



**PUTUSAN**

**Nomor 4 P/HUM/2021**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

Memeriksa dan mengadili perkara permohonan keberatan hak uji materiil terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu, pada tingkat pertama dan terakhir telah memutuskan sebagai berikut, dalam perkara:

**ANTON ANDRIYANTO**, kewarganegaraan Indonesia, tempat tinggal di Perumahan Kota Baru, Jalan Kota Baru Raya Nomor 92, RT 03 RW 13, Kelurahan Blotongan, Kecamatan Sidorejo, Kota Salatiga;

Selanjutnya disebut sebagai **Pemohon**;

**melawan:**

**PRESIDEN REPUBLIK INDONESIA**, tempat kedudukannya Jalan Medan Merdeka Utara, Jakarta Pusat, Daerah Khusus Ibukota Jakarta;

Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 30 Tahun 2019 tentang Pemberian Mandat kepada Menteri Sekretaris Negara untuk Menerbitkan Surat Kuasa Khusus atas nama Presiden dalam Pengujian Undang-Undang di Mahkamah Konstitusi dan Peraturan Perundang-undangan di bawah Undang-Undang di Mahkamah Agung, Menteri Sekretaris Negara Republik Indonesia a.n. Presiden Republik Indonesia memberikan kuasa kepada :

1. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia;  
Beralamat di Jalan H.R. Rasuna Said Kav. 6-7, Kuningan, Jakarta Selatan;
2. Menteri Keuangan Republik Indonesia;  
Beralamat di Gedung Djuanda I Kementerian Keuangan Lantai 3 Jalan Dr. Wahidin Raya No. 1, Jakarta Pusat;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus, tanggal 29 Januari 2021, selanjutnya :

1. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia memberikan kuasa substitusi kepada:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- a. Widodo Ekatjahjana, jabatan Direktur Jenderal Peraturan Perundang-undangan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia;
- b. Ardiansyah, jabatan Direktur Litigasi Peraturan Perundang-undangan Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia;
- c. Erwin Fauzi, jabatan Kepala Sub Direktorat Penyiapan dan Pendampingan Persidangan Bidang Perekonomian;

Berdasarkan Surat Kuasa Substitusi Nomor M.HH.PP.06.03-04 tanggal 8 Februari 2021;

2. Menteri Keuangan Republik Indonesia memberikan kuasa substitusi kepada :

- a. Hadiyanto, jabatan Sekretaris Jenderal Kementerian Keuangan;
- b. Suryo Utomo, jabatan Direktur Jenderal Pajak Jenderal Kementerian Keuangan;
- c. Tio Serepina Siahaan, jabatan Kepala Biro Advokasi, Sekretariat Jenderal;
- d. Yunirwansyah, jabatan Direktur Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak;

Berdasarkan Surat Kuasa Substitusi dari Nomor SKU-52/MK.01/2021, tanggal 5 Februari 2021;

Selanjutnya disebut sebagai **Termohon**;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

## DUDUK PERKARA

Menimbang, bahwa Pemohon dengan surat permohonannya tertanggal 03 Agustus 2020 dan diregister dengan Nomor : 01P/HUM/2020/PN.Slt di Kepaniteraan Pengadilan Negeri Salatiga Kelas I B pada tanggal 24 Agustus 2020, kemudian melalui Pengadilan Negeri Salatiga Kelas I B tertanggal 04 Agustus 2020 dan 31 Agustus 2020 Surat Permohonan Pemohon diajukan dan diterima di Panitera Muda Perkara Tata Usaha Negara Mahkamah Agung Republik Indonesia pada tanggal 24 November 2020 dan diregister dengan Nomor 4 P/HUM/2021 pada tanggal 4 Januari 2021. Berdasarkan Surat Permohonannya tersebut Pemohon telah mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang

Halaman 2 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021

### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu, dengan dalil-dalil yang pada pokoknya sebagai berikut:

## **PENDAHULUAN**

1. Pajak dari tinjauan ekonomi adalah berkurangnya kemampuan individu untuk menguasai sumber daya untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa, dilain sisi kemampuan keuangan negara semakin bertambah besar dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat;
2. Pajak dari tinjauan hukum adalah negara mempunyai kekuatan untuk memaksa kepada setiap warga negara untuk menyetorkan sejumlah dana tertentu kepada negara yang dipergunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan. Hal ini menunjukkan bahwa pajak dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum. Masih berhubungan dengan pajak, menurut Adam Smith dalam bukunya Wealth of Nations mengatakan bahwa mengenai pemungutan pajak harus mengadung asas keadilan yaitu : *"pemungutan pajak yang dilakukan negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak"*. Hal ini menunjukkan bahwa ada batasan mengenai besar kecilnya penghasilan seseorang yang dapat dipungut pajak;
3. Pengertian perusahaan perorangan menurut Murti Samarai dan Jhon Suprianto adalah *"perusahaan yang dimiliki, dikelola serta dipimpin secara individu atau oleh satu orang dimana tanggung jawab atau segala kegiatan ditanggung oleh pemilik"*. Dikutip dari <https://www.pahlevi.net/pengertian-perusahaan-perseorangan/> terdapat kelebihan perusahaan perseorangan diantaranya adalah sebagai berikut :
  - 3.1. Seluruh keuntungan yang diperoleh merupakan hak sepenuhnya untuk pemilik perusahaan;
  - 3.2. Pemilik usaha memiliki kebebasan penuh untuk menjalankan usaha dan seluruh keputusan merupakan hak mutlak pemilik;
  - 3.3. Nilai pajak dari perusahaan perseorangan tergolong rendah karena pada saat ini pemerintah tidak memungut pajak pada perusahaan perseorangan;
  - 3.4. Struktur organisasi dari perusahaan tergolong sederhana dan mudah sehingga biaya operasional yang dibutuhkan tidak terlalu banyak;

Halaman 3 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021

### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



- 3.5. Tidak seperti pada jenis perusahaan lain seperti PT, CV, Firma yang memiliki banyak peraturan dari pemerintah yang harus ditaati karena peraturan untuk perusahaan perseorangan tergolong minim;
- 3.6. Seluruh rahasia perusahaan tergolong aman karena pemilik usaha sendiri yang menjalankan semua aktivitas penting dan keuntungan dimiliki oleh pemilik;
- 3.7. Keputusan-keputusan penting dapat diambil dengan cepat karena pemilik perusahaan yang mengatur perusahaan;

Melihat hal diatas menunjukkan bahwa ada perbedaan antara perusahaan perseorangan dengan perusahaan yang berbentuk badan PT, CV dan Firma;

#### **KEWENANGAN MAHKAMAH AGUNG**

Perubahan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 telah menciptakan sebuah kewenangan baru bagi Mahkamah Agung yang berfungsi untuk menguji peraturan perundang-undangan dibawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang, sebagaimana tertuang dalam Pasal 24A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945, yang diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, sebagaimana telah diubah kedua kalinya dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, selain itu diatur lebih lanjut melalui Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan kehakiman;

Bahwa salah satu kewenangan yang dimiliki oleh Mahkamah Agung adalah menguji peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang sebagaimana diatur dalam Pasal 24A Ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 yang berbunyi: "*Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, menguji peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang, dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh Undang-Undang...*";

Selanjutnya Pasal 31 ayat ( 1 ) dan ayat ( 2 ) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung menyatakan:



- (1) Mahkamah Agung mempunyai wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang;
- (2) Mahkamah Agung menyatakan tidak sah peraturan perundang-undangan dibawah Undang-Undang atas alasan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau pembentukannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku...’;

Bahwa tata cara pengujian diatur pada Pasal 2 ayat (1) dan (2) Peraturan Mahkamah Agung RI Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materil yang berbunyi:

1. Permohonan keberatan diajukan Kepada Mahkamah Agung dengan cara:
  - a. Langsung ke Mahkamah Agung; atau
  - b. Melalui Pengadilan Negeri yang membawahi wilayah hukum tempat kedudukan Pemohon;
2. Permohonan keberatan diajukan terhadap suatu peraturan Perundang-Undang yang diduga bertentangan dengan Undang-Undang yang lebih tinggi;

Pasal 20 ayat (2) huruf b Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, menyatakan:

- (2) Mahkamah Agung berwenang:
  1. Menguji peraturan perundang-undangan dibawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang dan...”;
  4. Bahwa ketentuan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang No 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang menyatakan “*Dalam hal suatu Peraturan Perundang-Undang di bawah Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Agung*”;
  5. Berdasarkan uraian angka 1 sampai 4 diatas maka tidak ada keraguan sedikitpun bagi Pemohon menyimpulkan bahwa Mahkamah Agung berwenang untuk mengadili permohonan pengujian Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu Terhadap Undang-Undang Dasar NRI 1945 pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final;



**KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING)**

1. Bahwa Pasal 31A ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung mengatakan bahwa:
  - (1) Permohonan pengujian peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang terhadap undang-undang diajukan langsung oleh pemohon atau kuasanya kepada Mahkamah Agung dan di buat secara tertulis dalam Bahasa Indonesia;
  - (2) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang, yaitu:
    1. Perorangan warga negara Indonesia;
    2. Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
    3. Badan hukum publik atau badan hukum privat;
2. Bahwa sebagai perorangan warga negara Republik Indonesia, Pemohon mempunyai hak-hak konstitusional yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945, baik yang bersifat tidak langsung seperti hak untuk tidak diperlakukan sewenang-wenang sebagai wujud dari "negara hukum" maupun yang bersifat langsung seperti terdapat dalam pasal 28 E ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi : "setiap orang bebas .....memilih tempat tinggal di wilayah negara dan meninggalkannya ,serta berhak kembali";
3. Bahwa Pemohon adalah perorangan warga negara Indonesia yang berprofesi sebagai pengusaha kecil perorangan .....yang mempunyai kepentingan hukum dalam permohonan ini karena Pemohon menganggap hak Pemohon dirugikan atas berlakunya Pasal 3 ayat 1A Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu;



4. Bahwa dengan adanya Pasal 3 ayat 1A Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu telah menimbulkan kerugian dan ketidakadilan bagi Pemohon;

Bahwa berdasarkan uraian diatas, kedudukan hukum dan kepentingan hukum atau legal standing Pemohon di dalam permohonan pengujian Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu terhadap Undang-Undang Dasar NRI 1945 adalah sudah sesuai dengan ketentuan Pasal 31A Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung;

#### **ALASAN PERMOHONAN PENGUJIAN**

##### **1. Pengujian Formil PP 23 Tahun 2018 terhadap Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.**

Bahwa Pasal 2 ayat 1 Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu yang berbunyi:

Atas penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri yang memiliki peredaran bruto tertentu, dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dalam jangka waktu tertentu;

Bahwa Pasal 2 ayat 2 Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu yang berbunyi:

Tarif Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sebesar 0,5% (nol koma lima persen);

Bahwa Pasal 3 ayat 1A Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu yang berbunyi : "Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu yang dikenakan Pajak Penghasilan final sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) merupakan:



- a. Wajib Pajak orang pribadi;
- b. Wajib Pajak badan berbentuk koperasi, persekutuan komanditer, firma atau perseroan terbatas;

**Perhitungan pajak penghasilan**

1. Berdasarkan PPH Pasal 7 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan untuk wajib pajak orang pribadi per tahun dihitung dengan memperhatikan PTKP. Adapun perhitungannya adalah sebagai berikut :

PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) adalah Rp. 15.840.000,00 (lima belas juta delapan ratus empat puluh ribu rupiah) + istri Rp. 1.320.000,00 (satu juta tiga ratus dua puluh ribu rupiah) + 2 anak (Rp. 1.320.000jt x 2) Rp. 2.640.000,00 (dua juta enam ratus empat puluh ribu rupiah) = Rp. 19.800.000,00 (sembilan belas juta delapan ratus ribu rupiah) per tahun atau PTKP perbulan Rp. 1.650.000,00 (satu juta enam ratus lima puluh ribu rupiah). Jadi selama pemohon / wajib pajak orang pribadi berpenghasilan Rp. 1.650.000,00 (satu juta enam ratus lima puluh ribu rupiah) per bulan maka tidak dikenakan pajak penghasilan;

2. Perhitungan pajak penghasilan berdasarkan PP Nomor 23 Tahun 2018 adalah sebagai berikut:

untuk wajib pajak perorangan/orang pribadi, PT, CV maupun Firma dihitung berdasarkan omzet penjualan x 0,5%, apabila omzet kurang dari 4 miliar/th. Jika omzet perbulan Rp. 15.000.000,00 (lima belas juta rupiah) maka pajak yang harus dibayarkan adalah Rp.15.000.000 x 0,5% = Rp. 75.000,00 (tujuh puluh lima ribu rupiah). Di lain sisi pada kenyataan yang sebenarnya pemohon mendapatkan laba / penghasilan dari penjualan sebesar Rp. 1.500.000,- (Satu Juta Lima Ratus Ribuan Rupiah). Laba tersebut di dapat dengan perhitungan yaitu Rp.15.000.000 x 10% = Rp. 1.500.000,-.

Apabila perhitungan pajak penghasilan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, seharusnya laba sebesar Rp. 1.500.000,- (Satu Juta Lima Ratus Ribuan Rupiah) merupakan penghasilan yang tidak terkena pajak, tetapi karena adanya PP Nomor 23 Tahun 2018 pemohon tetap diwajibkan membayar pajak. Hal ini menurut pemohon PP Nomor 23 Tahun 2018 bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;





**2. Pengujian Formil PP Nomor 23 Tahun 2018 terhadap Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.**

Bahwa Pasal 3 ayat 2 PP Nomor 23 Tahun 2018 berbunyi : Tidak termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam hal :

a. Wajib Pajak memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan tarif pasal 17 ayat (1) huruf a, Pasal 17 ayat (2a), atau Pasal 31E Undang-Undang Pajak Penghasilan;

Bahwa berdasar Pasal 3 ayat 2 PP Nomor 23 Tahun 2018 maka Wajib Pajak dapat memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan yang perhitungannya berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan akan tetapi, Wajib Pajak tetap dikenakan pajak penghasilan berapapun kecilnya penghasilan Wajib Pajak karena dalam pasal-pasal tersebut tidak memperhitungkan PTKP / Penghasilan Tidak Kena Pajak. Pasal 3 ayat 2 PP Nomor 23 Tahun 2018 hanya merujuk pada perhitungan Penghasilan Kena Pajak. Tidak dicantumkannya pasal tentang perhitungan PTKP / Penghasilan Tidak Kena Pajak dalam PP Nomor 23 Tahun 2018 menurut Pemohon hal ini bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan karena Pasal 7 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan memperhitungkan tentang besarnya Penghasilan yang Tidak Terkena Pajak / PTKP;

**3. Pengujian Formil PP Nomor 23 Tahun 2018 terhadap Pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945**

Dikenakannya wajib pajak perusahaan orang pribadi ke dalam pajak penghasilan final tanpa memperhitungkan PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) menurut Pemohon bertentangan dengan pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi: "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum";

Pemohon merasa dirugikan dan terjadi ketidakadilan bagi Pemohon karena Pemohon tetap diwajibkan membayar pajak walaupun penghasilan yang diperoleh dari laba perbulan masih berada di bawah PTKP;



### 3. Pengujian Materil

Dalam pungutan pajak penghasilan terdapat asas diantaranya asas manfaat dan keadilan;

Asas manfaat bertujuan agar pendapatan negara dari pajak dapat digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat dan bangsa Indonesia. Akan tetapi menurut Pemohon akibat dari pungutan pajak tersebut menyebabkan banyak UMKM termasuk Pemohon merasa beban bertambah berat untuk memenuhi kebutuhan dasar hidup dan menyebabkan kesejahteraan menurun karena besarnya pungutan tersebut dapat digunakan untuk keperluan yang lebih mendesak misalnya untuk pembayaran BPJS, sehingga menurut Pemohon pungutan pajak perusahaan orang pribadi yang berdasarkan omzet penjualan bertentangan dengan asas manfaat;

Asas keadilan menurut Adam Smith yaitu pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak. Menurut Pemohon pemungutan pajak perusahaan perseorangan/orang pribadi atas dasar omzet penjualan tanpa memperhitungkan PTKP / Penghasilan Tidak Kena Pajak adalah pemungutan pajak yang tidak berdasar pada kemampuan membayar Pemohon sebagai wajib pajak;

Atas dasar uraian diatas maka menurut Pemohon, pungutan pajak penghasilan wajib pajak badan maupun orang pribadi yang berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu bertentangan dengan asas manfaat dan keadilan;

### PETITUM

Bahwa selanjutnya berdasarkan alasan-alasan hukum di atas, maka mohon kiranya Majelis Hakim Mahkamah Agung berkenan memutuskan:

1. Menerima seluruh permohonan Pemohon;
2. Menyatakan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan;



3. Menyatakan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu bertentangan dengan pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945;
4. Menyatakan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu tidak mempunyai kekuatan mengikat;
5. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
6. Atau apabila Majelis Hakim berpendapat lain mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

Menimbang, bahwa untuk mendukung dalil-dalil permohonannya, Pemohon telah mengajukan surat-surat bukti berupa:

1. Fotokopi Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (BuktiP-1);
2. Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (BuktiP-2);

Menimbang, bahwa permohonan keberatan hak uji materiil tersebut telah disampaikan kepada Termohon pada tanggal 4 Januari 2021 berdasarkan Surat Panitera Muda Tata Usaha Negara Mahkamah Agung Nomor 4/PER-PSG/I/4P/HUM/2021, tanggal 4 Januari 2021;

Menimbang, bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Termohon telah mengajukan jawaban tertulis pada tanggal 9 Februari 2021, yang pada pokoknya atas dalil-dalil sebagai berikut:

#### I. POKOK PERMOHONAN

Bahwa alasan Permohonan Hak Uji Materiil yang diajukan oleh Pemohon, pada intinya menyatakan bahwa Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (untuk selanjutnya disebut PP Nomor 23/2018) dianggap bertentangan dengan:



1. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut Undang-Undang PPh);
2. Pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945;

Bahwa selain itu, di dalam permohonannya Pemohon juga mengemukakan alasan-alasan permohonan sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon merasa dirugikan dengan adanya ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf a PP 23/2018 yang tetap mewajibkan Pemohon membayar Pajak Penghasilan (PPh) meskipun penghasilan yang diperoleh dari laba per bulan masih di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP);
2. Bahwa Pemohon mendalilkan dengan tidak dicantumkannya ketentuan PTKP dalam penghitungan Pajak Penghasilan berdasarkan PP 23/2018, maka PP 23/2018 bertentangan dengan Undang-Undang PPh;
3. PP 23/2018 bertentangan dengan asas manfaat dan keadilan;

## II. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PEMOHON

### PEMOHON TIDAK DAPAT MENGURAIKAN KERUGIAN YANG RINCI/SPESTIFIK DIALAMI AKIBAT BERLAKUNYA PP 23/2018

Pemohon tidak dapat menguraikan dan membuktikan kerugian-kerugian yang nyata, rinci/spesifik yang dialami oleh Pemohon di dalam Permohonannya. Hal ini menyebabkan Pemohon tidak memenuhi syarat *legal standing* dalam mengajukan permohonan uji materiil *a quo* sebagaimana disyaratkan di dalam Pasal 31 A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009. Mengenai hal ini, Termohon jelaskan secara rinci sebagai berikut:

1. Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, menyatakan:  
*"Permohonan hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan dibawah 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*"

2. Berdasarkan Pasal 31 A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Pemohon uji materiil *a quo* selain harus memenuhi kualifikasi sebagai perorangan, kesatuan masyarakat hukum adat ataupun badan hukum publik/privat, maka ia pun untuk dapat diterima sebagai pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*Legal Standing*), terlebih dahulu harus dapat menjelaskan dan membuktikan:
  - a. Hak dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh adanya PP Nomor 23/2018;
  - b. Kerugian hak Pemohon secara spesifik/rinci sebagai akibat berlakunya PP Nomor 23/2018;
3. Bahwa Mahkamah Agung sejak Putusan Nomor 54P/HUM/2013 tanggal 19 Desember 2013 dan Putusan Nomor 62P/HUM/2013 tanggal 18 November 2013 serta putusan-putusan berikutnya berpendirian bahwa kerugian hak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang MA harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:
  - a. adanya hak Pemohon yang diberikan oleh suatu peraturan perundang-undangan;
  - b. hak tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
  - c. kerugian tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
  - d. adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
  - e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;
4. Bahwa dalam permohonannya, tidak ada satu pun dalil Pemohon yang dapat menjelaskan adanya hak Pemohon yang dirugikan, apalagi membahas hingga rinci dan spesifik mengenai kerugian-kerugian



tersebut. Pemohon juga tidak dapat menjelaskan hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian yang dialaminya dengan berlakunya Pasal 3 ayat (1) huruf a PP Nomor 23/2018, dan tidak pula menjelaskan kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan uji materilnya kerugian Pemohon tidak akan terjadi. Pemohon hanya memberikan ilustrasi perbandingan penghitungan Pajak Penghasilan berdasarkan tarif umum Pasal 17 Undang-Undang PPh dengan PP Nomor 23/2018;

5. Dalam PP Nomor 23/2018 secara jelas dan tegas diatur bahwa penggunaan tarif final PP Nomor 23/2018 dalam menghitung PPh adalah merupakan pilihan (opsional). Pemohon dalam permohonannya sama sekali tidak menjelaskan opsi mana yang telah dipilihnya untuk menghitung PPh-nya tersebut, apakah Pemohon memilih opsi menggunakan tarif umum Pasal 17 Undang-Undang PPh ataukah memilih menggunakan PP Nomor 23/2018;
6. Bahwa Pemohon hanya mendalilkan dengan adanya PP Nomor 23/2018, Pemohon menjadi tetap diwajibkan membayar pajak atas penghasilan yang seharusnya tidak terkena pajak berdasarkan Undang-Undang PPh, tanpa menyebutkan/membuktikan berapa pajak yang telah/harus dibayarkannya akibat berlakunya PP Nomor 23/2018;
7. Berdasarkan uraian tersebut di atas, Termohon berpendapat bahwa Pemohon tidak mampu membuktikan secara rinci/spesifik kerugian sebagai akibat berlakunya PP Nomor 23/2018, sehingga Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *legal standing*-nya dalam permohonan uji materil *a quo*;
8. Bahwa ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf a PP Nomor 23/2018 merupakan fasilitas perpajakan yang bersifat opsional atau tidak wajib. Hal ini terbukti dari ketentuan pada Pasal 3 ayat (2) huruf a PP Nomor 23/2018 yang memberikan pilihan bagi Wajib Pajak untuk tetap dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan tarif pada Undang-Undang Pajak Penghasilan;

*“Tidak termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam hal:*



a. *Wajib Pajak memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a, Pasal 17 ayat (2a), atau Pasal 31E Undang- Undang Pajak Penghasilan;*"

9. Berdasarkan alasan tersebut di atas, Termohon berpendapat bahwa Pemohon tidak mampu membuktikan secara rinci/spesifik kerugian sebagai akibat berlakunya PP Nomor 23/2018, sehingga Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *legal standing*-nya dalam permohonan uji materiil *a quo*;
10. Dengan demikian, Pemohon tidak memenuhi syarat untuk mengajukan permohonan *a quo* sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung. Oleh karena itu, Termohon memohon kepada Majelis Hakim Agung yang memeriksa dan mengadili permohonan *a quo* untuk menyatakan permohonan uji materiil tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijk Verklaard*);

### III. LATAR BELAKANG DAN URGENSI PEMBENTUKAN PP 23/2018

Sebelum menanggapi dalil pokok permohonan Pemohon, Termohon terlebih dahulu menjelaskan latar belakang dan urgensi pembentukan PP Nomor 23/2018, sebagai berikut:

1. Bahwa sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self-assessment* yang artinya Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak yang terutang. Mekanisme ini memberikan kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, termasuk di dalamnya menentukan pilihan hukum yang tersedia dalam pemenuhan kewajiban tersebut;
2. Pajak Penghasilan adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak. Penghasilan tersebut dibedakan menjadi jenis penghasilan yang dikenai tarif umum yang diatur dalam Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang PPh yang bersifat tarif progresif dan



jenis penghasilan yang dikenai tarif final yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh;

3. Kedua jenis pengenaan tarif tersebut memiliki karakteristik tersendiri. Untuk memberikan gambaran mengenai karakteristik kedua jenis tarif tersebut, dapat dijelaskan dalam matriks sebagai berikut:

Tarif Normal Pasal 17 ayat (1) UU PPh untuk Wajib Pajak Orang Pribadi	Tarif Final Pasal 4 ayat (2) UU PPh untuk Wajib Pajak Orang Pribadi jo Pasal 2 ayat (2) PP Nomor 23/2018
Menyelenggarakan Pembukuan atau Pencatatan	Belum mampu melaksanakan Pembukuan dengan baik sesuai Standar Akuntansi (SAK)
Untuk menghitung dasar pengenaan pajak berdasarkan penghasilan netto setelah dikurangi biaya-biaya untuk menghasilkan, menagih, memelihara penghasilan (biaya 3M)	Untuk menghitung dasar pengenaan pajak berdasarkan omset (penghasilan bruto) dikalikan dengan tarif PPh final. Biaya yang telah dikeluarkan sehubungan untuk menghasilkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang dikenai PPh tidak dapat dikurangi
Ada pengurangan berupa PTKP namun tarif bersifat progresif meningkat seiring peningkatan pendapatan	Tidak ada pengurangan berupa PTKP namun tarif bersifat final, tidak dilakukan penghitungan kembali, tidak terpengaruh besarnya omzet (sesuai Batasan omzet yang ditetapkan) dan nilainya jauh di bawah tarif minimal untuk tarif progresif
Tarif bersifat progresif: 1.sampai dengan Rp50.000.000,00	Tarif final. Contoh untuk PP Nomor 23/2018 dikenakan tarif





dikenakan tarif pajak 5%	0,5% dari penghasilan bruto (omset)
2. di atas Rp50.000.000,00 sampai dengan Rp250.000.000,00	Contoh lain, PPh final untuk pengalihan tanah dan/atau bangunan sebesar 2,5% dari nilai transaksi/nilai pengalihan tanah dan/atau bangunan.
dikenakan tarif 15%	
3. di atas Rp 250.000.000,00 sampai dengan Rp500.000.000,00	
dikenakan tarif 25%	
4. di atas Rp500.000.000,00	
dikenakan tarif 30%	

4. Bahwa PPh final merupakan bentuk kekhususan untuk memungkinkan masyarakat melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan memberikan kemudahan melalui penyederhanaan penghitungan pajak sehingga Wajib Pajak dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya dan terhindar dari pengenaan sanksi;
5. Salah satu ketentuan yang mengatur tentang pengenaan PPh final adalah Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (PP Nomor 46/2013). Peredaran bruto tertentu sebagaimana dimaksud dalam PP ini yaitu sebesar Rp 4,8 Milyar;
6. Bahwa secara faktual, para pelaku UMKM di Indonesia banyak yang belum mampu melaksanakan pembukuan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) sehingga hal tersebut berdampak pada kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan mereka, antara lain ketidakpatuhan dalam mendaftarkan diri sebagai wajib pajak pada kantor pelayanan pajak setempat, ketidakpatuhan dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT). Hal ini mengakibatkan para pelaku UMKM menjadi kelompok Wajib Pajak yang rentan melakukan penghindaran pajak sehingga menimbulkan ketidakadilan bagi seluruh warga negara;



7. Berdasarkan kondisi tersebut, maka perlu memberikan stimulus kepada masyarakat khususnya pelaku UMKM untuk memiliki kepatuhan sukarela dengan adanya penentuan tarif rendah dan penyederhanaan administrasi perpajakan dengan tarif PPh final sebagaimana dalam PP Nomor 46/2013. Berlakunya PP Nomor 46/2013 tersebut dalam perjalanannya mendapatkan masukan dari berbagai pihak terutama terkait beberapa hal, yaitu:
  - a. PP Nomor 46/2013 bersifat *mandatory* sehingga dianggap kurang mencerminkan keadilan bagi Wajib Pajak;
  - b. tarif yang masih relatif tinggi;
  - c. tidak ada batas waktu pemberlakuan;
8. Masukan dari berbagai pihak tersebut oleh Pemerintah dievaluasi dan selanjutnya dilakukan penyesuaian terhadap PP Nomor 46/2013 dengan menerbitkan PP Nomor 23/2018 yang memberikan kemudahan dan lebih berkeadilan kepada Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu untuk jangka waktu tertentu. Beberapa hal yang diperbaiki dalam PP Nomor 23/2018 antara lain:
  - a. PP Nomor 23/2018 bersifat opsional/pilihan, sehingga Wajib Pajak dapat memilih untuk dikenakan pajak menggunakan tarif umum Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang PPh atau menggunakan tarif final Pasal 2 ayat (2) PP Nomor 23/2018;
  - b. tarif diturunkan menjadi 0,5%;
  - c. ada batas waktu pemberlakuan yaitu 7 (tujuh) tahun untuk Wajib Pajak Orang Pribadi (vide Pasal 5 ayat (1) huruf a PP Nomor 23/2018);

Perubahan ini lebih memberikan keadilan dan kepastian hukum, serta diharapkan lebih mendorong peran serta masyarakat dalam kegiatan ekonomi formal;

9. Ketentuan pada Nomor 23/2018 ini menerapkan model *presumptive regime* dalam perpajakan yaitu metode pemajakan berbasis perkiraan. *Presumptive regime* merupakan suatu bentuk pendekatan pengenaan pajak yang diterapkan dalam ekonomi yang pelaku usahanya masih



memiliki keterbatasan kemampuan baik administrasi maupun pembukuan. Penerapan skema *presumptive* pada PP Nomor 23/2018 menggunakan omzet sebagai *proxy* penghasilan. Presumsi yang digunakan adalah pemerintah menganggap bahwa sektor ini secara rata-rata akan menghasilkan *net profit margin* dengan nilai tertentu sehingga tarif pajak yang digunakan apabila menyelaraskan dengan tarif pajak standar adalah 0,5% final;

10. Penerapan skema *presumptive* berdasarkan PP Nomor 23/2018 tersebut pada dasarnya telah memperhitungkan agar pajak yang dibayarkan oleh pelaku usaha berbanding lurus dengan omzet pada kegiatan usaha Wajib Pajak. Sehingga apabila Wajib Pajak mengalami kenaikan omzet, maka PPh yang harus dibayarkan oleh Wajib Pajak juga akan mengalami kenaikan, begitu juga sebaliknya. Skema *presumptive* yang dipakai sekarang juga dinilai memenuhi prinsip kesederhanaan (*simplicity*) dalam penghitungan PPh karena memudahkan Wajib Pajak dalam melakukan penghitungan PPh terutangnya;
11. Berdasarkan penjelasan atas PP Nomor 23/2018, dapat disimpulkan bahwa terdapat beberapa maksud dan tujuan pemerintah dalam menerbitkan peraturan ini sebagai berikut:
  - a. menciptakan keadilan pembayaran pajak penghasilan oleh setiap Wajib Pajak dengan memberikan kemudahan dan kesederhanaan dalam pelaksanaan kewajiban tersebut.
  - b. mendorong masyarakat untuk berperan serta dalam kegiatan ekonomi formal;
  - c. mendorong Wajib Pajak untuk mempelajari pembukuan; dan
  - d. memberikan keadilan kepada Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu yang telah mampu melakukan pembukuan;

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa PP Nomor 23/2018 sebagai bagian dari pengaturan pajak penghasilan merupakan alternatif yang dapat dipilih oleh Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya, di samping PPh tarif umum. Sebagai konsekuensi dari *self-assesment system*, Wajib Pajak dapat memilih skema pemajakan yang lebih



memudahkannya. Dengan tujuan, meningkatnya kepatuhan perpajakan pelaku UMKM;

**IV. TANGGAPAN TERMOHON TERHADAP POKOK PERMOHONAN PEMOHON**

Sehubungan dengan dalil Pemohon, dapat disampaikan keterangan sebagai berikut.

**A. BAHWA PP Nomor 23/2018 TIDAK BERTENTANGAN DENGAN UNDANG-UNDANG NOMOR 36 TAHUN 2008**

1. Bahwa PP Nomor 23/2018 tidak bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (Undang-Undang PPh), karena PP Nomor 23/2018 pembentukannya justru didasarkan pada amanah Undang-Undang PPh yaitu Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 17 ayat (7) Undang-Undang PPh yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh:

*Penghasilan di bawah ini dapat dikenai PPh Pasal 4 ayat (2) bersifat final:*

1. *penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;*
2. *penghasilan berupa hadiah undian;*
3. *penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;*
4. *penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan*
5. *penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.*

Pasal 17 ayat (7) Undang-Undang PPh:

*Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan tarif pajak tersendiri atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2), sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi sebagaimana tersebut pada ayat (1).*



2. Bahwa Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 17 ayat (7) Undang-Undang PPh sudah pernah diajukan uji materi di Mahkamah Konstitusi, yaitu dalam perkara uji materi nomor 128/PUU-VII/2009 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Dalam pertimbangan putusan yang MENOLAK permohonan Pemohon tersebut, Mahkamah Konstitusi menyatakan:

*"Bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (legal policy), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan Undang-Undang Dasar 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah. Pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak, di samping untuk memenuhi kebutuhan Pemerintah dengan segera supaya ada landasan hukum yang lebih rinci dan operasional, sekaligus juga merupakan diskresi yang diberikan oleh Undang-Undang kepada Pemerintah yang dibenarkan oleh hukum administrasi."*

3. Lebih lanjut, dalam penjelasan kedua Pasal 4 ayat (2) dan Pasal 17 ayat (7) Undang-Undang PPh tersebut dijabarkan sebagai berikut:
- a. Penjelasan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh bahwa sesuai dengan ketentuan pada Pasal 4 ayat (1), penghasilan-penghasilan sebagaimana disebutkan pada Pasal 4 (2) merupakan objek pajak yang dikenai tarif final berdasarkan pertimbangan-pertimbangan antara lain:
- 1) perlu adanya dorongan dalam rangka perkembangan investasi dan tabungan masyarakat;
  - 2) kesederhanaan dalam pemungutan pajak;
  - 3) berkurangnya beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak;



- 4) pemerataan dalam pengenaan pajaknya; dan
  - 5) memerhatikan perkembangan ekonomi dan moneter, atas penghasilan-penghasilan tersebut perlu diberikan perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajaknya. Perlakuan tersendiri dalam pengenaan pajak atas jenis penghasilan tersebut termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- b. Penjelasan Pasal 17 ayat (7) Undang-Undang PPh menyatakan bahwa ketentuan tersebut memberikan wewenang kepada Pemerintah untuk menentukan tarif pajak tersendiri yang bersifat final atas jenis penghasilan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2), sepanjang tidak lebih tinggi dari tarif pajak tertinggi sebagaimana dimaksud pada ayat (1). Penentuan tarif pajak tersendiri tersebut didasarkan atas pertimbangan kesederhanaan, keadilan, dan pemerataan dalam pengenaan pajak;
4. Mahkamah Konstitusi dalam putusan Nomor 46/PUU-XII/2014 terkait uji materi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, memberikan catatan meski merupakan *open legal policy* tetapi harus memperhatikan kepastian hukum yang adil karena pengenaan pungutan baik retribusi, pajak atau pungutan lainnya harus memperhatikan prinsip pemungutan fiskal (*fiscal justice*) yang meliputi kepastian hukum, keadilan, kemudahan dan efisiensi;
  5. Bahwa PP Nomor 23/2018 sesuai tujuannya antara lain penyederhanaan penghitungan pajak karena secara faktual masih banyak Wajib Pajak UMKM di Indonesia yang belum mampu melaksanakan pembukuan yang sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) sehingga hal tersebut berdampak pada kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan mereka, sehingga dengan adanya PP Nomor 23/2018 ini Wajib Pajak lebih efisien dan mudah memenuhi kewajiban perpajakannya. Di samping itu, dalam penentuan besaran tarif pajak pun telah

Halaman 22 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021



memperhatikan asas kepastian hukum yang adil yaitu kepastian terkait subjek, objek, besarnya tarif dan waktu pembayaran, yang dijabarkan sebagai berikut:

a. Kepastian Subjek

Dalam PP Nomor 23/2018 telah diatur bahwa yang menjadi Subjek adalah Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan berbentuk koperasi, persekutuan komanditer, firma, atau perseroan terbatas yang menjalankan usaha dengan peredaran bruto tertentu (*vide* Pasal 2 *Jo.* 3 ayat (1))

b. Kepastian Objek

Dalam PP Nomor 23/2018 telah diatur bahwa yang menjadi Objek adalah penghasilan dengan peredaran bruto tidak melebihi 4.800.000.000 dalam satu Tahun Pajak (*vide* Pasal 3 ayat (1)).

c. Kepastian Besarnya Tarif

Dalam PP Nomor 23/2018 telah diatur besarnya tarif pajak adalah sebesar 0,5% dan bersifat final (*vide* Pasal 2 ayat (2))

d. Kepastian waktu pembayaran

Dalam PP Nomor 23/2018 telah diatur waktu penyetoran PPh terutang yaitu dilakukan setiap bulan untuk penyetoran sendiri atau dilakukan setiap transaksi untuk pemotongan atau pemungutan oleh pihak yang ditunjuk sebagai Pemotong atau Pemungut Pajak (*vide* Pasal 8 ayat (2) dan (3)).

6. Berdasarkan uraian di atas, telah jelas dan terang bahwa PP Nomor 23/2018 tidak bertentangan dengan Undang-Undang PPh;

**B. PP 23/2018 DIMAKSUDKAN UNTUK MEMBERI KEADILAN DAN KEMUDAHAN BAGI WAJIB PAJAK**

1. Dalam permohonannya pada halaman 8, Pemohon menjabarkan ketentuan Pasal 7 Undang-Undang PPh, yaitu tentang Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang menurut Pemohon merupakan pengurangan untuk setiap penghasilan sebelum dikenai pajak. Lebih lanjut, Pemohon menggambarkan laba bersih yang diperoleh dari kegiatan usaha yang ternyata masih di bawah PTKP dimaksud;



2. Berdasarkan ilustrasi tersebut, kemudian dalam halaman 9 permohonannya, Pemohon menyimpulkan bahwa PP Nomor 23/2018 bertentangan dengan Undang-Undang PPh, sebagai berikut:

*“Apabila perhitungan pajak penghasilan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, seharusnya laba sebesar Rp. 1.500.000,- (Satu Juta Lima Ratus Ribu Rupiah) merupakan penghasilan yang tidak terkena pajak, akan tetapi karena adanya PP Nomor 23 Tahun 2018 pemohon tetap diwajibkan membayar pajak. Hal ini menurut pemohon PP Nomor 23 Tahun 2018 bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008;*

3. Ilustrasi yang digambarkan Pemohon tidak tepat untuk diperbandingkan karena keduanya tunduk pada ketentuan hukum yang berbeda. Apabila dilihat pengelompokan pajak final berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh, transaksi yang dikenakan pajak final tidak dikaitkan dengan penghasilan tahunan. Dengan demikian, pembayaran dan pelaporan pajak final tidak lagi tunduk pada penghitungan besarnya penghasilan yang dikenakan tarif umum sebagaimana diatur pada Pasal 4 ayat 1 *juncto* Pasal 7 Undang-Undang PPh. Tidak adanya pengurangan PTKP untuk objek pajak yang dikenakan tarif pajak final, telah dikompensasi dengan pengenaan tarif pajak yang sangat rendah dan sepenuhnya dihitung sendiri oleh wajib pajak. Hal ini selain memberikan kemudahan juga memberi kepastian hukum baik bagi wajib pajak maupun bagi pemerintah;
4. Ilustrasi yang digambarkan Pemohon tidak serta merta dapat menjadi kesimpulan bahwa Pemohon dirugikan karena penghitungan Pajak Penghasilan dengan tarif umum yang bersifat tahunan memiliki tata kelola yang lebih kompleks dan akuntabel dengan berdasarkan pada bukti-bukti pencatatan. Pelaporan self assesemnet oleh Wajib Pajak juga akan dilakukan pengujian kebenarannya oleh fiskus sampai dengan jangka waktu tertentu. Oleh karena itu, justru pengaturan pengenaan pajak final adalah untuk memberi kemudahan bagi Wajib

Halaman 24 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021





Pajak. Dan karena bersifat kemudahan bukan penghitungan yang berlaku umum, maka pengenaan pajak final untuk UMKM dibatasi hanya untuk peredaran bruto (*omzet*) usaha dengan nilai tertentu dalam hal ini omzet sampai dengan Rp 4,8 Milyar. Sedangkan untuk peredaran bruto di atas Rp 4,8 Milyar harus melakukan pembukuan dan tunduk pada pengenaan pajak dengan tarif umum;

5. Dengan demikian, pengenaan pajak final sesungguhnya adalah bentuk kekhususan untuk kemudahan dan kepastian pembayaran pajak oleh Wajib Pajak yang melakukan kegiatan usaha dengan peredaran bruto tertentu (sampai dengan Rp 4,8 Milyar), sama sekali tidak dimaksudkan untuk merugikan Wajib Pajak melainkan untuk mendorong kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban pembayaran pajaknya sebagaimana Wajib Pajak Penghasilan lainnya;
6. Bahwa Termohon menolak dengan tegas dalil Pemohon pada halaman 10 Permohonannya yang menyatakan:

*"Bahwa berdasar Pasal 3 ayat (2) PP Nomor 23 Tahun 2018 maka Wajib Pajak dapat memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan yang perhitungannya berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan akan tetapi, Wajib Pajak tetap dikenakan pajak penghasilan berapapun kecilnya penghasilan Wajib Pajak karena dalam pasal-pasal tersebut tidak memperhitungkan PTKP/Penghasilan Tidak Kena Pajak. Pasal 3 ayat (2) PP Nomor 23 Tahun 2018 hanya merujuk pada perhitungan Penghasilan Kena Pajak. Tidak dicantumkannya pasal tentang perhitungan PTKP/Penghasilan Tidak Kena Pajak dalam PP Nomor 23 Tahun 2018 menurut pemohon dalam hal ini bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan karena Pasal 7 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan memperhitungkan tentang besarnya Penghasilan yang Tidak Terkena Pajak/PTKP";*



7. Bahwa Pasal 3 ayat (2) PP Nomor 23/2018 mengatur pengecualian Wajib Pajak yang masuk dalam ruang lingkup pengaturan PP 23/2018 sebagai berikut:

*“Tidak termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam hal:*

- a. *Wajib Pajak memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a, Pasal 17 ayat (2a), atau Pasal 31E Undang-Undang Pajak Penghasilan;*
- b. *Wajib Pajak badan berbentuk persekutuan komanditer atau firma yang dibentuk oleh beberapa Wajib Pajak orang pribadi yang memiliki keahlian khusus menyerahkan jasa sejenis dengan jasa sehubungan dengan pekerjaan bebas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4);*
- c. *Wajib Pajak badan memperoleh fasilitas Pajak Penghasilan berdasarkan:*
  1. *Pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan; atau*
  2. *Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan beserta perubahan atau penggantinya; dan*
- d. *Wajib Pajak berbentuk Bentuk Usaha Tetap”;*

8. Norma yang diatur dalam Pasal 3 ayat 2 huruf a adalah pengecualian dari pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat final. Apabila Wajib Pajak memilih dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a, Pasal 17 ayat (2a), atau Pasal 31E Undang-Undang PPh, artinya penghitungan tarif pajaknya bersifat progresif dan oleh karenanya berhak mendapat pengurangan PTKP;

9. Bahwa Pemohon membuat ilustrasi penghitungan pajaknya sebagai berikut :

*Bahwa berdasarkan Pasal 7 Undang-Undang PPh, untuk Wajib Pajak orang pribadi dengan 1 istri dan 2 anak terdapat Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sebesar Rp. 19.800.00,- atau PTKP perbulan Rp. 1.650.000,-. Jadi, selama penghasilan Pemohon per bulan adalah*



sebesar Rp. 1.650.000,- maka Pemohon tidak dikenakan pajak penghasilan;

Bahwa berdasarkan PP Nomor 23 Tahun 2018, maka pajak penghasilannya dihitung berdasarkan omzet penjualan x 0,5%. Jika omzet perbulan adalah Rp. 15.000.000,- maka pajak penghasilan yang harus dibayar adalah Rp. 15.000.000,- x 0,5% = Rp. 75.000,-.

Namun kenyataannya Pemohon mendapatkan laba/penghasilan dari penjualan sebesar Rp. 1.500.000,-. Laba tersebut didapat dengan perhitungan yaitu Rp. 15.000.000,- x 10% = Rp. 1.500.000,-.

Apabila perhitungan PPh didasarkan pada Undang-Undang PPh, maka laba Rp. 1.500.000,- tersebut merupakan penghasilan tidak kena pajak. Namun demikian, karena adanya PP Nomor 23 Tahun 2018, maka Pemohon tetap wajib membayar pajak;

10. Bahwa untuk Wajib Pajak Orang Pribadi, penghitungan pajak penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a adalah sebagai berikut:

- a. Bahwa perhitungan pajak penghasilan Orang Pribadi berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak. Penghasilan Kena Pajak sebagai dasar penerapan tarif bagi Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut dihitung dengan cara mengurangi Penghasilan Brutto dengan biaya-biaya yang boleh dikurangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2);
- b. Bahwa Penghasilan Kena Pajak tersebut setelah dikurangi biaya-biaya yang boleh dikurangkan, maka masih dikurangi dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sebagaimana diatur dalam Pasal 7 Undang-Undang PPh;
- c. Setelah dikurangkan dengan PTKP, maka diperoleh Penghasilan Kena Pajak yang selanjutnya untuk menghitung besarnya pajak terutang Penghasilan Kena Pajak tersebut dikalikan dengan tarif pajak progresif sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang PPh sebagaimana telah Termohon jelaskan dalam matriks pada halaman 5 di atas;



11. Berdasarkan penjelasan di atas terlihat bahwa Pemohon dalam ilustrasinya menetapkan labanya dengan mendasarkan memperhitungkan 10% dari nilai omzet penjualannya per bulan. Selanjutnya Pemohon menetapkan PTKP atas laba tersebut dengan mengacu pada nilai PTKP pada pengenaan pajak umum dibagi 12 bulan. Dengan demikian, Pemohon telah keliru karena menetapkan laba dengan serta merta menghitung 10% dari omzet. Selain tidak adanya dasar hukum untuk penghitungan tersebut, Pemohon juga tidak memenuhi kualifikasi pembukuan perhitungan pajak dengan tarif umum sehingga tidak berhak atas PTKP;
12. Bahwa dengan demikian PP Nomor 23/2018 tidak bertentangan dengan Undang-Undang PPh bahkan menjalankan Undang-Undang PPh yang menetapkan adanya dua jenis objek pajak dan pengenaan tarif penghitungan Pajak Penghasilan yaitu :
  - a. objek dan tarif Pajak Penghasilan yang bersifat progresif (tarif umum) dengan pemberian Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang PPh; dan
  - b. objek dan tarif Pajak Penghasilan yang bersifat final sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh tanpa pemberian Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP);
13. Apabila Wajib Pajak Orang Pribadi seperti Pemohon memilih untuk dikenakan pajak penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a Undang-Undang PPh, maka sesuai Pasal 3 ayat (2) huruf a PP 23/2018 barulah ketentuan mengenai Penghasilan Tidak Kena Pajak/PTKP sesuai Undang-Undang PPh diberlakukan bagi Wajib Pajak;
14. Berdasarkan seluruh uraian tersebut di atas terbukti bahwa norma yang diatur dalam Pasal 3 ayat (1) PP 23/2018 tidak bertentangan dengan Undang-Undang PPh bahkan merupakan pelaksanaan lebih lanjut dari Undang-Undang PPh;



**C. PP Nomor 23/2018 TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 28D  
Undang-Undang Dasar 1945**

1. Bahwa Termohon menolak dengan tegas dalil Pemohon pada halaman 11 angka 2 yang menyatakan:

*“asas manfaat bertujuan agar pendapat negara dari pajak dapat digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat dan bangsa Indonesia. Akan tetapi menurut pemohon akibat dari pungutan pajak tersebut, menyebabkan banyak UMKM termasuk Pemohon merasa beban bertambah berat untuk memenuhi kebutuhan dasar hidup dan menyebabkan kesejahteraan menurun karena besarnya pungutan tersebut dapat digunakan untuk keperluan yang lebih mendesak misalnya untuk pembayaran BPJS, sehingga menurut pemohon pungutan perusahaan orang pribadi yang berdasarkan omzet penjualan bertentangan dengan asas manfaat”;*

2. Sehubungan dengan dalil Pemohon tersebut, Termohon sampaikan keterangan sebagai berikut:

- a. Apabila dicermati dalil Pemohon di atas, secara nyata Pemohon telah mencampuradukkan antara pengalokasian pungutan pajak dengan mekanisme pemungutan pajak;
- b. Menurut W.J. Langen, asas manfaat dalam pemajakan berarti pajak yang dipungut oleh negara harus **digunakan** untuk kegiatan-kegiatan yang bermanfaat untuk kepentingan umum. Dari pengertian tersebut, diketahui bahwa asas manfaat merupakan suatu kaidah yang harus diperhatikan penyelenggara negara dalam pengalokasian hasil pungutan pajak. Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang KUP, yang menyebutkan sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1

1. *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;*

- c. Bahwa yang seharusnya menjadi tolok ukur adalah ada tidaknya pengalokasian pajak yang tidak sesuai dengan peruntukannya berdasarkan peraturan perundang-undangan. Namun, Pemohon dalam permohonannya tidak dapat menjelaskan dan membuktikan dalil-dalil mengenai keterkaitan Asas Manfaat dan akibatnya terhadap penambahan beban ekonomi bagi UMKM, apalagi menjelaskan secara rinci dan spesifik mengenai pertentangan antara Asas Manfaat dengan PP Nomor 23/2018;
  - d. Bahwa terkait dengan pengujian jenis pajak yang dikenai tarif PPh Final pernah diuji di Mahkamah Konstitusi yaitu melalui putusan Nomor 57/PUU-XII/2014 *juncto* 128/PUU-VII/2009. Terhadap permohonan tersebut dalam pertimbangannya Mahkamah Konstitusi berpendapat bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (*legal policy*), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan Undang-Undang Dasar 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah;
3. Bahwa Termohon menolak dengan tegas dalil Pemohon pada halaman 11 angka 2 yang menyatakan:

*“ Dikenakannya wajib pajak perusahaan orang pribadi ke dalam pajak penghasilan final tanpa memperhitungkan PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) menurut pemohon bertentangan dengan Pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi: “Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”;*



*Pemohon merasa dirugikan dan terjadi ketidakadilan bagi pemohon karena pemohon tetap diwajibkan membayar pajak walaupun penghasilan yang diperoleh dari laba perbulan masih berada di bawah PTKP”;*

4. Sehubungan dengan dalil Pemohon tersebut, kami sampaikan keterangan sebagai berikut:

a. Bahwa berdasarkan Pasal 6 Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan diatur sebagai berikut:

Pasal 6 ayat (1):

*“Materi muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan asas:*

*a. Pengayoman;*

*b. ...*

*g. keadilan;*

*...”*

Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf g:

Huruf g:

*“Yang dimaksud dengan “asas keadilan” adalah bahwa setiap Materi Muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara.”;*

b. Bahwa pada PP Nomor 23/2018, PPh Final dikenakan atas penghasilan bruto yang diperoleh dari nilai transaksi sebelum dikurangi dengan biaya-biaya usaha sehingga Wajib Pajak tidak dapat mengakui kerugiannya. Namun demikian, PP 23/2018 tidak menjadikan skema pemajakan PPh Final sebagai kewajiban, melainkan hanya bersifat opsional/pilihan. Dalam hal Wajib Pajak berkeinginan untuk menggunakan skema Pasal 17 Undang-Undang PPh, maka Wajib Pajak wajib menyampaikan pemberitahuan kepada Direktur Jenderal Pajak;

c. Bahwa aturan yang bersifat opsional ini merupakan perwujudan dari Asas Keadilan bagi Wajib Pajak. Dimana Wajib Pajak dapat memenuhi kewajiban perpajakannya secara proporsional



berdasarkan Pasal 17 Undang-Undang PPh jika sudah mampu menjalankan administrasi perpajakan dengan baik, dalam hal ini menyelenggarakan pembukuan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

d. Hal tersebut telah diatur secara tegas dan jelas dalam Pasal 3 PP Nomor 23/2018 sebagai berikut:

(1) *Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu yang dikenai Pajak Penghasilan final sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) merupakan:*

a. *Wajib Pajak orang pribadi; dan*

b. *Wajib Pajak badan berbentuk koperasi, persekutuan komanditer, firma, atau perseroan terbatas, yang menerima atau memperoleh penghasilan dengan peredaran bruto tidak melebihi Rp4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah) dalam 1 (satu) Tahun Pajak.*

(2) *Tidak termasuk Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam hal:*

a. *Wajib Pajak memilih untuk dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan tarif Pasal 17 ayat (1) huruf a, Pasal 17 ayat (2), atau Pasal 31 E Undang-Undang Pajak Penghasilan;*

e. Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 3 PP Nomor 23/2018 telah jelas bahwa dalam hal Wajib Pajak memilih untuk mengikuti mekanisme PP Nomor 23/2018 maka yang menjadi dasar pengenaan adalah peredaran bruto dari usahanya sehingga tidak terdapat pengurangan, termasuk pengurangan PTKP. Hal tersebut juga berlaku sebagaimana penerapan PPh yang bersifat final lainnya, misal penghasilan atas sewa bangunan dengan tarif 10% juga dikenakan dari nilai bruto harga sewa bangunan dan tidak mendapatkan pengurangan berupa PTKP;

f. Apabila Pemohon merasa dirugikan dengan mekanisme penghitungan tersebut, maka Pemohon diberi pilihan mengikuti mekanisme PPh tarif umum dengan menyampaikan pemberitahuan kepada Direktur Jenderal Pajak sebagaimana





diatur dalam Pasal 3 ayat (3) PP Nomor 23/2018. Bahwa dalam rangka keteraturan dan ketertiban administrasi perpajakan, mengenai tata cara pemberitahuan wajib pajak yang memilih dikenai pajak penghasilan berdasarkan tarif umum tersebut telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 99/PMK.03/2018 tentang Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu;

g. Uraian tersebut di atas menjelaskan bahwa pada dasarnya Pemerintah memberikan pilihan hukum terkait penghitungan pajak penghasilan dalam hal ini untuk peredaran bruto tertentu di samping Undang-Undang PPh. Di mana atas pilihan tersebut setiap Wajib Pajak yang memenuhi kriteria diberikan hak yang sama untuk memilih mekanisme PP Nomor 23/2018 atau PPh tarif umum dalam hal Wajib Pajak mampu untuk menyelenggarakan pembukuan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

5. Berdasarkan uraian dan penjelasan di atas menjadi jelas dan terang bahwa PP Nomor 23/2018 tidak bertentangan dengan Pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945, Asas Manfaat dan Asas Keadilan sebagaimana didalilkan oleh Pemohon;

#### V. IMPLIKASI PENCABUTAN PP Nomor 23/2018

Bahwa Termohon menolak dengan tegas petitum Pemohon halaman 13, yang meminta agar PP Nomor 23/2018 dinyatakan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Menanggapi hal tersebut, dapat disampaikan keterangan sebagai berikut:

##### A. Tujuan Pembentukan PP Nomor 23/2018;

Tujuan dibentuknya PP Nomor 23/2018 sebagaimana telah dijabarkan sebelumnya, yaitu:

1. memberikan kemudahan dan kesederhanaan kepada Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya;
2. mendorong masyarakat untuk berperan serta dalam kegiatan ekonomi formal;



3. mendorong Wajib Pajak untuk mempelajari pembukuan; dan
4. memberikan keadilan kepada Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu yang telah mampu melakukan pembukuan;

B. Implikasi Pencabutan PP Nomor 23/2018;

Berdasarkan pada tujuan tersebut, jika PP Nomor 23/2018 dinyatakan tidak memiliki kekuatan mengikat maka akan menimbulkan implikasi sebagai berikut:

1. Tidak terlaksananya kewajiban perpajakan pelaku UMKM secara patuh;

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengaturan PP Nomor 23/2018 dimaksudkan untuk memberikan keadilan bagi seluruh Wajib Pajak dalam hal ini pelaku UMKM yang memiliki keterbatasan dalam melakukan pembukuan keuangannya. Pemberian kemudahan dan kepercayaan dalam penghitungan *omzet*, yang berdampak pada besaran pajak yang disetorkan serta pengenaan tarif yang sangat kecil (0,5%) dibandingkan tarif pajak umum yang bersifat progresif dari paling sedikit 5% sampai dengan paling banyak 30% merupakan bentuk upaya pemerintah agar Wajib Pajak pelaku UMKM dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh. Apabila dibatalkan, terdapat ketidakadilan karena pelaku UMKM dengan peredaran bruto 4,8 Milyar menjadi berpeluang tidak menjalankan kewajibannya dengan patuh karena kesulitan dalam memenuhi kewajiban pembukuan. Dari sisi tarif pajak, juga akan dikenakan tarif progresif yang mengakibatkan pembayaran pajak menjadi lebih besar sehingga berpotensi melakukan penghindaran pajak;

2. Timbulnya ketidakadilan bagi pelaku UMKM yang belum siap menyelenggarakan pembukuan;

Apabila PP Nomor 23/2018 dinyatakan tidak memiliki kekuatan mengikat maka seluruh pelaku usaha termasuk UMKM yang berbentuk badan maupun orang pribadi diwajibkan untuk membuat pembukuan. Sementara, karakteristik UMKM di Indonesia belum mempunyai kemampuan membuat pembukuan yang memadai sebagaimana diwajibkan oleh Pasal 28 Undang-Undang KUP;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Berdasarkan Pasal 1 angka 29 Undang-Undang KUP, pembukuan adalah proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca, dan laporan laba rugi untuk periode tahun pajak tertentu;

Bagi pelaku UMKM, kompleksitas pembukuan sebagaimana terdeskripsi di atas, dianggap sebagai momok dalam penghitungan penghasilan kena pajak karena harus sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK);

Apabila didasarkan pada teori pemajakan sebagaimana diungkapkan oleh Fritz Neumark yaitu *ease of administration and compliance*, seyogianya suatu sistem perpajakan yang baik haruslah mudah dalam administrasinya dan mudah pula untuk mematuhi. Sebab, kesederhanaan administrasi perpajakan akan berbanding lurus dengan tingkat kepatuhan;

Di Indonesia, terdapat sekitar 60 juta pelaku UMKM. Sektor ini memiliki potensi besar dalam menunjang penerimaan negara. Namun, pada kenyataannya hanya 2,3 juta yang terdaftar sebagai Wajib Pajak. Oleh karena itu, dengan penghapusan PP Nomor 23/2018 justru akan menurunkan tingkat kepatuhan serta dapat menimbulkan resistensi Wajib Pajak UMKM untuk berkontribusi bagi penerimaan negara;

Besarnya jumlah UMKM di Indonesia, memakan porsi sekitar 98.8% dari jumlah seluruh unit usaha dan telah berhasil memberi sumbangsih besar pada Penerimaan Domestik Bruto (PDB). Peran strategis yang dimiliki oleh UMKM didukung oleh pemerintah dengan memberi perhatian khusus yang salah satunya melalui PP Nomor 23/2018. Ketentuan dalam PP Nomor 23/2018 pada dasarnya telah memberikan kemudahan bagi para pelaku UMKM yang belum bisa melakukan pembukuan. Sementara itu, dengan penghapusan PP ini maka sesuai dengan ketentuan Pasal 28 ayat 1 Undang-Undang KUP, pelaku usaha wajib menyelenggarakan pembukuan. Dengan demikian, penghapusan ini justru berpotensi menimbulkan ketidakadilan bagi

Halaman 35 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021



pelaku UMKM yang belum siap melaksanakan pembukuan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

3. Hilangnya Kesempatan Wajib Pajak UMKM untuk Mempersiapkan Dirinya Memasuki Sektor Ekonomi Formal;

Perlu dipahami bahwa kebijakan ini berlaku sementara dan merupakan kebijakan yang memberi keistimewaan (*affirmative action*) pada UMKM agar memperoleh peluang yang setara dengan kelompok usaha lain.

Adapun jangka waktu pemberlakuan PP Nomor 23/2018, yaitu:

- 7 tahun bagi WP Orang Pribadi;
- 4 tahun bagi WP Badan berbentuk Koperasi, CV, atau Firma;
- 3 tahun bagi WP Badan berbentuk Perseroan Terbatas (PT);

Melalui kebijakan ini, pemerintah berharap UMKM mendapatkan waktu yang cukup untuk mempersiapkan dirinya memasuki sektor ekonomi formal dan berkontribusi terhadap penerimaan negara. Oleh karena itu, penghapusannya justru akan menghambat pelaku UMKM dalam mengembangkan usahanya;

4. Adanya Kekosongan Hukum;

Pencabutan PP Nomor 23/2018 juga akan berakibat pada kekosongan hukum karena tidak adanya aturan pelaksana bagi ketentuan Pasal 4 ayat (2) khususnya untuk penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dengan peredaran bruto tertentu. Kekosongan pengaturan ini akan menimbulkan ketidakpastian hukum bagi para pelaku UMKM;

5. Hilangnya Kesempatan Wajib Pajak untuk Mendapatkan Insentif Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 86/PMK.03/2020 tentang Insentif Pajak Untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (PMK 86/2020);

Bahwa pandemi *Corona Virus Disease* 2019 merupakan bencana nasional yang mempengaruhi stabilitas ekonomi dan produktivitas masyarakat sebagai pekerja maupun pelaku usaha sehingga perlu dilakukan upaya pengaturan pemberian insentif pajak untuk mendukung penanggulangan *dampak Corona Virus Disease* 2019. Adapun Wajib Pajak yang berhak mendapatkan insentif tersebut termasuk di dalamnya bagi pelaku usaha yang tunduk kepada PP



23/2018. Sebagaimana diatur dalam Bab III Pasal 5 ayat (3) dan (4) PMK 86/2020, maka PPh Final bagi Wajib Pajak yang menggunakan mekanisme PP 23/2018 akan ditanggung pemerintah dan tidak diperhitungkan sebagai penghasilan yang dikenakan pajak. Oleh karena itu, dengan dihapusnya PP 23/2018 akan berakibat pada hilangnya kesempatan Wajib Pajak UMKM khususnya yang terdampak pandemi untuk memanfaatkan insentif pajak dari pemerintah;

## KESIMPULAN

Bahwa berdasarkan uraian dalil-dalil Termohon sebagaimana telah dijelaskan di atas, Termohon menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Terbukti bahwa Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *legal standing*-nya;
2. Bahwa seluruh dalil-dalil Pemohon sudah sepatutnya ditolak oleh Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung yang memeriksa perkara *a quo* karena Permohonan Pemohon sama sekali tidak beralasan tidak berdasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku;

M a k a : Berdasarkan alasan-alasan tersebut di atas, cukup beralasan apabila Termohon mohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung yang memeriksa, mengadili, dan memutus Permohonan Hak Uji Materiil *a quo* untuk menjatuhkan putusan dengan amar yang menyatakan:

1. Menyatakan menolak Permohonan Hak Uji Materiil dari Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak memiliki atau tidak dapat membuktikan *Legal Standing* nya;
3. Menyatakan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu tidak bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
4. Menyatakan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan Atas



Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto tidak bertentangan dengan Asas Manfaat dan Keadilan;

5. Menghukum Pemohon untuk membayar biaya perkara yang timbul;

Atau dalam hal Yang Mulia Majelis Hakim Agung pada Mahkamah Agung berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*);

#### PERTIMBANGAN HUKUM

Menimbang, bahwa maksud dan tujuan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon adalah sebagaimana tersebut di atas;

Menimbang, bahwa yang menjadi objek permohonan keberatan hak uji materiil Pemohon adalah Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (vide bukti P-1);

Menimbang, bahwa sebelum mempertimbangkan pokok permohonan yang diajukan Pemohon, terlebih dahulu akan dipertimbangkan apakah permohonan *a quo* memenuhi persyaratan formal, yaitu mengenai kewenangan Mahkamah Agung untuk menguji objek permohonan keberatan hak uji materiil, dan kedudukan hukum Pemohon untuk mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil;

#### Kewenangan Mahkamah Agung

Menimbang, bahwa sebelum Mahkamah Agung mempertimbangkan tentang substansi permohonan yang diajukan Pemohon, maka terlebih dahulu akan dipertimbangkan syarat formal permohonan *a quo*, yaitu apakah objek permohonan keberatan hak uji materiil merupakan peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang yang menjadi wewenang Mahkamah Agung untuk mengujinya sebagaimana dimaksud dalam ketentuan sebagai berikut:

1. Pasal 24A ayat (1) UUD 1945, yang menyatakan:

“Mahkamah Agung berwenang mengadili pada tingkat kasasi, menguji peraturan perundang-undangan dibawah undang-undang terhadap undang-undang, dan mempunyai wewenang lainnya yang diberikan oleh undang-undang”;



2. Pasal 20 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menyatakan:

“Mahkamah Agung berwenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang”;

3. Pasal 31 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, yang menyatakan:

(1) Mahkamah Agung mempunyai wewenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang;

(2) Mahkamah Agung menyatakan tidak sah peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang atas alasan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau pembentukannya tidak memenuhi ketentuan yang berlaku;

Menimbang, bahwa berdasarkan ketentuan tersebut Mahkamah Agung berwenang menguji peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang;

Menimbang, bahwa Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, khususnya dalam ketentuan Pasal 7 ayat (1) menyatakan bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan terdiri atas:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi dan;
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota;

Menimbang, bahwa beranjak dari ketentuan tersebut, khususnya pada Pasal 7 ayat (1) huruf d, apabila dikaitkan dengan objek permohonan keberatan hak uji materiil yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu, maka objek permohonan keberatan *a quo* merupakan peraturan perundang-undangan di bawah undang-



undang. Dengan demikian objek permohonan keberatan *a quo* merupakan wewenang Mahkamah Agung untuk mengujinya;

## **Kedudukan Hukum Pemohon**

Menimbang, bahwa ketentuan Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung menentukan bahwa permohonan pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang hanya dapat dilakukan oleh pihak yang menganggap haknya dirugikan oleh berlakunya peraturan tersebut, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia atau 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; atau
- c. badan hukum publik atau badan hukum privat;

Begitu juga dengan ketentuan Pasal 1 angka 4 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil menyatakan bahwa Pemohon Keberatan adalah kelompok masyarakat atau perorangan yang mengajukan permohonan keberatan kepada Mahkamah Agung atas berlakunya suatu Peraturan Perundang-undangan tingkat lebih rendah dari undang-undang;

Menimbang, bahwa dengan demikian, Pemohon dalam permohonan keberatan hak uji materiil harus menjelaskan dan membuktikan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon;
- b. kerugian hak yang diakibatkan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;

Menimbang, bahwa berkaitan dengan kedudukan dan kerugian hak Pemohon yang diakibatkan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tersebut, Mahkamah Agung mempertimbangkan sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pemohon merupakan perorangan warga negara Indonesia yang dalam dalil permohonannya menyatakan berprofesi sebagai pengusaha kecil perorangan;





Menimbang, bahwa objek hak uji materiil adalah Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu;

Menimbang, bahwa dalam permohonannya, selain tidak ada satu pun dalil Pemohon yang membuktikan bahwa dirinya merupakan pengusaha kecil, Pemohon juga tidak dapat menjelaskan adanya hak Pemohon yang dirugikan, dan membahas hingga rinci dan spesifik mengenai kerugian-kerugian sebagai akibat diterbitkannya objek permohonan hak uji materiil *a quo*. Oleh karena Pemohon tidak dapat menjelaskan hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian yang dialaminya dengan berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu, dan tidak juga menjelaskan kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan uji materiilnya kerugian Pemohon tidak akan terjadi, maka Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) dalam mengajukan permohonan hak uji materiil *a quo*;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan hukum di atas jelaslah Pemohon tidak memiliki kaitan dan hubungan dengan ketentuan objek permohonan hak uji materiil (*in casu* Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu), sehingga berdasarkan ketentuan di atas terbukti tidak ada kepentingan ataupun hak Pemohon yang dirugikan dengan diberlakukannya peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang tersebut, maka dengan demikian dengan mencermati kaidah hukum dalam Pasal 31A ayat (2) Undang-Undang Tentang Mahkamah Agung *Juncto* Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 Tentang Hak Uji Materiil permohonan *a quo* haruslah dinyatakan tidak dapat diterima dengan segala akibat hukumnya;

Menimbang, bahwa oleh karena Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan keberatan hak uji materiil *a quo*, maka permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon tersebut dinyatakan tidak diterima;



Menimbang, bahwa oleh karena permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon dinyatakan tidak diterima, maka Pemohon dihukum untuk membayar biaya perkara, dan oleh karenanya terhadap substansi permohonan keberatana *quo* tidak perlu dipertimbangkan lagi;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 01 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil, serta peraturan perundang-undangan lain yang terkait;

**MENGADILI,**

Menyatakan permohonan keberatan hak uji materiil dari Pemohon: **ANTON ANDRIYANTO** tersebut tidak dapat diterima;

Menghukum Pemohon untuk membayar biaya perkara sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta Rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 18 Maret 2021, oleh Prof. Dr. H. Supandi, S.H. M.Hum., Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negarayang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. Yulius, S.H., M.H., dan Dr. H. Yosran, S.H., M.Hum., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Dr. Agus Budi Susilo, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

Ketua Majelis,

ttd.

ttd.

Dr. H. Yulius, S.H., M.H.

Prof. Dr. H. Supandi, S.H. M.Hum.



**Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia**  
putusan.mahkamahagung.go.id

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. H. Yosran, S.H., M.Hum.

Panitera Pengganti,

ttd.

Dr. Agus Budi Susilo, S.H., M.H.

Biaya-biaya:

1. Meterai	Rp	10.000,00
2. Redaksi	Rp	10.000,00
3. Administrasi HUM	Rp	<u>980.000,00</u>
Jumlah	Rp	1.000.000,00

Untuk salinan  
Mahkamah Agung RI  
atas nama Panitera  
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. Ashadi, S.H.  
NIP. : 19540924 198403 1 001

Halaman 43 dari 43 halaman. Putusan Nomor 4 P/HUM/2021