untuk membayar pajak. Jadi semua pungutan itu mempunyai tujuan untuk memudahkan Wajib Pajak, sebab Wajib Pajak dapat dengan mudah membayar pajaknya pada saat ia mempunyai uang. Tapi sebenarnya ada manfaat lain yang tidak disebut, yaitu bahwa pemerintah, selama tahun berjalan, sudah

mendapatkan pemasukan uang pajak dari tahun yang bersangkutan, tanpa menunggu sampai tahun pajak berakhir.

#### 4. *Economic of Collection*

Syarat keempat adalah bertalian dengan biaya pemungutan. Dalam membentuk undang-undang pajak yang baru, para konseptor wajib mempertimbangkan, bahwa biaya pemungutan harus relatif kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk. Tentunya tidak ada artinya memungut pajak baru, yang hasilnya sebagian besar akan habis untuk biaya pemungutan, sehingga hanya sebagian kecil saja yang masuk ke dalam kas negara.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disampaikan bahwa pemungutan pajak harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, proses pembuatan peraturan perundang-undangan merupakan tahapan penting yang harus diperhatikan agar pemungutan pajak dapat berjalan sesuai dengan keinginan semua pihak baik pemerintah selaku pelaksana maupun masyarakat sebagai Wajib Pajak. Perundang-undangan yang baik akan menciptakan suasana yang harmonis antara Pemerintah dengan Wajib Pajak dengan melandaskan pada prinsip dasar perpajakan yang baik seperti *clarity*, *continuity*, *economy*, dan *convenience*, sehingga tujuan pajak dapat dicapai secara optimal.

Dalam merumuskan Undang-Undang KUP, Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden telah memperhatikan prinsip-prinsip dasar perpajakan sebagaimana dijelaskan di atas, utamanya keadilan, keseimbangan hak dan kewajiban, serta kepastian hukum. Sebagai bukti dari penerapan prinsip-prinsip dasar perpajakan tersebut adalah:

- a. Penggunaan sistem *self assessment* dalam sistem pemungutan pajak yang menunjukkan negara percaya sepenuhnya kepada masyarakat Wajib Pajak [Pasal 12 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007]; (**bukti Pemt-3g**)

- b. Pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk membetulkan SPT (Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007); **(bukti Pemt-3a)**
- c. Pemberian kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mengakui kesalahannya, meskipun terhadap Wajib Pajak telah dilakukan Pemeriksaan sepanjang Wajib Pajak bersedia melunasi kekurangan pajak terutang ditambah sanksi administrasi (Pasal 8 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007); **(bukti Pemt-3b dan bukti Pemt 3c)**
- d. Pemberian kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) dalam pelaksanaan pemeriksaan (Pasal 31 ayat 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007); **(bukti Pemt-3vv)**
- e. Pemberian kesempatan kepada Wajib Pajak untuk meminta pengembalian kelebihan pembayaran pajak apabila terdapat kelebihan pembayaran pajak (Pasal 11, Pasal 17, Pasal 17B, Pasal 17C, dan Pasal 17D Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007); **(bukti Pemt-3e, bukti Pemt-3j, bukti Pemt-3k, bukti Pemt-3l, dan bukti Pemt-3m)**
- f. Pemberian kesempatan kepada Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan atas produk hukum yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Pasal 16, Pasal 23, Pasal 25, Pasal 27, dan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007); **(bukti Pemt-3i, bukti Pemt-3p, bukti Pemt-3r, bukti Pemt--3bb, bukti Pemt-3ll-3tt, dan bukti Pemt-3ww-3xx)**
- g. Pemberian kesempatan kepada Wajib Pajak untuk meminta penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sepanjang Wajib Pajak bersedia membayar kekurangan pembayaran pajak ditambah sanksi administrasi berupa denda (Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007). **(bukti Pemt-3yy)**

Dengan contoh-contoh tersebut, nyata bahwa konstruksi yang dibangun oleh Undang-Undang KUP sangat memperhatikan prinsip dasar perpajakan sesuai dengan amanat konstitusi, yaitu dengan memberikan jaminan kepada Wajib Pajak atas pengakuan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil, serta memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mendapatkan kemudahan dan perlakuan khusus sehingga memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama dalam melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan.

#### **b. Fungsi Pajak**

Pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak, yakni fungsi anggaran (*budgeter*) dan fungsi mengatur (*regulerend*).  
**(bukti Pemt-21)**

##### **1. Fungsi Anggaran (*budgeter*)**

Pajak mempunyai fungsi sebagai alat atau instrumen yang digunakan untuk memasukkan dana yang optimal ke dalam kas negara. Dalam hal ini fungsi pajak lebih diarahkan sebagai instrumen untuk menarik dana dari masyarakat untuk dimasukkan ke dalam kas negara. Dana dari pajak itulah yang kemudian digunakan sebagai penopang bagi penyelenggaraan dan aktivitas pemerintah.

##### **2. Fungsi Mengatur (*regulerend*)**

Dalam hal ini pajak digunakan untuk mengatur dan mengarahkan perkembangan perekonomian masyarakat ke arah yang diharapkan pemerintah. Oleh karenanya, fungsi mengatur ini menggunakan pajak untuk dapat mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan dengan rencana dan harapan pemerintah.

Agar kedua fungsi tersebut di atas berjalan sebagaimana mestinya maka Undang-Undang KUP yang merupakan ketentuan umum/formal bagi undang-undang di bidang perpajakan yang



bersifat materiil, harus mengatur mengenai hak dan kewajiban serta sanksi yang harus dikenakan dalam hal terdapat pelanggaran atas kewajiban yang telah ditetapkan undang-undang. Pengaturan sanksi dalam undang-undang merupakan keniscayaan karena sanksi merupakan salah satu instrumen penting untuk menjamin ketaatan masyarakat terhadap undang-undang.

## **2. Landasan Konstitusional Pemungutan Pajak**

Hak dan kewenangan negara untuk memungut pajak diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar (**bukti Pemt-1a**), yang menyatakan "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". Secara umum, pajak dapat dipandang sebagai suatu bentuk peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tanpa mendapatkan imbalan secara langsung. Oleh karena itu, berdasarkan rumusan Pasal 23A Undang-Undang Dasar tersebut, agar tidak terjadi kesewenang-wenangan dalam peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang dapat merugikan warga negara dan tidak terjadi pelanggaran hak asasi manusia maka disyaratkan bahwa sebelum diberlakukan pemungutan pajak, dasar pemungutan pajak yang berupa undang-undang di bidang perpajakan dibentuk dengan persetujuan bersama oleh Dewan Perwakilan Rakyat (yang merupakan representasi rakyat) dan Presiden.

Pengaturan mengenai hak dan kewenangan negara untuk memungut pajak di dalam konstitusi merupakan konsekuensi logis dari adanya upaya yang dapat dipaksakan oleh negara untuk mengalihkan kekayaan warga negara kepada negara agar negara dapat menjalankan fungsinya. Falsafah pemungutan pajak yang terkandung dalam Undang-Undang Dasar ternyata sama dengan falsafah pajak yang dianut oleh Inggris yang berbunyi "*No taxation without representation*" dan falsafah pajak Amerika Serikat yang berbunyi

*“Taxation without representation is robbery”* (Soemitro, Rochmat. Asas dan Dasar Perpajakan 1. Edisi Revisi, 2004). **(bukti Pemt-20a)**

Wujud nyata penjabaran Pasal 23A Undang-Undang Dasar, dibuktikan dengan terbitnya berbagai undang-undang di bidang perpajakan, yaitu:

1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009; **(bukti Pemt-7)**
2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008; **(bukti Pemt-8)**
3. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009; **(bukti Pemt-9)**
4. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000; **(bukti Pemt-10)**
5. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai; **(bukti Pemt-11)** dan
6. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994 **(bukti Pemt-12)**

Dengan berlakunya Undang-Undang di bidang perpajakan tersebut di atas, maka pemungutan pajak yang dilakukan Pemerintah adalah sah dan tidak dapat dipandang sebagai bentuk kesewenang-wenangan. Oleh karena itu, sepanjang petugas pajak (fiskus) melakukan pemungutan pajak berdasarkan undang-undang maka

fiskus tidak dapat dikatakan sebagai “segerombolan perampok”. Jika ada pihak yang menyatakan bahwa pemungutan pajak selama ini sebagai perampokan maka apakah yang dilakukan oleh negara selama ini menjadi tidak sah karena dibiayai dengan hasil pemungutan pajak termasuk pelaksanaan sidang oleh Mahkamah Konstitusi ini.

Berdasarkan uraian di atas, jelas bahwa pemungutan pajak telah dilakukan secara konstitusional karena didasarkan pada undang-undang di bidang perpajakan yang merupakan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar.

### **3. Sistem *Self Assessment* Dalam Pemungutan Pajak**

#### **a. Gambaran Umum Sistem *Self Assessment***

Seperti diuraikan di atas bahwa sistem pemungutan pajak dalam Undang-Undang KUP adalah sistem *self assessment*. Sistem tersebut telah diterapkan di Indonesia sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1984 (**bukti Pemt-2**). Sistem ini menggantikan sistem *official assessment* yang berlaku di Indonesia hingga tahun 1983.

Dengan sistem *self assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, serta melaporkan sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang dengan SPT sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan. Pada prinsipnya dalam sistem *self assesment* penetapan atau penentuan besarnya pajak yang terutang berada pada Wajib Pajak sendiri melalui pengisian SPT dan Wajib Pajak tidak perlu menggantungkan adanya surat ketetapan pajak. Apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak

oleh Direktur Jenderal Pajak maka besarnya pajak terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam SPT menjadi pasti.

SPT wajib diisi oleh Wajib Pajak dengan benar, lengkap dan jelas. Adapun yang dimaksud dengan benar, lengkap dan jelas sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 3 Undang-Undang KUP (**bukti Pemt-7**) adalah sebagai berikut:

- a. Benar adalah dalam perhitungan, termasuk benar dalam penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dalam penulisan, dan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.
- b. Lengkap adalah memuat semua unsur-unsur yang berkaitan dengan objek pajak dan unsur-unsur lain yang harus dilaporkan dalam SPT.
- c. Jelas adalah melaporkan asal-usul atau sumber dari objek pajak dan unsur-unsur lain yang harus dilaporkan dalam SPT.

Berdasarkan ketentuan tersebut di atas, apabila Wajib Pajak menyampaikan SPT tidak sesuai dengan kriteria benar, lengkap, dan jelas maka konsekuensinya adalah terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi berupa sanksi administrasi dan/atau sanksi pidana.

Penerapan sistem *self assessment* mengandung hal penting yang diharapkan dari Wajib Pajak, yaitu:

- a. kesadaran penuh Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakan (*tax consciousness*);
- b. kejujuran Wajib Pajak;
- c. hasrat untuk membayar pajak Wajib Pajak (*tax mindedness*); dan
- d. disiplin Wajib Pajak terhadap pelaksanaan peraturan perpajakan (*tax discipline*), sehingga pada waktunya Wajib Pajak dengan sendirinya memenuhi kewajiban-kewajiban yang

dibebankan kepadanya oleh Undang-Undang tanpa harus diperingatkan untuk melakukan kewajiban-kewajiban tersebut. (Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan 2. Edisi Revisi, 2004*)

Penerapan sistem *self assessment* bukan berarti tanpa risiko karena dalam sistem *self assessment*, Wajib Pajak yang beriktikad tidak baik memiliki peluang untuk menyalahgunakan kepercayaan tersebut dengan melakukan pembayaran pajak dan menyampaikan SPT yang tidak benar. Oleh karena itu, dalam rangka menjaga keseimbangan hak dan kewajiban perpajakan dalam penerapan sistem *self assessment* maka Undang-Undang KUP memberikan kewenangan kepada Pemerintah untuk melakukan pemeriksaan, menerbitkan surat ketetapan pajak, serta mengenakan sanksi terhadap Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran dengan membayar pajak tidak sesuai keadaan sebenarnya. Hal ini sesuai dengan pendapat Rochmat Soemitro dalam buku *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, yang menyatakan bahwa pemberian kepercayaan sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk melakukan *self assessment* memberikan konsekuensi yang berat bagi Wajib Pajak, artinya jika Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban yang dipikulkan kepadanya maka sanksi yang dijatuhkan akan lebih berat daripada biasanya.

Memperhatikan uraian tersebut di atas, sesuai dengan sistem *self assessment* maka kewajiban Wajib Pajak untuk melakukan pembayaran pajak sesuai dengan jumlah yang semestinya harus telah dilaksanakan pada saat Wajib Pajak menyampaikan SPT. Oleh karena itu, untuk setiap keterlambatan pembayaran pajak, terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi sebagaimana diatur dalam pasal-pasal yang tercantum dalam Undang-Undang KUP.

**b. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Menjunjung Tinggi Penerapan Sistem *Self Assessment***

Dalam penyusunan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 **(bukti Pemt-3)**, Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden berupaya untuk menjunjung tinggi sistem *self assessment* secara akuntabel dan konsisten, sehingga diharapkan dapat meningkatkan penerimaan negara dalam jangka menengah dan panjang seiring dengan meningkatnya kepatuhan sukarela dan membaiknya iklim usaha.

Wujud dari kehendak pembuat undang-undang untuk memperkuat penerapan sistem *self assessment* tercermin dalam penyempurnaan ketentuan sebagai berikut:

#### **1. Penyempurnaan ketentuan mengenai hak Wajib Pajak untuk membetulkan SPT**

Terhadap Wajib Pajak yang telah menyampaikan SPT, masih tetap diberikan hak untuk membetulkan SPT yang telah disampaikan dengan kemauan sendiri. Pembetulan tersebut dapat dilakukan sepanjang terhadap SPT Wajib Pajak belum dilakukan pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. **(bukti Pemt-3a)**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, hak Wajib Pajak untuk membetulkan SPT dapat dilakukan setiap saat dan tidak lagi dibatasi harus dilakukan dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 **(bukti Pemt-4)**. Hal ini menunjukkan bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 lebih mengedepankan hak Wajib Pajak dalam penerapan prinsip *self assessment*.

Dengan berdasarkan pada prinsip keadilan serta konsisten dengan penerapan prinsip *self assessment* maka apabila Wajib

Pajak membetulkan SPT sehingga mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, terhadap kekurangan pembayaran pajak tersebut akan dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan. Hal ini disebabkan telah terjadi keterlambatan pembayaran pajak ke kas negara. Untuk memperjelas proses pembetulan SPT tersebut diberikan ilustrasi sebagai berikut:

Wajib Pajak PT A menyampaikan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2010 pada tanggal 30 April 2011. Jumlah pajak terutang yang dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2010 tersebut sebesar Rp100.000.000,-. Dikemudian hari Wajib Pajak menyadari bahwa pajak terutang yang dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2010 tersebut terdapat kesalahan sehingga pada tanggal 5 Agustus 2011 Wajib Pajak melakukan pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2010 dengan jumlah pajak terutang yang dilaporkan menjadi sebesar Rp120.000.000,-. Atas jumlah pajak yang kurang dibayar sebesar Rp20.000.000,-, harus disetorkan oleh Wajib Pajak sebelum pembetulan SPT Tahunan PPh Tahun Pajak 2010 disampaikan. Atas pembetulan tersebut Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan yang ditagih melalui penerbitan Surat Tagihan Pajak. Dengan demikian, selain membayar kekurangan pembayaran pajak sebesar Rp20.000.000,- Wajib Pajak juga harus membayar sanksi administrasi sebesar Rp1.600.000,- ( $Rp20.000.000,- \times 2\% \times 4 \text{ bulan}$ ).

## **2. Penyempurnaan ketentuan mengenai hak Wajib Pajak untuk membetulkan SPT pada saat pelaksanaan penegakan hukum (pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan).**

Dalam hal Direktur Jenderal Pajak sedang melakukan pemeriksaan, Wajib Pajak masih diberi hak untuk membetulkan SPT dengan cara mengungkapkan ketidakbenaran pengisian

SPT apabila menurut Wajib Pajak masih terdapat kekeliruan penghitungan pajak yang terutang dalam SPT yang sedang diperiksa. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 **(bukti Pemt-3)**, hak Wajib Pajak untuk mengungkapkan ketidakbenaran SPT tersebut tidak dibatasi bahwa pajak yang terutang harus menjadi lebih besar sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 **(bukti Pemt-4)**. Pemberian hak tersebut merupakan wujud nyata dari pembentuk undang-undang untuk memegang teguh prinsip *self assessment* dalam sistem perpajakan di Indonesia.

Sebagai konsekuensi logis atas pemberian hak tersebut, Wajib Pajak harus menyetorkan pajak yang kurang dibayar yang timbul dari pelaksanaan hak tersebut dalam hal masih terdapat pajak yang kurang dibayar dan terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% dari pajak yang kurang dibayar. Pengenaan sanksi kenaikan sebesar 50%, selain dimaksudkan untuk menciptakan tertib administrasi, *good governance* dan keadilan, juga dimaksudkan untuk menghindarkan Wajib Pajak dari tindakan penegakan hukum yang lebih berat, yaitu berupa pemeriksaan bukti permulaan atau penyidikan.

Demikian juga, walaupun Direktorat Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan (penyelidikan) atas tindak pidana di bidang perpajakan, Wajib Pajak masih diberikan hak oleh undang-undang untuk mengakui kesalahannya dengan mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan. Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tersebut meliputi perbuatan Wajib Pajak berupa tidak menyampaikan SPT atau Wajib Pajak menyampaikan SPT namun isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.



Konsekuensi logis dari pelaksanaan hak berupa pengungkapan ketidakbenaran tersebut, Wajib Pajak diwajibkan untuk menyetor sendiri kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Dengan pelaksanaan hak tersebut, Wajib Pajak tidak akan dilakukan tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sepanjang pajak yang telah dibayar oleh Wajib Pajak sama atau lebih besar dari data dan informasi yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini menunjukkan bahwa undang-undang *a quo* telah mengendepankan prinsip *self assessment* meskipun terhadap Wajib Pajak telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan (penyelidikan) tindak pidana di bidang perpajakan.

Bahkan undang-undang *a quo* juga memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk mengajukan permohonan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang berkas perkaranya belum dilimpahkan ke pengadilan. Penghentian penyidikan tersebut dilakukan atas persetujuan dari Jaksa Agung berdasarkan permintaan secara tertulis dari Menteri Keuangan dengan ketentuan Wajib Pajak melunasi: **(bukti Pemt-3ww)**

- a. utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan; dan
- b. sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali atau 400% dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Pemberian hak untuk mengajukan penghentian tersebut merupakan wujud dari komitmen pembuat undang-undang yang secara konsisten memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk secara sukarela mengungkapkan sendiri kesalahannya dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, walaupun terhadap

Wajib Pajak telah dilakukan tindakan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila dipahami secara mendalam, pengenaan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan sebagaimana diuraikan pada angka 1 tersebut di atas, pada prinsipnya merupakan konsekuensi logis karena terjadinya keterlambatan atau penangguhan pembayaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak, mengingat pajak yang kurang dibayar tersebut seharusnya telah dibayar oleh Wajib Pajak sebelum menyampaikan SPT.

Pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan 50% atau sanksi administrasi berupa denda 150% atau 400% sebagaimana diuraikan pada angka 2 di atas, juga merupakan konsekuensi logis karena adanya pelanggaran yang baru diakui atau diungkapkan oleh Wajib Pajak setelah Direktur Jenderal Pajak melakukan tindakan penegakan hukum (*law enforcement*) berupa pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan (penyelidikan), atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, sudah sewajarnya bahwa semakin tinggi tingkat kesalahan yang dilakukan oleh Wajib Pajak maka terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi yang lebih berat.

### **3. Penyempurnaan ketentuan mengenai hak Wajib Pajak untuk melakukan pembahasan akhir pada saat pemeriksaan**

Sebagai konsekuensi dari penerapan sistem *self assessment* serta untuk memastikan bahwa Wajib Pajak telah melaksanakan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan pemeriksaan. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui Wajib Pajak melakukan perhitungan pajak tidak sesuai dengan

ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan suatu ketetapan pajak.

Dalam prosedur pemeriksaan tersebut, Undang-Undang *a quo* mengatur bahwa sebelum pemeriksaan diselesaikan kepada Wajib Pajak diberi hak untuk hadir melaksanakan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) dalam batas waktu yang ditentukan untuk menanggapi temuan hasil pemeriksaan. Pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*), Wajib Pajak diberikan hak untuk memberikan tanggapan, sanggahan, dan hak untuk tidak menyetujui temuan hasil pemeriksaan. Namun demikian, apabila Direktur Jenderal Pajak tidak menyetujui sebagian atau seluruh tanggapan atau sanggahan yang disampaikan Wajib Pajak, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan surat ketetapan pajak berdasarkan temuan hasil pemeriksaan. Dalam hal Wajib Pajak tidak sependapat dengan surat ketetapan pajak tersebut, Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan atau banding dan jumlah pajak yang tidak disetujui pada saat hasil pemeriksaan (*closing conference*) tidak akan dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa yang dapat berujung pada tindakan pemblokiran, penyitaan dan pelelangan aset, atau penyanderaan (*gijzeling*).

Pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) atas temuan pemeriksaan merupakan bentuk penghormatan terhadap prinsip dasar *self assessment* yang menjunjung tinggi keadilan serta mencerminkan keterbukaan/akuntabilitas antara fiskus dan Wajib Pajak.

#### **4. Penyempurnaan ketentuan pelunasan surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan.**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 **(bukti Pemt-4)**, apabila Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak, maka surat ketetapan pajak tersebut wajib dibayar oleh wajib pajak paling lama satu bulan sejak surat ketetapan pajak diterbitkan. Apabila dalam jangka waktu satu bulan tidak dilunasi, Direktur Jenderal Pajak melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa meskipun Wajib Pajak mengajukan keberatan dan banding. Dengan demikian, walaupun Wajib Pajak tidak setuju dengan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak, hal tersebut tidak menunda tindakan penagihan pajak.

Ketentuan tersebut di atas disempurnakan oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang lebih mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum serta tetap menjamin terjaganya penerimaan pajak. Penyempurnaan tersebut berupa:

- a. dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak dan mengajukan keberatan atau banding, Direktur Jenderal Pajak tidak berwenang untuk melakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa atas jumlah yang tidak disetujui selama proses keberatan atau banding;
- b. dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding, Wajib Pajak hanya diwajibkan membayar paling sedikit sejumlah pajak yang disetujui pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan sebelum mengajukan keberatan. Dengan demikian apabila Wajib Pajak tidak menyetujui seluruh jumlah pajak pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan, maka kewajiban Wajib Pajak untuk melunasi seluruh jumlah pajak yang tercantum dalam surat ketetapan pajak menjadi tertangguh sampai dengan terdapat keputusan keberatan atau putusan banding.

Berdasarkan uraian di atas, jelas bahwa penyempurnaan ketentuan pelunasan surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan ditujukan untuk lebih memberikan perlindungan, keadilan, dan kepastian hukum kepada Wajib Pajak.

Wujud dari perlindungan yang lebih besar kepada Wajib Pajak tersebut antara lain berupa tidak dilakukannya tindakan penagihan pajak dengan surat paksa melalui penyitaan dan pelelangan aset, pemblokiran terhadap rekening Wajib Pajak, pencegahan terhadap Wajib Pajak, serta penyanderaan, selama proses keberatan dan banding.

Bahwa ketentuan *a quo* lebih memberikan keadilan diwujudkan dengan adanya pemberian hak kepada Wajib Pajak untuk memberikan penjelasan dan sanggahan, tertundanya jatuh tempo pembayaran pajak, dan tertundanya tindakan penagihan selama proses upaya hukum (keberatan dan banding). Berbeda dengan ketentuan yang lama, yaitu tindakan penagihan pajak tetap dilakukan walaupun Wajib Pajak sedang melakukan upaya hukum.

Sedangkan ketentuan *a quo* lebih memberikan kepastian hukum dibanding ketentuan yang lama dibuktikan dengan adanya pengaturan bahwa pelunasan pajak terutang dalam surat ketetapan pajak dan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa baru dilakukan setelah terdapat keputusan keberatan atau putusan banding yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*).

Berdasarkan uraian tersebut di atas, jelas sekali bahwa dalam menyusun Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden sangat memperhatikan hak dan kepentingan Wajib Pajak dalam setiap tahapan pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan, termasuk dalam proses keberatan dan banding, sehingga tidak benar bahwa ketentuan *a quo* bertentangan dengan

Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar. Demikian juga, pendapat Pemohon yang menyatakan hak-hak konstitusional Pemohon berupa jaminan keadilan, perlindungan hukum dan kepastian hukum terabaikan dan hilang adalah tidak benar dan tidak terbukti.

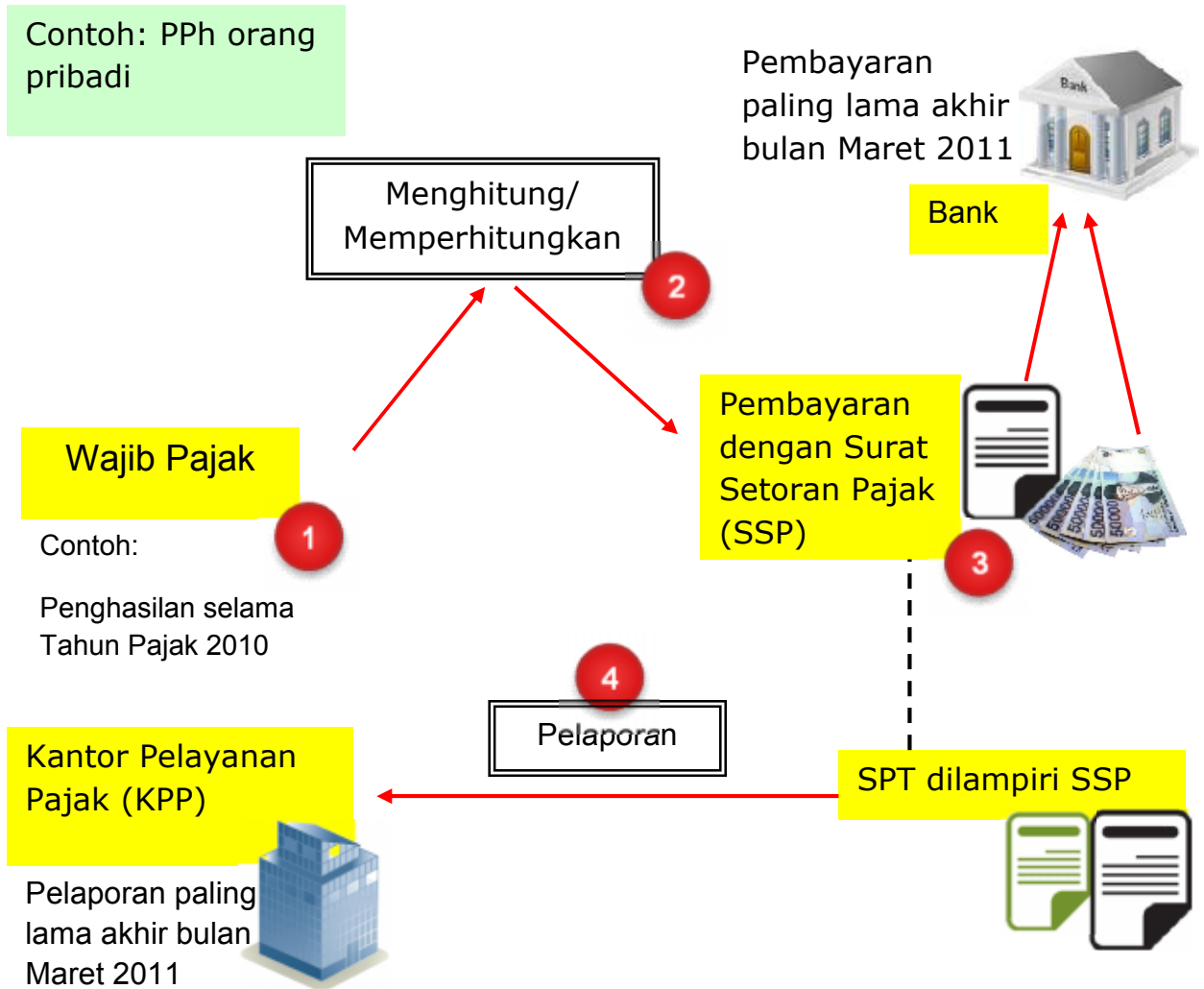
### **C. Mekanisme Pembayaran Pajak**

#### **1. Pembayaran Pajak berdasarkan perhitungan Wajib Pajak**

Pembayaran pajak berdasarkan perhitungan Wajib Pajak bersumber dari pembukuan atau pencatatan yang diselenggarakan oleh Wajib Pajak. Berdasarkan pembukuan atau pencatatan tersebut, Wajib Pajak membuat perhitungan mengenai pajak yang harus dibayar dan menuangkan perhitungan tersebut dalam SPT. Sebelum SPT disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak, Wajib Pajak melunasi pajak terutang dalam SPT dengan melakukan pembayaran yang ditunjuk oleh pemerintah dengan menggunakan SSP. Untuk memberikan gambaran secara ringkas dan jelas mengenai mekanisme pembayaran berdasarkan perhitungan Wajib Pajak sendiri (*self assessment*) dapat dilihat pada gambar III.1 dan gambar III.2.

Pembayaran pajak oleh Wajib Pajak sendiri bersumber dari pembukuan atau pencatatan yang diselenggarakan oleh Wajib Pajak. Berdasarkan pembukuan atau pencatatan tersebut dapat diketahui berapa penghasilan yang diterima/diperoleh Wajib Pajak serta beban yang dikeluarkan/terjadi sehingga Wajib Pajak dapat dihitung besarnya pajak terutang selama satu tahun.

Gambar III.1 Mekanisme Pembayaran Pajak Berdasarkan Perhitungan Wajib Pajak melalui SPT Tahunan

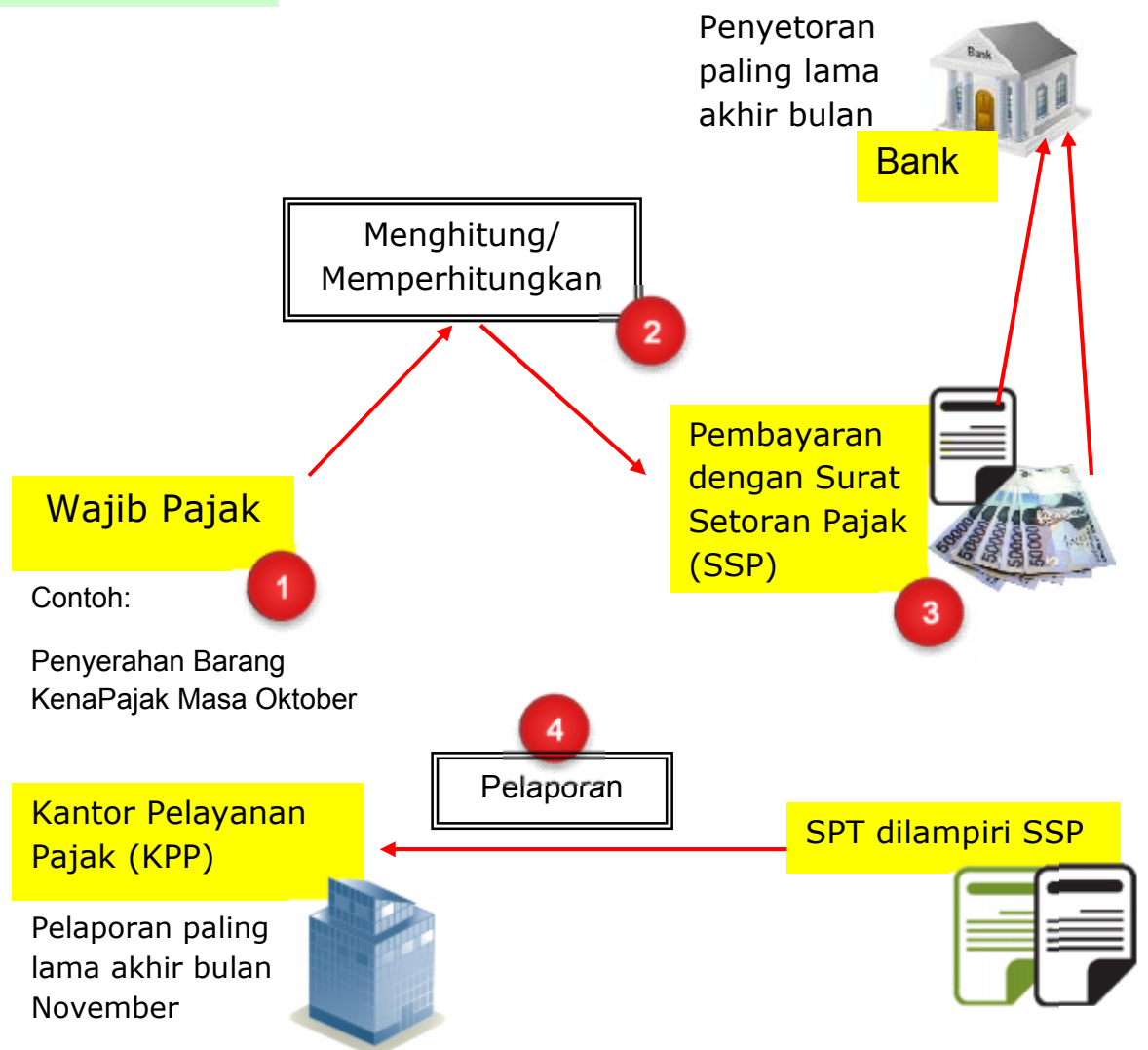


Keterangan:

1. Wajib Pajak menerima penghasilan selama tahun 2010.
2. Wajib Pajak menghitung sendiri Pajak Penghasilan yang harus disetor ke kas Negara.
3. Wajib Pajak menyetorkan Pajak yang terutang dengan Surat Setoran Pajak/SSP (5 rangkap).
4. Wajib Pajak melaporkan kewajiban perpajakannya dengan Surat Pemberitahuan/SPT Tahunan dilampiri foto kopi SSP.

Gambar III.2 Mekanisme Pembayaran Pajak Berdasarkan Perhitungan Wajib Pajak melalui SPT Masa

Contoh: PPN



Keterangan:

1. Wajib Pajak melakukan transaksi berupa penyerahan barang kena pajak pada bulan Oktober.
2. Wajib Pajak menghitung sendiri PPN yang harus disetor ke kas Negara.
3. Wajib Pajak menyetorkan PPN dengan Surat Setoran Pajak/SSP(5 rangkap).
4. Wajib Pajak melaporkan kewajiban perpajakannya dengan Surat Pemberitahuan/SPT Masa dilampiri foto kopi SSP.



## 2. Pembayaran Pajak berdasarkan perhitungan Fiskus.

Sedangkan gambaran secara ringkas dan jelas mengenai mekanisme pembayaran berdasarkan perhitungan fiskus (*official assessment*) dapat dilihat pada gambar berikut:

Gambar III.3 Mekanisme Pembayaran Pajak Berdasarkan Perhitungan Fiskus



### c. Sanksi Perpajakan Dalam Pemungutan Pajak

#### a. Jenis Sanksi dan Perkembangan Pengenaan Sanksi Perpajakan

Sanksi di bidang perpajakan berdasarkan pada sistem *self assessment* telah diatur sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (**bukti Pemt-2**), meskipun besaran dan jenis sanksi telah mengalami perubahan seiring dengan perubahan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Secara umum, Undang-Undang KUP mengatur jenis sanksi perpajakan dalam 2 (dua) kelompok utama, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana di bidang perpajakan.

Adapun perkembangan pengaturan mengenai sanksi administrasi sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sampai dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-2**), dapat dilihat dalam tabel III.1 dan tabel III.2.

Berdasarkan tabel III.1 dan tabel III.2 tersebut, jelas bahwa seiring dengan perubahan Undang-Undang KUP dari waktu ke waktu, telah terjadi perubahan sanksi perpajakan baik perubahan dalam sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Dapat dilihat bahwa *trend* (kecenderungan) perubahan sanksi tersebut adalah berupa peningkatan besaran sanksi administrasi, bahkan terdapat sanksi administrasi yang berubah menjadi sanksi pidana dengan adanya perubahan Undang-Undang KUP.

**Tabel III.1 Perkembangan Pengenaan Sanksi Administrasi Dalam Undang-Undang KUP**

| No | Uraian   | UU Nomor 6<br>Tahun 1983                              | UU Nomor 9<br>Tahun 1994   | UU Nomor 16<br>Tahun 2000  | UU Nomor 28<br>Tahun 2007   |
|----|--|---|--|--|---|
| 1  | Sanksi atas keterlambatan penyampaian SPT (Pasal 7)                  | Denda sebesar Rp10.000 untuk semua SPT                | Denda :<br>- SPT Masa sebesar Rp25.000<br>- SPT Tahunan sebesar Rp50.000 | Denda:<br>- Rp50.000 untuk SPT Masa<br>- Rp100.000 untuk SPT Tahunan | Denda:<br>- Rp500.000 untuk SPT Masa PPN,<br>- Rp100.000 untuk SPT Masa lainnya,<br>- Rp1.000.000 untuk SPT Tahunan PPh WP badan<br>- Rp100.000 untuk SPT Tahunan PPh WP <i>orang pribadi</i> |
| 2  | Sanksi atas pembetulan SPT (Pasal 8 ayat (2) dan ayat (2a))          | Bunga sebesar 2% per bulan                            | Bunga sebesar 2 % per bulan  | Bunga sebesar 2% per bulan   | Bunga sebesar 2% per bulan  |
| 3  | Sanksi atas pengungkapan ketidakbenaran perbuatan (Pasal 8 ayat (3)) | denda administrasi sebesar dua kali jumlah pajak yang | denda sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang                          | denda sebesar 2 (dua) kali jumlah pajak yang kurang                  | denda sebesar 150% dari jumlah pajak yang kurang  |

|   |  | kurang dibayar  | dibayar.  | dibayar.  | dibayar   |
|---|--|---|---|---|---|
| 4 | Sanksi atas pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT (Pasal 8 ayat (5))   | Tidak diatur  | kenaikan sebesar 50 %   | kenaikan sebesar 50%  | kenaikan sebesar 50%  |
| 5 | Sanksi atas keterlambatan pembayaran (Pasal 9 ayat (2a))   | Tidak diatur  | Tidak diatur  | bunga sebesar 2% <i>per bulan</i>   | bunga sebesar 2% <i>per bulan</i>   |
| 6 | Sanksi dalam SKPKB atas kekurangan pembayaran (Pasal 13 ayat (2))  | bunga sebesar 2% per bulan  | bunga sebesar 2 % per bulan   | bunga sebesar 2 % per bulan   | bunga sebesar 2 % per bulan   |
| 7 | Sanksi dalam SKPKB akibat tidak menyampaikan SPT, kompensasi yang tidak seharusnya, atau tidak memenuhi kewajiban melaksanakan pembukuan atau memberikan data saat pemeriksaan (Pasal 13 ayat (3)) | kenaikan sebesar:<br>- 50% untuk PPh<br>- 100% untuk pemotongan/ Pemungutan PPh<br>- 100% untuk PPN dan PPnBM | kenaikan sebesar:<br>- 50% untuk PPh<br>- 100% untuk pemotongan/ Pemungutan PPh<br>- 100% untuk PPN dan PPnBM | kenaikan sebesar:<br>- 50% untuk PPh<br>- 100% untuk pemotongan/ Pemungutan PPh<br>- 100% untuk PPN dan PPnBM | kenaikan sebesar:<br>- 50% untuk PPh<br>- 100% untuk pemotongan/ Pemungutan PPh<br>- 100% untuk PPN dan PPnBM |
| 8 | Sanksi dalam SKPKB atas perbuatan alpa pertama kali tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT tidak benar (Pasal 13A)   | Tidak diatur  | Tidak diatur  | Tidak diatur  | Kenaikan sebesar 200%   |
| 9 | Sanksi karena:<br>- PPh dalam tahun berjalan tidak atau  | bunga sebesar 2% per bulan  | bunga sebesar 2% per bulan  | bunga sebesar 2% per bulan  | bunga sebesar 2% per bulan  |

|    |   |                       |  |   |   |
|----|---|-----------------------|--|---|---|
|    | kurang dibayar;<br>- SPT terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan/atau salah hitung;<br>(Pasal 14 ayat (3))  |                       |  |   |   |
| 10 | Sanksi karena:<br>- Pengusaha tidak melaporkan kegiatan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP;<br>- Sanksi karena Pengusaha non-PKP tetapi membuat Faktur Pajak (Pasal 14 ayat (4))   | Tidak diatur          | denda sebesar 2 % dari Dasar Pengenaan Pajak | denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak | <b>Menjadi dikenai sanksi pidana</b>        |
| 11 | Sanksi karena:<br>- PKP tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu;<br>- PKP yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap<br>- PKP melaporkan faktur pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak<br>(Pasal 14 ayat (4)) | Tidak diatur          | Tidak diatur                                 | Tidak diatur                                | denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak |
| 12 | Sanksi atas penerbitan surat ketetapan pajak yang kedua dan seterusnya karena bukti baru -Novum   | kenaikan sebesar 100% | kenaikan sebesar 100 %                       | kenaikan sebesar 100%                       | kenaikan sebesar 100%                       |

|    |  |                                  |                                  |   |  |
|----|--|----------------------------------|----------------------------------|---|--|
|    | (Pasal 15 ayat (2))  |                                  |                                  |   |  |
| 13 | Sanksi atas keterlambatan pelunasan surat ketetapan pajak (Pasal 19 ayat (1))  | bunga sebesar 2% per bulan       | bunga sebesar 2% per bulan       | bunga sebesar 2% per bulan                | bunga sebesar 2% per bulan                             |
| 14 | Sanksi atas restitusi pajak yang seharusnya tidak dikembalikan terkait dengan: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Wajib Pajak Patuh (Pasal 17C ayat (5))</li> <li>- Wajib Pajak persyaratan tertentu (Pasal 17D ayat (5))</li> </ul> | Tidak diatur<br><br>Tidak diatur | Tidak diatur<br><br>Tidak diatur | kenaikan sebesar 100%<br><br>Tidak diatur | - kenaikan sebesar 100%<br><br>- kenaikan sebesar 100% |

**Tabel III.2 Perkembangan Pengenaan Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang KUP**

| No | Uraian   | UU Nomor 6 Tahun 1983   | UU Nomor 9 Tahun 1994  | UU Nomor 16 Tahun 2000  | UU Nomor 28 Tahun 2007  |
|----|--|---|--|---|---|
| 1  | Sanksi atas perbuatan karena kealpaan tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT tetapi tidak benar (Pasal 38) | kurungan ≤ 1thn dan/atau denda ≤ 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. | kurungan ≤ 1thn dan denda ≤ 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. | kurungan ≤ 1thn dan/atau denda ≤ 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. | 1 ≤ denda ≤ 2 kali jumlah pajak terutang, atau 3 bln ≤ kurungan ≤ 1 tahun |
| 2  | Sanksi atas perbuatan karena kesengajaan berupa:   | Penjara ≤ 3thn dan/atau   | Penjara ≤ 6thn dan   | penjara ≤ 6thn dan  | 6bln ≤ penjara ≤ 6thn   |

|   |   |   |  |   |   |
|---|---|---|--|---|---|
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- tidak mendaftarkan diri;</li> <li>- menyalahgunakan NPWP atau PKP;</li> <li>- tidak menyampaikan SPT;</li> <li>- menyampaikan SPT tidak benar;</li> <li>- menolak pemeriksaan;</li> <li>- memperlihatkan dokumen yang tidak benar;</li> <li>- tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan</li> <li>- tidak melakukan penyimpanan dokumen; atau</li> <li>- tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.</li> </ul> (Pasal 39 ayat (1)) | denda $\leq 4$ kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. | denda $\leq 4$ kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar | denda $\leq 4$ kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. | dan<br>$2 \leq \text{denda} \leq 4$ kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.  |
| 3 | Sanksi terkait dengan penerbitan faktur dan bukti potong/pungut pajak tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai PKP (Pasal 39A)   | Tidak diatur  | Tidak diatur   | Tidak diatur  | $2\text{thn} \leq \text{penjara} \leq 6\text{thn}$<br>serta<br>$2 \text{ kali} \leq \text{denda} \leq 6$ kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak |

|   |   |   |  |  |  |
|---|---|---|--|--|--|
| 4 | Sanksi atas kewajiban merahasiakan data Wajib Pajak (Pasal 41 ayat (1))   | kurungan ≤ 6bln<br>dan/atau<br>denda ≤ Rp 1juta | kurungan ≤ 1thn<br>dan<br>denda ≤ Rp2 juta   | kurungan ≤ 1 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp4 juta  | penjara ≤ 1 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp25 juta        |
| 4 | Sanksi atas tidak dipenuhinya kewajiban terkait merahasiakan data Wajib Pajak karena kesengajaan (Pasal 41 ayat (2))                      | penjara ≤ 1 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp2 juta      | penjara ≤ 2 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp5 juta   | penjara ≤ 2 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp10 juta  | penjara ≤ 2 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp50 juta        |
| 5 | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar (Pasal 41A) | Tidak diatur                                    | penjara ≤ 1thn<br>dan<br>denda ≤ Rp5 juta    | penjara ≤ 1thn<br>dan<br>denda ≤ Rp10 juta   | kurungan ≤ 1thn<br>dan<br>denda ≤ Rp25 juta        |
| 6 | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang Perpajakan (Pasal 41B)               | Tidak diatur                                    | penjara ≤ 3 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp 10 juta | penjara ≤ 3 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp 10 juta | penjara ≤ 3 thn<br>dan<br>denda ≤ Rp 75 juta       |
| 7 | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban memberikan informasi perpajakan (Pasal 41C ayat (1))                        | Tidak diatur                                    | Tidak diatur                                 | Tidak diatur                                 | kurungan ≤ 1 thn<br>atau<br>denda ≤ Rp1 miliar     |
| 8 | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain memberikan informasi                 | Tidak diatur                                    | Tidak diatur                                 | Tidak diatur                                 | kurungan ≤ 10 bln<br>atau<br>denda ≤<br>Rp800 juta |



|    |   |              |              |              |  |
|----|---|--------------|--------------|--------------|--|
|    | perpajakan (Pasal 41C ayat (2))   |              |              |              |  |
| 9  | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak atas informasi perpajakan (Pasal 41C ayat (3)) | Tidak diatur | Tidak diatur | Tidak diatur | kurungan ≤ 10 bln<br>atau<br>denda ≤<br>Rp800 juta |
| 10 | Sanksi atas perbuatan dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara (Pasal 41C ayat (4))               | Tidak diatur | Tidak diatur | Tidak diatur | kurungan ≤ 1 thn<br>atau<br>denda ≤<br>Rp500 juta  |

Perubahan atas besaran sanksi dan jenis sanksi tersebut dilakukan dalam rangka menyesuaikan dengan perkembangan ekonomi (seperti inflasi, pertumbuhan ekonomi), sosial (seperti kondisi masyarakat dan psikologis masyarakat Wajib Pajak), politik (seperti perkembangan arah kebijakan politik, rezim politik yang berkuasa), dan budaya (seperti perkembangan peradaban masyarakat, perkembangan teknologi). Pengaturan sanksi perpajakan juga merupakan perwujudan dari instrumen politik hukum perpajakan yang secara konstitusi merupakan kewenangan Dewan Perwakilan Rakyat bersama-sama dengan Presiden. Dengan demikian, pengaturan mengenai besaran dan jenis sanksi sepenuhnya merupakan diskresi atau politik hukum pembuat Undang-Undang.

Selain hal-hal tersebut di atas, peningkatan besaran sanksi juga dipengaruhi oleh pertimbangan mengenai kondisi kepatuhan sukarela Wajib Pajak yang menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan perpajakan di Indonesia masih rendah. Hal tersebut dapat dilihat dari indikator (kondisi tahun 2011) sebagai berikut:

1. *Tax ratio* Indonesia mencapai  $\pm 12,2\%$ , yang secara relatif masih rendah jika dibandingkan dengan negara-negara lain bahkan ditingkat ASEAN;
2. Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar mencapai  $\pm 17$  juta, relatif rendah dibanding dengan potensinya yang mencapai  $\pm 80$  juta;
3. Jumlah Wajib Pajak Badan yang terdaftar mencapai  $\pm 2$  juta, relatif rendah dibanding potensinya yang mencapai  $\pm 22$  juta;
4. Jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyampaikan SPT hanya mencapai  $\pm 8,5$  juta Wajib Pajak (baru sekitar 50% dari Wajib Pajak terdaftar);

5. Jumlah Wajib Pajak Badan yang menyampaikan SPT hanya mencapai  $\pm 500$  ribu Wajib Pajak (hanya 25% dari Wajib Pajak terdaftar).
6. Semakin meningkatnya praktik penghindaran pajak melalui rekayasa keuangan, transfer pricing, dan modus-modus lainnya.

**b. Perbandingan Sanksi Administrasi Menurut Undang-Undang KUP dengan Sanksi Administrasi pada Undang-Undang Lain yang Sejenis**

Untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai besaran sanksi administrasi maka Pemerintah merasa perlu untuk memberikan penjelasan mengenai besaran sanksi administrasi dengan menyajikan sanksi administrasi yang terdapat dalam Undang-Undang lain yang sejenis, yaitu sebagaimana disajikan dalam tabel III.3, tabel III.4, dan tabel III.5.

Berdasarkan tabel III.3, tabel III.4, dan tabel III.5 tersebut, diketahui bahwa sanksi administrasi tidak hanya diatur dalam Undang-Undang KUP, namun juga diatur dalam Undang-Undang lain di Indonesia sebagaimana tersebut di atas. Hal ini semakin membuktikan bahwa pengenaan sanksi administrasi atas pelanggaran suatu norma yang diatur dalam Undang-Undang KUP merupakan hal yang wajar.

**Tabel III.3 Besaran Sanksi Administrasi yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (bukti Pemt-14)**

| NO. | PASAL             | MATERI  |
|-----|-------------------|---|
| 1   | Pasal 97 ayat (3) | Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKDBT sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dikenakan <b>sanksi administratif berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen)</b> dari jumlah kekurangan pajak tersebut. |

|   |                    |  |
|---|--------------------|--|
| 2 | Pasal 106 ayat (3) | Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai <b>sanksi administratif berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen)</b> dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.   |
| 3 | Pasal 106 ayat (5) | Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai <b>sanksi administratif berupa denda sebesar 100% (seratus persen)</b> dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. |

**Tabel III.4 Besaran Sanksi Administrasi yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 Perubahan atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai (bukti Pemt-15)**

| NO. | PASAL            | MATERI   |
|-----|------------------|--|
| 1   | Pasal 8 ayat (3) | Pengusaha pabrik, pengusaha tempat penyimpanan, importir barang kena cukai, atau setiap orang yang melanggar ketentuan tentang tidak dipungutnya cukai sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dan paling banyak <b>10 (sepuluh) kali nilai cukai</b> yang seharusnya dibayar. |

|   |                    |  |
|---|--------------------|--|
| 2 | Pasal 9 ayat (3)   | Pengusaha pabrik, pengusaha tempat penyimpanan, importir barang kena cukai, atau setiap orang yang melanggar ketentuan tentang pembebasan cukai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (2), dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dan paling banyak <b>10 (sepuluh) kali nilai cukai</b> yang seharusnya dibayar.   |
| 3 | Pasal 16 ayat (6)  | Pengusaha pabrik yang tidak memberitahukan barang kena cukai yang selesai dibuat sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> sebesar <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dari barang kena cukai yang tidak diberitahukan.   |
| 4 | Pasal 25 ayat (4)  | Pengusaha pabrik atau pengusaha tempat penyimpanan yang mengeluarkan barang kena cukai dari pabrik atau tempat penyimpanan, yang tidak melaksanakan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> sebesar <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dari barang kena cukai yang dikeluarkan.  |
| 5 | Pasal 27 ayat (3)  | Setiap orang yang tidak memenuhi ketentuan tentang pengangkutan barang kena cukai yang belum dilunasi cukainya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dan paling banyak <b>10 (sepuluh) kali nilai cukai</b> yang seharusnya dibayar.   |
| 6 | Pasal 29 ayat (2a) | Pengusaha pabrik atau importir barang kena cukai yang melekatkan pita cukai atau membubuhkan tanda pelunasan cukai lainnya pada barang kena cukai yang tidak sesuai dengan pita cukai atau tanda pelunasan cukai lainnya yang diwajibkan, yang menyebabkan kekurangan pembayaran cukai, wajib melunasi cukainya dan dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dan paling banyak <b>10 (sepuluh) kali nilai cukai</b> dari nilai cukai yang seharusnya dilunasi. |
| 7 | Pasal 32 ayat (2)  | Pengusaha pabrik, importir barang kena cukai, penyalur, atau pengusaha tempat penjualan  |

|  |  |  |
|--|--|--|
|  |  | eceran, yang pelunasan cukainya dengan cara pelekatan pita cukai atau pembubuhan tanda pelunasan cukai lainnya, yang melanggar ketentuan larangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>2 (dua) kali nilai cukai</b> dan paling <b>banyak 10 (sepuluh) kali nilai cukai</b> dari pita cukai atau tanda pelunasan cukai lainnya yang didapati telah dipakai. |
|--|--|--|

**Tabel III.5 Besaran Sanksi Administrasi yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan (bukti Pemt-16)**

| NO. | PASAL              | MATERI   |
|-----|--------------------|--|
| 1   | Pasal 10D ayat (5) | Orang yang terlambat mengekspor kembali barang impor sementara dalam jangka waktu yang diizinkan dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari bea masuk yang seharusnya dibayar.  |
| 2   | Pasal 10D ayat (6) | Orang yang tidak mengekspor kembali barang impor sementara dalam jangka waktu yang diizinkan wajib membayar bea masuk dan dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda 100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar.  |
| 3   | Pasal 16 ayat (4)  | Importir yang salah memberitahukan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak <b>1000% (seribu persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar.  |
| 4   | Pasal 17 ayat (4)  | Penetapan kembali sebagaimana dimaksud pada ayat (2), apabila diakibatkan oleh adanya kesalahan nilai transaksi yang diberitahukan sehingga mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk, dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak <b>1000% (seribu persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar. |

|   |                   |   |
|---|-------------------|---|
| 5 | Pasal 25 ayat (4) | Orang yang tidak memenuhi ketentuan tentang pembebasan bea masuk yang ditetapkan menurut Undang-undang ini wajib membayar bea masuk yang terutang dan dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> sebesar paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar dan paling banyak <b>500% (lima ratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar.  |
| 6 | Pasal 26 ayat (4) | Orang yang tidak memenuhi ketentuan pembebasan atau keringanan bea masuk yang ditetapkan menurut Undang-Undang ini Wajib membayar bea masuk yang terutang dan dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> sebesar paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar dan paling banyak <b>500% (lima ratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar.  |
| 7 | Pasal 45 ayat (4) | Pengusaha tempat penimbunan berikat yang tidak dapat mempertanggungjawabkan barang yang seharusnya berada di tempat tersebut wajib membayar bea masuk yang terutang dan dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> sebesar <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang seharusnya dibayar.  |
| 8 | Pasal 82 ayat (5) | Setiap orang yang salah memberitahukan jenis dan/atau jumlah barang dalam pemberitahuan pabean atas impor yang mengakibatkan kekurangan pembayaran bea masuk dikenai sanksi administrasi berupa denda paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar dan paling banyak <b>1000% (seribu persen)</b> dari bea masuk yang kurang dibayar.   |
| 9 | Pasal 82 ayat (6) | Setiap orang yang salah memberitahukan jenis dan/atau jumlah barang dalam pemberitahuan pabean atas ekspor yang mengakibatkan tidak terpenuhinya pungutan negara di bidang ekspor dikenai <b>sanksi administrasi berupa denda</b> paling sedikit <b>100% (seratus persen)</b> dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar dan paling banyak <b>1000% (seribu persen)</b> dari pungutan negara di bidang ekspor yang kurang dibayar. |

Apabila besaran sanksi administrasi dalam Undang-Undang KUP dibandingkan dengan sanksi administrasi dalam undang-undang lain, misalnya Undang-Undang Kepabeanan yang mengenakan sanksi administrasi hingga maksimal 1000%, maka sanksi administrasi maksimal dalam Undang-Undang KUP masih relatif kecil. Dengan demikian, jika ada pendapat yang menyatakan bahwa sanksi administrasi dalam Pasal 25 ayat (9) sebesar 50% dan dalam Pasal 27 ayat (5d) sebesar 100% cenderung *excessive* adalah pendapat yang keliru, tidak tepat dan tidak berdasar.

## **B. UPAYA HUKUM ATAS KETETAPAN PAJAK (ADMINISTRASI)**

Sebagaimana telah dijelaskan pada bagian pendahuluan, Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan surat ketetapan pajak. Dalam hal Wajib Pajak tidak sependapat dengan ketetapan pajak yang telah diterbitkan, Wajib Pajak dapat mengajukan beberapa upaya untuk memperoleh keadilan, yaitu:

### **1. Pembetulan atas ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak**

Dalam rangka menjalankan tugas pemerintahan yang baik, apabila terdapat kesalahan atau kekeliruan yang bersifat manusiawi dalam keputusan atau ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak maka kesalahan atau kekeliruan tersebut perlu dibetulkan sebagaimana mestinya. Sifat kesalahan atau kekeliruan yang dibetulkan tersebut tidak mengandung persengketaan antara fiskus dan Wajib Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 16 Undang-Undang KUP dan penjelasannya.

### **2. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi atas ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak**

Direktur Jenderal Pajak berdasarkan permohonan Wajib Pajak atau secara jabatan dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi



administrasi yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dilaksanakan dalam hal sanksi administrasi tersebut dikenakan karena adanya kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP (**bukti Pemt-3ww**) atau karena adanya pertimbangan tertentu dari Direktur Jenderal Pajak. Direktur Jenderal Pajak berdasarkan ketentuan tersebut mempunyai wewenang untuk memberikan pengurangan sanksi administrasi hingga menghapuskan keseluruhan sanksi administrasi.

3. Pengurangan atau pembatalan atas ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak

Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan Wajib Pajak dan berlandaskan unsur keadilan dapat mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP (**bukti Pemt-3xx**). Pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar tersebut dilakukan misalnya terhadap surat ketetapan pajak yang telah diajukan keberatan oleh Wajib Pajak namun ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formal (memasukkan surat keberatan tidak pada waktunya).

4. Keberatan atas ketetapan pajak kepada Direktur Jenderal Pajak

Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak atau pemotongan pemungutan kepada Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 25 Undang-Undang KUP. Materi keberatan yang dapat diajukan oleh Wajib Pajak meliputi jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan atau jumlah besarnya pajak

#### 5. Banding atas keputusan keberatan kepada Pengadilan Pajak

Dalam hal Wajib Pajak masih merasa tidak puas terhadap Surat Keputusan Keberatan yang telah diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak, Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 27 Undang-Undang KUP. Ketentuan lebih lanjut terkait banding diatur dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2012 tentang Pengadilan Pajak (**bukti Pemt-17**).

#### 6. Peninjauan kembali atas putusan banding kepada Mahkamah Agung

Terhadap putusan Pengadilan Pajak, Wajib Pajak juga masih dapat mengajukan upaya hukum luar biasa berupa Peninjauan Kembali (*herziening*) ke Mahkamah Agung. Hal ini diatur dalam Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Berdasarkan uraian di atas, dapat diyakini bahwa Undang-Undang KUP telah mengatur secara tegas (*expresiss verbis*) mengenai hak Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan seluas-luasnya baik melalui Direktorat Jenderal Pajak maupun melalui lembaga peradilan. Hal ini membuktikan bahwa Undang-Undang KUP secara nyata telah mengatur secara luas mengenai upaya Wajib Pajak dalam memperoleh keadilan dan memperoleh perlindungan hukum yang merupakan perwujudan dari asas-asas atau prinsip-prinsip hukum yang bersifat *universal*, yaitu *point d'interet point d'action* (semua pihak yang merasa kepentingannya terlanggar dapat melakukan upaya hukum).

### C. TATA CARA KEBERATAN DAN BANDING BERDASARKAN UNDANG-UNDANG KUP

#### 1. Tata Cara Keberatan

Seperti telah diuraikan dalam tabel I.1 tentang perbandingan rumusan Pasal 25, diketahui bahwa telah terjadi perubahan konstruksi sistem keberatan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dibandingkan dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000. Untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif kepada Majelis Hakim, kami uraikan beberapa hal pokok yang mengalami perubahan terkait dengan prosedur keberatan.

**a. Prosedur dan Persyaratan Formal Pengajuan Keberatan**

Prosedur pengajuan keberatan dan persyaratannya dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 diatur dalam Pasal 25 ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4). Ketentuan tersebut pada intinya mengatur bahwa: **(bukti Pemt-4c, bukti Pemt-4d, bukti Pemt-4e, dan bukti Pemt-4f)**

- 1) Keberatan dapat diajukan terhadap semua jenis surat ketetapan pajak atau adanya pemotongan/pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak ketiga.
- 2) Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut penghitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan yang jelas.
- 3) Keberatan diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak surat ketetapan pajak diterbitkan.
- 4) Keberatan diajukan terhadap satu jenis pajak dan suatu Masa Pajak atau Tahun Pajak.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, persyaratan pengajuan keberatan tersebut diatas diubah dengan menambahkan ketentuan baru berupa kewajiban Wajib Pajak untuk melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) sebelum mengajukan keberatan.

Penambahan ketentuan ini merupakan konsekuensi logis dari adanya ketentuan baru dalam Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (**bukti Pemt-3vv**) yang mengatur mengenai kewajiban Direktorat Jenderal Pajak untuk memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*). Dalam pembahasan akhir tersebut, Wajib Pajak diberi hak untuk memberikan tanggapan dan sanggahan atas temuan pemeriksaan sehingga menghasilkan temuan pemeriksaan yang disetujui atau tidak disetujui oleh Wajib Pajak. Dengan demikian, apabila pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) tidak ada temuan pemeriksaan yang disetujui oleh Wajib Pajak, maka pada saat pengajuan keberatan tidak ada kewajiban bagi Wajib Pajak untuk melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan.

Dalam hal pengajuan keberatan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan oleh Direktur Jenderal Pajak karena tidak memenuhi persyaratan formal pengajuan keberatan, maka Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum atas penolakan tersebut. Upaya hukum tersebut berupa pengajuan gugatan atas surat penolakan formal ke Pengadilan Pajak atau pengajuan permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak yang tidak benar kepada Direktur Jenderal Pajak.

#### **b. Tindakan penagihan pajak selama proses keberatan**

Ketentuan pokok lain yang mutlak terkait dengan prosedur keberatan adalah mengenai tindakan penagihan atas surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan. Dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, hal tersebut diatur dalam Pasal 25 ayat (7) (**bukti Pemt-4i**), **yang pada intinya mengatur bahwa pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan tidak menunda pelaksanaan penagihan pajak.** Artinya, apabila Wajib Pajak belum

melunasi utang pajak dalam surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak surat ketetapan pajak diterbitkan, maka terhadap Wajib Pajak harus dilakukan tindakan penagihan pajak mulai dari penerbitan surat teguran, surat paksa, pemblokiran, penyitaan dan pelelangan, pencegahan (larangan bepergian ke luar negeri), sampai dengan penyanderaan (*gijzeling*). Hal ini menunjukkan bahwa meskipun surat ketetapan pajak masih disengketakan oleh Wajib Pajak, namun surat ketetapan pajak tersebut tetap dianggap benar sehingga hak negara (baca: kewajiban Wajib Pajak) atas pendapatan pajak yang tercantum dalam surat ketetapan pajak tersebut, sudah dapat diakui sejak tanggal penerbitannya.

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, ketentuan tersebut di atas diubah menjadi 2 (dua) ayat, yaitu Pasal 25 ayat (7) dan ayat (8). Ketentuan baru tersebut pada intinya mengatur bahwa jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*):

- 1) Kewajiban pembayarannya tertangguh atau tertunda sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan. Mengingat jangka waktu pengajuan keberatan adalah paling lama 3 (tiga) bulan dan jangka waktu penyelesaian keberatan adalah paling lama 12 (dua belas) bulan maka kewajiban pembayaran pajak dapat tertangguh menjadi paling lama 15 (lima belas bulan) selama proses keberatan.
- 2) Tidak termasuk sebagai utang pajak yang dapat diperhitungkan dengan kelebihan pembayaran pajak sehingga Wajib Pajak berhak untuk menerima seluruh pengembalian pajak (restitusi pajak) tanpa harus dikurangi dengan jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak yang diajukan keberatan. Dengan demikian, Wajib Pajak memperoleh manfaat berupa dapat menggunakan seluruh dana kelebihan pembayaran pajak tersebut.

3) Terhadap Wajib Pajak tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa selama proses keberatan, yang meliputi penerbitan surat teguran, surat paksa, pemblokiran, penyitaan dan pelelangan, pencegahan (larangan bepergian ke luar negeri), sampai dengan penyanderaan (*gijzeling*);

Berdasarkan uraian tersebut, jelas bahwa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang terkait dengan tindakan penagihan selama proses keberatan lebih memberikan perlindungan terhadap aset Wajib Pajak dan mendahulukan hak Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan.

**c. Sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses keberatan**

Pengaturan sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses keberatan mutlak terkait dengan pengaturan mengenai tindakan penagihan pajak selama proses keberatan. Seperti telah dijelaskan sebelumnya bahwa berdasarkan Pasal 25 ayat (7) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, surat ketetapan pajak telah menjadi utang pajak sejak diterbitkan, sehingga pengajuan keberatan tidak menunda pembayaran dan penagihan pajak. Oleh karena itu, sesuai dengan Pasal 19 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (**bukti Pemt-4b**), atas setiap keterlambatan pelunasan pajak, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga penagihan sebesar 2% per bulan sampai dengan Wajib Pajak melunasi seluruh utang pajaknya.

Meskipun telah diterbitkan Surat Keputusan Keberatan, sepanjang keputusan keberatan tersebut menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib pajak, serta masih terdapat utang pajak yang belum dilunasi maka sanksi administrasi sebesar 2% per bulan tersebut tetap dikenakan. Dengan demikian, sanksi administrasi tersebut dapat melebihi pokok utang pajaknya, bisa 100% atau bahkan sampai maksimal sebesar 240% (asumsi daluwarsa penagihan 10 tahun).

Mengingat ketentuan mengenai tindakan penagihan pajak dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengalami perubahan maka ketentuan sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses keberatan juga perlu diselaraskan. Penyelarasan tersebut dituangkan dalam Pasal 25 ayat (9) dan ayat (10) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Pasal 25 ayat (9) mengatur bahwa dalam hal keputusan keberatan menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak (baca: membenarkan perhitungan pajak oleh fiskus) Wajib Pajak dikenai **sanksi administrasi berupa denda 50% dari pajak yang belum dibayar oleh Wajib Pajak sebelum pengajuan keberatan**. Sedangkan Pasal 25 ayat (10) mengatur bahwa sanksi administrasi berupa denda 50% tersebut tidak dikenakan apabila Wajib Pajak mengajukan banding atas keputusan keberatan.

Di dalam penjelasan ayat-ayat tersebut diuraikan bahwa mengingat kewajiban Wajib Pajak untuk melakukan pembayaran dan tindakan penagihan pajak selama proses keberatan ditangguhkan maka sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan tidak diberlakukan atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan.

Untuk memperjelas perbedaan ketentuan keberatan antara Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Undang Nomor 28 Tahun 2007, diberikan ilustrasi sebagai berikut:

- 1) Pada tanggal 15 Januari 2010, diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh Badan kepada PT X dengan jumlah pajak yang terutang sebesar Rp 500 juta.
- 2) Pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*), Wajib Pajak hanya menyetujui jumlah pajak sebesar Rp100 juta, sedangkan sisanya Wajib Pajak tidak setuju.
- 3) Pada tanggal 19 Maret 2010, Wajib Pajak mengajukan keberatan atas SKPKB tersebut.

Terhadap permasalahan tersebut di atas, apabila yang berlaku adalah ketentuan keberatan berdasarkan Undang-Undang 16 Tahun 2000, maka persyaratan pengajuan keberatan, pelunasan, tindakan penagihan dan pengenaan sanksi yang terkait dengan SKPKB selama proses keberatan dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Berdasarkan Pasal 9 ayat (3) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (**bukti pemt-4a**), jatuh tempo pelunasan SKPKB sebesar Rp500 juta adalah tanggal 14 Februari 2010, yaitu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan. Berdasarkan ketentuan tersebut, berlaku hal-hal sebagai berikut:
  - 1) Apabila sampai dengan tanggal 14 Februari 2010 Wajib Pajak tidak melunasi utang pajak dalam SKPKB, maka terhadap seluruh jumlah pajak dalam SKPKB sebesar Rp500 juta tersebut dilakukan tindakan penagihan dengan surat paksa tanpa mempertimbangkan apakah Wajib Pajak setuju atau tidak setuju terhadap SKPKB tersebut.
  - 2) Walaupun Wajib Pajak hanya menyetujui Rp100 juta, Direktur Jenderal Pajak tetap melakukan pemblokiran rekening atau penyitaan dan pelelangan aset untuk melunasi seluruh utang pajak dalam SKPKB sebesar Rp500 juta.
  - 3) Apabila sampai dengan tanggal 14 Februari 2010 Wajib Pajak tidak melunasi utang pajak dalam SKPKB maka terhadap utang pajak sebesar Rp500 juta tersebut dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan.
- b. Apabila pada bulan ketiga sejak SKPKB diterbitkan Wajib Pajak mengajukan keberatan, jumlah pajak yang disetujui sebesar Rp100 juta bukan merupakan persyaratan keberatan karena Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan tindakan penagihan pajak atas seluruh utang pajak sebesar Rp500 juta.



- c. Selama proses penyelesaian keberatan, apabila utang pajak sebesar Rp500 juta belum juga dilunasi maka Direktur Jenderal Pajak tetap melakukan penagihan pajak dengan surat paksa dan Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan sampai dengan utang pajak tersebut dilunasi.
- d. Apabila keberatan yang diajukan Wajib Pajak ditolak, dan sampai dengan Keputusan Keberatan diterbitkan Wajib Pajak belum juga melunasi utang pajak sebesar Rp500 juta tersebut, maka terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan sampai dengan utang tersebut dilunasi. Bahkan, pada saat keputusan keberatan diterbitkan, ada kemungkinan aset Wajib Pajak telah disita atau telah dilelang untuk melunasi utang pajaknya.
- e. Apabila selama proses keberatan atas SKPKB sebesar Rp500 juta tersebut Wajib Pajak memiliki kelebihan pembayaran pajak berdasarkan hasil penetapan yang lain, misalnya senilai Rp700 juta, berdasarkan ketentuan keberatan dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, pengembalian (restitusi) pajak yang berhak diterima oleh Wajib Pajak hanya sebesar Rp200 juta, yaitu jumlah lebih bayar sebesar Rp700 juta dikurangi dengan utang pajak dalam SKPKB sebesar Rp500 juta.

Terhadap permasalahan yang sama, apabila yang berlaku adalah ketentuan keberatan berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, maka persyaratan pengajuan keberatan, pelunasan, tindakan penagihan dan pengenaan sanksi yang terkait dengan SKPKB selama proses keberatan dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Berdasarkan Pasal 9 ayat (3) *juncto* Pasal 25 ayat (7) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, jatuh tempo pelunasan utang pajak dalam SKPKB sebesar Rp100 juta (yang disetujui Wajib Pajak) adalah tanggal 14 Februari 2010, yaitu 1 (satu) bulan sejak tanggal diterbitkan. Sedangkan berdasarkan Pasal 25 ayat (8), kewajiban

pelunasan atas jumlah pajak sebesar Rp 400 juta (yang tidak disetujui Wajib Pajak) tertangguh sampai dengan 1 (satu) bulan setelah Surat Keputusan Keberatan diterbitkan. Berdasarkan ketentuan tersebut, berlaku hal-hal sebagai berikut:

- 1) Apabila sampai dengan tanggal 14 Februari 2010 Wajib Pajak tidak melunasi pajak yang terutang dalam SKPKB, maka terhadap jumlah pajak yang disetujui sebesar Rp100 juta, dapat dilakukan tindakan penagihan dengan surat paksa.
  - 2) Apabila sampai dengan tanggal 14 Februari 2010 Wajib Pajak tidak melunasi jumlah pajak yang disetujui sebesar Rp100 juta tersebut, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga 2% per bulan.
- b. Apabila pada bulan ketiga sejak surat ketetapan pajak diterbitkan Wajib Pajak mengajukan keberatan, jumlah pajak yang disetujui sebesar Rp100 juta merupakan persyaratan keberatan. Jika Wajib Pajak tidak juga melunasi utang pajak sebesar Rp100 juta tersebut, pengajuan keberatan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan (ditolak formal) dan seluruh jumlah pajak dalam SKPKB sebesar Rp500 juta menjadi utang pajak dan dilakukan tindakan penagihan dengan surat paksa. Selanjutnya, terhadap Wajib Pajak tidak dikenai sanksi administrasi berupa denda 50%, tetapi dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% sampai dengan utang pajak tersebut dilunasi.
- c. Apabila pengajuan keberatan diterima secara formal (Rp100 juta dilunasi sebelum pengajuan keberatan dan persyaratan lain terpenuhi), pajak yang terutang dalam SKPKB sebesar Rp400 juta (jumlah yang tidak disetujui) tidak akan dilakukan penagihan pajak yang diantaranya melalui kegiatan pemblokiran rekening atau penyitaan dan pelelangan aset. Dengan demikian, ketentuan ini lebih memberikan perlindungan terhadap aset Wajib Pajak

dibandingkan dengan ketentuan keberatan dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000.

- d. Selama proses pengajuan dan penyelesaian keberatan, jumlah pajak sebesar Rp400 juta yang masih disengketakan tidak dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan.
- e. Apabila keberatan yang diajukan Wajib Pajak ditolak dan utang pajak sebesar Rp400 juta belum dibayar oleh Wajib Pajak sebelum pengajuan keberatan maka terhadap Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dihitung dari jumlah pajak yang masih harus dibayar menurut Surat Keputusan Keberatan dikurangi jumlah pajak yang telah dibayar sebelum pengajuan keberatan. Hal ini merupakan konsekuensi logis dari adanya perlawanan Wajib Pajak atas surat ketetapan pajak yang telah terbukti benar berdasarkan penelitian keberatan.
- f. Apabila selama proses keberatan atas SKPKB sebesar Rp500 juta tersebut Wajib Pajak memiliki kelebihan pembayaran pajak berdasarkan hasil penetapan yang lain, misalnya senilai Rp700 juta, berdasarkan ketentuan keberatan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pengembalian (restitusi) pajak yang berhak diterima oleh Wajib Pajak sebesar Rp700 juta, yaitu sebesar jumlah kelebihan pembayaran tanpa dikurangi dengan jumlah pajak yang tidak disetujui sebesar Rp400 juta.

## **2. Tata Cara Banding ke Pengadilan Pajak**

Seperti telah diuraikan dalam tabel I.1 tentang perbandingan rumusan Pasal 25 dan tabel I.2 tentang perbandingan rumusan Pasal 27, diketahui bahwa mengingat terjadi perubahan konstruksi dalam sistem keberatan maka konstruksi sistem banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 juga mengalami perubahan. Untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif kepada Majelis Hakim

mengenai perubahan sistem banding tersebut, kami uraikan beberapa hal pokok sebagai berikut.

**a. Prosedur dan Persyaratan Formal Permohonan Banding**

Prosedur permohonan banding dan persyaratannya dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 diatur dalam Pasal 27 ayat (1) dan ayat (3) (**bukti Pemt-4j dan bukti Pemt-4l**). Ketentuan tersebut pada intinya mengatur bahwa:

1. Permohonan banding diajukan ke badan peradilan pajak atas keputusan keberatan yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
2. Permohonan tersebut diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan keberatan diterima dengan dilampiri salinan surat keputusan tersebut.

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, persyaratan permohonan banding tersebut pada prinsipnya tidak berubah. Namun demikian, terdapat penyelarasan dengan sistem keberatan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 terutama terkait dengan pembayaran pajak yang disetujui sebelum pengajuan keberatan.

Dengan demikian, kewajiban Wajib Pajak pada saat mengajukan permohonan banding adalah sama dengan kewajiban Wajib Pajak pada saat mengajukan keberatan, yaitu Wajib Pajak wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang telah disetujui Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) sebelum mengajukan keberatan.

**b. Tindakan penagihan pajak selama proses banding**

Selaras dengan ketentuan keberatan, ketentuan pokok lain yang juga terkait dengan prosedur banding adalah tindakan penagihan pajak selama pengajuan dan penyelesaian banding. Berdasarkan Pasal 27

ayat (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (**bukti Pemt-4m**), diatur bahwa permohonan banding tidak menunda kewajiban pembayaran pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Konsekuensi dari ketentuan ini juga selaras dengan ketentuan penagihan pada sistem keberatan yang telah diuraikan di atas, yaitu selama proses penyelesaian banding utang pajak yang belum dilunasi oleh Wajib Pajak tetap dilakukan penagihan pajak mulai dari penerbitan surat teguran, surat paksa, pemblokiran, penyitaan dan pelelangan, pencegahan (larangan bepergian ke luar negeri), sampai dengan penyanderaan (*gijzeling*).

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, ketentuan mengenai tindakan penagihan selama proses banding juga diselaraskan dengan ketentuan mengenai tindakan penagihan selama proses keberatan. Hal tersebut tercermin dengan dihapusnya Pasal 27 ayat (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan diganti menjadi 3 (tiga) ayat dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007, yaitu Pasal 27 ayat (5a), ayat (5b) dan ayat (5c). Ketentuan baru tersebut pada intinya mengatur bahwa pajak yang masih harus dibayar dalam Surat Keputusan Keberatanyang dimohonkan banding:

- 1) Kewajiban pembayarannya tertangguh atau tertunda sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan Banding. Mengingat jangka waktu pengajuan keberatan adalah paling lama 3 (tiga) bulan dan jangka waktu penyelesaian keberatan adalah paling lama 12 (dua belas) bulan serta jangka waktu permohonan banding adalah paling lama 3 (tiga) bulan dan jangka waktu penyelesaian banding adalah paling lama 12 (dua belas) bulan, maka kewajiban pembayaran pajak menjadi tertangguh paling lama 30 (tiga puluh bulan) selama proses keberatan dan banding.
- 2) Tidak termasuk sebagai utang pajak yang dapat diperhitungkan dengan kelebihan pembayaran pajak sehingga Wajib Pajak berhak untuk menerima seluruh pengembalian pajak (restitusi pajak) tanpa

harus dikurangi dengan jumlah pajak dalam Surat Keputusan Keberatan yang dimohonkan banding. Dengan demikian, Wajib Pajak memperoleh manfaat berupa dapat menggunakan seluruh dana kelebihan pembayaran pajak tersebut.

- 3) Terhadap Wajib Pajak tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa selama proses banding, yang meliputi penerbitan surat teguran, surat paksa, pemblokiran, penyitaan dan pelelangan, pencegahan (larangan bepergian ke luar negeri), sampai dengan penyanderaan (*gijzeling*);

#### **c. Sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses banding**

Pengaturan sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses banding pada prinsipnya selaras dengan pengaturan sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses keberatan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses banding, yaitu sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% per bulan atas utang pajak yang belum dilunasi.

Demikian halnya dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pengaturan sanksi administrasi yang dapat dikenakan selama proses banding pada prinsipnya diselaraskan dengan sanksi administrasi yang dapat dikenakan dalam proses keberatan, yaitu dengan mengenakan sanksi administrasi berupa denda. Namun demikian, mengingat proses banding merupakan upaya hukum lanjutan dari proses keberatan maka pengenaan sanksi administrasi berupa denda setelah terdapat Putusan Banding yang menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak ditetapkan lebih tinggi menjadi sebesar 100%. Hal ini merupakan konsekuensi logis adanya perlawanan atas Surat Keputusan Keberatan yang telah terbukti benar berdasarkan putusan Hakim Pengadilan Pajak dan tertundanya pembayaran dan penagihan pajak yang lebih lama.

Berdasarkan uraian mengenai sistem keberatan dan banding tersebut di atas,  **jelas bahwa perubahan ketentuan sistem keberatan maupun banding dimaksudkan untuk lebih menyeimbangkan hak dan kewajiban Wajib Pajak serta perlindungan atas aset Wajib Pajak.** Oleh karena itu, tidak tepat apabila Pemohon mempertentangkan sistem keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan Undang-Undang Dasar hanya dari sudut pandang pengaturan sanksi tanpa mempertimbangkan konstruksi ketentuan yang mengatur mengenai keberatan dan banding secara keseluruhan.

### **3. Risiko Penundaan Penerimaan Pajak Akibat Pengajuan Keberatan dan Banding**

Setelah dijelaskan mengenai tata cara keberatan dan banding berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 maupun Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, untuk memberikan gambaran mengenai potensi tertundanya penerimaan pajak akibat pengajuan keberatan dan banding atas surat ketetapan pajak, berikut kami sajikan data surat ketetapan pajak yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak dalam 3 (tiga) tahun terakhir.

Tabel III.6 Data Surat Ketetapan Pajak

| NO | Produk Hukum | 2009   |                     | 2010   |                     | 2011   |                     |
|----|--------------|--------|---------------------|--------|---------------------|--------|---------------------|
|    |              | Jumlah | Nilai <sup>*)</sup> | Jumlah | Nilai <sup>*)</sup> | Jumlah | Nilai <sup>*)</sup> |
| 1  | SKPKB        | 39.527 | <b>14,50</b>        | 51.093 | <b>63,50</b>        | 72.513 | <b>21,29</b>        |
| 2  | SKPKBT       | 310    | <b>0, 92</b>        | 288    | <b>0,23</b>         | 282    | <b>10,01</b>        |
|    | Jumlah       | 39.837 | <b>15,42</b>        | 51.381 | <b>63,73</b>        | 72.795 | <b>31,30</b>        |

<sup>\*)</sup> dalam Triliun Rupiah

Sebagai tambahan informasi dapat disampaikan juga bahwa jumlah pengajuan keberatan atas surat ketetapan pajak (SKPKB dan SKPKBT) untuk Tahun 2011 adalah sebanyak 8.863 pengajuan.

Berdasarkan data tersebut dapat disimpulkan bahwa meskipun terdapat pengaturan sanksi administrasi berupa denda sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d), jumlah ketetapan pajak yang disengketakan pada tahun 2011 masih sangat besar, yaitu sebanyak 8.863 pengajuan. Hal ini juga menyebabkan jumlah pajak yang tertunda pelunasannya juga sangat besar.

Oleh karena itu, apabila ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dihapus, hal ini berarti Wajib Pajak tidak dikenai sanksi denda walaupun keberatan dan bandingnya ditolak atau dikabulkan sebagian, berpotensi menimbulkan *moral hazard* karena Wajib Pajak cenderung menunda pembayaran pajak sampai terdapat Putusan Pengadilan Pajak atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan. Dengan demikian, terdapat kecenderungan bahwa fungsi penegakan hukum (*law enforcement*) terutama tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan surat ketetapan pajak menjadi tidak berdaya guna dan tidak berarti. Jikalau hal ini terjadi, tidak dapat dibayangkan berapa peningkatan jumlah sengketa perpajakan yang harus ditangani oleh Pengadilan Pajak.

Berdasarkan kondisi tersebut di atas maka potensi penerimaan negara yang tertunda cenderung sama besarnya dengan nilai ketetapan pajak yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Apabila hal ini terjadi, maka potensi penerimaan pajak dari penerbitan surat ketetapan pajak yang kemungkinan besar tertunda adalah sebesar Rp15,42 Triliun untuk tahun 2009, Rp63,73 Triliun untuk tahun 2010, dan Rp31,3 Triliun untuk tahun 2011. Jika jumlah pajak yang tertunda dalam 3 tahun tersebut dirata-rata maka jumlah penerimaan pajak yang tertunda sebesar Rp 36,81 Triliun.

#### **IV. PENJELASAN PEMERINTAH BAHWA KETENTUAN DALAM PASAL 25 AYAT (9) DAN PASAL 27 AYAT (5d) UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TIDAK BERTENTANGAN DENGAN HAK KONSTITUSIONAL DALAM PASAL 28D AYAT (1), PASAL 28G AYAT (1) DAN PASAL 28H AYAT (2) UNDANG-UNDANG DASAR**



Berdasarkan penjelasan pada angka romawi II dan III, Pemerintah berpendapat bahwa pengaturan sanksi administrasi berupa denda dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 merupakan bagian dari rangkaian norma dalam sistem keberatan dan banding yang dipilih oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden. Hal tersebut merupakan upaya pembuat Undang-Undang untuk merespon aspirasi masyarakat yang menghendaki perubahan sistem keberatan dan banding. Perubahan yang dikehendaki masyarakat tersebut terutama terkait dengan penundaan penagihan pajak selama proses keberatan dan banding serta pengaturan sanksi berupa denda sebagai konsekuensi logis dari penundaan tersebut.

Oleh karena itu, dalam memahami pengaturan sanksi administrasi berupa denda dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d), tidak dapat dipisahkan dari kesatuan konstruksi sistem keberatan dan banding yang diusulkan masyarakat.

Bila dipahami secara mendalam, perubahan sistem keberatan dan banding yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, termasuk pengaturan sanksi dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d), justru merupakan bagian dari upaya pembuat undang-undang untuk menjunjung tinggi penerapan sistem *self assessment*. Hal ini diwujudkan dengan mengubah sistem keberatan dan banding sesuai dengan kehendak masyarakat, yaitu selama proses keberatan dan banding, fiskus tidak berwenang untuk melakukan tindakan penagihan pajak terhadap jumlah pajak yang masih disengketakan oleh Wajib Pajak.

Dengan demikian, jelas bahwa perubahan sistem keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak menghilangkan atau mengabaikan hak Wajib Pajak, tetapi justru lebih mengedepankan hak Wajib Pajak untuk memperoleh keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan ekonomi (*business friendly*).

### **A. Tanggapan terhadap dalil-dalil Pemohon**

Berdasarkan seluruh uraian yang telah disampaikan di atas, Pemerintah bermaksud menanggapi setiap dalil Pemohon berdasarkan permohonan (revisi) Nomor 01135/ABR/SK-PDT/IV/2012 tanggal 11 April 2012 sebagai berikut:

#### **1. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak dapat dipertentangkan dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 dalam uji materiil di Mahkamah Konstitusi.**

Menurut Pemohon, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana termuat dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d), sangat bertentangan dengan Pasal 6 ayat (1) huruf a (asas pengayoman), huruf g (asas keadilan), dan huruf i (asas ketertiban dan kepastian hukum) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. **(bukti Pemt-6)**

Terhadap dalil Pemohon tersebut, sebagaimana telah dijelaskan pada angka romawi II mengenai *Legal Standing*, Pemerintah berpendapat bahwa Pemohon tidak tepat menggunakan dalil tersebut sebagai dasar untuk melakukan uji konstiusionalitas Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan Undang-Undang Dasar. Sebagaimana diketahui bahwa pengujian undang-undang terhadap undang-undang bukanlah merupakan objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi. Apabila Pemohon tetap beranggapan bahwa asas-asas yang digunakan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 bertentangan dengan asas-asas yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 (telah diganti dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011), seharusnya Pemohon mempermasalahkan hal tersebut melalui mekanisme *legislative review* ke Dewan Perwakilan Rakyat, bukan melalui mekanisme *constitutional review* ke Mahkamah Konstitusi.

Seandainya dalil Pemohon tersebut perlu ditanggapi, Pemerintah berpendapat bahwa dalil tersebut merupakan interpretasi Pemohon yang bertolak belakang dengan norma yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang justru mengedepankan asas pengayoman, asas keadilan, serta asas ketertiban dan kepastian hukum.

Hal ini telah dijelaskan juga pada angka romawi III, huruf A, angka 1, yaitu konstruksi sistem keberatan dan banding yang dibangun dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, yang menjunjung tinggi sistem *self assesment*, justru mengedepankan prinsip-prinsip pemungutan pajak yang baik seperti keadilan dan kesamaan (*equality and equity*), kepastian hukum (*certainty*), dan kenyamanan saat pembayaran (*convenience of payment*). Selain itu, pembentuk Undang-Undang juga memperhatikan suasana kebatinan pada saat penyusunan Undang-Undang tersebut, yaitu terdapat tuntutan yang tinggi dari masyarakat Wajib Pajak terkait dengan terciptanya keseimbangan hak dan kewajiban Wajib Pajak, keseimbangan kewenangan dan kewajiban fiskus, keterbukaan/transparansi, serta akuntabilitas dalam pelaksanaan pemungutan pajak.

Dengan demikian, jelas bahwa Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tidak dapat dipertentangkan dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 dalam uji materiil di Mahkamah Konstitusi. Selain itu, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini telah menganut asas pengayoman, asas keadilan, serta asas ketertiban dan kepastian hukum, yang dipermasalahkan oleh Pemohon.

**2. Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sejalan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar.**

Pemohon menyatakan bahwa pemberlakuan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007

**menyebabkan hilangnya atau terabaikannya hak konstitusional Pemohon** yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar.

Berdasarkan dalil tersebut di atas dan memperhatikan rumusan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar, Pemohon menganggap bahwa hak konstitusional yang hilang atau diabaikan adalah hak-hak sebagai berikut:

1. hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum (Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar).
2. hak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi (Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar).
3. hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan (Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar).

Terhadap pernyataan tersebut di atas, Pemerintah berpendapat bahwa anggapan demikian menunjukkan Pemohon tidak memahami secara utuh konstruksi yang dibangun dalam Undang-Undang *a quo*, khususnya yang terkait dengan sistem keberatan dan banding.

Seperti telah diuraikan pada angka romawi III, huruf A dan huruf C, jelas bahwa apabila sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dipahami secara utuh, maka sistem keberatan dan banding yang baru tersebut justru memberikan keadilan, kepastian hukum, perlindungan hukum, dan kemanfaatan ekonomi, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Aspek keadilan

Sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 telah memberikan keadilan kepada Wajib Pajak dengan penjelasan:

- 1) Selama proses keberatan dan banding, Wajib Pajak tidak diwajibkan membayar jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak apabila Wajib Pajak tidak setuju dengan pajak yang ditetapkan dalam surat ketetapan pajak tersebut. Dengan tidak diwajibkannya Wajib Pajak membayar pajak yang tidak disetujui tersebut, mencerminkan adanya keadilan bagi Wajib Pajak yang sedang mengajukan upaya hukum dalam rangka memperoleh keadilan.
- 2) Memberikan perlakuan yang seimbang antara Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding dengan Wajib Pajak yang tidak mengajukan keberatan dan banding. Terhadap Wajib Pajak yang tidak mengajukan keberatan dan banding maka Wajib Pajak wajib melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak secara tepat waktu. Sebaliknya, terhadap Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding (terlebih lagi yang hanya mencoba-coba), maka kewajiban untuk melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak menjadi tertunda karena harus menunggu adanya keputusan keberatan atau putusan banding. Untuk menjamin keadilan diantara Wajib Pajak tersebut dan mencegah terjadinya *moral hazard* dari Wajib Pajak yang sengaja mengajukan keberatan dan banding hanya untuk menunda pembayaran, maka dalam sistem keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 diatur mengenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% atau 100%. Sanksi denda tersebut hanya dikenakan apabila keberatan atau banding Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian serta masih terdapat jumlah pajak yang belum dibayar.

- 3) Memberikan pilihan kepada Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding untuk dikenai atau tidak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% atau 100%. Bagi Wajib Pajak yang telah melunasi seluruh jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan terhindar dari pengenaan sanksi. Sedangkan konsekuensi logis bagi Wajib Pajak yang tidak melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan adalah dikenai sanksi tersebut dalam hal keputusan keberatan atau putusan banding menolak atau menerima sebagian.

b. Aspek kepastian hukum yang adil

Wujud dari kepastian hukum yang adil dalam sistem keberatan dan banding berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tercermin dalam hal-hal sebagai berikut:

- 1) Wajib Pajak tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa oleh Direktorat Jenderal Pajak selama proses pengajuan dan penyelesaian keberatan atau banding. Sistem ini lebih memberikan kepastian hukum yang adil karena tindakan penagihan pajak dengan surat paksa dapat dilakukan setelah terdapat keputusan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*).
- 2) Kewajiban membayar pajak terutang dalam surat ketetapan pajak juga dilakukan setelah adanya keputusan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht*).

Dapat disampaikan juga bahwa ketentuan yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang *a quo* sudah jelas maksud dan maknanya. Adapun rumusan dan makna dari ketentuan Pasal 25 ayat (9) dapat dijelaskan sebagai berikut:

*“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan*

*keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”*

Secara gramatikal, maksud dan makna dari ketentuan tersebut sudah sangat jelas, yaitu:

- a. Sanksi administrasi sebesar 50% hanya dikenakan terhadap Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan ternyata pengajuan keberatannya ditolak atau hanya dikabulkan sebagian;
- b. Wajib Pajak tidak mengajukan banding atas keputusan keberatan, artinya Wajib Pajak membenarkan keputusan keberatan;
- c. Dasar perhitungan pengenaan sanksi adalah:  
 $50\% \times (Kb - Pb)$ , dimana:  
 Kb = jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan  
 Pb = jumlah pajak yang telah dibayar sebelum pengajuan keberatan

Jelas bahwa jika seluruh pajak terutang dalam surat ketetapan pajak telah dibayar sebelum pengajuan keberatan maka sanksi administrasi adalah nol. Demikian juga, jika Wajib Pajak mengajukan banding atas keputusan keberatan maka Wajib Pajak juga tidak dikenai sanksi sebesar 50%. Sanksi akan dikenakan menunggu setelah ada putusan banding dari Pengadilan Pajak (*inkracht*).

Contoh:

Terhadap Wajib Pajak diterbitkan SKPKB Rp1 miliar. Wajib Pajak tidak setuju dengan SKPKB tersebut dan mengajukan keberatan. Berdasarkan keputusan keberatan ternyata permohonan Wajib Pajak ditolak seluruhnya atau dengan kata lain SKPKB tersebut dibenarkan. Berdasarkan hal tersebut maka:

- 1) Jika pajak terutang sebesar Rp1 miliar tidak dibayar semuanya sebelum pengajuan keberatan, maka Wajib Pajak dikenai sanksi sebesar  $50\% \times (Rp1 \text{ miliar} - Rp0) = Rp500 \text{ juta}$ .

- 2) Jika pajak terutang sebesar Rp1 miliar telah dilunasi sebelum pengajuan keberatan maka sanksi yang dikenakan adalah  $50\% \times (\text{Rp1 miliar} - \text{Rp1 miliar}) = 50\% \times \text{Rp0} = \text{Rp0}$ .

Sedangkan rumusan dan makna dari ketentuan Pasal 27 ayat (5d) dapat dijelaskan sebagai berikut:

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

Seperti halnya dengan ketentuan Pasal 25 ayat (9), ketentuan Pasal 27 ayat (5d) juga sudah jelas maksud dan makna dari ketentuan tersebut, yaitu:

- a. Sanksi administrasi sebesar 100% hanya dikenakan terhadap Wajib Pajak yang mengajukan permohonan banding atas keputusan keberatan dan ternyata permohonan bandingnya ditolak atau hanya dikabulkan sebagian oleh Pengadilan Pajak;
- b. Dasar perhitungan pengenaan sanksi adalah:  
 $100\% \times (\text{Bd} - \text{Pb})$ , dimana:  
 Bd = jumlah pajak berdasarkan putusan banding  
 Pb = jumlah pajak yang telah dibayar sebelum pengajuan keberatan

Jelas bahwa jika seluruh jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak telah dibayar sebelum pengajuan keberatan maka sanksi administrasi adalah nol. Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, kedua ketentuan tersebut tidak dapat ditafsirkan lain seperti yang telah diuraikan dan diilustrasikan tersebut di atas.

- c. Aspek Perlindungan Hukum

Telah dijelaskan dalam bagian sebelumnya bahwa setiap undang-undang termasuk Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dibentuk melalui persetujuan bersama Dewan Perwakilan Rakyat dan



Presiden dengan tujuan untuk memberikan perlindungan berupa kepastian hukum kepada setiap warga negara. Dalam undang-undang tersebut, perlindungan ini diberikan kepada setiap Wajib Pajak, baik Wajib Pajak orang pribadi maupun Wajib Pajak Badan.

Bahwa sanksi bukanlah bentuk pencederaan terhadap prinsip perlindungan hukum, melainkan harus dilihat sebagai bentuk perlindungan hukum dalam skala yang lebih besar. Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, perlindungan dalam skala yang lebih besar tersebut berupa perlindungan terhadap perlakuan yang setara bagi setiap Wajib Pajak serta perlindungan terhadap kepentingan penerimaan Negara yang akan berpengaruh terhadap hajat hidup orang banyak.

Pemerintah berpendapat bahwa sangat wajar Pemohon mencoba berbagai upaya hukum yang tersedia untuk melindungi kepentingannya, termasuk dalam hal ini berupa pengajuan uji materiil ke Mahkamah Konstitusi. Namun demikian, sangat tidak bijak untuk mendudukkan kepentingan pribadi berupa keinginan untuk tidak dikenai sanksi, di atas kepentingan negara berupa kepentingan pengamanan penerimaan negara. Oleh karena itu, sangat diharapkan kebajikan Majelis Hakim yang terhormat untuk mendudukkan kepentingan Negara berupa perlindungan terhadap kepentingan umum (berupa pengamanan APBN) di atas kepentingan pribadi Pemohon.

d. Aspek Kemanfaatan Ekonomi

Dari aspek ekonomi, sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 memberikan keuntungan ekonomi kepada Wajib Pajak, yaitu:

- 1) Wajib Pajak tidak diwajibkan untuk mengeluarkan dana dalam rangka membayar pajak yang diajukan keberatan atau banding.
- 2) Apabila dalam proses keberatan dan banding Wajib Pajak memperoleh kelebihan pembayaran pajak berdasarkan

penetapan yang lain, maka dana dari kelebihan tersebut dikembalikan seluruhnya tanpa dikurangi dengan jumlah pajak yang diajukan keberatan.

- 3) Dana sebagaimana tersebut pada angka 1) dan angka 2) dapat digunakan oleh Wajib Pajak untuk kepentingan usahanya selama proses keberatan dan banding (kurang lebih 30 bulan), sehingga dapat menghasilkan rente berupa laba, bunga atau imbal hasil lainnya.
- 4) Wajib Pajak terhindar dari tindakan penyitaan aset sehingga tetap dapat menguasai dan memanfaatkan aset tersebut untuk kegiatan operasional.

Perlu ditegaskan juga bahwa sistem keberatan dan banding yang diatur dalam ketentuan Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 telah memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mengajukan upaya hukum dalam rangka memperoleh keadilan. Hak untuk mengajukan upaya hukum tersebut diberikan kepada setiap Wajib Pajak yang merasa diperlakukan tidak adil oleh fiskus dengan prosedur dan perlakuan yang sama (non diskriminasi).

Dengan demikian, dapatlah dikatakan bahwa ketentuan keberatan dan banding tersebut telah memperlakukan Wajib Pajak sesuai dengan martabat dan kehormatan mereka sebagai manusia. Jadi ketentuan tersebut justru merupakan implementasi Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar, di bidang perpajakan.

Selanjutnya Pemerintah juga berpendapat bahwa ketentuan keberatan dan banding dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 lebih memberikan perlindungan terhadap harta benda yang berada di bawah kekuasaan Wajib Pajak. Hal ini dibuktikan dengan adanya ketentuan dalam Pasal 25 ayat (7) dan ayat (8) yang pada intinya mengatur bahwa pajak yang diajukan keberatan oleh Wajib Pajak tidak ditagih selama proses keberatan, yang meliputi

penerbitan surat teguran, surat paksa, pemblokiran, penyitaan dan pelelangan, pencegahan (larangan bepergian ke luar negeri), sampai dengan penyanderaan (*gijzeling*).

Dengan demikian, Wajib Pajak tidak perlu merasa takut untuk mengajukan keberatan atau banding karena dalam sistem keberatan atau banding yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Wajib Pajak tidak akan dilakukan tindakan penagihan pajak. Selama proses keberatan, Wajib Pajak tidak perlu merasa takut hartanya disita atau dilelang, tidak perlu merasa takut rekeningnya diblokir, dan tidak perlu merasa takut akan dicegah atau dilakukan penyanderaan (*gijzeling*).

Jelas sekali bahwa ketentuan keberatan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sama sekali tidak memberatkan Wajib Pajak tetapi justru sangat menjunjung tinggi dan menghargai hak-hak Wajib Pajak.

Jaminan dan perlindungan terhadap hak Wajib Pajak akan semakin terbukti apabila terdapat keputusan keberatan yang menerima sebagian atau seluruh permohonan Wajib Pajak. Hal ini disebabkan, aset Wajib Pajak yang telah dilelang sebelum proses keberatan diputus tidak dapat dikembalikan dalam kondisi yang sama seperti sebelum dilelang. Berdasarkan Undang-Undang tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, kepada Wajib Pajak tersebut hanya bisa diberikan pengembalian sejumlah uang senilai kelebihan pembayaran pajak akibat adanya keputusan keberatan.

Selain manfaat tersebut di atas, ketentuan sanksi dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 memberikan manfaat lain berupa:

- a. mendorong Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakan secara benar sejak awal yaitu sejak kewajiban menyampaikan SPT;

- b. upaya hukum yang diajukan oleh Wajib Pajak bukan untuk tujuan menunda pembayaran atau spekulasi tetapi memang dimaksudkan untuk memperoleh keadilan; dan
- c. memberikan kenyamanan psikologis berupa tidak ditagih selama proses keberatan dan banding, seperti tidak dilakukannya penyitaan, pelelangan, penyanderaan, dan juga pencegahan.

**3. Pemohon tidak dapat menunjukkan bahwa Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 merugikan hak konstitusional Pemohon.**

Pemohon merasa hak konstitusionalnya telah dirugikan dengan keberadaan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Pemohon selaku Wajib Pajak merasa **menjadi takut** untuk melaksanakan atau mempertahankan hak konstitusionalnya, sehingga hak konstitusional Pemohon telah dirugikan manakala upaya mempertahankan hak-haknya yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar dalam mencari keadilan terhadap sengketa mengenai suatu surat ketetapan pajak dihadapkan dengan **potensi ancaman pengenaan sanksi** yang akan dan/atau harus dibayar oleh Wajib Pajak *in casu* Pemohon.

Terhadap dalil Pemohon tersebut Pemerintah berpendapat bahwa Pemohon tidak dapat membuktikan secara nyata kerugian hak konstitusional yang diderita oleh Pemohon sehubungan dengan diberlakukannya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Hal ini ditunjukkan dengan fakta sebagai berikut:

- a. Dalam permohonannya, Pemohon menyampaikan bahwa kerugian konstitusional tersebut antara lain disebabkan adanya rasa ketakutan untuk mengajukan keberatan atau banding, namun pada kenyataannya Pemohon tetap mengajukan keberatan dan banding.

b. Pemerintah juga berpendapat bahwa “perasaan takut” dalam pengajuan keberatan atau banding dengan alasan karena adanya pengaturan sanksi administrasi denda jika permohonan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian adalah tidak relevan dengan argumentasi sebagai berikut:

- 1) Perlu ditekankan bahwa berdasarkan sistem *self assessment*, yang paling tahu berapa besarnya kewajiban pembayaran pajak adalah Wajib Pajak itu sendiri. Dengan demikian, Wajib Pajak yang merasa takut dalam mengajukan keberatan atau banding karena ancaman sanksi denda adalah Wajib Pajak yang tidak yakin dengan kebenaran perhitungan pajaknya sendiri, dan mencoba melakukan perlawanan atas kebenaran penetapan pajak yang dilakukan oleh fiskus dan/atau bertujuan menunda pelunasan pajak dalam surat ketetapan pajak.
- 2) Sepanjang Wajib Pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya melalui pengisian SPT dengan benar, lengkap, dan jelas sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, Wajib Pajak tidak perlu khawatir apabila Direktorat Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan dan selanjutnya menerbitkan surat ketetapan pajak. Demikian juga, Wajib Pajak tentunya tidak perlu merasa takut dalam mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak karena adanya pengaturan sanksi.
- 3) Bahwa sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) merupakan sanksi yang pengenaannya bersifat kondisional, yaitu hanya dikenakan dalam hal:
  - a) pengajuan keberatan atau banding Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian; dan

- b) jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak tidak dilunasi oleh Wajib Pajak sebelum mengajukan keberatan.

Sanksi administrasi berupa denda tersebut juga merupakan konsekuensi logis dari:

- a) adanya perlawanan Wajib Pajak atas surat ketetapan pajak yang telah terbukti benar berdasarkan Keputusan Keberatan;
- b) adanya perlawanan Wajib Pajak atas Surat Keputusan Keberatan yang telah terbukti benar berdasarkan putusan Pengadilan Pajak; dan
- c) tertundanya pembayaran dan penagihan pajak.

Oleh karena itu sangatlah wajar bila terhadap Wajib Pajak yang demikian dikenai sanksi administrasi.

- 4) Dalam hal Wajib Pajak tidak meyakini kebenaran perhitungan pajaknya, Wajib Pajak tetap dapat menghindarkan pengenaan sanksi denda sebesar 50% atau 100% dengan cara melunasi terlebih dahulu seluruh jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan. Seandainya pengajuan keberatan atau banding dikabulkan maka pajak yang telah dibayar tersebut dapat diminta kembali oleh Wajib Pajak.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, meskipun terdapat pengaturan sanksi denda dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, hal tersebut seharusnya tidak perlu menyebabkan Wajib Pajak merasa takut dalam mengajukan upaya hukum berupa keberatan atau banding mengingat undang-undang *a quo* justru memberikan perlindungan, pengayoman, dan keadilan kepada Wajib Pajak dengan memberikan solusi alternatif kepada Wajib Pajak, yaitu:

- a. Dalam hal Wajib Pajak berketetapan untuk tidak dikenai sanksi administrasi jika mengajukan keberatan atau banding, maka

Wajib Pajak melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sebelum mengajukan keberatan.

- b. Dalam hal Wajib Pajak tidak peduli dengan resiko pengenaan sanksi administrasi jika mengajukan keberatan atau banding, maka Wajib Pajak tidak perlu melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak.

**4. Dalam permohonannya, Pemohon menyampaikan bahwa kerugian konstitusional yang lain adalah adanya potensi kewajiban untuk membayar sejumlah uang sebagai sanksi selain dari kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan.**

Terhadap dalil tersebut, Pemerintah berpendapat bahwa Pemohon ternyata tidak mampu menjelaskan lebih lanjut mengenai hubungan antara kewajiban membayar sanksi tersebut dengan terjadinya kerugian konstitusional. Terlebih lagi, sanksi tersebut secara eksplisit telah diatur dalam undang-undang. Apabila anggapan Pemohon dibenarkan, yaitu setiap pengenaan sanksi yang diatur dalam undang-undang dianggap merugikan hak konstitusional, maka sistem hukum yang dibangun oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden tidak dapat berjalan sebagaimana mestinya karena tidak memiliki kekuatan hukum yang memaksa dan mengikat.

Seperti telah dijelaskan pada angka romawi III, huruf A dan huruf C, diketahui bahwa sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% atau 100% telah menghilangkan sanksi administrasi berupa bunga penagihan sebesar 2% per bulan selama proses pengajuan dan penyelesaian keberatan atau banding.

Selain itu, telah dijelaskan juga pada bagian sebelumnya bahwa sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% merupakan sanksi yang bersifat kondisional. Sanksi denda 50% hanya dikenakan jika Surat Keputusan Keberatan menyatakan menolak atau mengabulkan sebagian permohonan Wajib Pajak, dan Wajib Pajak tidak mengajukan banding

atas Surat Keputusan Keberatan. Sedangkan apabila Surat Keputusan Keberatan menyatakan mengabulkan seluruh permohonan Wajib Pajak maka sanksi denda 50% tidak dikenakan.

Telah dijelaskan juga bahwa sanksi administrasi berupa denda 50% dihitung dari pajak yang belum dibayar oleh Wajib Pajak sebelum pengajuan keberatan. Berdasarkan ketentuan tersebut, meskipun keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dapat menghindari pengenaan sanksi administrasi berupa denda 50%, dengan cara melunasi surat ketetapan pajak sebelum pengajuan keberatan sehingga menyebabkan dasar perhitungan pengenaan sanksi menjadi nihil.

Kesempatan ini diatur untuk menjaga kepastian penerimaan negara secara tepat waktu dengan tetap memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan. Ketentuan tersebut di atas juga berlaku sama untuk menghindari pengenaan sanksi denda 100% dalam hal Wajib Pajak mengajukan banding.

Perlu disampaikan juga bahwa pada prinsipnya pengaturan sanksi administrasi dalam Undang-Undang perpajakan merupakan kewenangan atau *legal policy* dari pembuat Undang-Undang termasuk besaran pengenaan sanksi. Pengaturan sanksi dan besarannya merupakan upaya dari pembentuk undang-undang untuk menjamin wibawa undang-undang sehingga ketentuan dalam Undang-Undang tersebut dapat ditaati.

Meskipun benar bahwa pengaturan besaran sanksi merupakan kewenangan pembuat Undang-Undang, namun jika dipertanyakan, apa yang menjadi pertimbangan pembuat Undang-Undang untuk menentukan besaran sanksi administrasi denda sebesar 50% dan 100% sebagai pengganti sanksi bunga 2% per bulan selama proses keberatan dan banding, maka dapat dijelaskan bahwa:



- a. Dengan penangguhan pembayaran dan tindakan penagihan pajak maka Wajib Pajak memperoleh keuntungan (*benefit/opportunity revenue*) sebagai berikut:
  - 1) Wajib Pajak terhindar dari sanksi bunga 2% per bulan selama proses keberatan dan banding, yaitu  $2\% \times 15 \text{ bulan} = 30\%$  untuk keberatan, atau  $2\% \times 30 \text{ bulan} = 60\%$  untuk banding (dalam praktik proses banding dapat lebih dari 30 bulan sejak tanggal surat ketetapan pajak).
  - 2) Wajib Pajak terhindar dari tindakan penagihan pajak (surat paksa, blokir rekening, sita dan lelang, pencegahan, dan penyanderaan/*gijzeling*) yang secara material/nilai uang sulit untuk dikuantifikasi.
  - 3) Wajib Pajak terhindar dari kewajiban membayar pajak sampai dengan terdapat keputusan keberatan atau banding sehingga dana yang tidak digunakan untuk membayar pajak tersebut dapat dimanfaatkan untuk menghasilkan rente.
- b. Selain hal tersebut di atas, penangguhan pembayaran dan tindakan penagihan pajak juga menimbulkan risiko (*opportunity cost*) yang harus ditanggung oleh Pemerintah sebagai berikut:
  - 1) Pemerintah harus menanggung risiko adanya kemungkinan Wajib Pajak yang memanfaatkan ketentuan tersebut sebagai *bunker* (tempat berlindung) untuk menghindari pembayaran pajak secara tepat waktu.
  - 2) Pemerintah harus menanggung risiko tertundanya penerimaan negara selama proses keberatan atau banding.
  - 3) Pemerintah harus melindungi kepentingan rakyat akibat tertundanya penerimaan Negara selama proses keberatan atau banding.

- 4) Pemerintah harus menanggung risiko adanya kemungkinan Wajib Pajak menghilangkan/mengalihkan aset selama proses keberatan atau banding sehingga apabila permohonan keberatan atau banding ditolak, Pemerintah tidak dapat memperoleh aset sebagai jaminan untuk pelunasan pajak.
- 5) Pemerintah harus menanggung risiko beban birokrasi selama proses keberatan atau banding terutama untuk menyelesaikan keberatan atau banding dari Wajib Pajak yang berperilaku tidak patuh (sekedar mencoba-coba mengajukan keberatan atau banding).

Berdasarkan uraian tersebut di atas, apabila *benefit* yang diterima oleh Wajib Pajak dan risiko yang harus ditanggung pemerintah dikuantifikasi dan ditambah dengan pertimbangan yang bersifat kualitatif, sistem keberatan dan banding berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 lebih menguntungkan bagi Wajib Pajak.

#### **B. Dampak Apabila Permohonan Pengujian Materiil Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Dikabulkan.**

Hal penting terakhir yang ingin kami sampaikan adalah jika ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang sedang diuji materiil di Mahkamah Konstitusi dinyatakan tidak berlaku atau dicabut, maka hal tersebut akan memberikan dampak berupa:

- a. Menciptakan ketidakadilan antara Wajib Pajak yang tidak mengajukan keberatan dan banding dengan Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding dengan penjelasan berikut.  
Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengatur bahwa terhadap Wajib Pajak yang tidak mengajukan keberatan dan banding, wajib melunasi jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak paling lambat 1 (satu) bulan sejak surat ketetapan pajak diterbitkan. Sedangkan

Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan banding, mempunyai kesempatan untuk menunda pelunasan jumlah pajak dalam surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkan keputusan keberatan atau Putusan Banding yang menolak atau mengabulkan sebagian.

Oleh karena itu, menjadi sangat tidak adil jika permohonan Pemohon untuk mencabut sanksi denda dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dikabulkan oleh Majelis Hakim, mengingat Wajib Pajak yang menunda pelunasan pajak dalam surat ketetapan pajak sampai dengan diterbitkannya keputusan keberatan atau Putusan Banding yang menolak atau mengabulkan sebagian, justru diberikan fasilitas berupa tidak dikenai sanksi dan tidak dilakukan tindakan penagihan pajak selama proses keberatan dan banding.

- b. Membuka peluang bagi Wajib Pajak untuk menunda pembayaran pajak dengan cara mengajukan keberatan dan banding atas setiap penerbitan surat ketetapan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak sehingga sistem administrasi perpajakan tidak berjalan sepenuhnya dan menambah beban administrasi di keberatan dan banding.
- c. Berpotensi menunda penerimaan pajak sebesar Rp36,81 triliun per tahun (rata-rata 3 tahun terakhir) selama kurang lebih 30 (tiga puluh) bulan karena pelunasannya menunggu sampai dengan terbitnya Putusan Banding dari Pengadilan Pajak.
- d. Lebih mengutamakan kepentingan pribadi atau kelompok tertentu di atas kepentingan Negara atau masyarakat secara umum karena tertundanya pemenuhan kebutuhan anggaran pendapatan dan belanja negara yang digunakan untuk kepentingan umum.
- e. Penerimaan negara sangat terganggu sehingga menghambat pembangunan nasional, dan lebih lanjut tujuan Negara Republik Indonesia sebagaimana diamanatkan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar, yaitu mencapai kesejahteraan masyarakat, keadilan sosial dan mencerdaskan kehidupan bangsa sulit diwujudkan, yang

pada akhirnya mengancam keberlangsungan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI).

## V. SIMPULAN

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Ketua/Majelis Hakim Konstitusi yang memeriksa dan memutus permohonan 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 dengan putusan sebagai berikut:

1. Menerima keterangan Pemerintah seluruhnya;
2. Menyatakan Mahkamah Konstitusi tidak berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;
3. Menyatakan Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*);
4. Menolak permohonan pengujian Pemohon seluruhnya dalam Permohonan Pengujian Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, atau setidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*);
5. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
6. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang

Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tetap mempunyai kekuatan hukum dan berlaku mengikat;

Namun demikian apabila Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

**[2.4]** Menimbang bahwa Pemerintah juga mengajukan bukti surat/tertulis yang diberi tanda bukti PEMT-1 sampai dengan bukti PEMT-21 sebagai berikut:

1. Bukti PEMT-1: Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A, Pasal 24C ayat (1), Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2);
2. Bukti PEMT-2: Fotokopi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
3. Bukti PEMT-3: Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
4. Bukti PEMT-4: Fotokopi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
5. Bukti PEMT-5: Fotokopi Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana terakhir telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011;
6. Bukti PEMT-6: Fotokopi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011;
7. Bukti PEMT-7: Buku Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009;

8. Bukti PEMT-8: Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;
9. Bukti PEMT-9: Fotokopi Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009;
10. Bukti PEMT-10: Fotokopi Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000;
11. Bukti PEMT-11: Fotokopi Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Materai;
12. Bukti PEMT-12: Fotokopi Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994;
13. Bukti PEMT-13: Fotokopi Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
14. Bukti PEMT-14: Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
15. Bukti PEMT-15: Fotokopi Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1995 tentang Cukai;
16. Bukti PEMT-16: Fotokopi Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan;
17. Bukti PEMT-17: Fotokopi Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

18. Bukti PEMT-18: Buku R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 2003;
19. Bukti PEMT-19: Buku Syofrin Sofyan dan Ashyar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Bandung: Refika Aditama, 2004;
20. Bukti PEMT-20: Buku Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1 Edisi Revisi*, Refika Aditama, Bandung, 2004;
21. Bukti PEMT-21: Buku Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2004.

Selain itu, Pemerintah mengajukan delapan orang ahli dan dua orang saksi yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah tanggal 20 Juni 2012 dan 4 Juli 2012, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

#### **Ahli Pemerintah**

##### **1. Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak.**

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) memandang bahwa sebagai negara yang berdasarkan kedaulatan rakyat betapa caranya rakyat Indonesia hidup dan dari mana didapatnya belanja buat hidup, harus ditetapkan oleh rakyat itu sendiri, dengan perantaraan dewan perwakilan rakyat. Oleh karena penetapan belanja mengenai hak rakyat untuk menentukan nasibnya sendiri, maka segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, seperti pajak, harus ditetapkan dengan undang-undang, yaitu dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Dalam mewujudkan pandangan tersebut dan menegaskan yurisdiksi pemajakan Indonesia, Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Sesuai dengan ketentuan legal formal konstitusional tersebut, atas kuasa Pasal 5(1), Pasal 20 dan Pasal 23A UUD 1945, dengan persetujuan para wakil rakyat melalui DPR dibentuklah UU No 28 tahun 2007 tentang

Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagai ketentuan formal perpajakan yang berlaku juga bagi undang-undang perpajakan lainnya, kecuali apabila ditentukan lain. Karena dibentuk berdasar konstitusi dengan persetujuan rakyat (para pembayar pajak) melalui para wakilnya, maka secara legalitas formal dan prosedural UU KUP valid dan mengikat. Berdasar Pasal 12 UU KUP, sejak tahun 1984, sistem perpajakan Indonesia menganut *self assessment*. Dalam sistem *self assessment*, masyarakat pembayar pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pelaporan pelaksanaan kewajiban perpajakan tersebut dilakukan dengan penyampaian surat pemberitahuan pajak (SPT). *Veerinderjeet Singh (Tax Thoughts, 2005, Digbook, Malaysia)* menyebut beberapa rasionalitas *self assessment*: (1) kesetaraan (*mutual respect*) antara administrasi pajak dan pembayar pajak, (2) mempercepat penetapan pajak oleh WP sendiri yang paling tahu objek pajak sebenarnya dan selengkapnyanya serta besarnya utang pajak dan melindungi harta WP dari pembayaran pajak tidak berdasar, (3) meningkatkan kepatuhan karena WP merasa pengenaan pajak adil sesuai dengan kemampuan bayarnya, (4) mengurangi biaya kepatuhan WP dan administrasi pajak, dan (5) mempercepat pengumpulan pajak. Atas kuasa Pasal 12(2) UUKUP, dalam sistem *self assessment* SPT sekaligus berfungsi sebagai ketetapan pajak (SKP) yang akan menjadi final (rampung) apakah: (1) dalam waktu 5 (lima) tahun apabila Direktorat Jenderal Pajak tidak mendapatkan bukti jumlah pajak terutang menurut SPT tidak benar, atau (2) rampung tuntas dalam waktu 10 (sepuluh) tahun apabila WP terindikasi melakukan tindak pidana dibidang perpajakan. Kalau dalam sistem *official assessment* SPT berperan sebagai pemberitahuan kepada Kantor Pajak bahwa telah terjadi objek pajak pada wajib pajak (WP) tertentu dan kewenangan penetapan pajak terutang bukan pada WP. Dalam *self assessment*, SPT tidak sekedar memberitahukan namun sekaligus sebagai pelaksanaan penetapan pajak terutang oleh WP sendiri



yang dapat merupakan penetapan rampung tuntas. Karena demikian sentralnya fungsi SPT dalam sistem *self assessment*, maka Pasal 3 (1) UUKUP menegaskan bahwa SPT harus diisi dengan benar, lengkap dan jelas. Benar maksudnya benar dalam perhitungan, penerapan ketentuan perpajakan, penulisan dan sesuai dengan keadaan sebenarnya. Lengkap artinya memuat semua unsur objek pajak dan unsur lain yang harus dilaporkan, sedangkan jelas maksudnya jelas sumber atau asal-usul objek pajak dan unsur lain yang harus dilaporkan dalam SPT. Dalam sistem pajak dengan penetapan oleh masyarakat, secara teoretis (Brotodiharjo, 1971, Pengantar Hukum Pajak, Eresco) untuk melindungi yurisdiksi/hak pendapatan negara/masyarakat atas sebagian penghasilan atau harta WP, UU memberikan kepada kantor pajak kewenangan pengawasan atas kebenaran dan kelengkapan pengisian SPT dan menerbitkan SKP untuk menetapkan pajak terutang apabila ternyata SPT tidak benar berdasar bukti dari pemeriksaan sesuai dengan keadaan sebenarnya. Oleh karena itu, Pasal 12 (3) dan 13 UUKUP memberikan kewenangan pemeriksaan dan menerbitkan SKP kepada Dirjen Pajak. Pemeriksaan pajak menyangkut fakta hukum (ketentuan perpajakan) fakta ekonomi/objek pajak dan akuntansi (pengakuan dan pengukuran objek) sehingga mungkin terdapat beda pendapat antara pemeriksa dan WP dalam memahami fakta/data dan ketentuan pajak. Perbedaan pemahaman terutama karena berbeda dengan beberapa negara yang mengartikan peraturan sederhana dengan maksimalisasi pengaturan UU dan minimalisasi aturan pelaksanaan, Indonesia dan kebanyakan negara berkembang masih memahami sebagai minimalisasi pengaturan UU dan maksimalisasi aturan pelaksanaan. Untuk memberikan sarana pembuktian kebenaran utang pajak, kepastian dan keadilan serta transparansi dalam penetapan pajak, atas SKP berdasar pemeriksaan tersebut dapat diajukan keberatan dan banding yang cukup beralasan dan berdasar (*reasonably arguable*) dalam rangka melindungi hak memperoleh keadilan, kepastian dan penggunaan kekayaan dari membayar pajak yang tidak berdasar oleh WP.

- Karena yang tahu persis berapa jumlah pajak yang terutang berdasar seluruh objek pajak, dari mana sumbernya, dan sesuai dengan keadaan sebenarnya adalah WP sendiri, maka penetapan utang pajak olehnya sendiri adalah sudah sesuai dengan prinsip keadilan, kepastian, dan perlindungan dari penetapan semena-mena Kantor Pajak. Penerbitan SKP hanya secara kasuistis saja, yaitu jika Dirjen Pajak mendapatkan bukti bahwa pajak terutang menurut SPT tidak benar. Bukti tersebut antara lain diperoleh melalui pemeriksaan atau keterangan lain. Untuk dapat mengisi SPT secara benar, lengkap dan jelas, Pasal 28 ayat (3) UU KUP mewajibkan WP menyelenggarakan pembukuan berdasar itikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya. Jadi kalau semua bukti, keterangan perpajakan, serta transaksi usaha telah dibukukan dengan itikad baik tepat waktu dan sesuai dengan keadaan sebenarnya, WP kemungkinan besar tidak mengalami kesulitan dalam mengisi SPT secara benar, lengkap dan jelas. Richard Gordon (*Law of Tax Administration and Procedures*, 1996, in *Tax Law Drafting and Design*, (ed) Victor Thuronyi, IMF) menyatakan bahwa pemeriksaan pajak merupakan verifikasi dan konfirmasi serta pembuktian kebenaran dan kelengkapan serta kejelasan pengisian SPT dan penghitungan pajak terutang. Dalam pemeriksaan, untuk menjaga keadilan, kepastian hukum, dan validitas serta objektivitas temuan, pemeriksa tidak pada tempatnya mencari-cari dan melakukan sembarang koreksi tanpa dasar hukum yang jelas, misalnya koreksi biaya atau harga barang/jasa padahal tidak ada hubungan istimewa, koreksi hanya berdasar kira2 atau *rule of thumb*. Pasal 31 ayat (2) UUKUP juga memberikan perlindungan hak WP untuk membuktikan kebenaran dan kelengkapan pengisian SPT dan pajak terutang, dengan meminta pemeriksa memberitahukan hasil pemeriksaan dan melakukan pembahasan akhir (*closing conference*) temuan pemeriksaan. Kalau dalam pembahasan ini belum puas, menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011 tanggal 3 Mei 2011 WP dapat memohon pembahasan dengan Tim Quality Assurance Pemeriksaan untuk membuktikan kebenaran penghitungan utang pajaknya. Bahkan kalau pembahasan ini diabaikan, Pasal 36 ayat (1) butir d

UUKUP memberikan perlindungan keadilan, kepastian dan kesetaraan hukum serta harta WP dengan pembatalan hasil pemeriksaan dan/atau SKP oleh Dirjen Pajak baik karena permohonan WP atau jabatannya. UU Nomor 28 tahun 2007 merupakan perubahan atas UU Nomor 16 tahun 2000, maka untuk memberikan gambaran yang agak lengkap kami sampaikan sandingan beberapa ketentuan dari Pasal 25, Pasal 26A dan Pasal 27 sebagai berikut:

### **PERBANDINGAN BEBERAPA KETENTUAN KEBERATAN DAN BANDING**

#### **Dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 DG UU Nomor 16 Tahun 2000**

| <b>UU Nomor 28 Tahun 2007</b>   | <b>UU Nomor 16 Tahun 2000</b>   |
|---|---|
| <p>Pasal 25 ayat (3a)</p> <p>Dalam hal WP mengajukan keberatan atas SKP, WP wajib melunasi pajak yang masih harus dibayar paling sedikit sejumlah yang disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan, sebelum pengajuan keberatan. (Penjelasan apa yang sudah disetujui sebagai utang pajak harus dilunasi sebelum mengajukan keberatan)</p> |   |
| <p>Pasal 25 ayat (7)</p> <p>Dalam hal WP mengajukan keberatan, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) dan ayat (3a) atas jumlah pajak yang belum dibayar pada saat keberatan, bertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan.</p>                                  | <p>Pasal 25 ayat (7)</p> <p>Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak [1 bulan setelah tgl SKP] dan pelaksanaan penagihan pajak. (Penjelasan untuk mencegah upaya menghindari atau menunda pembayaran pajak dengan ajukan keberatan sehingga mengganggu penerimaan negara)</p> |
| Pasal 25 ayat (8)   |   |

|  |  |
|--|--|
| <p>Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) tidak termasuk sebagai utang pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a). (untuk dikompensasi dengan kelebihan pembayaran pajak lainnya)</p>  |  |
| <p>Pasal 25 ayat (9)</p> <p>Dalam hal keberatan WP ditolak atau dikabulkan sebagian, WP dikenai sanksi administrasi berupa denda 50% dari jumlah pajak berdasarkan Surat Kep Keberatan dikurangi pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan (Penjelasan, penangguhan waktu pelunasan menyebabkan tidak berlakunya sanksi bunga penagihan 2% per bulan).</p> |  |
| <p>Pasal 25 ayat (10)</p> <p>Dalam hal WP mengajukan permohonan banding, sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% sebagaimana dimaksud pada ayat (9) tidak dikenakan</p>   |  |
| <p>Pasal 26A ayat (2)</p> <p>Dalam tata cara pengajuan dan penyelesaian keberatan sebagaimana diatur pada ayat (1) [yang diatur berdasar PMK], antara lain, mengatur tentang pemberian hak kepada WP untuk hadir memberikan keterangan atau memperoleh penjelasan tentang keberatannya</p>   |  |

|   |  |
|---|--|
| <p>Pasal 26A ayat (4)</p> <p>WP yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data informasi atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh WP dari pihak ketiga, tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya.</p> |  |
|   | <p>Pasal 27 ayat (5)</p> <p>Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.</p> |
| <p>Pasal 27 ayat (5a)</p> <p>Dalam hal WP mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3), ayat (3a) atau Pasal 25 ayat (7), atas jumlah pajakyang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan bertanggung sampai dengan 1 bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding.</p>         |  |
| <p>Pasal 27 ayat (5b)</p> <p>Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan sebagaimana dimaksud pada ayat (5a) tidak termasuk sebagai utang pajak yang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (1a) [harus dikompensasi</p>  |  |

|  |  |
|--|--|
| dengan kelebihan pajak lainnya]  |  |
| <p>Pasal 27 ayat (5c)</p> <p>Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan putusan banding diterbitkan.</p>   |  |
| <p>Pasal 27 ayat (5d)</p> <p>Dalam hal perolehan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, WP dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasar putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. (Penjelasan meniadakan pengenaan sanksi bunga penagihan 2% perbulan sejak keterlambatan pelunasan SKP dan sanksi denda administrasi 50% berdasar keputusan keberatan).</p> |  |

Dari sandingan tersebut dapat disampaikan beberapa penjelasan sebagai berikut:

1. Sebagai bagian dari hukum publik (mengatur hubungan negara dengan warganya), pemungutan pajak diadakan berdasar hasrat untuk mengatur kepentingan umum dengan undang-undang. Hasrat inilah yang mengakibatkan bahwa kepentingan umum yang lebih besar harus lebih diperhatikan dari kepentingan seseorang (Brotodihardjo, 1976). Dalam rangka melindungi kepentingan keuangan umum, UU Nomor 16 Tahun 2000 ('ketentuan lama') dan hampir semua ketentuan sebelumnya memberikan kekuasaan administrasi fiskal untuk menagih pajak terutang (menurut SKP) dengan surat paksa yang mempunyai kekuatan eksekutorial serta kedudukan hukum sama dengan grose akte, yaitu putusan hakim

perdata yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (Penjelasan Pasal 7 ayat (1) UU Nomor 19 Tahun 1997). Dalam rangka lebih memperhatikan kepentingan masyarakat dan keuangan negara, dalam ketentuan lama setiap SKP dianggap terutang dengan sah (juga seandainya keliru ditetapkan) selama tidak dihapuskan atau dikurangkan dengan cara yang telah ditentukan Undang-Undang. Dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 ('ketentuan baru') terdapat paradigma baru sejalan dengan *self assessment*, yaitu karena yang paling mengetahui besarnya adalah WP sendiri maka menurutnya utang pajak yang benar adalah menurut SPT, selama tidak ada pembetulan atau pengungkapan serta keterangan tertulis dengan cara yang telah ditentukan UU KUP, kebenaran dan validitas koreksi pemeriksaan yang mengubah utang pajak harus sepersetujuan WP (dalam pembahasan akhir pemeriksaan, atau penelitian keberatan) atau berdasar putusan banding hakim Pengadilan Pajak (Pasal 86 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ('UUPP') menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap serta langsung dapat dilaksanakan).

2. Karena semua pajak terutang dalam SKP dianggap terutang dengan sah maka dalam Pasal 25 ayat (7) dan Pasal 27 ayat (5) ketentuan lama dinyatakan bahwa pengajuan keberatan dan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Sementara itu, untuk melindungi kepentingan masyarakat akan penerimaan negara, selaras dengan sahnya utang pajak yang berbeda dari SPT tergantung persetujuan WP atau menunggu putusan banding, maka Pasal 25 ayat (3a) ketentuan baru mewajibkan pembayaran paling sedikit sejumlah yang telah disetujui WP dalam pembahasan akhir pemeriksaan, sebelum pengajuan keberatan. Dengan demikian, kalau WP tidak setuju atas semua koreksi pemeriksaan, berbeda dengan ketentuan lama, menurut ketentuan baru dia tidak perlu membayar pajak. Dengan memaksimalkan waktu penyampaian keberatan/banding dan pemberian keputusan keberatan/ putusan banding misalnya 30 bulan, kalau ternyata berdasar

putusan Pengadilan Pajak dinyatakan bahwa koreksi pemeriksaan adalah benar, maka akan terjadi penundaan penerimaan negara selama 30 bulan karena pengajuan keberatan dan banding. Semoga tidak semua WP yang diterbitkan SKP tidak setuju atas koreksi pemeriksaan dan kemudian mengajukan keberatan dan banding sehingga *cash flow* keuangan negara dapat terjaga dan tidak mengganggu pelayanan masyarakat. Kalau misalnya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UUKUP dihapuskan, dan semua WP yang diterbitkan SKP mengajukan keberatan dan banding tentu akan mempengaruhi *cash flow* keuangan negara.

3. Penangguhan jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan ('utang pajak dalam sengketa') dan banding telah memberikan *tax benefit* pada WP berupa: (1) pengunduran waktu pelunasan dari 1 bulan sejak tanggal penerbitan SKP menjadi 1 bulan sejak tanggal penerbitan Surat Kep Keberatan atau 1 bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding, (2) karena belum dianggap sebagai utang pajak sampai saat diterbitkan Surat Keputusan Keberatan atau putusan banding, berbeda dengan ketentuan lama, dalam ketentuan baru jika ada kelebihan bayar jenis pajak lainnya WP dapat merestitusi 100% tanpa diperhitungkan dengan utang pajak dalam sengketa, (3) pembebasan bunga penagihan 2% per bulan atas pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan keberatan, dan (4) khusus pengajuan banding dapat menghilangkan sanksi administrasi kenaikan Pasal 25 ayat (9) UUKUP.
4. Untuk memberikan kesetaraan perlakuan, keadilan yang lebih luas, kepastian hukum dan perlindungan harta WP dari membayar pajak yang tidak benar, Pasal 26A ayat (2) ketentuan baru memberikan hak kepadanya untuk hadir memberikan keterangan dan menerima penjelasan dalam penelitian keberatannya seperti dalam pembahasan akhir pemeriksaan. Namun untuk mendorong itikad baik pembukuan sesuai dengan keadaan usaha yang sebenarnya berdasar Pasal 28 ayat (3) UUKUP dan dapat mengisi SPT dengan benar, lengkap dan jelas maka pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan pendukung kebenaran, kelengkapan dan



kejelasan SPT harus didokumentasikan *real time* sehingga pada saat pemeriksaan, kecuali yang ada pada pihak ketiga, dapat ditunjukkan atau diserahkan untuk kelancaran pemeriksaan. Oleh karena itu, secara antisipatif, Pasal 26A ayat (4) ketentuan baru *mendiscourage* perilaku kurang transparan WP misalnya dengan menyembunyikan buku dan sebagainya dari pertimbangan keberatan.

5. Pengajuan keberatan dan banding sebetulnya merupakan hak WP sebagai kelanjutan dari pembuktian bahwa koreksi pemeriksaan tidak benar. Kalau tidak setuju atas semua koreksi pemeriksaan, menurut Pasal 25 ayat (3a) ketentuan baru WP dapat tidak membayar sama sekali jumlah pajak yang belum dibayar berdasar SKP. Hal ini dapat berbeda dengan permohonan banding, karena untuk melindungi kepentingan umum atas pendapatan negara, seperti di Belgia, Kanada, Belanda dan Selandia Baru (Darussalam & Danny Septriadi, Membatasi Kekuasaan untuk Mengenakan Pajak), Pasal 36 ayat (4) UU Nomor 14 UUPP mensyaratkan pembayaran 50% utang pajak. Apabila WP sukses membuktikan ketidakbenaran koreksi pemeriksaan mulai dari (1) pembahasan akhir pemeriksaan dengan tim pemeriksa, (2) pembahasan dengan *Tim Quality Assurance* Pemeriksaan, (3) penelitian keberatan, dan (4) dalam sidang banding, maka atas keberatan yang *reasonably arguable* tersebut tidak ada pungutan dan beban yang harus dibayar dan bahkan jika ada kelebihan pembayaran pajak akan diberikan imbalan bunga 2% sebulan (Pasal 27A UUKUP dan Pasal 87 UUPP). Namun dalam rangka kesamaan perlakuan antara WP dengan administrasi pajaki, melindungi rasa keadilan para WP yang telah patuh mengisi SPT dengan benar, lengkap dan jelas, membayar jumlah pajak terutang tepat waktu, memberikan pelajaran kepada WP yang kurang patuh dan ternyata gagal dalam membuktikan ketidakbenaran koreksi pemeriksaan, mencegah penyebaran perilaku ketidakpatuhan kepada WP lainnya, serta melindungi kepentingan masyarakat atas pendapatan negara dari pelepasan 100% atas kompensasi utang pajak pada kelebihan bayar pajak, penundaan pembayaran utang pajak dan pembebasan bunga

tagihan 2% per bulan, dan mendorong upaya pencarian keadilan melalui pengajuan keberatan dan banding yang cukup beralasan dan berdasar, maka atas akibat ketidakbenaran pengajuan keberatan dan banding dimaksud, Pasal 25 ayat (9) mengenakan sanksi administrasi berupa denda 50% dari pajak yang kurang dibayar menurut Surta Kep Keberatan (yang otomatis terbebas dengan pengajuan banding) dan Pasal 27 ayat (5d) ketentuan baru mengenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak menurut putusan banding dikurangi pembayaran pajak sebelum pengajuan keberatan.

Akhirnya dapat kami sampaikan bahwa:

1. Pemberlakuan sistem *self assessment* dalam Pajak Penghasilan yang memberikan kewenangan kepada pembayar pajak untuk menghitung, memperhitungkan sendiri dan membayar pajak serta melaporkan pelaksanaannya dalam SPT yang diisi dengan benar, lengkap dan jelas sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, sudah melekat prinsip keadilan pemajakan sesuai dengan kemampuan bayar, dan melindungi hak WP dari pembayaran pajak yang tidak berdasar karena yang menghitung dan menetapkan pajak adalah WP sendiri.
2. Apabila diterbitkan SKP oleh Dirjen Pajak berdasar bukti yang diperoleh dari pemeriksaan, yang ketidak benaran temuannya dapat dibuktikan oleh WP melalui pembahasan akhir pemeriksaan, pembahasan di *Tim Quality Assurance* Pemeriksaan, kehadiran dan pembahasan dalam penelitian keberatan, dan sidang di Pengadilan Pajak, dan diputus oleh Pengadilan Pajak sehingga yang dianggap benar secara hukum dan dilaksanakan adalah putusan pengadilan, apalagi peninjauan kembali putusan Pengadilan Pajak ke Mahkamah Agung jika WP masih ingin membuktikan lagi ketidak benaran koreksi pemeriksaan, saya kira sudah cukup adil dan luas serta panjang arena dan sarana pemberian dan perlindungan hak pembuktian kebenaran dan kelengkapan pengisian SPT dan perhitungan pajak oleh WP.
3. Tidak ada hambatan bagi WP untuk menyatakan ketidaksetujuannya atas koreksi pemeriksaan yang ditindak lanjuti dengan SKP melalui penggunaan

hak mengajukan keberatan dan banding, dan bahkan atas koreksi yang telah disetujui pun WP dapat mengajukan keberatan dan banding. Malahan kalau keberatan dan banding WP cukup beralasan dan berdasar (*reasonably arguable*) sehingga WP sukses membuktikan ketidak benaran koreksi pemeriksaan dan SKP sehingga menyebabkan pajak lebih dibayar kepada WP diberikan imbalan bunga per bulan 2%. Namun dalam rangka kesetaraan/kesamaan perlakuan antara administrasi pajak dan pembayar pajak, melindungi rasa keadilan para WP yang telah patuh mengisi SPT dengan benar, lengkap dan jelas, membayar jumlah pajak terutang tepat waktu, memberikan pelajaran kepada WP yang kurang patuh dan ternyata gagal membuktikan ketidakbenaran koreksi pemeriksaan, mencegah penyebaran perilaku ketidakpatuhan tersebut kepada WP lainnya, serta melindungi kepentingan yang lebih luas dari masyarakat atas pendapatan negara dari penundaan pembayaran pajak, pelepasan 100% atas kompensasi utang pajak pada kelebihan bayar pajak lainnya, pembebasan bunga penagihan 2% per bulan, dan mendorong upaya pencarian keadilan, kepastian hukum, perlakuan yang sama dan perlindungan harta melalui pengajuan keberatan dan banding yang cukup beralasan dan berdasar, maka sebagai wujud keseimbangan/kesetaraan (*mutual respect*) dari pemberian kesempatan dan imbalan bunga di atas, Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UUKUP mengenakan sanksi administrasi berupa denda. Oleh karena itu, saya berpendapat bahwa Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UUKUP tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

## 2. **Prof. Dr. Edward O.S. Hiariej, S.H., M.Hum.**

- Ketentuan materiil terkait tindak pidana pajak dalam Undang-Undang ketentuan umum perpajakan bersifat khusus, demikian pula ketentuan formilnya. Sedangkan *adresat* atau subjek hukum yang dapat dijerat dengan tindak pidana pajak bersifat khusus pula yakni wajib pajak dan petugas

pajak. Selain itu, karakter hukum pidana pajak amat sangat khusus. Di samping memiliki norma dan sanksi hukum yang mengandung sifat administratif dan pidana, hukum pidana pajak juga didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan finansial.

- Dalam perkembangannya dengan melihat kedudukan hukum pidana pajak sebagai *lex specialis systematis* maka sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan tidak lagi bersifat *ultimum remedium* tetapi memiliki karakter sebagai *primum remedium*. Artinya, sanksi pidana bersifat represif sebagai sarana utama yang ditempuh dalam rangka penegakan hukum. Hal ini mengingat tindak pidana pajak berkaitan dengan kerugian pendapatan negara dan kejahatan-kejahatan yang dapat merugikan keuangan negara pada dasarnya adalah *extra ordinary crime*. Oleh karena itu dapatlah dipahami sebagai suatu metode perbandingan, Belanda kemudian memasukkan tindak pidana pajak ke dalam *Economische Wet Delicten* sebagai suatu tindak pidana khusus yang tidak lagi bersifat *ultimum remedium* tetapi bersifat *primum remedium*.
- Adanya sanksi administrasi sebagaimana tertuang dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang *a quo* mencerminkan karakter hukum pidana pajak yang amat sangat khusus sebagaimana tersebut di atas bahwa di samping memiliki norma dan sanksi hukum yang mengandung sifat administratif dan pidana, hukum pidana pajak juga didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan finansial. Sanksi administrasi berupa denda dalam pasal-pasal *a quo* masih bersifat abstrak normatif yang baru dikenakan kepada wajib pajak, jika keberatannya ditolak atau dikabulkan sebagian. Hal ini wajar, karena dalam menghitung besarnya pajak, negara memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk melakukan *self assesment*. Artinya, yang diharapkan adalah kejujuran dari Wajib Pajak untuk menghitung sendiri berapa besar pajak yang harus dibayarkan kepada negara.

- Negara selanjutnya menerbitkan Surat Ketetapan Pajak yang besarnya dapat berbeda dengan apa yang telah dihitung oleh Wajib Pajak. Jika Wajib Pajak mengajukan keberatan, logikanya Wajib Pajak menentang Surat Ketetapan pajak yang diterbitkan oleh negara, sehingga wajar jika keberatan tersebut ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda. Demikian pula halnya Jika Wajib Pajak yang mengajukan banding atas keberatan yang telah ditolak, berarti Wajib Pajak menentang putusan atas keberatan pajak tersebut, sehingga sangat wajar jika permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda yang lebih berat dari sebelumnya.
- Dalam konteks teori, adanya sanksi, selain berfungsi sebagai *generale preventie* atau pencegahan umum terjadinya suatu pelanggaran hukum, juga dimaksudkan untuk memperbaiki pelaku yang melakukan pelanggaran hukum. Hal ini tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip negara hukum termasuk jaminan kepastian hukum, keadilan dan perilaku yang sama di hadapan hukum.

### 3. **Dr. Abdul Hakim Garuda Nusantara, S.H., L.L.M.**

- Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang (UU) *a quo* menyatakan, bahwa "Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu:
  - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar;
  - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan;
  - c. Surat Ketetapan Pajak Nihil;
  - d. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar; atau
  - e. pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."
- Selanjutnya Pasal 25 ayat (9) UU *a quo* menegaskan "Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib pajak dikenai sanksi

administrasi berupa denda sebesar 50 % (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”

- Lebih jauh, Pasal 27 ayat 5 (d) UU *a quo* menyatakan, “Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.”
- Apakah Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU *a quo* melanggar Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan:
  1. Pasal 28D ayat (1)  
*“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.”*
  2. Pasal 28G ayat (1)  
*“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.”*
  3. Pasal 28H ayat (2)  
*“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan.”*
- Dengan perkataan lain apakah pasal-pasal UU *a quo* dapat menjadi sumber legal yang melahirkan kesewenang-wenangan? Untuk menjawab pertanyaan tersebut di atas, kita perlu mengkaji secara cermat keseluruhan tujuan UU *a quo*, dengan melihat kaitan pasal-pasal yang satu dengan pasal

lain. UU *a quo* merupakan sumber legitimasi yuridis bagi Dirjen Pajak untuk pada satu sisi dapat secara pasti, efisien dan efektif memungut pajak dari wajib pajak sebagai bagian dari usaha untuk meningkatkan pendapat negara guna membiayai belanja negara, dimana didalamnya termasuk untuk membiayai program-program ekonomi, sosial, dan budaya. Disitu sebagian pendapatan negara dialokasikan untuk program-program pendidikan, kesehatan, asuransi sosial, perumahan, dan pengembangan budaya. Program-program ekonomi, sosial dan budaya itu persis untuk menjalankan kewajiban Negara memenuhi hak-hak ekonomi, sosial dan budaya rakyat, yang merupakan tugas konstitusional pemerintah dan DPR. Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat 5 (d) UU *a quo* persis dimaksudkan untuk menjamin kepastian, efisiensi, dan efektifitas pemungutan pajak dari wajib pajak, dengan mencegah berbagai kemungkinan terjadinya penundaan pembayaran pajak yang tak bernalar sehingga sasaran perolehan pendapatan Negara dari sektor pajak dapat dicapai dengan pasti, efisien dan efektif. Pada sisi yang lain UU *a quo* memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak sehingga wajib pajak terhindar dari kesewenang-wenangan aparat pajak. Perlindungan hukum itu dirumuskan dengan jelas dan terang dalam Pasal 36 ayat (1) UU *a quo*, yaitu bahwa "Direktur Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak dapat: a. mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya; b. mengurangi atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar; c. mengurangi atau membatalkan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud Pasal 14 yang tidak benar; atau d. membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa: 1. Penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan; atau 2. Pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak."

- Penjelasan Pasal 36 UU *a quo* menerangkan sebagai berikut:

“Ayat (1) Dalam praktik dapat ditemukan sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak tidak tepat karena ketidaktepatan petugas pajak yang dapat membebani Wajib Pajak yang tidak bersalah atau tidak memahami peraturan perpajakan. Dalam hal demikian, sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang telah ditetapkan dapat dihapuskan atau dikurangkan oleh Direktur Jenderal Pajak.”

- “Selain itu, Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan Wajib Pajak dan berlandaskan unsur keadilan dapat mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar, misalnya Wajib Pajak yang ditolak pengajuan keberatannya karena tidak memenuhi persyaratan formil (memasukkan surat keberatan tidak pada waktunya) meskipun persyaratan material terpenuhi.”
- “Demikian juga atas Surat Tagihan Pajak yang tidak benar dapat dilakukan pengurangan atau pembatalan oleh Direktur Jenderal Pajak karena jabatannya atau atas permohonan Wajib Pajak.”

“Dalam rangka memberikan keadilan dan melindungi hak wajib pajak, Direktur Jenderal Pajak atas kewenangannya atau atas permohonan Wajib Pajak dapat membatalkan hasil pemeriksaan pajak yang dilaksanakan tanpa penyampaian surat pemberitahuan hasil pemeriksaan atau tanpa dilakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan sesuai dengan wajib pajak. Namun, dalam hal Wajib Pajak tidak hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan sesuai dengan batas waktu yang ditentukan, Permohonan Wajib Pajak tidak dapat dipertimbangkan.”

Mencermati kandungan Pasal 25 ayat (9), Pasal 27 ayat (5d), dan Pasal 36 UU *a quo* beserta penjelasannya sampailah kita pada pemahaman, bahwa Pasal-pasal *a quo* dalam UU *a quo* telah memenuhi asas-asas keseimbangan, keadilan, dan kepastian hukum. Dengan terang benderang Pasal-pasal *a quo* dalam UU *a quo* menyerasikan antara tuntutan kepastian hukum, efisiensi dan efektifitas



dalam pemungutan pajak dengan cara menghindari penundaan pembayaran pajak yang tak patut, dan pada sisi yang lain memberikan perlindungan hukum kepada wajib pajak dari kemungkinan kesewenangan, ketidaktelitian, kealpaan aparat pajak, dengan cara memberikan peluang kepada wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas surat ketetapan pembayaran pajak, dan wewenang kepada Dirjen Pajak untuk menghapuskan denda, bunga, kenaikan, bahkan menghapuskan ketetapan pajak.

Kepastian hukum, efisiensi dan efektifitas pemungutan pajak sebagaimana dimaksudkan oleh Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU *a quo* layak untuk dipertahankan, karena tidak ada Pasal UUD 1945 yang dilanggar. Malahan dengan dipertahankannya kedua Pasal *a quo* dalam UU *a quo* memungkinkan pelaksanaan kewajiban konstitusional Negara, yakni pemenuhan HAM, baik Sipil dan Politik maupun Ekonomi, Sosial dan Budaya. Hilangnya kedua pasal tersebut dapat mengakibatkan terjadinya penundaan pembayaran pajak besar-besaran oleh Wajib Pajak. Bila kedua pasal *a quo* dihilangkan atau dinyatakan tidak berlaku, diperkirakan potensi penerimaan pajak yang akan tertunda adalah puluhan trilyun rupiah. Suatu jumlah yang sangat besar yang sangat diperlukan untuk membiayai program ekonomi, pendidikan, kesehatan, asuransi sosial, perumahan, dan lain sebagainya, yang merupakan pelaksanaan kewajiban Negara untuk memenuhi hak-hak sipil, politik, ekonomi, sosial, dan budaya rakyat sebagaimana diperintahkan oleh UUD 1945. Di sisi lain, perlindungan hukum Wajib Pajak terus diberikan dengan mengimplementasikan Pasal 36 UU *a quo*, dengan demikian kekhawatiran akan adanya kesewenangan dari aparat dapat dicegah dan diatasi secara tepat, patut dan adil.

Atas dasar argumentasi hukum tersebut di atas, Saya berpendapat bahwa Pasal 25 ayat (9), dan Pasal 27 ayat (5d) UU *a quo* tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945. Bahwa perlindungan HAM Wajib Pajak tertuang dengan jelas dalam Pasal 36 UU *a quo*. Oleh karena itu sudah semestinya Permohonan Uji Materiil atas Pasal-pasal *a quo* dalam UU *a quo* ditolak.

#### 4. Prof. Dr. Siti Ismijati Jenie, S.H., C.N.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Unddang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan merupakan ketentuan hukum pajak formal. Ketentuan KUP ini diperlukan untuk melaksanakan pemungutan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa; yang mempergunakan sistem *self assessment* didalam pemungutannya. Sistem *self assessment* ini memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk secara mandiri menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pembayaran pajaknya untuk setiap masa pajak. Pada sistem *self assessment* ini hampir seluruh kegiatan pemungutan pajak dibebankan kepada wajib pajak. Wajib pajak sendiri yang harus aktif mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP, mengambil, mengisi dan mengembalikan SPT untuk setiap masa pajak dan/atau pada akhir tahun pajak, menghitung besarnya pajak yang terhutang, membayarkan jumlah pajak itu ke kas negara dan akhirnya melaporkan pembayaran yang telah dilakukannya tersebut. Dalam sistem yang demikian ini fiscus hanya bertugas melakukan pengawasan saja. Sepanjang tahun pajak berjalan fiscus mengawasi apakah wajib pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar dan setelah tahun pajak berakhir melakukan petik uji untuk memverifikasi kebenaran *assessment* besarnya pajak terhutang yang telah dilakukan oleh wajib pajak. Jika perhitungan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak itu tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak, maka fiscus akan menghitung ulang besarnya pajak yang terhutang oleh wajib pajak tersebut. Hasil penghitungan pajak ini kemudian akan dituangkan dalam suatu Surat Ketetapan Pajak dan dikirimkan pada wajib pajak yang bersangkutan. Hal inilah yang seringkali menjadi penyebab timbulnya sengketa pajak antara fiscus dan wajib pajak.

Wajib pajak yang tidak menyetujui *assessment* pajak yang dilakukan oleh fiscus, diberi upaya hukum untuk mendapatkan keadilan melalui dua buah pasal dalam undang undang KUP, yaitu Pasal 25 UU KUP mengenai pengajuan keberatan dan Pasal 27 UU KUP mengenai permohonan banding pada Badan

Peradilan Pajak. Kedua macam upaya hukum ini diberikan kepada wajib pajak sesuai dengan asas yuridis yang dijunjung tinggi dalam hukum pajak. Menurut Santoso Brotodihardjo (1978, hlm.32) "hukum pajak harus dapat memberi jaminan hukum yang perlu untuk mendapatkan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya. Untuk ini maka para wajib pajak harus mendapatkan jaminan hukum agar mereka tidak diperlakukan dengan semena-mena oleh fiscus dan aparaturnya (Santoso,1978, hlm 33). Jaminan hukum bagi wajib pajak ini antara lain terjelma pada ketentuan yang memberikan kesempatan pada wajib pajak untuk menggunakan upaya hukum keberatan dan banding tersebut. Sebagai imbangannya fiscuspun harus mendapatkan jaminan hukum agar pekerjaan pemungutan pajak yang merupakan tugasnya dapat dilaksanakan dengan lancar dan dapat dicegah perbuatan wajib pajak yang mencoba menghindarkan diri dari kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu ketentuan yang memberikan upaya hukum bagi wajib pajak selalu disertai sanksi bagi wajib pajak yang mencoba menghindarkan diri dari kewajiban perpajakannya. Sanksi inilah yang diatur didalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP.

Pasal 25 ayat (9) UU KUP menyebutkan bahwa: "dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan".

Sedangkan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP menyebutkan bahwa: "Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan".

Dimuka telah disebutkan bahwa pemungutan pajak penghasilan menggunakan sistem *self assessment*. Sistem ini bertumpu pada **itikad baik** wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Adapun yang dimaksudkan dengan itikad baik disini adalah "**kejujuran**" wajib pajak. Sistem *self assessment* ini dapat terlaksana dengan baik dan lancar apabila wajib pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan penuh kejujuran. Jika kejujuran ini tidak ada

maka system *self assessment* ini tidak akan berhasil. Untuk mengantisipasi “ketidak jujur” wajib pajak inilah maka pembentuk undang-undang memberikan sanksi pada pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP tersebut. Dalam kedua pasal itu jelas bahwa sanksi administratif itu hanya dijatuhkan pada wajib pajak yang keberatannya atau permohonan bandingnya ditolak atau dikabulkan sebagian. Didalam phrasa “keberatannya/permohonan bandingnya ditolak atau dikabulkan sebagian itu” tersirat bahwa *assessment* yang telah dilakukan wajib pajak itu menurut pemeriksaan fiscus atau hakim yang mengadili telah dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan, atau dengan lain perkataan dapat dikatakan bahwa dalam mengakses besarnya pajak yang terhutang, wajib pajak telah berlaku tidak jujur atau beritikad tidak baik. Jadi wajib pajak inilah yang dijatuhi sanksi sebagaimana disebutkan diatas. Ancaman sanksi ini tidak dijatuhkan kepada wajib pajak yang keberatannya/permohonan bandingnya dikabulkan seluruhnya, karena wajib pajak ini adalah wajib pajak yang terbukti beritikad baik (jujur) didalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan telaah tersebut diatas jelas bahwa pendapat pemohon yang menyatakan bahwa:” haknya untuk menggunakan upaya hukum yang diberikan telah diikuti dengan adanya “potensi ancaman sanksi” itu tidak benar. Jika wajib pajak benar-benar yakin bahwa ia telah mengakses besarnya pajak yang terhutang sesuai dengan ketentuan Undang-Undang, maka seharusnya wajib pajak ini tidak takut terhadap ancaman sanksi tersebut, sebab ancaman sanksi itu hanya ditujukan pada wajib pajak yang tidak beritikad baik.

Sanksi yang disebutkan dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP adalah sanksi administratif, sebab sengketa pajak yang diperiksa ditingkat keberatan maupun banding adalah sengketa yang diajukan pada peradilan administrasi. Pada pengajuan keberatan, sengketa itu diajukan pada suatu peradilan administrasi yang tidak murni atau peradilan doleansi sedangkan pada permohonan banding, sengketa itu diajukan pada suatu peradilan administrasi murni, oleh sebab itu sanksi yang dijatuhkan adalah sanksi administrasi yang berujud “denda”.

Selanjutnya Pemohon mendalilkan bahwa Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP telah merugikan hak-hak konstitusional pemohon yang dijamin oleh UUD 1945. Untuk menjawab permasalahan ini akan dilakukan kajian atas pasal-pasal UUD itu satu persatu.

4. Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 mengatur “hak untuk pengakuan jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil dan hak untuk perlakuan yang sama dihadapan hukum”
5. Pasal 28H ayat (2) UUD 1945 mengatur “hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”.

Kedua macam hak konstitusional ini didalam hukum pajak juga mendapatkan perlindungan. Perlindungan ini diberikan melalui Pasal 25 dan Pasal 27 UU KUP. Pasal 25 UU KUP memberikan kesempatan pada wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas SKPKB, SKPKBT, SKP Nihil, SKPLB dan pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga kepada Direktur Jenderal Pajak.

Berbagai macam surat ketetapan pajak tersebut diatas berpotensi menimbulkan sengketa antara wajib pajak dan *fiscus*, karena dalam hal tersebut terdapat perbedaan jumlah pajak terhutang yang dihitung oleh wajib pajak dan yang dihitung oleh *fiscus* pada saat melakukan verifikasi. Untuk melindungi kedua belah pihak, maka Pasal 25 UU KUP memberikan kesempatan pada wajib pajak untuk mengajukan keberatan dan sebagai imbangannya jika terbukti bahwa assessment yang dilakukan oleh wajib pajak tidak benar, Pasal 25 ayat (9) menjatuhkan sanksi administrasi pada wajib pajak yang bersangkutan. Jadi dapat disimpulkan bahwa “kesempatan untuk menggunakan upaya keberatan diberikan kepada setiap wajib pajak yang merasa diperlakukan tidak adil oleh *fiscus*, tetapi sanksi hanya dijatuhkan pada wajib pajak yang terbukti telah bertindak tidak jujur dalam mengassess besarnya pajak yang terhutang olehnya”.

Hal yang sama berlaku juga pada wajib pajak yang tidak puas dengan putusan keberatan dan mengajukan permohonan banding pada peradilan pajak. Pasal 27 ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa” wajib pajak dapat mengajukan

permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas surat keputusan keberatan”. Jadi wajib pajak yang tidak puas dengan keputusan keberatan masih diberi upaya hukum untuk memperoleh keadilan melalui permohonan banding pada peradilan pajak, sedangkan sanksi yang disebutkan pada Pasal 27 ayat (5d), hanya dijatuhkan pada wajib pajak yang permohonannya ditolak atau dikabulkan sebagian. Berdasarkan telaah tersebut dapatlah disimpulkan bahwa Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP tidak merugikan hak konstitusional wajib pajak yang dijamin oleh Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945.

6. Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 mengatur “hak untuk kehormatan, martabat dan harta benda yang dibawah kekuasaannya dan hak untuk rasa aman dan perlindungan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.

Pasal 25 dan Pasal 27 UU KUP, memberikan upaya hukum bagi wajib pajak untuk memperoleh keadilan. Upaya hukum itu diberikan kepada setiap wajib pajak yang merasa diperlakukan tidak adil. Dengan demikian dapatlah dikatakan bahwa kedua pasal dalam UU KUP itu memperlakukan wajib pajak sesuai dengan martabat dan kehormatan mereka sebagai manusia. Jadi kedua ketentuan ini justru merupakan pengaturan lebih lanjut dari Pasal 28G ayat (1) UUD 1945, dibidang perpajakan; dan seperti telah diuraikan dimuka sanksi dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) hanya dijatuhkan pada wajib pajak yang terbukti berbuat tidak jujur atau berbuat bertentangan dengan kewajiban asasinya.

Selanjutnya Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 tersebut menyebutkan pula: “...*harta benda yang ada dibawah kekuasaannya*”, pertanyaannya sekarang adalah apakah dengan penerapan Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d), pada wajib pajak yang keberatan atau permohonan bandingnya ditolak atau dikabulkan sebagian berarti bahwa hak wajib pajak untuk “mendapatkan perlindungan atas harta benda yang ada dibawah kekuasaannya” menjadi dirugikan? Undang-Undang Dasar memang memberikan perlindungan terhadap harta benda yang ada dibawah kekuasaan warganya, dalam arti bahwa “hak milik” warga itu diakui oleh negara; namun ada ketentuan Undang-Undang yang

mengatur hal tersebut lebih lanjut. Ketentuan umum dalam Pasal 1131 KUHPerdata menyebutkan bahwa: "segala kebendaan si berhutang, baik yang bergerak maupun yang tidak bergerak, baik yang sudah ada maupun yang baru ada dikemudian hari menjadi tanggungan untuk segala perikatannya". Jadi hak milik memang diakui tetapi hak milik itupun mempunyai fungsi sebagai "jaminan" bagi seluruh perikatannya. Hutang pajak adalah suatu perikatan, yaitu perikatan yang bersumber pada Undang-Undang; sehingga segala hak dan kewajiban para pihak didalam perikatan tersebut diatur oleh Undang-Undang dan dalam hal ini adalah Undang-Undang Pajak. Pasal 21 UU KUP menyebutkan bahwa":

Ayat (1): Negara mempunyai hak mendahulu untuk hutang pajak atas barang-barang milik wajib pajak.

Ayat (2): Ketentuan tentang hak mendahulu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan dan biaya penagihan pajak.

Dari ketentuan tersebut di atas jelas bahwa hak milik warga diakui oleh negara, namun negara juga mempunyai hak atas harta milik warga tersebut. Hak negara ini timbul karena adanya perikatan pajak antara negara selaku fiscus dan wajib pajak. Harta benda milik wajib pajak adalah "jaminan" bagi hutang pajaknya. Jika wajib pajak tidak dapat memenuhi perikatannya, maka harta benda itulah yang dipergunakan untuk memenuhi perikatannya, termasuk pula pemenuhan atas sanksi administratif yang dijatuhkan kepadanya. Berdasarkan kajian ini, penulis berpendapat bahwa pelaksanaan sanksi administratif berujud "denda" yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU KUP tidak merugikan hak konstitusional wajib pajak, yang diatur dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945.

## **5. Prof. Dr. Bagir Manan, S.H., M.CL.**

Bahwa UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 dibuat atas perintah UUD 1945, Pasal 23A. Dalam lapangan ilmu hukum, Undang-Undang semacam ini disebut atau dinamakan undang-undang organik (*organiek wet, organic law*). Para ahli di lapangan ilmu hukum ada yang berpendapat, undang-undang organik memuat materi atau substansi yang bersifat konstitusional

karena melaksanakan perintah langsung UUD. Walaupun demikian, undang-undang organik secara formal atau menurut bentuk adalah undang-undang. Lagi-lagi di lapangan ilmu hukum lazim disebut undang-undang dalam arti formal (*wet in formele zin, law in formal sense*). Dengan demikian, Undang-Undang organik mempunyai kedudukan yang sama atau jenjang yang sama dengan Undang-Undang dalam arti formal lainnya seperti UU Agraria, UU Kehutanan, dan lain-lain.

Berdasarkan UUD 1945 Pasal 24 ayat (1) menyebutkan—antara lain: "*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar...*".

Baik di lapangan ilmu hukum, maupun praktik, seperti dijalankan oleh Mahkamah Konstitusi, yang dimaksud Undang-Undang dalam pasal yang Ahli catat di atas, adalah undang-undang dalam arti formal bukan Undang-Undang dalam arti materil (*wet in materiele zin, law in substantive sense*). Kesepahaman lain di lapangan ilmu hukum dan praktek yaitu bahwa Undang-Undang semata-mata diuji terhadap Undang-Undang Dasar. Hal ini berkaitan dengan ajaran tata urutan peraturan perundang-undangan (*the hierarchy of law*). Sesuai dengan kedudukan dan wewenang konstitusional yang disebutkan di atas, Mahkamah Konstitusi ini akan memeriksa atau lazim disebut menguji Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 terhadap UUD, bukan antar Undang-Undang dalam arti formal yang satu dengan undang-undang dalam arti formal yang lain sekalipun Undang-Undang itu adalah undang-undang organik. Sehingga dengan demikian, bukan forum ini sebagai tempat untuk mendasarkan permohonan Pemohon, bahwa Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 bertentangan dengan UU Nomor 10 Tahun 2004.

Ahli menyampaikan catatan atas dalil Pemohon yang menyatakan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 bertentangan dengan UUD 1945 Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G



ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2). Sebelum mencatat secara langsung dalil Pemohon, izinkan Ahli terlebih dahulu mencatat segi-segi konstitusional pembentukan Undang-Undang.

*Pertama*; wewenang membentuk Undang-Undang. UUD 1945, Pasal 20 menyebutkan antara lain:

Ayat (1): *"Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang."*

Ayat (2): *"Setiap rancangan undang-undang dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama".*

Ketentuan ayat (1) dan ayat (2) di atas, lazim diberi makna bahwa, pembentukan undang-undang dilakukan secara bersama-sama oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden. Jadi, meskipun ayat (1) menyatakan Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk Undang-Undang, dalam kenyataan ada *sharing power*, lebih-lebih karena UUD 1945, Pasal 5 ayat (1) menyatakan: *"Presiden berhak mengajukan rancangan undang-undang kepada Dewan Perwakilan Rakyat."* Presiden memiliki hak inisiatif mengajukan rancangan undang-undang, bukan sekedar mengusulkan gagasan membentuk undang-undang.

Undang-undang atau pasal-pasal Undang-Undang yang dipersoalkan Pemohon dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat bersama Presiden. Dengan demikian, Undang-Undang yang dipersoalkan tersebut telah dibentuk sesuai dengan wewenang yang ditetapkan UUD 1945, Pasal 20 ayat (1) dan ayat (2). Wewenang atau kewenangan merupakan ukuran pertama dan utama untuk menentukan keberadaan hukum (*legal existency*) suatu Undang-Undang.

*Kedua*; wewenang menentukan isi atau substansi Undang-Undang. Pada dasarnya, pembentuk Undang-Undang, lebih-lebih pada negara yang berpaham bahwa Undang-Undang adalah perwujudan kedaulatan terutama kedaulatan rakyat memiliki keleluasaan menentukan isi atau substansi Undang-Undang.

Kalaupun ada batas secara hukum sepanjang tidak bertentangan atau tidak mengatur isi yang semestinya diatur oleh peraturan tingkat lebih tinggi. Batas lain adalah asas-asas hukum umum (*general principles of law*), asas-asas demokrasi, dan negara hukum. Pembentuk Undang-Undang memiliki kebebasan untuk menentukan sesuatu diatur oleh Undang-Undang atau bukan Undang-Undang, kecuali yang diperintahkan UUD yaitu Undang-Undang organik. Dengan demikian kehadiran undang-undang pajak yang dipersoalkan selain telah memenuhi perintah UUD, juga substansinya sesuai dengan ruang lingkup wewenang pembentuk Undang-Undang yang bebas menentukan segala substansi, kecuali secara materil dapat dibuktikan isi undang-undang yang dipersoalkan mengandung materi muatan yang sewenang-wenang, melampaui wewenang, atau suatu bentuk penyalahgunaan kekuasaan.

*Ketiga; tentang sanksi dalam Undang-Undang.*

Sanksi merupakan suatu perlengkapan untuk menjamin agar suatu Undang-Undang atau hukum pada umumnya, memiliki kekuatan efektif. Bahkan dalam teori hukum atau filsafat hukum yang dikenal dengan sebutan aliran atau paham *positivisme* menetapkan sanksi sebagai satu-satunya ciri suatu kaidah hukum. Hukum harus ada sanksi, demikian pendirian kaum *positivisme*. Harus diakui, pandangan ini terlalu ekstrim, karena dalam kenyataan kita menemukan hukum yang hanya bersifat mengatur atau lazim disebut hukum yang mengatur atau *regelenrecht*. Sanksi diperlukan pada hukum atau Undang-Undang yang bersifat memaksa, atau lazim disebut *dwingendrecht*. Hukum yang memaksa adalah hukum atau Undang-Undang yang berkaitan dengan *ketertiban umum* (*public order*) atau *demi kepentingan publik* (*public interest*), seperti kepentingan nasional (*national interest*), keamanan nasional (*national security*), dan lain-lain kepentingan yang bersifat publik. Karena semua hukum memuat sedikit atau banyak unsur ketertiban umum, atau suatu kepentingan publik, maka hampir selalu dijumpai unsur sebagai *dwingendrecht*, termasuk hukum keperdataan yang lebih banyak sebagai *regelenrecht*. Ada ketentuan-ketentuan keperdataan yang dilekati sanksi sebagai cara penguatan, seperti sanksi batal (*van rechtswege nietig* atau *null and*

*void*) atau dapat dibatalkan (*vernietigbaar*, atau *voidable*). Pada umumnya sanksi didapati pada hukum publik kecuali hukum tata negara. Itupun bukan sesuatu yang absolut. Kaidah hukum tata negara seperti yang didapati dalam UUD acap kali dikuatkan dengan sanksi seperti pranata pemakzulan atau *impeachment*. Bahkan hukum pidana lebih dikenal sebagai hukum bersanksi (*santierrecht*). Bagaimana dengan hukum pajak atau hukum perpajakan? Sebelum menjawab persoalan ini akan lebih dahulu dijawab pertanyaan: Dimana letak Undang-Undang perpajakan dalam tatanan sistem perundang-undangan? Apakah termasuk *regelenrecht* atau *dwingendrecht*?

Hukum pajak dalam ilmu hukum adalah *hukum administrasi khusus* (*speciale administratiefrecht*, atau *speciale bestuursrecht*). Sebagai hukum administrasi khusus, semua asas dan kaidah hukum administrasi umum (*algemeen bestuursrecht*) tetap berlaku dan dapat dipergunakan dalam atau oleh hukum pajak, kecuali terhadap hal-hal yang diatur khusus oleh hukum pajak. Prinsip ini sesuai dengan asas *lex specialis derogat lex generalis*. Dalam kaitan ini, Ahli mohon perhatian terhadap sekurang-kurangnya dua hal: *Pertama*; dalam ilmu hukum, hukum administrasi (HAN) adalah hukum publik, karena itu, hukum pajak sebagai hukum administrasi khusus dengan sendirinya adalah hukum publik. *Kedua*; hukum pajak adalah hukum yang bersifat memaksa (*dwingendrecht*). Selain sebagai hukum publik, sifat memaksa lahir dari pengertian, tujuan, dan fungsi pajak itu sendiri. Pajak adalah pungutan negara yang bersifat memaksa sebagai perwujudan kewajiban pembayar pajak terhadap negara. Pajak sebagai pendapatan negara bertalian langsung dengan kewajiban negara untuk menjamin dan menjalankan kepentingan umum, maupun kepentingan negara sendiri seperti menjamin keamanan nasional dan lain-lain. Fungsi pajak tidak semata-mata untuk menjamin keadilan (*redistribution of income*), tetapi tidak kalah penting adalah fungsi ketertiban umum (*public order*). Berdasarkan pengertian, tujuan, dan fungsi tersebut, sanksi sebagai instrumen menjalankan atau menjamin ketaatan terhadap hukum pajak merupakan satu kemestian. Tidak ada hukum pajak tanpa disertai suatu sanksi.

Selain atas dasar sifat-sifat internal pajak atau perpajakan (seperti dicatat di atas), penguatan sanksi dalam hukum pajak tidak pula terlepas dari tempat hukum pajak sebagai hukum administrasi (walaupun sebagai hukum administrasi khusus).

Apakah hukum administrasi lazim disertai sanksi? Hukum administrasi sebagai hukum publik yang antara lain mengatur hubungan hak dan atau kewajiban antara administrasi negara dengan penduduk (warga negara atau orang asing), lazim dikuatkan dengan sanksi. Lebih-lebih hukum administrasi yang mengatur kewajiban penduduk. Ada bermacam-macam sanksi dalam hukum administrasi negara, baik sanksi pidana (*strafrechtelijke sanctie*), sanksi perdata (*privaatrechtelijke sanctie*), maupun sanksi administrasi (*administratiefrechtelijke sanctie*). Ada bermacam-macam sanksi administratif, seperti *bestuursdwang*, *dwangsom*, *administratief boete*, dan lain-lain. Dengan demikian, muatan sanksi dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 bukan sesuatu yang menyalahi prinsip hukum administrasi atau hukum pajak sebagai hukum administrasi khusus. Kalaupun akan dipersoalkan, bukanlah mengenai pengenaan atau memuat sanksi dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983. Menurut ajaran demokrasi dan negara hukum, suatu sanksi tidak boleh berlebihan, apalagi diterapkan secara sewenang-wenang (*arbitrary*) atau berlebihan yaitu melebihi keperluan (*excessive*). Pemohon tidak mendalilkan segi-segi *arbitrary* dan *excessiveness*, tetapi justeru menggunakan ukuran yang diatur UU Nomor 10 Tahun 2004, khususnya mengenai asas pengayoman, asas keadilan, dan asas kepastian. Seperti telah dikemukakan, persoalan menguji Undang-Undang bukan terhadap Undang-Undang yang lain, melainkan antara Undang-Undang dengan UUD. Tentu secara substantif atau materil, masalah pengayoman, masalah keadilan, atau kepastian hukum dapat secara tersirat (*implied*) terkandung dalam UUD. Tetapi apabila hal ini dilakukan, juga dapat melahirkan ketidakpastian hukum karena tidak dapat dipastikan tempat asas-asas tersebut dalam UUD. Karena tidak ada kepastian, maka sangat tidak meyakinkan apabila serta merta mengatakan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d

UU Nomor 29 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983, bertentangan dengan UUD 1945.

Ahli meninjau pendapat Pemohon yang mendalilkan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 bertentangan dengan UUD 1945, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2).

Memperhatikan permohonan Pemohon, maka terhadap:

- (1) Pasal 28D ayat (1), Pemohon berkepentingan atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil dan perlakuan yang sama di hadapan hukum.
- (2) Pasal 28G ayat (1), Pemohon berkepentingan atas perlindungan harta benda di bawah kekuasaannya.
- (3) Pasal 28H ayat (1), Pemohon berkepentingan atas kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan.

Benarkah ketentuan-ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 telah melanggar hak-hak Pemohon yang diatur dalam UUD 1945 Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2)?

Sebelum menyampaikan catatan atas dalil Pemohon, izinkan Ahli mendekati persoalan ini dengan pertanyaan: Apakah hak-hak tersebut bersifat absolut sehingga tidak dapat diganggu gugat? Kalau tidak absolut, apakah ada alasan-alasan untuk membatasi?

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut, Ahli mohon perhatian terhadap ketentuan-ketentuan UUD 1945 sebagai berikut:

1. Pasal 28I ayat (1):

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

Hak-hak yang disebut dalam Pasal 28I ayat (1) adalah hak yang bersifat mutlak karena tidak dapat dikurangi dalam keadaan apapun. Dari berbagai hak yang bersifat mutlak tersebut ternyata tidak termasuk hak-hak yang didalilkan Pemohon. Dengan perkataan lain, hak-hak yang menjadi dasar atau dalil Pemohon bukanlah hak mutlak karena itu secara *a contra rio* dapat dibatasi bahkan mungkin dikurangi.

2. Pasal 28J ayat (2):

*"Dalam menjalankan hak dan kebebasannya, setiap orang wajib tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan dengan undang-undang dengan maksud semata-mata untuk menjamin pengakuan serta penghormatan atas hak dan kebebasan orang lain dan untuk memenuhi tuntutan yang adil sesuai dengan pertimbangan moral, nilai-nilai agama, keamanan, dan ketertiban umum dalam suatu masyarakat demokratis."*

Kemungkinan pembatasan terhadap hak asasi diterima dan diakui oleh setiap negara hukum dan negara demokrasi, seperti Amerika Serikat, Inggris, Perancis, termasuk negara-negara demokrasi baru seperti India. Pembatasan-pembatasan hak asasi tidak hanya berlaku dalam keadaan darurat, tetapi juga dalam keadaan normal seperti untuk memelihara ketertiban umum (*maintenance of public order*), melindungi kepentingan negara dan atau pemerintah (*to protect the state and government interest*), mencegah kemerosotan moral masyarakat atau publik, mencegah timbulnya dorongan melakukan kejahatan atau pelanggaran hukum, dan lain-lain. Tentu saja, sejalan dengan asas-asas negara

hukum dan demokrasi, setiap pembatasan wajib diatur menurut hukum yang dibuat secara demokratis. Pertanyaannya: Seandainya ancaman sanksi yang dimuat Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983, dipandang merupakan pembatasan terhadap berbagai hak yang diatur UUD 1945 Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (2), apakah pembatasan itu dibenarkan atau tidak dibenarkan?

UUD 1945 Pasal 23A dan juga sesuai dengan pengertian pajak adalah *pungutan yang memaksa dan dilakukan untuk kepentingan negara*. Pemaknaan semacam ini telah menjadi *communis opinio docturum*, bahwa pajak adalah kewajiban setiap orang, khususnya warga negara di setiap negara. Apabila para wajib pajak melalui cara-cara hukum (seperti instrumen keberatan atau menggugat penetapan pajak) atau dengan cara-cara lain berusaha menghindari atau menunda-nunda pembayaran pajak, dan hal semacam itu dibiarkan tanpa sanksi, maka akan hilang esensi pajak sebagai kewajiban dan akan sangat merugikan kepentingan perlindungan negara atau pemerintah yang memikul kewajiban untuk mewujudkan kesejahteraan umum, sebesar-besarnya kemakmuran, dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat. Mengingat eratnya kaitan pajak dengan ketertiban umum, kepentingan umum dan kepentingan negara dan pemerintah, maka menunda-nunda tanpa alasan yang masuk akal (*un reasonable*) artinya sebagai sesuatu yang dibenarkan oleh akal sehat yang umum (*general common sense*), apalagi dengan sengaja menghindari pajak, dimana saja di dunia ini, (kecuali negara-negara yang tidak mengenakan pajak), adalah suatu perbuatan yang diancam pidana, bukan sekedar diancam membayar sejumlah uang baik dalam makna *bestuursdwang*, *dwangson*, atau *administratiefboete*. Inilah fungsi denda yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983 yaitu untuk membatasi agar wajib pajak melalui instrumen keberatan dan gugatan atas penetapan pajak menyembunyikan motif menunda-nunda bahkan mungkin menghindari membayar pajak. Hampir setiap orang mengetahui pungutan pajak merupakan bagian integral dari APBN dan APBD. Apabila pungutan pajak tidak masuk pada waktunya, akan

sangat berpengaruh pada pelaksanaan APBN dan APBD yang akhirnya akan merugikan kepentingan rakyat banyak dan menghambat negara dan pemerintah melaksanakan tugas dan kewajibannya. Dari segi wajib pajak, ketentuanketentuan yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 *juncto* UU Nomor 6 Tahun 1983, harus ditempatkan sebagai bentuk aturan akuntabilitas (*accountability rules*) dan aturan disiplin (*disciplinary rules*) sebagai konsekwensi menjadi warga negara atau wajib pajak pada umumnya.

Izinkan Ahli memberi catatan mengenai tiga hal utama yang ditunjukkan sebagai dasar keberatan Pemohon yaitu *hak atas pengayoman*, *hak atas keadilan*, dan *hak atas kepastian hukum*. Harus diakui, ketiga hak tersebut dapat dipandang sebagai *inalienable* atau *unalienable rights* untuk mewujudkan hak-hak asasi lainnya seperti hak atas kebebasan (*liberty*), hak atas persamaan (*equality*), hak atas kesejahteraan (*happiness*), bahkan hak hidup (*the right to life*) atau berbagai hak asasi lainnya. Namun, perlu pula dicatat hak-hal berikut.

*Pertama*; hak atas pengayoman. Negara adalah pengayom dan wajib mengayomi setiap orang yang berada dalam batas negara agar memperoleh ketenteraman, keamanan, keadilan, kepastian dan lain sebagainya. Namun, seperti dikatakan Supomo ketika menyusun UUD 1945, dalam paham keindonesiaan (beliau menyebutnya paham integralistik), bahwa setiap hak melekat juga kewajiban. Muhammad Hatta menulis tidak ada hak seperti hak atas kebebasan tanpa tanggung jawab. Hak atas pengayoman sekaligus mengandung makna kewajiban dan tanggung jawab untuk menjaga kepentingan yang lebih besar seperti kepentingan publik, kepentingan negara, dan lain-lain. Telah berkali-kali disebutkan, pajak adalah suatu kepentingan umum dan kepentingan negara dan pemerintah, disamping sebagai tuntutan ketertiban umum. Hak atas pengayoman tidak boleh sekali-kali diartikan memperbolehkan seseorang mencederai hak orang lain termasuk hak negara. Karena itu, selain kewajiban mengayomi, negara dalam tataran yang sama berkewajiban menjaga agar kewajiban warga negara atau siapa saja dapat terlaksana sebagaimana mestinya, termasuk kewajiban membayar pajak.



*Kedua;* hak atas keadilan. Pemohon berpendapat, tidak adil membebankan denda sebagaimana diatur Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d. Asumsikan bahwa dasar tersebut benar, karena Pemohon dibebani kewajiban secara berlebihan (*excessive*). Tetapi perlu pula dicatat, dihadapan tuntutan keadilan dari Pemohon, berdiri pula tuntutan keadilan yang lebih besar yaitu kepentingan publik dan kepentingan negara dan pemerintah yang menuntut akuntabilitas dan disiplin pembayar pajak. Sanksi merupakan cara membangun akuntabilitas dan disiplin wajib pajak.

*Ketiga;* kepastian hukum. Setiap orang yang membaca Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5) huruf d, dengan mudah memahami dan mengerti kewajiban-kewajiban hukum yang harus dilakukan wajib pajak yang mengajukan keberatan atau gugatan atas penetapan pajak yang harus dibayar. Persoalannya: Bagaimana kalau keberatan Pemohon dikabulkan sebagian atau seluruhnya? Kalau dikabulkan sebagian, denda yang dibayar adalah berdasarkan prosentase dari jumlah pajak yang sudah dikurangi. Dengan demikian tidak didapati unsur ketidakpastian jumlah yang harus dibayar. Bagaimana apabila permohonan dikabulkan seluruhnya, sehingga wajib pajak sama sekali dibebaskan dari kewajiban membayar pajak. Karena tidak ada kewajiban membayar pajak, maka dengan sendirinya tidak ada kewajiban membayar denda. Terlepas dari hitungan-hitungan tersebut, betapapun tinggi tingkat kepastian suatu kaidah, tidak dapat meniadakan sifat hipotetik (*hypothetical*) kaidah hukum. Di sinilah peran hakim yang bijak bestari untuk menemukan keadilan dalam setiap aturan hukum. Tetapi perlu dicatat, hampir semua wajib pajak mengeluh, tidak mudah mendapatkan kembali kelebihan pembayaran atau pembayaran yang tidak diwajibkan dari institusi penerima pajak. Bahkan ada rumor yang mengatakan, ada kalanya dicari-cari alasan agar wajib pajak tidak menerima kembali haknya, bahkan dicari-cari kesalahan baru. Kalau keluhan itu benar, ini merupakan bagian dari tuntutan reformasi yang perlu diperhatikan dengan sungguh-sungguh sehingga hak atas pengayoman, hak atas keadilan, dan hak atas kepastian hukum tidak hanya tertera

dalam aturan hukum dan putusan hakim, melainkan-menjadi bagian nyata dari kehadiran kesejahteraan umum dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat kita.

#### **6. Dr. I Made Gde Erata, M.A.**

Pasal 23A UUD 1945 menetapkan, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Undang-Undang tentang KUP disusun sebagai pelaksanaan dari Pasal 23A UUD 1945 di atas. Pasal Undang-Undang KUP yang dimohonkan pengujian ini sebenarnya baru ditetapkan pada Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Salah satu landasan yang terpenting dalam perubahan ketiga UU KUP ini adalah mengenai keseimbangan hak dan kewajiban antara wajib pajak dan aparatur pajak. Sehingga wajib pajak dan petugas pajak memiliki kesetaraan dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Semangat yang mendasari penyusunan UU perpajakan termasuk UU KUP adalah sistem yang berlandaskan pada *self assessment*. Sedangkan untuk UU KUP masalah yang terkait dengan kewajiban dan hak wajib pajak semakin ditegaskan. Juga dilakukan perbaikan dan penguatan hak dan kewajiban wajib pajak serta kewenangan aparatur pajak agar tetap dapat berfungsi secara efektif, namun tetap menjaga prinsip-prinsip akuntabilitas, proporsional, dan integritas.

Sebelum diubah dengan Perubahan Ketiga UU KUP ini diatur dalam Pasal 25 ayat (7) bahwa pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak. Hal ini berarti bahwa pelaksanaan UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2000, dapat diterapkan yang terdiri dari: penerbitan surat tegoran, Surat Paksa, penyitaan harta wajib pajak, pelelangan, pencegahan serta penyanderaan terhadap wajib pajak. Oleh karena itu surat ketetapan yang diterbitkan harus dibayar oleh wajib pajak. Di samping itu kalau mengajukan permohonan banding harus dibayar terlebih dahulu paling sedikit 50% dari jumlah pajak yang terutang sesuai dengan Pasal 36 ayat (4) UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Dari kedua hal ini

disadari terjadinya ketidak seimbangan antara wajib pajak dan petugas pajak, dimana jumlah pajak yang terutang masih menjadi sengketa sudah diminta untuk dibayar. Atas dasar inilah maka ayat tersebut diganti dalam perubahan ketiga atas UU KUP sehingga menjadi yang dibayar paling sedikit hanya sesuai dengan perhitungan wajib pajak. Di dalam perubahan ini prinsip kepastian hukum, keadilan dan kesederhanaan dalam UU KUP tetap dipertahankan.

UU KUP hanya mengatur tata cara perpajakan adapun mengenai subjek, objek dan tarip pajak diatur tersendiri dalam UU pajak masing-masing seperti UU PPh dan UU PPN dan PPNBM. Kewajiban pajak materiil (timbulnya hutang pajak) terjadi pada saat adanya penghasilan untuk Pajak Penghasilan atau penyerahan barang atau jasa untuk Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas barang Mewah. Yang paling tahu tentang hutang pajak ini adalah wajib pajak, karena itu dipergunakan sistem *self assesment* yang memberikan kepercayaan kepada WP untuk melaporkan jumlah pajak yang terutang. Sebagian besar dari WP khususnya WP Badan (lebih dari 90%) tidak dilakukan pemeriksaan, setelah lewatnya waktu tertentu dalam hal ini 5 tahun, sehingga otomatis laporan dari WP tersebut dianggap benar dan tidak diterbitkan ketetapan pajak. Hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (4) UU KUP yang isinya, besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh WP dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terhutangnya pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak.

Di dalam Undang-Undang KUP telah diatur hutang pajak formal yakni terbitnya ketetapan pajak (sebagai saat dapat diberlakukannya penagihan pajak secara aktif) mulai saat ketetapan pajak diterbitkan apabila keberatan tidak diajukan, apabila keberatan atau banding diajukan maka hutang pajak akan muncul setelah diputuskan keberatan atau banding tersebut. Pada saat hutang pajak sudah muncul maka UU Penagihan Pajak dengan Surat Paksa dapat diberlakukan.

Bagi WP yang dilakukan pemeriksaan akan dimulai dengan pemberitahuan temuan hasil pemeriksaan kepada WP yang bersangkutan. Di sini sebenarnya

mulai laporan WP diuji apakah sesuai dengan keadaan sebenarnya, karena yang paling tahu sesuai dengan pembukuan WP adalah wajib pajak yang bersangkutan. Apabila ada kekurangan pembayaran pajak maka terbitlah ketetapan pajak (hutang pajak secara formal). Setelah temuan ini dikirim oleh pemeriksa pajak kepada Wajib Pajak, maka Wajib Pajak yang bersangkutan akan menghitung kembali jumlah pajak yang menurutnya seharusnya terhutang. Mungkin saja WP tidak setuju dengan jumlah ketetapan pajak ini, oleh karena itu WP diberikan kesempatan untuk mengajukan keberatan sesuai dengan Pasal 25 UU KUP. Diharapkan sebelum menyampaikan surat keberatan, sesuai dengan Pasal 25 ayat (3a) Wajib pajak membayar paling sedikit sejumlah pajak sesuai dengan yang disetujui dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Berdasarkan ayat ini Wajib Pajak dapat membayar lebih besar dari apa yang disetujui dalam pembahasan akhir. Apabila hal ini dilakukan kalau keberatan wajib pajak ditolak maka denda yang 50% dihitung berdasarkan Pasal 25 ayat (9) jumlah pajak sesuai dengan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Sebaliknya apabila keberatan wajib pajak diterima maka wajib pajak yang bersangkutan dimungkinkan berdasarkan Pasal 27A ayat (1) UU KUP akan mendapatkan imbalan bunga. Di samping itu sesuai dengan Pasal 25 ayat (10) UU KUP apabila wajib pajak mengajukan permohonan banding maka sanksi administrasi berupa denda yang 50% tidak dikenakan.

Akibat hukum dari pengajuan keberatan diatur dalam Pasal 25 ayat (8) UU KUP bahwa jumlah pajak yang belum dibayar dalam surat ketetapan pajak bukan utang pajak sesuai dengan UU KUP. Di samping itu diatur juga dalam pasal 25 ayat (7) UU KUP bahwa jangka waktu pelunasan pajak sesuai dengan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak bertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Surat Keputusan Keberatan sehingga belum dapat diterapkan UU Penagihan pajak dengan Surat Paksa.

Perhitungan denda ini sebenarnya hanya sebagai pengganti hak pemerintah untuk memungut pajak karena keterlambatan masuknya uang ke kas negara. Apabila WP yakin kebenaran laporannya maka surat keberatan pajaknya akan diterima dan tidak perlu khawatir tentang denda tersebut. Kalau masih ragu-ragu

mungkin saja masih ada kekurangan bayar pajaknya, maka WP dimungkinkan untuk bayar pajak diatas perhitungannya, apabila ditolak permohonan keberatannya maka sanksi administrasi ini tidak dikenakan. Apabila sudah tahu bahwa ketetapan pajak cukup kuat dasar perhitungannya diharapkan jangan mencoba untuk menghindar karena akan berakibat kepada pengenaan sanksi administrasi ini.

Sebenarnya denda yang 50% itu adalah didasarkan atas perhitungan bahwa WP sudah dapat bayar 15 bulan sebelumnya yaitu waktu 3 bulan kesempatan WP untuk mengirim surat keberatan dan 12 bulan kesempatan pihak Direktur Jenderal Pajak untuk memutuskan keberatan. Seperti diketahui apabila dalam jangka waktu 12 bulan keberatan tidak dijawab maka sesuai dengan Pasal 26 UU KUP keberatan wajib pajak dianggap dikabulkan.

Untuk pengajuan banding ke badan peradilan pajak mekanisme yang sama juga diberlakukan yakni Pasal 27 ayat (5a) yaitu pelunasan pajak tertanggung sampai dengan 1 (satu) bulan sejak tanggal penerbitan Putusan banding, Pasal 27 ayat (5b) menyatakan bahwa jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan tidak termasuk sebagai utang pajak, Pasal 27 ayat (5c) yang berisikan jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan putusan banding diterbitkan.

Sebaliknya apabila permohonan banding wajib pajak ditolak sebagian atau seluruhnya maka denda sanksi administrasi sebesar 100% dikenakan dari jumlah yang seharusnya dibayar dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum keberatan diajukan. Perhitungan sanksi administrasi berupa denda ini juga didasarkan atas seharusnya wajib pajak yang bersangkutan sudah dapat membayar 30 bulan sebelumnya. Seperti diketahui untuk penyelesaian di badan peradilan pajak juga diberikan batas waktu paling lama 12 bulan sesuai dengan Pasal 81 ayat (1) UU tentang Pengadilan Pajak serta batas waktu pengajuan permohonan banding adalah 3 bulan sejak keputusan keberatan diterbitkan.

Apabila diperhatikan pasal-pasal UU KUP sistem pengenaan sanksi administrasi kenaikan sebesar 50% dan 100% seperti ini sudah diberlakukan juga

sesuai dengan Pasal 13 ayat (3) yakni dalam hal diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar karena surat pemberitahuan tidak dimasukkan pada waktunya atau kewajiban menyelenggarakan pembukuan dan dalam rangka pemeriksaan pajak tidak dipenuhi sesuai dengan Pasal 28 dan Pasal 29 UU KUP, dikenakan sanksi administrasi kenaikan sebesar 50% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak dan kenaikan sebesar 100% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor.

Kalau diikuti alur pemikiran Pemohon agar ayat tersebut dicabut maka yang terjadi adalah adanya upaya penundaan pembayaran selama 30 bulan oleh wajib pajak dengan sengaja tanpa dikenakan sanksi. Oleh karena itu, hal ini akan menciptakan *loophole* dalam UU perpajakan. Akibatnya banyak Wajib Pajak yang sudah mengetahui bahwa perhitungan petugas pajak walaupun benar tidak membayar pajaknya setelah ketetapan diterbitkan, melainkan menunggu dengan cara mengajukan keberatan dan permohonan banding. Karena hal ini menguntungkan Wajib Pajak tersebut untuk memanfaatkan uang pajak selama 30 bulan. Apabila hal ini terjadi dan semakin banyak yang melakukan dapat berakibat pada semakin banyaknya Wajib pajak yang akan mengajukan keberatan dan permohonan banding. Apabila jumlah petugas yang menangani kurang memadai, dengan adanya kewajiban untuk menyelesaikan keberatan dan banding paling lama 12 bulan maka dapat terjadi sebagian dari keberatan otomatis dianggap diterima. Hal ini berarti penerimaan negara akan sangat dirugikan yang berpengaruh pada berkurangnya kemampuan negara untuk membiayai pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan.

Dari uraian di atas jelas terlihat bahwa tujuan dari sanksi administrasi ini tidak dengan maksud menghalang-halangi keinginan wajib pajak mencari keadilan tetapi lebih memberikan rasa keadilan kepada para wajib pajak yang telah dengan taat melaksanakan kewajiban perpajakannya. Di samping itu juga jelas UU KUP sangat menghargai pandangan dari wajib pajak sehingga pembayaran pajaknya baru dibayar setelah keputusan badan peradilan pajak diterbitkan. Adapun sebelum keputusan banding diterbitkan Wajib Pajak hanya membayar pajak sesuai

dengan perhitungannya. Hal ini dilakukan karena disadari bahwa dapat saja pemeriksaan yang dilakukan oleh petugas pajak kurang tepat sehingga perlu dilakukan koreksi. Ada dua tingkatan melakukan koreksi ini yakni di tingkat keberatan dan di tingkat banding. Di samping itu apabila ditemukan kesalahan Direktur Jenderal Pajak tanpa diminta oleh WP juga dimungkinkan untuk memperbaiki kesalahan dalam surat ketetapan pajak yang diterbitkan. Hal ini dilakukan untuk menjaga dan menghormati hak-hak perpajakan WP dalam mencari kebenaran materiil. Di pihak lain pembuat undang-undang juga tidak ingin membuka celah adanya moral *hazard* untuk tidak membayar pajak sehingga perlu mengenakan sanksi administrasi berupa kenaikan.

Kepada Wajib Pajak yang mengajukan keberatan dan permohonan banding tidak dapat dilakukan penagihan pajak. Ayat ini merupakan jaminan perlindungan hukum, kepastian hukum dan perlindungan diri/keluarga/martabat, rasa aman, dari tindakan penagihan pajak. UU Pajak yang merupakan pelaksanaan dari Pasal 23A UUD 1945, sebenarnya selaras dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28C ayat (1) dan Pasal 28 ayat (2) UUD 1945. Di samping itu, Wajib Pajak sebenarnya sudah mengetahui posisinya terkait dengan pelaksanaan kewajiban pajaknya, tahu dengan kebenaran atau kekeliruannya dalam melaksanakan kewajiban pajaknya. Dalam menempuh upaya keberatan atau banding Wajib Pajak ada pada posisi yang diyakininya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dalam hal ini tentunya upaya coba-coba atau asal mengajukan keberatan dan banding, atau semata-mata untuk mengulur-ngulur waktu pelunasan utang pajak tidak dapat dilakukan. Di samping itu untuk menunda-nunda tindakan penagihan pajak disatu pihak dan dipihak lain, mengingat sifat dan peranan pajak yang sangat vital sebagai sumber utama pembiayaan negara, maka sebagai penyeimbang jaminan-jaminan yang diberikan dalam pasal-pasal tersebut di atas, wajar diatur pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% atau 100% dimaksud sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP. Sehingga sebenarnya ayat yang diuji secara konstitusi ini keberadaannya adalah akibat logis dari adanya perubahan paradigma atas hutang pajak dan persyaratan mengajukan keberatan dan permohonan banding.

Kesimpulan dari uraian di atas jelas tidak ada hak asasi WP dikurangi atau ditinggalkan justru hak WP untuk melaksanakan *self asesment* diperkuat dengan pasal termasuk ayat-ayat ini. Oleh karena itu Ahli berpendapat ayat-ayat tersebut adalah bagian yang tidak dapat dipisahkan dengan ayat-ayat yang lain sebagai satu kesatuan untuk menghormati hak-hak wajib pajak secara bertanggung jawab. Hal ini jelas tidak bertentangan dengan isi dari pasal-pasal UUD 1945. Oleh sebab itu, kedua pasal yang dimohonkan pengujiannya tidak melanggar konstitusi.

## **7. Dr. Suparji, S.H., M. H.**

### **A. Tinjauan Yuridis**

1. Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) harus dibaca secara utuh dan tidak dapat dipisahkan dengan pasal lain yang terkait, antara lain Pasal 9 ayat (3), Pasal 19 ayat (1), Pasal 25 ayat (7), Pasal 27 ayat (5a).
2. Penangguhan pelunasan pajak yang harus dibayar sampai 1 (satu) bulan sejak Keputusan keberatan atau Putusan Banding diterbitkan, merupakan fasilitas bersyarat yang meringankan bagi wajib pajak. Fasilitas ini dapat diperoleh jika memenuhi beberapa persyaratan, yaitu, *pertama*, harus dilunasi dulu pajak yang harus dibayar yang disetujui wajib pajak pada saat pembahasan akhir pemeriksaan, *kedua*, harus diajukan permohonan tertulis dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan, dan *ketiga*, apabila keberatannya ditolak atau dikabulkan sebagian, harus bersedia dikenakan sanksi administrasi berupa *denda sebesar 50* dari kekurangan pajak yang ditetapkan dalam ketetapan keberatan.
3. Dalam Undang-undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002, pada Pasal 36 ayat (4) juga mempersyaratkan bahwa banding hanya dapat diajukan apabila jumlah pajak yang terhutang telah dibayar sebesar 50%.

### **B. Tinjauan Filosofis dan Teori Hukum Pajak**

1. Teori umum tentang Hukum dan Negara yang dikemukakan oleh Hans Kelsen menyebutkan “Negara adalah suatu masyarakat yang diorganisasikan secara politik, karena Negara ini merupakan *sebuah*



*komunitas yang dibentuk oleh suatu tatanan hukum yang bersifat memaksa, dan tatanan yang memaksa ini adalah hukum.*

Selanjutnya Hans Kelsen mengemukakan, menurut Teori Hukum Positif *Undang-Undang adalah hukum yang seharusnya berlaku, bukan yang sebaiknya berlaku, dan keadilan adalah legalitas.*

Keadilan dalam pengenaan pajak sebagai kewajiban kenegaraan adalah keadilan dalam ukuran publik, bukan keadilan menurut individu atau golongan pembayar pajak. Keadilan pengenaan pajak dalam ukuran publik adalah kewajiban membayar pajak sesuai dengan Undang-Undang.

2. Sistem perpajakan Indonesia menganut *asas self assessment*, yaitu memberi kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri jenis dan jumlah obyek pajak, menghitung dan membayar sendiri pajak yang terhutang dan melaporkan sendiri pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakannya, untuk keberhasilannya dituntut kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) yang tinggi. Kepercayaan yang diberikan undang-undang tersebut disertai dengan pengawasan dan pemberian sanksi, apabila amanat yang dipercayakan dicerai atau dilanggar. Pemberian sanksi seperti dimaksud pada Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah bagian dari pelaksanaan *self assessment* terkait Pasal 25 ayat (3).
3. Berdasarkan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 disebutkan *"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"*.

Undang-undang KUP adalah pelaksanaan Pasal 23A UUD 1945 tersebut. Menurut Teori Hukum Berjenjang (*Stufen bau des recht*) dari Hans Kelsen yang dikembangkan lebih lanjut oleh Hans Nawiasky, Undang-Undang yang lebih rendah (*Formelle gesetze*) harus mengacu atau tidak boleh bertentangan dengan Undang-Undang yang lebih tinggi, yaitu Undang-Undang Dasar 1945 sebagai *Staatgrundgesetze*. Oleh karena itu, adanya ketentuan pengenaan sanksi denda dalam Undang-Undang KUP, adalah sarana untuk memaksa pembayaran pajak sebagai implementasi amanat konstitusi.

4. Dalam ketentuan umum pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan disebutkan bahwa pajak adalah kewajiban kenegaraan.

Fungsi pajak yang berlaku umum adalah fungsi butgeter, sebagai sumber pendapatan negara. Selain itu, berfungsi regulasi, yaitu mengatur keharmonisan kebijakan fiskal dengan kebijakan moneter dan kebijakan sektor riil/investasi, serta mengatur agar pihak yang lebih mampu memberikan kontribusi dengan merealokasi sebagian pendapatannya kepada yang kurang mampu dengan pembayaran PPh melalui negara berdasarkan tarif progresif (makin besar pendapatannya makin tinggi tarif pajaknya).

Oleh karena itu, jika kewajiban perpajakan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak yang berlaku, maka tidak akan berdampak pada pelanggaran Undang-Undang atau bertentangan dengan keadilan. Hukum pajak adalah berdasarkan Undang-Undang yang dibuat oleh rakyat melalui wakil-wakil rakyat di DPR.

Apabila karena perubahan nilai-nilai yang tumbuh berkembang di tengah masyarakat, ada Undang-Undang yang dianggap masyarakat tidak lagi mencerminkan keadilan, adalah salah alamat mengadukannya kepada Mahkamah Konstitusi, karena Mahkamah Konstitusi bukan sebagai legislator, tetapi mestinya diajukan ke DPR sebagai legislator yang berwenang membuat Undang-Undang.

### **C. Tinjauan Sosilogis: Pajak Merupakan Kewajiban Kenegaraan**

Pajak sebagai kewajiban kenegaraan, dari segi hukum dapat ditinjau dari sudut subjek dan dari sudut obyek hukum pajak yang berlaku. Dari sudut subjek, pajak bagi wajib pajak (subjek pajak) adalah sebagai beban.

Makin besar pajak, menyebabkan makin besar beban wajib pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Makin besar pajak, menyebabkan makin besar beban individu atau badan (*natuurlijk persoon* dan *recht persoon*).

Dari sudut obyek, pajak adalah sejumlah uang yang dibayar wajib pajak yang merupakan sumber pendanaan yang diperlukan untuk pembiayaan negara. Penggunaan pajak oleh negara adalah untuk keperluan 250 juta rakyat Indonesia, yang memanfaatkan dan menikmati fasilitas yang disediakan pemerintah dengan pembiayaan dari pajak. Peningkatan penerimaan negara dari pajak, akan menambah kemanfaatan yang dapat diperoleh masyarakat/orangbanyak (publik). Setiap adanya pengurangan beban pajak, berarti mengurangi potensi/ fasilitas yang dapat dimanfaatkan oleh masyarakat/ orang banyak.

Sebagai hukum publik di bidang hukum tata usaha negara, pajak dapat dipaksakan dan ada sanksi hukum, apabila tidak dipenuhi atau tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Sanksi hukum administrasi di bidang perpajakan (dalam Undang-Undang KUP) terdiri dari: Sanksi administrasi berupa bunga (2% setiap bulan), Sanksi administrasi berupa kenaikan sejumlah atau sebesar persentase tertentu, sanksi administrasi berupa denda sejumlah atau sebesar persentase tertentu.

Dikaitkan dengan sanksi, ketentuan Pasal 27 ayat (9) dan Pasal 29 ayat (5d) keberadaannya dapat dinyatakan sebagai berikut:

- a. Pengenaan sanksi denda 50% atau 100% adalah syarat yang harus dipenuhi untuk mendapat fasilitas penangguhan pembayaran.
- b. Besaran denda 50% atau 100% yang ditetapkan oleh undang-undang adalah termasuk pengertian *legalitas adalah hukum*. Pembuat undang-undang telah mempertimbangkan baik dari segi dampak efektivitas atau dampak kepatuhan yang wajar dibebankan kepada Wajib Pajak dan dampak dari Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajibannya sesuai ketentuan undang-undang.

Besaran denda ini, jika ditinjau dari sisi konstitusi adalah adil, karena Wajib Pajak sudah diberikan kepercayaan untuk menentukan sendiri jenis dan jumlah obyek pajak, menghitung dan membayar sendiri pajak yang terhutang dan melaporkan sendiri pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakannya, tetapi Wajib Pajak masih belum melaksanakan kewajibannya

sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu, konsekwensi dari suatu ketidakpatuhan terhadap kewajiban konstitusional maka dapat diberikan sanksi yang objektif, rasional dan proporsional.

- c. Besaran sanksi administrasi berupa bunga atau sanksi administrasi berupa kenaikan, tidak relevan jika dibandingkan dengan besaran sanksi berupa denda, karena bobot kepatuhan dan kesalahannya berbeda.

#### **D. Tinjauan Hak Asasi Manusia : Kewajiban Pajak dan Keadilan Hak Asasi**

1. Pasal 23A UUD 1945 secara jelas mengandung makna bahwa pajak merupakan kewajiban kenegaraan yang dapat dipaksakan. Dalam rangka merumuskan keadilan pajak, maka ditetapkan Undang-Undang. Penetapan besarnya beban pajak terkait, didasarkan pada pertimbangan sebagai beban bagi pembayar pajak dan penyediaan fasilitas kemanfaatan yang dapat diperoleh masyarakat dari penggunaan pajak tersebut. **Pemberian sanksi adalah untuk memaksa agar Undang-Undang dipatuhi dan dilaksanakan sebagaimana mestinya.** Kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) yang tidak disertai sanksi tidak akan efektif. Sanksi adalah untuk ketertiban dan kepastian hukum. Ketentuan tersebut diputuskan oleh rakyat melalui wakil-wakil rakyat di DPR. Oleh karena itu, keadilan menurut seseorang atau sekelompok terhadap beban pajak tidak dapat mengalah kepentingan rakyat sebagai pengguna pajak.
2. Dalam undang-undang pajak tidak ada perbedaan perlakuan, karena berlaku untuk setiap orang atau badan. Oleh karena itu, adanya pengenaan sanksi dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan tidak akan menimbulkan kerugian hak konstitusional yang nyata bagi pembayar pajak.
3. Pengenaan sanksi denda sebagaimana diatur dalam pasal-pasal tersebut adalah dalam tujuan agar undang-undang dilaksanakan sebagaimana mestinya dan memberikan kepastian hukum bagi pihak terkait. Dengan sanksi tersebut, jika ketentuan perundang-undangan dilaksanakan sebagaimana mestinya, maka tidak menimbulkan ketakutan, yang mengganggu rasa aman, atau yang merampas hak asasi seseorang.

## E. Kesimpulan

Berdasarkan tinjauan yuridis, filosofis, sosiologis dan Hak Asasi Manusia, sebagaimana diuraikan di atas, maka dapat disimpulkan, sebagai berikut:

1. Undang-Undang KUP, termasuk di dalamnya ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah berlaku umum, tidak diskriminatif karena tidak membedakan perlakuan bagi setiap orang atau badan, oleh karena itu tidak berpotensi terjadinya pelanggaran karena adanya perlakuan yang berbeda atau tidak sama yang mengakibatkan ketidakadilan hukum. Dengan demikian tidak argumentasi yang objektif, rasional dan proporsional jika menyatakan ketentuan Pasal 27 ayat (5d) merugikan hak konstitusional warga negara, termasuk di dalamnya para pemohon. Oleh karenanya, tidak memenuhi syarat sebagai Pemohon yang dapat mengajukan hak uji terhadap Undang-Undang Dasar 1945.
2. Pemberian sanksi denda dalam Undang-Undang perpajakan adalah pelaksanaan ketentuan Pasal 23A UUD 1945, bahwa pajak adalah kewajiban kenegaraan yang bersifat memaksa yang diatur dengan undang-undang. Sanksi diberikan untuk memaksa agar Undang-Undang dipatuhi dan dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga dapat mendorong terciptanya ketertiban dan kepastian hukum.

Khusus sanksi dalam ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah salah satu persyaratan untuk dapat menggunakan fasilitas berupa keringanan menangguhkan pelunasan pembayaran pajak.

Sebagai fasilitas, maka ada alternatif untuk pilihan dipakai atau tidak dipakai. Apabila persyaratannya tidak disetujui, maka dapat ditempuh mengajukan keberatan atau banding tanpa dibebani sanksi dimaksud dengan memilih alternatif melaksanakan ketentuan Pasal 9 ayat (3).

Dengan demikian, dampak dari pengenaan sanksi Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah positif, dan bukan sebaliknya menjadi menimbulkan kerugian konstitusional bagi wajib pajak (pemohon).

3. Dalam pelaksanaan perpajakan dengan *system self assessment* seperti sistem perpajakan yang dianut di Indonesia, agar efektif pelaksanaannya perlu dilakukan pengawasan disertai pemberian sanksi yang lebih berat, apabila amanat yang dipercayakan negara kepadanya tidak dipenuhi atau dilanggar.

Mekanisme ini masih dalam rangka pelaksanaan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 sebagai kewajiban yang dapat dipaksakan. Dalam upaya penertiban sumber pendapatan negara dan untuk memenuhi harapan publik, maka diberikan sanksi yang berat terhadap pelanggaran yang merugikan pendapatan Negara.

Oleh karena itu, tuntutan untuk menghapuskan atau tidak memberlakukan ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah bersifat individu, yang tidak sejalan atau berlawanan dengan tuntutan dan harapan publik.

4. Ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) adalah sejalan dan mendukung pelaksanaan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945. Pengenaan sanksi berupa denda adalah salah satu pelaksanaan unsur pemaksaan yang ditetapkan untuk memungut pajak. Apabila yang dipermasalahkan adalah besaran denda 50% atau 100% yang dianggap *tidak sesuai lagi dengan nilai-nilai yang tumbuh berkembang ditengah masyarakat*, maka permohonan untuk mengubahnya bukan ditujukan ke Mahkamah Konstitusi, karena tidak ada yang bertentangan dengan UUD 1945, dan Mahkamah Konstitusi bukan legislator, tetapi dapat dimajukan ke Dewan Perwakilan Rakyat RI sebagai legislator.

#### **8. Prof. Dr. Saldi Isra, S.H., MPA.**

Pada pokoknya, permohonan ini mempersoalkan konstitusionalitas Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28/2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6/1983 tentang Ketentuan Umum & Tata Cara Perpajakan (berikutnya ditulis UU KUP) dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945.

Dalam hal ini, Pasal 25 ayat (9) UU KUP, menyatakan:

*“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

Sementara itu, Pasal 27 ayat (5d) UU KUP, menyatakan:

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

**Pertama**, secara konstitusional, keberadaan pajak diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan, *“pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”*. Hadirnya Pasal 23A UUD 1945 dapat dibaca sebagai kelanjutan dari prinsip bahwa tidak ada pajak yang dibebankan bagi rakyat tanpa adanya persetujuan wakil rakyat (*no taxation without representation*). Dari aspek sejarah, prinsip tersebut lahir tak terlepas dari kesewenang-wenangan penguasa dalam memungut pajak kepada rakyat. Setidaknya sejarah ini dapat dibaca dalam perkembangan tumbuhnya perlawanan perlawanan terhadap raja dalam memungut pajak di Inggris. Menurut Ensiklopedi Wikipedia, sepanjang tahun 1750-an dan 1760-an, masalah ini menjadi salah sebab utama munculnya Revolusi Amerika (*American Revolution*). Bahkan, James Otis seorang politisi lokal di Boston tahun 1765 menyatakan bahwa *taxation without representation is tyranny*. Untuk menguatkan prinsip tersebut, hasil perubahan UUD 1945 secara tegas mengatur bahwa tidak ada pajak dan pungutan lainnya tanpa terlebih dulu diatur dengan Undang-Undang. Jika dibandingkan dengan sebelum perubahan, rumusan hasil perubahan itu makin memperkuat makna hakiki *representation* dalam hukum dasar kita, yaitu UUD 1945. Keniscayaan diatur dengan Undang-Undang, karena tidak akan pernah ada undang-undang tanpa keterlibatan wakil rakyat (*representation*). Keterlibatan wakil

rakyat tersebut menjadi batasan agar pemerintah tidak seenaknya menetapkan pajak yang tentunya memberatkan rakyat atau pembayar pajak.

Dengan prinsip itu, pengaturan dengan Undang-Undang dapat dimaknai sebagai untuk menjamin hak warga negara atau pembayar agar tidak dikenai pajak atau pungutan lain secara semena-mena. Apabila diletakan dalam UUD 1945, pengaturan itu justru dimaksudkan memenuhi makna “jaminan” dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

**Kedua**, apabila dilihat sebagai sebuah hasil *representation*, rumusan yang terdapat dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP terlalu sumir dikatakan bertentangan dengan sejumlah pasal dalam UUD 1945, termasuk Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2). Barangkali, kesimpulan bahwa ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP bertentangan dengan pasal-pasal dalam UUD 1945 sebagaimana didalilkan dalam permohonan pemohon hanya mungkin dapat dibenarkan jika kedua ketentuan yang dipersoalkan tidak dibaca dalam konteks keseluruhan substansi UU KUP atau Undang-Undang yang terkait lainnya.

Apabila dibaca secara keseluruhan UU KUP, hadirnya pasal-pasal yang dimohonkan dalam permohonan ini sangat terkait dengan prinsip yang dianut dalam perhitungan dan pemungutan pajak di Indonesia. Jamak diketahui, sistem pemungutan pajak yang dianut Indonesia adalah **self assessment**. Dengan sistem ini, wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, membayar serta melaporkan sendiri jumlah pajak yang seharusnya terhutang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan. Pilihan pada model ini, penentuan besarnya pajak yang terutang berada pada wajib pajak sendiri. Apabila dikaitkan dengan UUD 1945, *self assessment* dapat dibaca sebagai perlindungan terhadap “hak harta benda yang di bawah kekuasaannya” sebagaimana termaktub dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945.

**Ketiga**, karena sistem **self assessment** memberikan kepercayaan bagi wajib pajak untuk menghitung, membayar serta melaporkan sendiri, adalah



menjadi keanehan jika masih ada keberatan yang diajukan wajib pajak dengan jumlah atau besarnya pajak terhutang dalam satu tahun yang ia hitung sendiri. Karena masih mungkin terjadi kesalahan, UU KUP memberi kesempatan untuk menyampaikan atau mengajukan keberatan. Namun demikian, agar kesempatan yang diberikan ini tidak berubah menjadi **moral hazard**, UU KUP dengan sengaja merumuskan aturan berupa ancaman hukuman administrasi.

Dalam pengertian itu, hadirnya Pasal 25 ayat (9) UU KUP menyatakan: *“dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan seba-gian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”*, dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP yang menyatakan: *“dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan seba-gian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”* sebagai bentuk fungsi antisipatif hukum agar tidak terjadi sesuatu yang kontraproduktif dengan tujuan pembentukan aturan hukum, termasuk dalam hal ini kemungkinan moral hazard dengan cara menunda untuk membayar pajak dengan menggunakan kesempatan untuk mengajukan keberatan.

Barangkali, kita yang ada dalam ruangan ini sulit membayangkan bila tanpa aturan ini, pembayar pajak berpotensi memanfaatkan kesempatan untuk mengajukan keberatan. Jikalau hal demikian dilakukan oleh satu atau dua gelintir wajib pajak, boleh jadi pilihan begitu tidak akan memberikan pengaruh terhadap pembiayaan pembangunan nasional. Namun bayangkan, apabila langkah mengajukan keberatan dilakukan oleh mayoritas wajib pajak terutama wajib pajak kelas kakap, langkah tersbut akan melumpuhkan sumber pendapatan negara terbesar dalam struktur penerimaan keuangan negara. Jamak diketahui, dalam bebera-pa tahun terakhir, pajak menjadi tumpuan utama penerimaan negara. Sekali lagi, mari kita bayangkan, jika suatu saat mayoritas pembayar pajak melakukan pengajuan keberatan dengan tujuan menunda-nunda membayar

pajak: negeri ini akan mengalami kelumpuhan penerimaan. Dalam konteks itu, kehadiran Pasal 25 ayat (9) dan 27 ayat (5d) UU KUP harus dilihat sebagai langkah antisipatif pembentuk Undang-Undang, dalam hal ini pembentuk UU KUP. Tidak hanya itu, langkah ini adalah bagian dari *no taxation without representation* yang juga ditetapkan oleh wakil rakyat.

**Keempat**, apabila diletakkan dalam konteks Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (ketika itu berlaku UU Nomor 10/2004), Pasal 5 huruf a UU Nomor 10/2004 menyatakan dalam membentuk Peraturan Perundang-undangan harus berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik berupa “kejelasan tujuan”. Dalam Penjelasannya dikemukakan bahwa *setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai*. Dalam hal ini, jamak dimengerti, pajak ditujukan guna pembangunan dalam rangka peningkatan kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat. Kemudian, dalam Pasal 5 huruf e terkait dengan “kedayagunaan dan kehasilgunaan” dijelaskan: *setiap peraturan perundang-undangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara*. Berdasarkan hal tersebut, dapat dikatakan bahwa kehadiran Pasal 25 ayat (9) dan 27 ayat (5d) UU KUP sejalan dengan asas pembentukan undang-undang yang baik, tujuannya jelas dan maksudnya kedayagunaan dan kehasilgunaannya juga jelas, yaitu untuk meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat.

## **Saksi Pemerintah**

### **1. Chris Kanter**

#### **Alasan Historis**

- a. Undang-Undang KUP Tahun 2000 mengatur bahwa apabila Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding dan belum diterbitkan SK Keberatan atau Putusan Banding, kewajiban untuk membayar pajak tetap harus dilaksanakan dan tidak menunda pelaksanaan penagihan pajak.

- b. Sehubungan dengan ketentuan tersebut, kami dari KADIN/KPEN mengusulkan agar ketentuan bahwa keberatan dan banding tidak menunda pembayaran dan pelaksanaan penagihan pajak harus diganti atau diubah karena kurang memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum.
- c. Selanjutnya kami mengusulkan agar ketetapan pajak yang masih diajukan keberatan atau banding jangan dilakukan penagihan pajak dengan surat paksa dan tidak harus dilunasi terlebih dahulu. Namun apabila keberatan Wajib Pajak tidak dikabulkan, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi 100% dari pajak yang kurang dibayar. Sementara jika bandingnya tidak dikabulkan, dikenai sanksi administrasi sebesar 200% dari pajak yang kurang dibayar.
- d. Akhirnya dalam persidangan di DPR disepakati, apabila Wajib Pajak keberatannya tidak dikabulkan, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi 50% dari pajak yang masih harus dibayar. Sementara jika bandingnya tidak dikabulkan, dikenai sanksi administrasi sebesar 100% dari pajak yang kurang dibayar. Tentu, kami mendukung ketentuan ini.

#### Kepastian Hukum

Ketentuan dalam Pasal 25 dan Pasal 27 Undang–Undang Nomor 28 Tahun 2007 jelas lebih memberikan kepastian hukum, dengan alasan:

- a. Tindakan penagihan pajak dengan surat paksa baru dilakukan apabila ketetapan pajak telah mempunyai kekuatan hukum yang tetap. Jadi jika ketetapan pajak tersebut diajukan keberatan, maka harus menunggu SK Keberatan. Apabila ketetapan pajak tersebut diajukan banding, secara otomatis harus menunggu putusan banding, demikian pula;
- b. Kewajiban untuk melunasi pajak yang tidak disetujui pada waktu dilakukan pembahasan akhir dalam pemeriksaan, jika ketetapan pajak tersebut diajukan keberatan, maka harus menunggu SK Keberatan. Apabila ketetapan pajak tersebut diajukan banding, secara otomatis harus menunggu putusan banding.

## Keadilan

Keadilan adalah salah satu variabel yang sangat penting dalam mengimplementasikan hukum atau peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Keadilan sendiri mempunyai makna yang berbeda-beda tergantung bagaimana sudut pandang yang digunakan oleh masing-masing pihak bagaimana memberikan makna tentang keadilan.

Pada hemat kami ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang KUP tahun 2007 terkait dengan sanksi administrasi berupa denda 50% dan 100%, telah memberikan rasa keadilan karena Wajib Pajak dapat memilih dikenai sanksi administrasi berupa denda atau tidak dikenai sanksi administrasi, yaitu dengan pilihan sebagai berikut:

- a. Apabila Wajib Pajak yang mengajukan keberatan maupun banding berkeinginan tidak dikenai sanksi administrasi 50% atau 100%, maka pada saat mengajukan keberatan harus terlebih dahulu melunasi jumlah pajak yang masih *harus dibayar dalam surat ketetapan pajak (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar maupun Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan)*, sebelum mengajukan keberatan.
- b. Namun jika Wajib Pajak menanggung risiko sanksi 50% atau 100%, maka pada saat mengajukan keberatan tidak perlu melunasi jumlah pajak yang masih *harus dibayar dalam surat ketetapan pajak (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar maupun Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan)*, sebelum mengajukan keberatan

## Kemanfaatan

Kemanfaatan ketentuan keberatan dalam Pasal 25 dan banding dalam Pasal 27 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pada hemat kami antara lain sebagai berikut:

- a. Apabila Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding, Wajib Pajak dapat menentukan pilihan yang diberikan undang-undang, yaitu:

- 1). Pilihan untuk **tidak dikenai** sanksi administrasi berupa sanksi administrasi denda 50% atau 100% dengan cara melunasi pajak yang masih harus dibayar sebelum mengajukan keberatan; atau;
  - 2). Pilihan dengan **risiko dikenai** sanksi administrasi berupa denda 50% atau 100% dengan cara tidak melunasi pajak yang masih harus dibayar sebelum mengajukan keberatan.
- b. Wajib Pajak yang mengajukan keberatan atau banding dapat memanfaatkan uang yang seharusnya untuk melunasi pajak yang masih harus dibayar, digunakan untuk kepentingan Wajib Pajak—apapun kepentingan tersebut.
  - c. Tujuan Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding adalah untuk memperoleh keadilan dan bukan menjadi sarana bagi Wajib Pajak untuk menunda pembayaran atas pajak yang masih harus dibayar.
  - d. Memberikan kepastian hukum kapan negara memperoleh hak pajaknya dari Wajib Pajak, khususnya atas ketetapan pajak yang diajukan keberatan maupun banding.
  - e. Mendorong Wajib Pajak sejak awal melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, khususnya melaksanakan kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan benar atau sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.
  - f. Wajib Pajak tidak diterbitkan surat tagihan pajak bunga penagihan atas keterlambatan pelunasan ketetapan pajak, dan tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa (penerbitan surat tegoran, surat paksa, surat perintah melakukan penyitaan, pelelangan aset, pencegahan dan *gijzeling*/sita badan).

Berdasarkan pokok-pokok yang kami kemukakan di atas, kami ingin menyampaikan penutup yang kiranya sangat penting untuk menjadi renungan dan pemikiran kita bersama, yaitu sebagai berikut:

1. Tidak benar bahwa ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP 2007 merupakan ketentuan yang menakut-nakuti Wajib Pajak dan tidak memberi perlindungan hukum dan kepastian hukum kepada Wajib Pajak yang hendak mengajukan upaya hukum keberatan maupun banding. Hal ini mengingatkan, Wajib Pajak yang mengajukan keberatan maupun banding tidak dapat dikenai sanksi administrasi 50% atau sanksi administrasi sebesar 100%, apabila telah melunasi pajak yang masih harus dibayar sebelum mengajukan keberatan.
2. Jika ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU KUP 2007 yang sedang diuji materiil di Mahkamah Konstitusi diputus dihapus atau dicabut, hal ini sangat mengkhawatirkan bagi kelangsungan kehidupan berbangsa dan bernegara khususnya terkait dengan penerimaan dari sektor perpajakan. Kita semua mengetahui bahwa penerimaan sektor perpajakan memberikan sumbangan sekitar 75% dari penerimaan nasional.

## **2. Melchias Markus Mekeng**

Bahwa Undang-Undang tersebut diusulkan oleh Pemerintah sebagai upaya untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan keseimbangan hak dan kewajiban wajib pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi, dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan. Selain itu, perubahan tersebut juga dimaksudkan untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan, dan meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak.

Penyusunan Undang-Undang ini merupakan pelaksanaan dari amanat dari Pasal 22A dan 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang secara konstitusional memberikan kewenangan kepada Pemerintah dan DPR untuk membentuk Undang-Undang di bidang perpajakan. Pembahasan antara DPR dan Pemerintah dilakukan secara mendalam dengan melibatkan para ahli dari Pemerintah maupun DPR yang

meliputi ahli hukum, ahli bahasa, dan ahli penyusunan peraturan perundang-undangan. Dalam perumusan dan penyusunan Undang-Undang tersebut juga telah melibatkan berbagai pihak dan *stakeholders* perpajakan seperti masyarakat wajib pajak, Ikatan Akuntan Indonesia, Kadin, Himbara, Perbanas, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia, Akademisi dan Forum Rektor Lembaga Pengembangan Jasa Konstruksi, Gapeknas, Inkindo, serta praktisi lainnya di bidang perpajakan.

Prinsip dasar yang juga dipegang teguh oleh penyusun Undang-Undang, baik dalam perumusan maupun pembahasan adalah mengedepankan nilai-nilai dalam Undang-Undang Dasar 1945 untuk mengaktualisasikan prinsip *self assessment* dalam setiap proses pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan.

Beberapa perubahan mendasar tersebut tertuang dalam pengaturan pada pasal-pasal sebagai berikut:

- a. Terdapat pengaturan baru mengenai hak wajib pajak untuk mengajukan penghapusan NPWP atau pencabutan PKP apabila wajib pajak tidak lagi memenuhi persyaratan sebagai wajib pajak.
- b. Tidak ada lagi pembatasan jangka waktu bagi wajib pajak untuk membetulkan surat pemberitahuan, berbeda dengan Undang-Undang sebelumnya yang membatasi jangka waktu pembetulan hanya 2 tahun setelah berakhirnya masa pajak.
- c. Terdapat penyempurnaan pengaturan bahwa wajib pajak masih diberi hak untuk mengetahui kesalahannya dengan mengungkapkan ketidakbenaran pengisian SPT meskipun Dirjen Pajak telah melakukan pemeriksaan sepanjang belum diterbitkan SKP.
- d. Terdapat pengaturan baru bahwa wajib pajak tidak akan dipidana, tetapi cukup diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar, apabila wajib pajak melakukan perbuatan *alpha* yang pertama kali, berupa perbuatan

tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar.

- e. Terdapat pengaturan baru bahwa wajib pajak diberi hak untuk melakukan pembahasan akhir atau *closing conference* dalam proses pemeriksaan, sehingga temuan pemeriksaan bukan merupakan temuan sepihak dari Direktorat Jenderal Pajak. Konsekuensi dari pengaturan tersebut, maka wajib pajak dapat mengajukan pembatalan surat ketetapan pajak apabila surat ketetapan pajak tersebut diterbitkan tanpa melalui pembahasan akhir.
- f. Terdapat pengaturan baru dalam sistem keberatan.
  1. Bahwa wajib pajak diberi hak untuk membayar pajak, paling sedikit yang disetujui pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Apabila wajib pajak mengajukan keberatan dan banding atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh DJP.
  2. Jangka waktu pelunasan pajak atas jumlah pajak yang belum dibayar saat pengajuan keberatan tertanggung sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan SKP.
  3. Jumlah pajak yang belum dibayar saat pengajuan keberatan, tidak termasuk sebagai utang pajak. Sehingga tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa.
  4. Dalam hal keberatan wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenakan sanksi sebesar 50% dari jumlah pajak yang belum dibayar pada saat mengajukan keberatan.

Demikian juga terdapat beberapa pengaturan baru dalam sistem banding yaitu:

1. Dalam hal wajib pajak mengajukan banding, jangka waktu pelunasan pajak atas jumlah pajak yang belum dibayar saat pengajuan keberatan, tertanggung sampai dengan satu bulan sejak tanggal penerbitan putusan banding.



2. Jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan keberatan, tidak termasuk sebagai utang pajak. Sehingga tidak dilakukan tindakan penagihan pajak dengan surat paksa.
3. Jumlah pajak yang belum dibayar saat permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang.
4. Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi 100% dari jumlah pajak yang belum berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar pada saat mengajukan keberatan.

Sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Undang-Undang KUHP yang lama dianggap memberatkan wajib pajak dan berbagai pihak, terutama terkait dengan ketentuan yang mengatur bahwa Dirjen pajak tetap melakukan tindakan penagihan surat paksa terhadap pajak terhutang dalam surat ketentuan pajak meskipun wajib pajak masih mengajukan keberatan dan/ atau banding.

Untuk merespon aspirasi masyarakat tersebut, maka DPR dan pemerintah akhirnya bersepakat untuk merumuskan kembali keseluruhan sistem keberatan dan banding yang diatur dalam Pasal 25 dan Pasal 27 Undang-Undang KUHP yang lama. Perubahan tersebut dilakukan dengan tetap mempertahankan prinsip dasar mengenai saatnya terhutang pajak, sehingga pemerintah setuju untuk tidak melakukan tindakan penagihan dengan surat paksa terlebih dahulu sampai dengan terdapat putusan pengadilan pajak yang menyatakan bahwa secara materil SPT wajib pajak adalah tidak benar.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, konstruksi yang dibangun dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 harus dipahami secara keseluruhan dan sistematis karena ketentuan dalam Undang-Undang tersebut merupakan suatu konstruksi sistem administrasi perpajakan yang utuh dan merupakan penjelmaan sistem administrasi perpajakan yang lebih memberikan keadilan dan keseimbangan hak antara wajib pajak dan Fiskus.

Oleh karena itu, rumusan dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 merupakan bagian dari konstruksi Undang-Undang yang tidak dapat dipahami dan dibaca secara sendiri terlepas dari konstruksi pasal-pasal lain dalam Undang-Undang tersebut.

Bahwa rumusan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 harus tetap dipertahankan karena ketentuan tersebut merupakan bagian dari keseluruhan sistem keberatan dan banding yang dibangun dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

**[2.5]** Menimbang bahwa, Dewan Perwakilan Rakyat telah mengajukan keterangan tertulis melalui Kepaniteraan Mahkamah yang diterima pada tanggal 25 Juli 2012 yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

**A. KETENTUAN UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UNDANG-UNDANG DASAR NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 1945**

Pemohon dalam permohonannya mengajukan pengujian atas Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

**- Adapun bunyi Pasal 25 ayat (9) yaitu:**

*"Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan".*

- Adapun bunyi Pasal 27 ayat (5d) yaitu:

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

**B. HAK DAN/ATAU KEWENANGAN KONSTITUSIONAL YANG DIANGGAP PEMOHON TELAH DIRUGIKAN OLEH BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

Pemohon dalam permohonan *a quo* mengemukakan bahwa hak konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar atau setidaknya potensial yang menurut penalaran wajar dapat dipastikan terjadi kerugian oleh berlakunya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa, Pemohon mengajukan permohonan *a quo* karena Pemohon memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yaitu hak untuk pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk perlakuan yang sama di hadapan hukum, sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1); hak untuk kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, dan hak untuk rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1); dan hak untuk mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2)

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. (*vide*: Permohonan *a quo* hal. 3).

2. Bahwa, Pemohon beranggapan hak konstitusional Pemohon yang diatur di dalam UUD 1945, telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. (*vide*: Permohonan *a quo* hal. 3).
3. Bahwa menurut Pemohon selaku badan hukum privat, menyadari bahwa pajak merupakan kewajiban kenegaraan, maka Pemohon selaku badan hukum privat memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan. (*vide* permohonan *a quo* hal. 4)
4. Bahwa menurut Pemohon hak konstitusional Pemohon sebagaimana termuat dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945 telah dirugikan atas keberlakuan 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, dalam hal menggunakan hak upaya hukum yang diberikan dalam rangka menyelesaikan satu sengketa pajak baik di tingkat keberatan maupun di tingkat banding, namun telah diikuti dengan potensi ancaman sanksi. (*Vide* permohonan *a quo* hal. 6)

Pemohon beranggapan ketentuan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) 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 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945, yang berbunyi:

**- Pasal 28D ayat (1) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

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

**- Pasal 28G ayat (1) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.*

**- Pasal 28H ayat (2) UUD Tahun 1945, yang berbunyi:**

*“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”.*

### **C. KETERANGAN DPR RI**

Terhadap dalil Pemohon sebagaimana diuraikan dalam Permohonan *a quo*, DPR dalam penyampaian pandangannya terlebih dahulu menguraikan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### **1. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon**

Kualifikasi yang harus dipenuhi oleh Pemohon sebagai Pihak telah diatur dalam Pasal 51 ayat (1) UU Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disingkat UU Mahkamah Konstitusi), yang menyatakan 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; atau*
- d. *lembaga negara.*”

Hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dimaksud ketentuan Pasal 51 ayat (1) tersebut, dipertegas dalam penjelasannya, bahwa “*yang dimaksud dengan “hak konstitusional” adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.*” Ketentuan Penjelasan Pasal 51 ayat (1) menegaskan, bahwa hanya hak-hak yang secara eksplisit diatur dalam UUD 1945 saja yang termasuk “hak konstitusional”.

Oleh karena itu, menurut UU Mahkamah Konstitusi, agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD Tahun 1945, maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. Kualifikasinya sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi;
- b. Hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagaimana dimaksud dalam “**Penjelasan Pasal 51 ayat (1)**” dianggap telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang.

Mengenai parameter kerugian konstitusional, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan tentang kerugian konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang harus memenuhi 5 (lima) syarat (vide Putusan Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perkara Nomor 011/PUU-V/2007) yaitu sebagai berikut:

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

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

Apabila kelima syarat tersebut tidak dipenuhi oleh Pemohon dalam perkara pengujian UU *a quo*, maka Pemohon tidak memiliki kualifikasi kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai Pihak Pemohon.

Menanggapi permohonan Pemohon *a quo*, DPR berpandangan bahwa Pemohon harus dapat membuktikan terlebih dahulu apakah benar pemohon sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan atas berlakunya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji, khususnya dalam mengkonstruksikan adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagai dampak dari diberlakukannya ketentuan yang dimohonkan untuk diuji.

Terhadap kedudukan hukum (*legal standing*) tersebut, DPR menyerahkan sepenuhnya kepada Majelis Hakim untuk menilai apakah Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana diisyaratkan dengan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi dan berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Perkara Nomor 011/PUU-V/2007.

## **2. 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 permohonan pengujian Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, DPR menyampaikan keterangan sebagai berikut:

1. Bahwa pembangunan nasional yang dilaksanakan saat ini adalah merupakan upaya pembangunan yang berkesinambungan dalam rangka mewujudkan perekonomian nasional yang sehat dan efisien memenuhi prinsip transparan dan akuntabel dalam pengelolaan guna mewujudkan masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945.
2. Bahwa perpajakan memiliki peran sangat strategis dalam pelaksanaan pembangunan nasional dan sector pajak merupakan sumber pendapatan Negara terbesar dalam APBN, sekaligus untuk mengurangi ketergantungan terhadap pinjaman atau bantuan luar negeri. Untuk memenuhi pendapatan negara tersebut diperlukan peraturan dan tata cara pungutan pajak yang mengedepankan prinsip memberikan kepastian hukum, berkeadilan, transparan, dan efisien.
3. Bahwa guna mendukung terwujudnya sasaaran tersebut maka perlu dilakukan reformasi perpajakan sebagaimana saat ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Salah satu bentuk reformasi perpajakan dalam Undang-Undang tersebut adalah adanya ketentuan *self assesment* dan peningkatan *law enforcement* di bidang perpajakan.
4. Bahwa, menurut Pemohon hak konstitusionalnya telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang



Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Bahwa Pemohon dalam menggunakan upaya hukum yang diberikan yaitu keberatan dan banding telah diikuti dengan potensi ancaman sanksi apabila Wajib Pajak *in casu* Pemohon menggunakan upaya hukum tersebut.

5. Bahwa ketentuan dalam Pasal 25 ayat (9) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yaitu *"Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Keputusan Keberatan dikurangi dengan Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan. Dan ketentuan Pasal 27 ayat (5d) yaitu "Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah Pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran Pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan"* merupakan salah satu bentuk efek jera kepada Wajib Pajak dalam meningkatkan *law enforcement* di bidang perpajakan..
6. Bahwa dengan adanya ketentuan mengenai *self assesment* dalam perhitungan pajak diharapkan Wajib Pajak dapat dengan secara sadar menghitung sendiri pajaknya sehingga diharapkan tidak terjadi kesalahan dalam perhitungan pajak yang dilakukan oleh *fiskus* dan mengurangi pula dilakukannya upaya hukum untuk keberatan dan banding.
7. Bahwa berdasarkan teori relatif bahwa penetapan sanksi bersifat menghindarkan (prevensi). Sifat prevensi ini ada 2 (dua) macam yaitu prevensi khusus, dalam prevensi ini tujuan dikenakannya sanksi ditinjau dari segi individu supaya yang bersalah tidak lagi melanggar. Sifat prevensi khusus adalah untuk menahan kesempatan orang melakukan

niatnya yang buruk, maka sanksi diberikan untuk menakut-nakuti. Sanksi ini diberikan harus bersifat memperbaiki. Selanjutnya yaitu sifat prevensi umum dilakukan untuk mencegah supaya orang pada umumnya tidak melanggar, karena itu dimaksudkan untuk menghalang-halangi supaya orang tidak berbuat salah.

8. Bahwa penentuan sanksi administratif berupa denda merupakan salah satu bentuk reformasi perpajakan yang diharapkan dapat menjamin kepastian hukum, berkeadilan, transparan, dan efisien. Selain itu, reformasi perpajakan ini salah satunya untuk mendisiplinkan wajib pajak dan petugas pajak untuk melaksanakan tugas dan wewenangnya masing-masing secara proporsional, profesional, jujur terbuka.

Demikian keterangan DPR kami sampaikan untuk menjadi bahan pertimbangan bagi Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa, memutus, dan mengadili Perkara *a quo* dan dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan DPR RI secara keseluruhan;
2. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
3. Menyatakan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat.

**[2.6]** Menimbang bahwa Pemohon dan Pemerintah telah mengajukan kesimpulan melalui Kepaniteraan Mahkamah yang masing-masing diterima pada tanggal 31 Juli 2012;

**[2.7]** Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian Putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan, dan merupakan satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan dengan Putusan;

### **3. PERTIMBANGAN HUKUM**

**[3.1]** Menimbang bahwa pokok permohonan Pemohon adalah menguji konstitusionalitas Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740), selanjutnya disebut UU 28/2007, terhadap Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945);

**[3.2]** Menimbang bahwa sebelum mempertimbangkan pokok permohonan, Mahkamah Konstitusi, selanjutnya disebut Mahkamah, terlebih dahulu akan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. kewenangan Mahkamah untuk mengadili permohonan *a quo*;
- b. kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon untuk bertindak selaku Pemohon dalam permohonan *a quo*;

Terhadap kedua hal tersebut, Mahkamah berpendapat sebagai berikut:

#### **Kewenangan Mahkamah**

**[3.3]** Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 yang disebutkan lagi dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang

Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 70, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5226, selanjutnya disebut UU MK) dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945;

**[3.4]** Menimbang bahwa permohonan Pemohon adalah menguji konstitusionalitas Undang-Undang *in casu* UU 28/2007 terhadap UUD 1945, yang menjadi salah satu kewenangan Mahkamah, sehingga Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;

#### **Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Pemohon**

**[3.5]** Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat bertindak sebagai Pemohon dalam pengujian suatu Undang-Undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian, 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 dan membuktikan terlebih dahulu:

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

**[3.6]** Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 bertanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007 bertanggal 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 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 hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut harus bersifat spesifik dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dengan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

**[3.7]** Menimbang bahwa Pemohon adalah badan hukum privat, yaitu PT Hutahaeen, yang dalam hal ini diwakili oleh Harangan Wilmar Hutahaeen sebagai Direktur, merasa dirugikan hak-hak konstitusionalnya oleh berlakunya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007, yang menyatakan:

Pasal 25 ayat (9) UU 28/2007:

*“Dalam hal keberatan Wajib Pajak ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 50% (lima puluh*

*persen) dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007:

*“Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, Wajib Pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan Putusan Banding dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan”.*

Pasal-pasal tersebut, menurut Pemohon, bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (2) UUD 1945, yang menyatakan:

- Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 menyatakan,  
*“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”;*
- Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 menyatakan,  
*“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”.*
- Pasal 28H ayat (2) UUD 1945 menyatakan,  
*“Setiap orang berhak mendapat kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan”.*

Bahwa Pemohon mendalilkan pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon merasa hak konstitusionalnya telah dirugikan dengan berlakunya Pasal 25 ayat (9) UU 28/2007 dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007;
2. Bahwa Pemohon selaku badan hukum privat memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), sebagai sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan. Dalam menjalankan kewajiban kenegaraannya, Pemohon selaku badan hukum privat melaporkan pajaknya dengan dasar *self assessment* dalam masa pajak atau tahun pajak. Bahwa selanjutnya fiskus melakukan pemeriksaan pajak dari Pemohon sebagai kontrol atas kepatuhan pembayaran pajak dari hasil yang diperoleh oleh fiskus atas besaran jumlah pembayaran pajak ternyata berbeda

dari apa yang telah dilaporkan Pemohon. Terjadilah perselisihan antara Pemohon dengan fiskus mengenai pembayaran pajak yang tertuang dalam surat ketetapan pajak. Pasal 25 ayat (1) *juncto* Pasal 27 ayat (1) UU 28/2007, mengatur hak mengenai penyelesaian sengketa pembayaran pajak dengan mengajukan upaya hukum keberatan dan banding;

3. Bahwa Pemohon juga memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yaitu, hak untuk memperoleh pengakuan, jaminan, perlindungan dan kepastian hukum yang adil, dan hak untuk memperoleh perlakuan yang sama di hadapan hukum, sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945; hak atas kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, dan hak untuk memperoleh rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi, sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945; dan hak untuk memperoleh kemudahan dan perlakuan khusus untuk memperoleh kesempatan dan manfaat yang sama guna mencapai persamaan dan keadilan, sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (2) UUD 1945;
4. Bahwa mengenai hak atas upaya hukum yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) *juncto* Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 diikuti dengan adanya potensi ancaman sanksi bila wajib pajak *in casu* Pemohon menggunakan upaya hukum baik di tingkat keberatan maupun di tingkat banding, yang merugikan hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945, yaitu, Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2).

**[3.8]** Menimbang bahwa berdasarkan pada Pasal 51 ayat (1) UU MK dan putusan-putusan Mahkamah mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) serta dikaitkan dengan kerugian yang dialami oleh Pemohon, menurut Mahkamah:

- Pemohon mempunyai hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945, khususnya Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (2) dan Pemohon menganggap hak konstitusional tersebut dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian;

- Kerugian konstitusional Pemohon bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- Terdapat hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian, serta ada kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

Berdasarkan pertimbangan tersebut, menurut Mahkamah, Pemohon mengalami kerugian sebagaimana dimaksud dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005, bertanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Nomor 11/PUU-V/2007, bertanggal 20 September 2007. Dengan demikian Pemohon mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;

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

### **Pokok Permohonan**

#### **Pendapat Mahkamah**

**[3.10]** Menimbang, setelah Mahkamah memeriksa dengan saksama permohonan Pemohon, keterangan Pemerintah, membaca keterangan tertulis Dewan Perwakilan Rakyat, keterangan ahli Pemohon, keterangan saksi dan ahli Pemerintah serta bukti-bukti surat/tulisan yang diajukan oleh Pemohon dan Pemerintah, sebagaimana termuat pada bagian Duduk Perkara, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

**[3.10.1]** Menimbang bahwa pokok permohonan Pemohon adalah pengujian konstitusionalitas Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 terhadap Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945;



**[3.10.2]** Menimbang bahwa pembayaran pajak adalah kewajiban semua warga negara maupun orang asing penduduk Indonesia. Negara mempunyai kewenangan untuk memaksakan pembayaran pajak terutang yang timbul sejak peristiwa-peristiwa atau hal-hal yang ditentukan oleh hukum pajak terjadi, yang jumlah pajak terutangnya sesuai dengan ketentuan hukum pajak yang berlaku. Timbulnya utang pajak bukan sebagai denda dan bukan hukuman terhadap wajib pajak serta bukan karena adanya hubungan perdata antara wajib pajak dengan negara, tetapi semata-mata karena kewajiban pembayar pajak yang merupakan kewajiban dalam bidang hukum publik. Asas keadilan dalam pemungutan pajak yang diimplementasikan ke dalam sistem pemungutan pajak, yaitu *wajib pajak menghitung sendiri pajak yang harus dibayar (self assessment system)* mengandung makna bahwa negara memberikan kebebasan dan keadilan kepada wajib pajak untuk menghitung pajaknya sendiri;

**[3.10.3]** Menimbang bahwa cara pemungutan pajak yang segera (*prompt*) merupakan salah satu sistem untuk tidak membebani wajib pajak, karena menunda pembayaran pajak dapat menyebabkan akumulasi pembayaran pajak yang akhirnya memberatkan wajib pajak. Dari aspek keuangan negara pembayaran pajak yang langsung dan cepat akan meningkatkan aliran dana keuangan negara, sehingga negara dapat dengan cepat pula mempunyai sumber dana segar guna membiayai kewajiban-kewajiban negara;

**[3.10.4]** Menimbang bahwa Pemohon mendalilkan Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan, “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”. Menurut Mahkamah, Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 sama sekali tidak mengatur pemberlakuan yang membedakan antara wajib pajak yang satu dengan wajib pajak yang lain dalam pengenaan sanksi administrasi. Dalam konteks Undang-Undang Perpajakan, hak yang dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 bukan berarti merupakan jaminan bahwa wajib pajak tidak dapat dikenakan sanksi administrasi berupa denda yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan. Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU

28/2007 justru selaras dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 mengingat ketentuan tersebut berlaku bagi semua wajib pajak yang mengajukan keberatan dan/atau banding, baik wajib pajak orang pribadi maupun badan, wajib pajak dalam negeri maupun wajib pajak luar negeri. Oleh karena itu, ketentuan tersebut tidak mengandung sifat diskriminasi. Bahkan dalam menjalankan hak dan kebebasannya pun, setiap orang wajib tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan dengan Undang-Undang dengan maksud semata-mata untuk menjamin pengakuan serta kehormatan atas hak dan kebebasan orang lain dan untuk memenuhi tuntutan yang adil sesuai dengan pertimbangan moral, nilai-nilai agama, keamanan, dan ketertiban umum dalam suatu masyarakat demokratis [vide Pasal 28J ayat (2) UUD 1945];

**[3.10.5]** Menimbang bahwa dalil Pemohon mengenai adanya kerugian konstitusional berupa terabaikannya hak-hak yang dijamin dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (2) UUD 1945 sehubungan dengan berlakunya Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007, Mahkamah berpendapat ketentuan tersebut merupakan pelaksanaan amanat Pasal 23A UUD 1945, yang berlaku bagi semua orang atau badan tanpa diskriminasi dan tidak dimaksudkan untuk menimbulkan rasa takut, dan menghilangkan kepastian hukum, dan memberikan keadilan bagi semua wajib pajak. Pasal 23A UUD 1945 menyatakan, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”. Dalam rangka menjalankan amanat Pasal 23A UUD 1945 dan mewujudkan salah satu tujuan nasional yaitu memajukan kesejahteraan umum maka diperlukan sumber pembiayaan yang berkesinambungan, yang sumber utamanya berasal dari penerimaan pajak dan amanat konstitusional tersebut telah dilaksanakan dengan pembentukan Undang-Undang *a quo*;

**[3.10.6]** Menimbang bahwa apabila wajib pajak melalui cara-cara hukum, seperti instrumen keberatan pajak atau dengan cara-cara lain berusaha menghindari atau menunda-nunda pembayaran pajak dan hal semacam itu tanpa adanya sanksi, menurut Mahkamah hal tersebut justru akan menghilangkan

hakikat pajak sebagai kewajiban atau pungutan oleh negara yang bersifat memaksa dan akan sangat merugikan negara atau pemerintah yang memikul kewajiban untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat. Mengingat eratnya kaitan antara pajak dengan kepentingan umum, dan kepentingan masyarakat maka apabila dengan sengaja menghindari pajak adalah suatu perbuatan yang diancam pidana, bukan sekadar diancam membayar sejumlah uang. Mahkamah sependapat dengan ahli Bagir Manan, bahwa fungsi denda yang diatur dalam Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007, antara lain, adalah untuk membatasi wajib pajak melalui instrumen keberatan atas penetapan pajak dapat menyembunyikan motif menunda-nunda bahkan mungkin menghindari membayar pajak (vide keterangan ahli Bagir Manan);

**[3.10.7]** Menimbang bahwa pajak sangat penting bagi pembiayaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yaitu mempunyai fungsi *budgetoir* yang semakin tahun semakin meningkat prosentase sumbangannya. Terganggunya pajak dapat menyebabkan penyediaan dana untuk kebutuhan negara terganggu pula. Dalam perpajakan, pemberian insentif pajak dengan memberikan keringanan pembayaran adalah hal yang biasa. Demikian pula halnya pengenaan denda pajak sebagai upaya untuk menjamin kelancaran pemasukan pajak. Putusan Mahkamah Nomor 004/PUU-II/2004, tanggal 13 Desember 2004, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah yang terbuka untuk umum, yang antara lain menyatakan, “... *Kewajiban membayar 50% bukan didasarkan atas vonis kesalahan pidana atau hukuman denda, tetapi sebagai pembayaran sebagian utang pajak wajib pajak dan sekaligus merupakan syarat untuk mengajukan hak banding ...*”. Oleh karenanya pasal-pasal yang dimohonkan pengujian konstitusionalitasnya oleh Pemohon yaitu, Pasal 25 ayat (9) dan Pasal 27 ayat (5d) UU 28/2007 tidak bertentangan dengan UUD 1945;

**[3.11]** Menimbang, berdasarkan seluruh pertimbangan hukum di atas, Mahkamah berpendapat bahwa permohonan Pemohon tidak beralasan menurut hukum;

#### 4. KONKLUSI

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

- [4.1]** Mahkamah berwenang untuk mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3]** Permohonan Pemohon tidak beralasan menurut hukum;

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

#### 5. AMAR PUTUSAN

**Mengadili,**

Menyatakan menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputuskan dalam Rapat Permusyawaratan Hakim yang dihadiri oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Moh. Mahfud MD selaku Ketua merangkap Anggota, Achmad Sodiki, Anwar Usman, Hamdan Zoelva, Harjono, Ahmad Fadlil Sumadi, M. Akil Mochtar, Muhammad Alim, dan Maria Farida Indrati, masing-masing sebagai Anggota, pada **hari Senin, tanggal empat belas, bulan Januari, tahun dua ribu tiga belas**, diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada **hari Kamis, tanggal dua puluh sembilan, bulan Agustus, tahun dua ribu tiga belas**, selesai diucapkan **pukul 09.30 WIB** oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu M. Akil Mochtar selaku Ketua merangkap Anggota,

Hamdan Zoelva, Anwar Usman, Ahmad Fadlil Sumadi, Muhammad Alim, Maria Farida Indrati, Arief Hidayat, dan Patrialis Akbar, masing-masing sebagai Anggota, dengan didampingi oleh Achmad Edi Subiyanto sebagai Panitera Pengganti, dihadiri oleh Pemohon/kuasanya dan Pemerintah atau yang mewakili, tanpa dihadiri Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili.

**KETUA,**

ttd.

**M. Akil Mochtar**

**ANGGOTA-ANGGOTA,**

ttd.

**Hamdan Zoelva**

ttd.

**Anwar Usman**

ttd.

**Ahmad Fadlil Sumadi**

ttd.

**Muhammad Alim**

ttd.

**Maria Farida Indrati**

ttd.

**Arief Hidayat**

ttd.

**Patrialis Akbar**

**PANITERA PENGGANTI,**

ttd.

**Achmad Edi Subiyanto**