



PUTUSAN

Nomor 595/B/PK/PJK/2014

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA

MAHKAMAH AGUNG

Memeriksa permohonan peninjauan kembali perkara pajak telah memutuskan sebagai berikut dalam perkara :

BUT. CHEVRON MAKASSAR Ltd., berkedudukan di Sentral Senayan I Lt.

11, Jalan Asia Afrika No. 8, Jakarta Pusat 10270, dalam hal ini diwakili oleh Peter Dumanauw, selanjutnya memberi kuasa kepada :

- 1 Dr. D. Sidik Suraputra, S.H. ;
- 2 Mulyana, S.H.,LL.M. ;
- 3 Maulana Syarif, S.H. ;
- 4 Zaka Hadisupani Oemang, S.H. ;

Para Advokat, berkantor di Wisma Metropolitan II, Lantai 14, Jalan Jenderal Sudirman Kav. 31, Jakarta 12920, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor : 0694/SPOA/VIII/2011 tanggal 2 Agustus 2011 ;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Penggugat ;

melawan:

DIREKTUR JENDERAL PAJAK, beralamat di Jalan Jenderal Gatot Subroto No. 40-42, Jakarta 12190, selanjutnya memberi kuasa kepada :

- 1 Catur Rini Widosari, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak ;
- 2 Budi Christiadi, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding ;
- 3 Yudi Asmara Jaka Lelana, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding ;
- 4 Nuryanta, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding ;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor : SKU-1267/PJ./2011 tanggal 21 September 2011 ;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Tergugat ;

Mahkamah Agung tersebut ;

Membaca surat-surat yang bersangkutan ;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Penggugat telah mengajukan permohonan

Halaman 1 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Tergugat dengan posita perkara sebagai berikut :

**PEMENUHAN FORMALITAS GUGATAN ATAS SURAT KEPUTUSAN
TERGUGAT NOMOR: KEP-309/WPJ.14/BD.06/2009**

Bahwa Pasal 23 ayat (2d) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang KUP menyebutkan bahwa:

"Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap.

...d. Keputusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 yang berkaitan dengan Surat Tagihan Pajak;

Hanya dapat diajukan kepada Badan Peradilan Pajak."

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut di atas, maka Penggugat berhak untuk mengajukan Gugatan kepada Pengadilan Pajak atas penolakan permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang diajukan merujuk kepada Pasal 36 Undang-Undang KUP;

Bahwa kemudian Pasal 40 Undang-Undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002 menyebutkan bahwa:

1. Gugatan diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.
2. Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap pelaksanaan penagihan Pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan.
3. Jangka waktu untuk mengajukan Gugatan terhadap Keputusan selain Gugatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan yang digugat.
4. Jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dan ayat (3) tidak mengikat apabila jangka waktu dimaksud tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat.
5. Perpanjangan jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) adalah 14 (empat belas) hari terhitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat
6. Terhadap 1 (satu) pelaksanaan penagihan atau 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Gugatan";



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa berdasarkan ketentuan Undang-Undang Pengadilan Pajak tersebut di atas, Penggugat mengajukan permohonan Gugatan sesuai dengan persyaratan formal tersebut:

- Gugatan diajukan secara tertulis dan dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak;
- Gugatan diajukan dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan Penolakan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang dikeluarkan oleh Kanwil DJP Kalimantan Timur. Surat Penolakan tersebut Penggugat terima tanggal 27 Oktober 2009, sehingga masih dalam jangka waktu 30 hari;
- Surat Gugatan ini diajukan terhadap 1 (satu) Keputusan;

Bahwa dengan demikian, Surat Gugatan atas Surat Keputusan Tergugat yang Penggugat ajukan telah memenuhi ketentuan formal yang dipersyaratkan Undang-Undang KUP dan Undang-Undang Pengadilan Pajak;

LATAR BELAKANG

Bahwa Penggugat telah menerima Surat Tagihan Pajak ("STP") Pajak Pertambahan Nilai atas Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak ("PPN") Nomor: 00001/187/05/725/09 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2005 (Lampiran 1) tertanggal 25 Juni 2009 sebesar Rp 274.690.718,00. STP tersebut diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Madya Balikpapan berdasarkan hasil pemeriksaan pajak untuk tahun 2005 oleh KPP Badan dan Orang Asing Dua (KPP Badora II);

Bahwa pada tanggal 23 Juli 2009, Penggugat telah melunasi STP tersebut (Lampiran 2);

Bahwa perincian atas STP PPN Nomor: 00001/187/05/725/09 adalah sebagai berikut:

No	Uraian	Penggugat (Rp)	Tergugat (Rp)
1	Pajak yang kurang dibayar	Nihil	Nihil
2	Sanksi administrasi — Bunga Pasal 9 (2a) KUP	Nihil	274.690.718,00
3	Jumlah sanksi administrasi	Nihil	274.690.718,00

Bahwa Sanksi Administrasi - bunga Pasal 9 (2a) Undang-Undang KUP ditetapkan oleh Tergugat karena Penggugat dianggap terlambat melakukan penyeteroran PPN yang sudah dipungut;

Dasar Hukum Saat Pemungutan PPN

Halaman 3 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



Bahwa Pasal 19 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 ("Undang Undang PPN"). Undang-undang PPN menyebutkan bahwa hal-hal mengenai PPN yang belum diatur dalam undang-undang akan diatur oleh Peraturan Pemerintah. Berdasarkan hal tersebut, Pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 ("PP 143/2000") tertanggal 22 Desember 2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 ("PP 24/2002") tertanggal 13 Mei 2002, sebagai peraturan pelaksana dari Undang-Undang PPN. PP 24/2002 merubah Pasal 1, Pasal 4, Pasal 9, Pasal 12 dan Pasal 13 dari PP 143/2000, sedangkan pasal-pasal lain dari PP 143/2000 tidak mengalami perubahan;

Bahwa sedangkan Pasal 16 A Undang-Undang PPN menyebutkan bahwa Tata cara pemungutan, penyetoran dan pelaporan pajak oleh Pemungut Pajak PPN atas pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut PPN dipungut, di setor dan dilaporkan oleh Pemungut PPN, diatur oleh Menteri Keuangan;

Bahwa berikut ini adalah beberapa peraturan yang berkaitan dengan pemungutan PPN:

Peraturan peraturan mengenai pemungutan dan penyetoran pajak

PP 143/2000:

Pasal 10:

"Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dipungut pada saat pembayaran oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai"

Pasal 11:

"(2) Dalam hal pembayaran atau Harga Jual atau Penggantian yang dilakukan sehubungan dengan pelaksanaan Pasal 16A Undang-undang PPN mempergunakan mata uang asing, maka besarnya Pajak yang terutang harus dikonversi ke dalam mata uang rupiah dengan mempergunakan kurs yang berlaku menurut Keputusan Menteri Keuangan pada saat dilakukan pembayaran oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai".

Pasal 9 UU KUP:

"(1) Menteri Keuangan menentukan tanggal jatuh tempo pembayaran dan penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau Masa Pajak bagi masing-masing jenis pajak, paling lambat 15 (lima belas) hari setelah saat terutangnya pajak atau Masa Pajak berakhir"



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 1 KMK 541/KMK.04/2000,:

"(9) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang terutang dalam satu Masa Pajak, harus disetor paling lambat tanggal 15 (lima belas) bulan takwim berikutnya setelah Masa Pajak berakhir"

Bahwa berdasarkan ketentuan di atas, dapat disimpulkan bahwa pemungutan PPN oleh pemungut PPN dilakukan pada saat pembayaran dan disetorkan ke Kas Negara pada tanggal 15 bulan takwim berikutnya;

Saat Pemungutan PPN dan Penunjukan Sebagai Pemungut PPN

Bahwa saat Pemungutan PPN yang dilakukan oleh Pemungut PPN sebelumnya diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK 548/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 ("KMK 548/2000"), Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 549/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 ("KMK 549/2000"), dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 563/KMK.03/2003 tanggal 24 Desember 2003 ("KMK 563/2003") yang ketiganya sejalan dengan ketentuan dalam Pasal 10 PP 143/2000 dimana pemungutan PPN oleh Pemungut PPN dilakukan pada saat pembayaran. Namun, sebagaimana diuraikan pada alinea berikutnya, Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 11/PMK.03/2005 tanggal 31 Januari 2005 ("PMK11/2005") menetapkan bahwa saat pemungutan PPN dilakukan pada saat pembuatan faktur pajak;

No.	Ketentuan	PP 143/2000	KMK 548/2000	KMK 549/2000	KMK 563/2003	PMK 11/2005
1.	Saat Pemungutan PPN	Pasal 10: Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dipungut pada saat pembayaran oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai"	Dilakukan pada saat pembayaran dengan cara pemotongan langsung dari tagihan pengusaha rekanan (Pasal 5 ayat 1 dan butir 1.3 Lampiran KMK)	Dilakukan pada saat pembayaran pembuatan Faktur Pajak oleh Badan-badan tertentu kepada rekanan (Pasal 5 ayat 1 dan Butir 1.3 Lampiran KMK)	Pasal 5 ayat 1 dan Lampiran angka 1.3 menyebutkan bahwa Pemungutan PPN dilakukan pada saat pembayaran.	Pasal 6 ayat 1 dan Lampiran angka 1.3 menyebutkan bahwa Pemungutan PPN dilakukan pada sesuai dengan saat pembuatan Faktur Pajak



Penunjukkan Sebagai Pemungut PPN

No.	Ketentuan	KMK 548/2000	KMK 549/2000	KMK 563/2003	PMK 11/2005
1	Pihak yang ditunjuk sebagai pemungut	Bendaharawan Pemerintah	PERTAMINA, Kontraktor Bagi Hasil dan Kontrak Karya di bidang Minyak dan Gas Bumi, Panas Bumi dan Pertambangan umum lainnya, Badan Usaha Milik Negara, Badan	Pasal 2: Bendaharawan Pemerintah dan Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara ditunjuk sebagai Pemungut Pajak Pertambahan Nilai	Pasal 2 ayat 1: Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terhutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak oleh rekanan Kontraktor, dipungut, disetor dan dilaporkan oleh Kontraktor baik kantor pusat, cabang-cabang, maupun unitunitnya, yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak"

Bahwa berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 563/KMK.03/2003 tertanggal 24 Desember 2003 ("KMK 563/2003"), penunjukan Kontraktor Bagi Hasil dan Kontrak Karya di bidang Minyak dan Gas Bumi dan Panas Bumi sebagai pemungut PPN diakhiri, namun Bendaharawan Pemerintah dan Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara ditunjuk sebagai pemungut PPN;

Bahwa hal tersebut tidak berlangsung lama, karena kemudian Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi ditunjuk kembali sebagai pemungut PPN melalui penerbitan Peraturan Menteri Keuangan 11/PMK.03/2005 ("PMK 11/2005") mulai tanggal 1 Februari 2005;

Bahwa berdasarkan perbandingan tersebut di atas terlihat bahwa disatu pihak baik KMK 563/2003 maupun PMK 11/2005 mempunyai tujuan yang sama, yaitu penugasan kepada suatu badan sebagai pemungut PPN, namun dilain pihak ada yang



secara esensi tidak sejalan yaitu mengenai saat pemungutan PPN dan status pemungutnya. Walaupun pembuatan tata cara ini merupakan kewenangan Menteri Keuangan, namun perbedaan ini sungguh merupakan kejanggalan yang berakibat ketidakpastian hukum, kesulitan dan beban administratif dan ketidakadilan. Apabila maksud dikeluarkannya PMK 11/2005 adalah mengembalikan tugas suatu badan, dalam hal ini Penggugat, sebagai pemungut PPN, seharusnya PMK 11 secara esensi mempunyai jiwa yang sama dengan KMK 563/2003 dan seharusnya mengandung pengaturan yang sama mengenai saat pemungutan PPN, yaitu saat pembayaran;

ALASAN PENGAJUAN GUGATAN

Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, maka alasan dan penjelasan Penggugat atas Pengajuan Gugatan adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Sanksi Administrasi dalam menerbitkan Surat Tagihan Pajak PPN Atas Pemungutan Pajak Oleh Pemungut Pajak Masa Pajak Januari s.d. Desember 2005 Nomor: 00001/187/05/725/09 Tanggal 25 Juni 2009 yang merujuk kepada PMK 11/2005 menimbulkan ketidakpastian hukum karena spirit/ jiwanya tidak sejalan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000;

Bahwa Ketentuan dalam PMK 11/2005 menyebutkan bahwa pemungutan PPN oleh pemungut PPN dilakukan sesuai pembuatan faktur pajak standar oleh rekanan. Sebagaimana telah di kutip dalam butir III.1 di atas, ketentuan PMK 11/2005 yang mengatur mengenai saat pemungutan menimbulkan ketidakpastian hukum yang dapat dijelaskan sebagai berikut:

Bahwa PP 143/2000 sebagaimana telah diubah dengan PP 24/2002 adalah peraturan yang lebih tinggi kedudukannya dalam hierarki peraturan perpajakan dibandingkan dengan PMK 11/2005. Keberadaan PP 143/2000 sendiri di atur dalam Pasal 19 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000. Dengan demikian, bilamana terjadi pertentangan antara PP dan peraturan lainnya yang lebih rendah, maka PP yang harus diikuti;

Bahwa Pasal 10 PP 143/2000 menyebutkan bahwa pemungutan PPN dilakukan pada saat pembayaran, dan hal ini juga telah secara konsisten di terapkan dalam KMK sebelumnya (KMK 563/2003, yang sampai saat ini masih berlaku dan juga KMK 548 dan 549/2000 yang sudah tidak berlaku lagi);

Bahwa Pasal 11 ayat 2 PP 143/2000 juga menyebutkan bahwa untuk pelaksanaan Pasal 16A Undang-Undang PPN (pemungutan PPN) mempergunakan mata uang asing,



maka besarnya Pajak yang terutang harus dikonversi ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs yang berlaku menurut Keputusan Menteri Keuangan pada saat dilakukan pembayaran oleh Pemungut PPN. Hal ini juga menunjukkan bahwa pemungutan PPN seharusnya dilakukan pada saat pembayaran. Apabila pemungutan PPN dilakukan sebelum pembayaran tagihan, maka dapat dibayangkan beban administratif tambahan yang terjadi hanya untuk masalah konversi mata uang saja;

Bahwa Pasal 9 Undang-Undang KUP yang kemudian di atur oleh KMK 541/2000, PPN yang dipungut disetor tanggal 15 bulan berikutnya setelah pemungutan;

Bahwa Penggugat dalam melaksanakan kewajiban pemungutan dan penyetoran PPN, mengikuti ketentuan Pasal 10 dan Pasal 11 Ayat (2) PP 143/2000 di atas dimana saat pemungutan adalah pada saat pembayaran. Menurut pendapat Penggugat, ketentuan PP 143/2000 yang sampai saat ini masih berlaku, memiliki kekuatan hukum yang lebih kuat daripada PMK 11/2005, sehingga lebih diprioritaskan untuk dilaksanakan; Beberapa Ketentuan dalam PMK 11/2005 tidak dapat dilaksanakan dari segi praktek usaha bagi Kontraktor Perjanjian Kerjasama Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi umumnya dan Penggugat khususnya.

Bahwa berikut ini adalah isi dari ketentuan PMK 11/2005 yang tidak dapat dilaksanakan dari segi praktek usaha:

Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS), termasuk Penggugat tidak berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Bahwa Ketentuan Pasal 2 ayat 1 PMK 11/2005 mengharuskan Penggugat sebagai KKKS untuk dikukuhkan sebagai PKP. Hal ini bertentangan dengan Undang-undang PPN itu sendiri karena kegiatan Penggugat menghasilkan Minyak dan Gas, yang merupakan barang tidak kena pajak, sehingga Penggugat bukanlah PKP;

Bahwa hal tersebut di atas menunjukkan bahwa PMK 11/2005 tidak sejalan dengan bunyi Undang-undang PPN Pasal 4A paragraph 2 yang menyebutkan bahwa barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya adalah bukan Barang Kena Pajak. Oleh karena Penggugat melakukan penyerahan barang non BKP, maka berdasarkan ketentuan Pasal 3A Undang-undang PPN, Penggugat tidak seharusnya dikukuhkan sebagai PKP;

Bahwa mengingat status Penggugat bukan sebagai PKP, maka perlakuan perpajakannya, dalam hal ini pemungutan dan penyetoran PPN, tidak dapat disamakan seperti PKP;

Ketentuan Pasal 6 ayat 1 PMK 11/2005 sulit dilaksanakan



Bahwa sebagaimana disebutkan di atas, Penggugat disyaratkan untuk melakukan pemungutan PPN sesuai pembuatan faktur pajak standar oleh rekanan. Hal tersebut sulit dilaksanakan dengan alasan sebagai berikut:

Bahwa sangatlah memberatkan bagi Penggugat untuk memungut PPN sesuai dengan saat pembuatan Faktur Pajak standar oleh rekanan karena pada saat tersebut sangatlah mungkin penerbitan tagihan belum sesuai dengan kesepakatan sehingga masih memerlukan koreksi-koreksi yang membutuhkan waktu;

Bahwa proses pembayaran dengan cara terpisah antara pembayaran faktur komersial dan PPN akan menimbulkan beban administrasi yang besar, karena dalam prakteknya Penggugat mempunyai rekanan yang sangat banyak dan sangatlah tidak mungkin jika Penggugat harus selalu mengingatkan rekanan untuk menerbitkan faktur PPN sesuai kesepakatan, karena hal tersebut diluar kendali Penggugat;

Posisi KKKS dalam permasalahan ini.

Bahwa KKKS sudah menyampaikan keluhan mengenai kesulitan pelaksanaan PMK 11/2005 kepada BPMigas sebagai otoritas dalam bidang Minyak dan Gas Bumi yang menaungi KKKS. Dalam hal ini, BP Migas telah menindaklanjuti keluhan KKKS tersebut dengan bertemu jajaran Direktur Jenderal Pajak, dan terakhir telah juga mengirimkan surat mengenai usulan atas perubahan PMK 11/2005 tersebut;

Bahwa Direktorat Jenderal Pajak melalui Suratnya Nomor: S-145/PJ/2008 telah menanggapi surat KKKS yang pada intinya tidak melihat ada masalah dalam PMK 11/2005 tersebut;

Bahwa namun pada kenyataannya permasalahan yang dihadapi oleh KKKS sebagaimana juga yang dialami oleh Penggugat, adalah KKKS mengalami kesulitan dalam melaksanakan ketentuan PMK 11 tersebut;

KESIMPULAN DAN PERMOHONAN PENGGUGAT

Bahwa berdasarkan penjelasan Penggugat di atas terhadap penerbitan STP PPN Nomor: 00001/187/05/725/09 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2005 tertanggal 25 Juni 2009 sebesar Rp 274.690.718,00 yang ditujukan kepada Penggugat, dengan ini Penggugat tegaskan bahwa Penggugat tidak setuju dengan penerbitan STP tersebut;

Bahwa karena penerbitannya didasarkan pada peraturan (PMK 11) yang spirit/jiwanya tidak sejalan dengan peraturan perpajakan mengenai pemungutan PPN yaitu PP 143/2000;

Bahwa PP 143/2000 sebagaimana telah diubah dengan PP 24/2002 adalah peraturan yang lebih tinggi kedudukannya dalam hierarki peraturan perpajakan dibandingkan dengan PMK 11/2005. Keberadaan PP 143/2000 sendiri di atur dalam



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 19 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000. Dengan demikian, bilamana terjadi pertentangan antara PP dan peraturan lainnya yang lebih rendah, maka PP yang harus diikuti;

Bahwa KKKS adalah bukan PKP sebagaimana disebutkan dalam Pasal 2 PMK 11, sehingga tidak seharusnya diperlakukan sebagai PKP pada umumnya dalam hal melakukan kewajiban pemungutan, khususnya mengenai ketentuan saat pemungutan PPN;

Bahwa selain itu, sebagaimana dijelaskan di atas, ketentuan PMK 11/2005 sulit untuk dilaksanakan dalam praktek usaha;

Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, maka Penggugat mohon agar Majelis Hakim membatalkan Surat Keputusan Tergugat Nomor: KEP-309/WPJ.14/BD.06/2009 Tentang Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Surat Tagihan Pajak PPN Atas Pemungutan Pajak Oleh Pemungut Pajak Masa Pajak Januari s.d. Desember 2005 Nomor 00001/187/05/725/09 Tanggal 25 Juni 2009 dan menetapkan sebagai berikut:

No	Uraian	Penggugat (Rp)	Tergugat (Rp)
1	Pajak yang kurang dibayar	Nihil	Nihil
2	Sanksi administrasi — Bunga Pasal 9 (2a) KUP	Nihil	Nihil
3	Jumlah sanksi administrasi	Nihil	Nihil

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut :

- Menolak permohonan Gugatan Penggugat terhadap Keputusan Tergugat Nomor: KEP-309/WPJ.14/BD.06/2009 tanggal 20 Oktober 2009 mengenai Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak Nomor: 00001/187/05/725/09 tanggal 25 Juni 2009 Masa Pajak Januari sampai Desember 2005 atas nama: BUT Chevron Makassar Ltd, NPWP: 01.863.567.2-725.001, alamat: PO. BOX 276, Pasir Ridge, Balikpapan;



Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 18 Mei 2011, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor : 0694/SPOA/VIII/2011 tanggal 2 Agustus 2011, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak Jakarta pada tanggal 5 Agustus 2011, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 5 Agustus 2011 ;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 22 Agustus 2011, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 23 September 2011 ;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama, diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh 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 *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima ;

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

Menimbang, bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah mengajukan alasan-alasan peninjauan kembali yang pada pokoknya sebagai berikut :

1. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 (Bukti PK-1), terhadap mana oleh Pemohon Peninjauan Kembali diajukan Permohonan Peninjauan Kembali, amar (diktum) putusannya adalah sebagai berikut:

“M E N G A D I L I

Menolak permohonan Gugatan Penggugat terhadap Keputusan Tergugat Nomor: KEP-309/WPJ.14.BD.06/2009 tanggal 20 Oktober 2009 mengenai Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak Nomor 00001/187/05/725/09 tanggal 25 Juni 2009 Masa Pajak Januari sampai Desember 2005 atas nama: **BUT Chevron**



Makassar Ltd, NPWP: 01.863.567.2-725.001, alamat: PO. BOX 276, Pasir Ridge, Balikpapan;”

2. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak tersebut sangat tidak adil serta merugikan Pemohon Peninjauan Kembali dan sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini, Putusan Pengadilan Pajak tersebut yang menolak gugatan Penggugat (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) merupakan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
3. Bahwa Pasal 91 huruf e Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut pula “Undang-Undang Pengadilan Pajak”) menyatakan bahwa permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan, antara lain, sebagai berikut:

“e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”
4. Bahwa Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

“Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim.”
5. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 dikirim oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali, semula Penggugat, tanggal 9 Mei 2011 (Bukti PK-1). Kemudian pada tanggal 5 Agustus 2011, Pemohon Peninjauan Kembali telah menyatakan mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Pengadilan Pajak, dan selanjutnya pada tanggal yang sama Pemohon Peninjauan Kembali telah pula mengajukan Memori Peninjauan Kembali ini. Dengan demikian, pengajuan permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 ini dilakukan dalam tenggang waktu dan menurut tata cara yang telah disyaratkan oleh undang-undang, khususnya Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Permohonan Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;
6. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan sebagaimana diuraikan di bawah ini (lihat Bukti PK-1, hlm. 22 alinea 2-10):

“Pendapat Majelis:



Bahwa faktur-faktur pajak keluaran rekanan Penggugat, yang menjadi dasar perhitungan sanksi administrasi dalam perhitungan sanksi administrasi dalam STP objek Gugatan, tidak disengketakan oleh Penggugat, baik jumlah lembar ataupun nilai-nilai faktur pajak keluaran tersebut;

Bahwa demikian pula fakta telah dipungutnya pajak keluaran rekanan Penggugat oleh Penggugat, tidak disengketakan oleh Penggugat;

Bahwa demikian pula Penggugat tidak menyengketakan tarif sanksi administrasi yang diterapkan pada formula perhitungan sanksi administrasi objek Gugatan tersebut;

Bahwa Penggugat hanya mendalilkan bahwa penyetoran Pajak Keluaran rekanan yang telah dipungutnya tersebut ke Kas Negara, tidak terlambat sedangkan Tergugat mendalilkan bahwa penyetoran PPN tersebut ke Kas Negara terlambat;

Bahwa Penggugat mendasarkan dalilnya pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor: 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan 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 18 Tahun 2000, sedangkan Tergugat mendasarkan dalilnya pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya bersifat khusus terhadap ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor: 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan 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 18 Tahun 2000 yang bersifat umum;

Bahwa oleh karena itu, untuk PPN objek sengketa dalam gugatan ini berlaku ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan



Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya, kecuali dalam kasus-kasus keterlambatan diterimanya faktur pajak keluaran yang menyebabkan tiadanya dokumen hukum dagang yang menjadi dasar pemungutan PPN tersebut oleh Penggugat;

Bahwa namun, adanya kasus-kasus keterlambatan diterimanya faktur pajak keluaran dari rekanan Penggugat tidak dijadikan salah satu pokok sengketa oleh Penggugat;

Bahwa oleh karena itu Majelis berkesimpulan bahwa pengenaan sanksi administrasi *a quo* oleh Tergugat sudah benar;”

7. Bahwa dari pertimbangan-pertimbangan hukum Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dikutip pada butir 6 di atas, Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tercantum pada halaman 22 alinea 7, 8 dan 10 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan (Bukti PK-1):

“Bahwa Majelis berpendapat bahwa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya bersifat khusus terhadap ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor: 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan 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 18 Tahun 2000 yang bersifat umum;

Bahwa oleh karena itu, untuk PPN objek sengketa dalam gugatan ini berlaku ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya, kecuali dalam kasus-kasus keterlambatan diterimanya faktur pajak keluaran yang menyebabkan tiadanya dokumen hukum dagang yang menjadi dasar pemungutan PPN tersebut oleh Penggugat;”



“Bahwa oleh karena itu Majelis berkesimpulan bahwa pengenaan sanksi administrasi *a quo* oleh Tergugat sudah benar;”

8. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan dengan pertimbangan-pertimbangan dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut dalam butir 7 di atas, yang mendasarkan diri pada Peraturan Menteri Keuangan No. 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Beserta Tata Cara Pemungutan, Penyeteroran dan Pelaporannya tanggal 31 Januari 2005 (selanjutnya disingkat pula sebagai “Peraturan Menkeu No. 11/2005”) dalam menentukan apakah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Penggugat) terlambat atau tidak terlambat dalam memungut Pajak Pertambahan Nilai dari rekanan Pemohon Peninjauan Kembali karena menurut Pengadilan Pajak ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 bersifat khusus terhadap ketentuan dalam Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah yang bersifat umum sehingga ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 berlaku. Bahwa menurut Pemohon Peninjauan Kembali, sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini, pertimbangan-pertimbangan dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*, secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah keliru dalam menerapkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dalam memeriksa dan memutus perkara ini, sehingga putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Adagium hukum “*lex specialis derogat legi generali*” (ketentuan hukum yang bersifat khusus mengesampingkan ketentuan hukum yang bersifat umum) hanya berlaku dalam hal kedua peraturan perundang-undangan yang isinya bertentangan tersebut sederajat tingkatannya dalam hierarki peraturan perundang-undangan. Peraturan Pemerintah jelas sekali merupakan peraturan perundang-undangan yang jauh lebih tinggi tingkatannya dibandingkan dengan Peraturan Menteri. Oleh karena itu, sesuai dengan hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, dalam perkara *a quo* seharusnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menerapkan adagium hukum “*lex superior*



derogat legi inferiori” (ketentuan hukum yang tingkatannya lebih tinggi mengesampingkan ketentuan hukum yang tingkatannya lebih rendah);

RINGKASAN LATAR BELAKANG SENGKETA PAJAK

9. Sebelum Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan uraian-uraian atas alasan-alasan untuk permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak tersebut di atas mengenai sengketa Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari s.d Desember 2005, untuk memudahkan Mahkamah Agung Republik Indonesia, khususnya Majelis Hakim Agung yang memeriksa perkara ini, Pemohon Peninjauan Kembali terlebih dahulu akan menguraikan ringkasan latar belakang sengketa pajak dalam perkara *a quo* sebagai berikut:
- Pemohon Peninjauan Kembali (BUT Chevron Makassar Ltd.) adalah kontraktor yang terikat dalam kontrak perjanjian kerjasama dengan Pemerintah Republik Indonesia di bidang pengusahaan pertambangan minyak dan gas bumi.
 - Berdasarkan Pasal 4A ayat (2) huruf a Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut “Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai” atau disingkat pula “UU PPN”), barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya telah ditetapkan sebagai barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Menurut Penjelasan Pasal 4A ayat (2) huruf a UU PPN, barang-barang hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya meliputi minyak mentah (*crude oil*) dan gas bumi.
 - Karena dalam usahanya Pemohon Peninjauan Kembali melakukan penyerahan minyak mentah dan gas bumi yang bukan merupakan barang kena pajak (BKP) menurut UU PPN, maka status Pemohon Peninjauan Kembali bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak (PKP) menurut UU PPN. Walaupun untuk menunjang kegiatannya sebagai kontraktor Pemerintah, Pemohon Peninjauan Kembali juga memerlukan pasokan barang dan jasa dari para rekanan.
 - Berdasarkan Pasal 1 angka 27 UU PPN, Pemungut Pajak Pertambahan Nilai adalah bendaharawan Pemerintah, badan atau instansi Pemerintah yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan untuk memungut, menyeter, dan melaporkan pajak yang terutang oleh Pengusaha Kena Pajak atas



- penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada bendaharawan Pemerintah, badan atau instansi Pemerintah tersebut.
- e. Pemohon Peninjauan Kembali telah ditunjuk sebagai Pemungut PPN berdasarkan keputusan atau peraturan Menteri Keuangan.
- f. Pemohon Peninjauan Kembali telah menerima Surat Tagihan Pajak ("STP") Pajak Pertambahan Nilai atas Pemungutan Pajak PPN No. 00001/187/05/725/09 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2005 tertanggal 25 Juni 2009 yang mengenakan sanksi administrasi bunga Pasal 9 (2a) KUP terhadap Pemohon Peninjauan Kembali sebesar Rp 274.690.718,00 (Bukti PK-3). STP tersebut diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya Balikpapan kepada Pemohon Peninjauan Kembali karena KPP menganggap bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak melakukan pemungutan/penyetoran PPN secara tepat waktu menurut Peraturan Menkeu No. 11/2005.
- g. Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju atas penerbitan STP dan pengenaan sanksi administrasi tersebut dan kemudian berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disingkat sebagai UU KUP) mengajukan permohonan penghapusan sanksi administrasi atas STP tersebut kepada Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) oleh karena Pemohon Peninjauan Kembali yakin bahwa ia telah melakukan pemungutan PPN secara tepat waktu, yakni pada saat pembayaran oleh Pemungut PPN sesuai dengan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan 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 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut pula "PP No. 143/2000"). (PP No. 143/2000 telah diubah dengan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2002, akan tetapi perubahan yang dilakukannya hanya terhadap Pasal-pasal 1, 4, 9, 12 dan 13 sehingga tidak relevan dalam perkara *a quo*). Selengkapny, Pasal 10 PP No. 143/2000 (Bukti PK-4) menyatakan:



“Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dipungut pada saat pembayaran oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.”

Selanjutnya, Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 menegaskan pula saat terutangnya PPN oleh Pemungut PPN, yakni “saat dilakukan pembayaran” oleh Pemungut PPN dengan menyatakan:

“(2) Dalam hal pembayaran atau Harga Jual atau Penggantian yang dilakukan sehubungan dengan pelaksanaan Pasal 16A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai mempergunakan mata uang asing, maka besarnya Pajak yang terutang harus dikonversi ke dalam mata uang rupiah dengan mempergunakan kurs yang berlaku menurut Keputusan Menteri Keuangan pada saat dilakukan pembayaran oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.”

- h. Akan tetapi, Termohon Peninjauan Kembali menolak permohonan penghapusan sanksi administrasi yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-309/WPJ.14/BD.06/2009 tanggal 20 Oktober 2009 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak PPN atas Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak (Bukti PK-2).
- i. Atas penolakan permohonan penghapusan sanksi administrasi oleh Termohon Peninjauan Kembali tersebut di atas, Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan gugatan terhadap Keputusan Termohon Peninjauan Kembali tersebut kepada Pengadilan Pajak.
- j. Sebagaimana telah diuraikan di atas, melalui putusannya No. Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 Pengadilan Pajak telah menolak gugatan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Penggugat) dengan alasan menurut Pengadilan Pajak ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 bersifat khusus terhadap ketentuan dalam Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah yang bersifat umum sehingga ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 berlaku, yang mengakibatkan Pemohon Peninjauan Kembali menjadi dianggap terlambat dalam memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dalam putusannya tersebut, Pengadilan Pajak sama sekali telah mengabaikan ketentuan-



ketentuan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 (yang menyatakan secara tegas bahwa saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN adalah pada saat pembayaran oleh Pemungut PPN) dalam menerapkan peraturan perundang-undangan dalam perkara *a quo*.

- k. Terhadap Putusan Pengadilan Pajak tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan permohonan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung.

**PUTUSAN PENGADILAN PAJAK DALAM PERKARA A QUO
NYATA-NYATA TIDAK SESUAI DENGAN KETENTUAN
PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN YANG BERLAKU**

10. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 30369/PP/M.V/99/2011 tanggal 6 April 2011 merupakan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku berdasarkan satu atau lebih alasan-alasan sebagai berikut:
- a. Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang mendasarkan diri pada Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang bertentangan dengan Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 secara nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
 - b. Peraturan Menkeu No. 11/2005 seharusnya tidak dapat dijadikan dasar untuk memutus dalam perkara *a quo* oleh Pengadilan Pajak oleh karena Pasal 16A ayat (2) Undang-Undang PPN hanya mendelegasikan kepada Peraturan Menteri Keuangan mengenai tata cara pemungutan, penyetoran, dan pelaporan pajak oleh Pemungut PPN, dan bukan untuk mengatur saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, karena sesuai dengan Pasal 16B ayat (1) dan Pasal 19 Undang-Undang PPN persoalan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN seharusnya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
 - c. Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 secara tegas hanya meletakkan kewajiban kepada Rekanan, dan bukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali yang merupakan Kontraktor sehingga tidak dapat diberlakukan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali;
 - d. Tata cara pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang digunakan sebagai dasar hukum oleh Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* seharusnya tidak dapat diberlakukan dalam perkara *a quo* oleh karena Pemohon Peninjauan Kembali bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak;



- e. Sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sanksi administrasi tidak dapat dikenakan terhadap wajib pajak jika tidak ada kesalahan pada diri wajib pajak.

Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan tersebut di atas secara lebih rinci di bawah ini.

Ad. a. Putusan Pengadilan Pajak dalam Perkara *A Quo* yang Berdasarkan Diri pada Peraturan Menteri Keuangan No. 11/2005 yang Bertentangan dengan Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 Secara Nyata Bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku

11. Bahwa dalam perkara *a quo*, dalam memutuskan persoalan apakah Pemohon Peninjauan Kembali terlambat atau tidak terlambat dalam memungut Pajak Pertambahan Nilai, Pengadilan Pajak telah mendasarkan diri pada Peraturan Menkeu No. 11/2005 karena menurut Pengadilan Pajak ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 bersifat khusus terhadap ketentuan dalam Peraturan Pemerintah No. 143 Tahun 2000 tentang Pelaksanaan Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah yang bersifat umum sehingga ketentuan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 berlaku. Ketentuan tata cara pemungutan PPN oleh Pemungut PPN dalam Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 tersebut menetapkan bahwa pemungutan PPN dilakukan paling lambat setelah akhir bulan berikutnya setelah penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 selengkapnya menyatakan (Bukti PK-5):

“(1) Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dilakukan paling lambat:

- a. pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dalam hal pembayaran diterima setelah akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak; atau
- b. pada saat melakukan pembayaran dalam hal:
 - 1) pembayaran terjadi sebelum akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;



- 2) pembayaran dilakukan sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak; atau
- 3) pembayaran dilakukan pada saat yang sama dengan saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak.”

Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 tersebut secara jelas bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yakni Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000, yang menyatakan bahwa pemungutan PPN oleh Pemungut PPN dilakukan pada saat pembayaran tagihan oleh Pemungut PPN kepada rekanan. (Lihat kutipan selengkapnya ketentuan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 pada butir 9.g di atas);

12. Bahwa sebagaimana telah dikemukakan di atas, adagium hukum “*lex specialis derogat legi generali*” (ketentuan hukum yang bersifat khusus mengesampingkan ketentuan hukum yang bersifat umum) hanya berlaku dalam hal kedua peraturan perundang-undangan yang isinya bertentangan tersebut sederajat tingkatannya dalam hierarki peraturan perundang-undangan. Lihat Pasal 2 dan Pasal 4 Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat No. III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disingkat pula Ketetapan MPR No. III/MPR/2000) dan Pasal 7 ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 mengenai Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, atau disingkat UU No. 10/2004. Pasal 2 dan Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 menyatakan:

“Pasal 2

Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan merupakan pedoman dalam pembuatan aturan hukum di bawahnya. Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan Republik Indonesia adalah:

1. Undang-Undang Dasar 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia;
3. Undang-undang;
4. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang (Perpu);
5. Peraturan Pemerintah;
6. Keputusan Presiden yang Bersifat Mengatur;
7. Peraturan Daerah.”

“Pasal 4



- (1) Sesuai dengan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan ini, maka setiap aturan hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan aturan hukum yang lebih tinggi.
- (2) Peraturan atau Keputusan Mahkamah Agung, Badan Pemeriksa Keuangan, Menteri, Bank Indonesia, Badan atau Komisi yang setingkat yang dibentuk oleh Pemerintah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan ini.”

Pasal 7 ayat (1) dan ayat (4) UU No. 10/2004 menyatakan:

“(1) Jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut:

- a. Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Undang-undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang;
- c. Peraturan Pemerintah;
- d. Peraturan Presiden;
- e. Peraturan Daerah.”

“(4) Jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud pada ayat (1), diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.”

Dengan demikian, Peraturan Pemerintah jelas sekali merupakan peraturan perundang-undangan yang jauh lebih tinggi tingkatannya dibandingkan dengan Peraturan Menteri. Oleh karena itu, sesuai dengan hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, dalam perkara *a quo* seharusnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menerapkan adagium hukum “*lex superior derogat legi inferiori*” (ketentuan hukum yang tingkatannya lebih tinggi mengesampingkan ketentuan hukum yang tingkatannya lebih rendah);

13. Bahwa pertimbangan hukum Pengadilan Pajak secara jelas melanggar Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan serta Penjelasannya. Pasal 7 ayat (5) UU No. 10/2004 menyatakan:

“(5) Kekuatan hukum peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1).”

Selanjutnya, Penjelasan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 menyatakan:

”Dalam ketentuan ini yang dimaksud dengan ‘hierarki’ adalah penjenjangan setiap jenis peraturan perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan



perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.”

Lihat pula pertimbangan-pertimbangan hukum Mahkamah Agung dalam perkara pengujian terhadap Peraturan Pemerintah No. 110 Tahun 2000 tentang Kedudukan Keuangan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, yang dikutip dalam buku Dr. Zainal Arifin Hoesein, S.H., M.H., “Judicial Review di Mahkamah Agung RI: Tiga Dekade Pengujian Peraturan Perundang-undangan,” (Disertasi pada Universitas Indonesia), PT Raja Grafindo Persada (Rajawali Pers), Jakarta, 2009, hlm. 257, yang menyatakan (Bukti PK-6):

“e) Pengertian yang terkandung dalam Pasal 4 ayat (1) Ketetapan MPR tersebut di atas adalah bahwa ‘setiap aturan hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan aturan hukum yang lebih tinggi’ (*lex superior derogate legi inferiori*) mengandung makna bahwa aturan yang lebih rendah merupakan aturan pelaksanaan dari aturan yang lebih tinggi. Di samping itu, aturan yang lebih rendah tidak dapat mengubah substansi yang ada dalam aturan yang lebih tinggi; tidak menambah, tidak mengurangi, dan tidak menyisipi suatu ketentuan baru; dan tidak memodifikasi substansi dan pengertian yang telah ada dalam aturan induknya.¹⁷”

14. Bahwa seandainya pertimbangan hukum Pengadilan Pajak tersebut dapat dibenarkan (*quod non*), maka ketentuan Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Pasal 7 ayat (5) UU No. 10/2004 dan Penjelasan yang mengandung asas bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi akan menjadi huruf mati;
15. Bahwa pertimbangan hukum Pengadilan Pajak yang lebih mengutamakan ketentuan Peraturan Menkeu No. 11/2005 karena dianggapnya bersifat khusus dibandingkan dengan ketentuan PP No. 143/2000 karena dianggapnya bersifat umum dengan secara nyata mengabaikan hukum serta peraturan perundang-undangan yang berlaku mengenai hierarki peraturan perundang-undangan, juga secara nyata bertentangan dengan hakikat hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku itu sendiri. Semakin tinggi tingkatan suatu peraturan perundang-undangan, maka akan semakin umum (abstrak) norma-norma hukum yang dikandungnya. Semakin rendah tingkatan suatu peraturan perundang-undangan, maka akan semakin khusus (kongkrit) norma-norma hukum yang dikandungnya. Dengan demikian, norma yang dikandung dalam Peraturan



Pemerintah jauh lebih umum (abstrak) daripada norma yang dikandung dalam peraturan menteri. Jika pertimbangan hukum Pengadilan Pajak dapat dibenarkan (*quod non*), maka sebagai konsekuensinya (yang keliru serta tidak masuk akal), ketentuan dalam peraturan menteri yang bersifat khusus dapat pula mengesampingkan ketentuan dalam Peraturan Pemerintah (atau bahkan Undang-undang Dasar) yang bersifat umum;

16. Bahwa adanya kekeliruan serta isinya bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yakni PP No. 143/2000, dan oleh karena itu perlu adanya perubahan dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005, khususnya pada Pasal 6 ayat (1) yang berkaitan dengan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, juga telah diakui sendiri secara tegas oleh Direktur Jenderal Pajak (Termohon Peninjauan Kembali) sebagaimana yang terbukti dari Suratnya No. S-145/PJ/2008 tanggal 19 Juni 2008 perihal Status PKP dan Saat Pemungutan PPN oleh KKKS (Kontraktor Kontrak Kerja Sama) kepada Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas (BP Migas) (Bukti PK-7) yang menyatakan:

“Sehubungan dengan Surat Saudara Nomor 079/BPC0000/2008/S4 tanggal 14 Pebruari 2008 hal Tindak Lanjut Atas Usulan Perubahan Peraturan Menteri Keuangan No. 11/PMK.03/2005, dengan ini disampaikan hal-hal sebagai berikut:

- 1 Dalam surat tersebut disampaikan permasalahan dan usulan terkait dengan pelaksanaan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005, yaitu:
 - a...
 - b. Saat pemungutan PPN oleh KKKS sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 6 ayat (1) tidak dapat dilaksanakan dan bertentangan dengan ketentuan yang diatur dalam Peraturan yang lebih tinggi tingkatannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000.
 - c. Sesuai dengan surat Direktur PPN dan PTLL Nomor S-562/PJ.51/2005 tanggal 21 Juni 2005 diketahui bahwa Direktorat Jenderal telah mengusulkan perubahan terhadap PMK Nomor 11/PMK.03/2005 khususnya materi Pasal 6 ayat (1), namun demikian sampai dengan saat ini perubahan PMK tersebut belum pernah diterbitkan.”
17. Bahwa melalui suratnya tersebut yang dikutip pada butir 16 di atas, Termohon Peninjauan Kembali telah mengakui secara tegas sebagai suatu fakta bahwa Surat Direktur PPN dan PTLL tersebut di atas benar adanya dan dengan Surat Direktur PPN dan PTLL tersebut Direktorat Jenderal telah mengusulkan perubahan



terhadap Peraturan Menkeu No. 11/2005 khususnya materi Pasal 6 ayat (1). Dengan demikian, Surat Termohon Peninjauan Kembali No. S-145/PJ/2008 tanggal 19 Juni 2008 tersebut (Bukti PK-7) merupakan pengakuan yang tegas dari Termohon Peninjauan Kembali sesuai dengan Pasal 74 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan bukti yang cukup bahwa Termohon Peninjauan Kembali sendiri telah mengusulkan agar Peraturan Menkeu No. 11/2005, khususnya Pasal 6 ayat (1), perlu diadakan perubahan oleh karena bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yaitu PP No. 143/2000. Oleh karena itu, sesuai dengan Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 serta Penjelasannya seharusnya Pengadilan Pajak mengesampingkan Peraturan Menkeu No. 11/2005 dan menerapkan ketentuan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 dalam memeriksa dan menjatuhkan putusan dalam perkara *a quo*;

18. Bahwa berkenaan dengan ketentuan Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang menetapkan bahwa pemungutan PPN dilakukan paling lambat setelah akhir bulan berikutnya setelah penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, Untung Sukardji (Widyaiswara Utama pada Pusat Pendidikan dan Latihan Perpajakan dan Dosen pada Sekolah Tinggi Akuntansi Negara) dalam bukunya “Pemungut Pajak Pertambahan Nilai”, Rajawali Pers, Jakarta 2008, halaman 133-134 (Bukti PK-8) menyatakan:

“Apabila dikaitkan dengan bentuk peraturan yang lebih tinggi, ketentuan Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005 dan penegasan dalam Lampirannya ini melanggar Pasal 10 Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 yang menetapkan bahwa pajak yang terutang atas penyerahan BKP dan atau JKP kepada Pemungut PPN, dipungut pada saat pembayaran oleh Pemungut PPN.

Hal tersebut merupakan sebuah pelaksanaan peraturan hukum yang sungguh memprihatinkan yang dilakukan oleh pengambil kebijakan (*policy maker*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak karena tidak memperhatikan etika yuridis, yang seharusnya tidak perlu terjadi.”

19. Bahwa sangat jelas PP No. 143/2000 secara hierarki jauh lebih tinggi kedudukannya dari pada Peraturan Menkeu No. 11/2005. Sebagaimana yang telah diuraikan di atas, asas bahwa peraturan khusus dapat mengesampingkan peraturan yang lebih umum (*lex specialis derogat legi generali*) hanya dapat berlaku jika



kedua peraturan tersebut sederajat kedudukannya, yang bukan halnya dalam perkara *a quo*;

20. Bahwa pertimbangan-pertimbangan dan kesimpulan dalam Putusan Pengadilan Pajak mengenai dasar hukum tentang penentuan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN yang mendasarkan diri pada Peraturan Menkeu No. 11/2005, juga bertitik tolak dari pengertian yang keliru mengenai lembaga yang berwenang untuk melakukan pengujian terhadap peraturan perundang-undangan yang lebih rendah dari pada undang-undang sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 31 Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 5 Tahun 2004 dan Undang-Undang No. 3 Tahun 2009 (untuk selanjutnya disebut pula "Undang-Undang Mahkamah Agung") dan Peraturan Mahkamah Agung tentang Hak Uji Material;
21. Bahwa Pasal 31 Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung menetapkan:
 - “(1) Mahkamah Agung mempunyai wewenang menguji secara materiil hanya terhadap peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang;
 - (2) Mahkamah Agung berwenang menyatakan tidak sah semua peraturan perundang-undangan dari tingkat yang lebih rendah dari pada undang-undang atas alasan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.
 - (3) Putusan tentang pernyataan tidak sahnya peraturan perundang-undangan tersebut dapat diambil berhubungan dengan pemeriksaan dalam tingkat kasasi. Pencabutan peraturan perundang-undangan yang dinyatakan tidak sah tersebut, dilakukan segera oleh instansi yang bersangkutan.”
22. Bahwa dengan Undang-Undang No. 5 Tahun 2004, Pasal 31 Undang-Undang Mahkamah Agung tersebut diubah menjadi berbunyi:
 - “(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.
 - (3) Putusan mengenai tidak sahnya peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat diambil baik berhubungan dengan



pemeriksaan pada tingkat kasasi maupun berdasarkan permohonan langsung pada Mahkamah Agung.

- (4) Peraturan perundang-undangan yang dinyatakan tidak sah sebagaimana dimaksud pada ayat (3) tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat.
- (5) Putusan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) wajib dimuat dalam Berita Negara Republik Indonesia dalam jangka waktu paling lambat 30 (tiga puluh) hari kerja sejak putusan diucapkan.”

23. Bahwa Pasal 3 ayat (1) Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1993 tentang Hak Uji Material (Bukti PK-9) menyatakan:

“(1) Majelis Hakim peradilan tingkat pertama dan tingkat banding yang memeriksa dan memutus tentang gugatan hak uji material itu, dapat menyatakan peraturan perundang-undangan yang bertentangan dengan perundang-undangan yang lebih tinggi tidak mempunyai akibat hukum dan tidak mengikat pihak-pihak yang berperkara.”

24. Bahwa berdasarkan Pasal 31 Undang-Undang Mahkamah Agung, baik dalam versi semula maupun perubahannya, dan dikaitkan dengan Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1993, ternyata terdapat dua macam hak uji terhadap peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang, bergantung pada akibat hukum yang hendak dituju. Jika akibat hukum yang hendak dituju adalah peraturan yang bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi dinyatakan tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan hukum sehingga peraturan tersebut menjadi tidak mengikat umum, maka hanya Mahkamah Agung yang berwenang untuk mengujinya. Akan tetapi, jika akibat hukum yang hendak dituju adalah peraturan tersebut hanya tidak mengikat pihak-pihak yang berperkara, semua badan peradilan, termasuk Pengadilan Pajak, berwenang untuk melakukan pengujian yang demikian. (Pengujian jenis kedua ini bukanlah pengujian peraturan perundang-undangan dalam arti sesungguhnya, karena sesuai dengan sumpah atau janjinya semua hakim seharusnya menerapkan peraturan perundang-undangan dengan selurus-lurusnya, yang berarti merupakan kewajiban hukum maupun moral bagi Hakim untuk selalu menerapkan peraturan yang lebih tinggi dalam hal ada pertentangan dengan peraturan yang lebih rendah). Hal ini juga sesuai dengan (a) maksud Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat No. III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan yang menetapkan bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan



yang lebih tinggi¹ dan (b) asas hukum "*lex superior derogat legi inferiori*" sebagaimana yang termaksud dalam Pasal 7 ayat (5) Undang-undang No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan serta Penjelasannya sebagaimana telah dikutip pada butir 13 di atas. Lihat pula Prof. Dr. H.R. Sri Soemantri M., S.H. "*Hak Uji Material di Indonesia*," Edisi ke-2, Cetakan ke-1, Alumni, Bandung, 1997, halaman 15-16 (Bukti PK-10) yang dalam pembahasannya mengenai bermacam cara dan lembaga yang melakukan pengujian menyatakan:

"Di Indonesia, sepanjang mengenai peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih rendah dari undang-undang, pengujiannya dilakukan oleh badan peradilan umum, badan peradilan agama, badan peradilan Militer dan Mahkamah Agung."

25. Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, secara formal Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1993 telah dicabut oleh Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1999 dan selanjutnya Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1999 telah dicabut oleh Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 2004 dan Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 2011. Akan tetapi, prinsip yang terkandung dalam Pasal 3 ayat (1) Peraturan Mahkamah Agung No. 1 Tahun 1993 merupakan prinsip yang terkandung dalam Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 serta Penjelasannya serta berlaku secara universal dan merupakan salah satu fundamen hukum yang sangat mendasar bagi tata hukum yang baik. Oleh karena itu, seyogyanya pengadilan-pengadilan, termasuk Pengadilan Pajak, selalu menerapkan peraturan yang lebih tinggi terhadap suatu perkara yang sedang diadilinya jika menemukan peraturan yang lebih rendah menentukan lain dalam pengaturan masalah yang sama. Jika tidak demikian, maka pembuat undang-undang (dalam arti peraturan perundang-undangan) yang tingkatannya lebih rendah akan dengan mudah mengabaikan atau menghindarkan berlakunya undang-undang yang tingkatannya lebih tinggi secara efektif dengan cara membuat peraturan perundang-undangan yang bertentangan dengannya. Asas hukum "*lex superior derogat legi inferiori*" yang merupakan aturan yang bersifat universal juga sesuai dengan tujuan hukum yang sangat mendasar, antara lain, kepastian hukum, ketertiban dan keadilan. Lihat pula Penjelasan Umum Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No.



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (UU KUP) alinea 4 yang menyatakan:

“Dengan berpegang teguh pada prinsip kepastian hukum, keadilan, dan kesederhanaan, maka arah dan tujuan penyempurnaan Undang-undang perpajakan ini mengacu pada kebijaksanaan pokok sebagai berikut:”

Prinsip kepastian hukum berarti bahwa pengadilan seharusnya menerapkan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi hierarkinya daripada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah. Semakin tinggi suatu peraturan perundang-undangan maka akan semakin tinggi pula kedudukan hukum pembuatnya dan semakin sulit pula untuk mengubahnya. Itulah sebabnya jaminan akan hak-hak tertentu warga negara ditetapkan dalam Undang-undang Dasar agar tingkat kepastian hukumnya semakin kuat dan tinggi;

26. Untuk mendukung uraian-uraian tersebut di atas mengenai asas hukum “*lex superior derogat legi inferiori*”, Pemohon Peninjauan Kembali akan mengutip pula pendapat-pendapat para sarjana mengenai asas hukum tersebut di bawah ini.
 - a. Prof. Dr. Jimly Asshiddiqie, S.H. dalam “*Kata Pengantar*” pada buku tulisan Dr. Zainal Arifin Hoesein, S.H., M.H., “*Judicial Review di Mahkamah Agung RI: Tiga Dekade Pengujian Peraturan Perundang-undangan*,” (Disertasi pada Universitas Indonesia), PT Raja Grafindo Persada (Rajawali Pers), Jakarta, 2009, halaman v menyatakan (Bukti PK-6):

“Peraturan perundang-undangan merupakan salah satu elemen pokok dalam suatu sistem hukum nasional. Sebagai suatu sistem, kaidah aturan yang termuat dalam semua bentuk peraturan perundang-undangan yang tersusun secara hierarkis, berpuncak pada konstitusi sebagai hukum tertinggi. Peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Jika hal itu terjadi, berlaku asas hukum *lex superior derogat legi inferiori*, hukum yang lebih tinggi mengesampingkan hukum yang lebih rendah.”
 - b. Prof. Dr. Mochtar Kusumaatmadja, S.H., LL.M. dan Dr. B. Arief Sidharta, S.H., dalam bukunya “*Pengantar Ilmu Hukum: Suatu Pengenalan Pertama Ruang Lingkup Berlakunya Ilmu Hukum*”, Buku I, Alumni, Bandung, 2000, halaman 63, menyatakan (Bukti PK-11):

“Hirarki perundang-undangan tersebut di atas yang didasarkan atas asas bahwa suatu ketentuan perundang-undangan tidak boleh bertentangan dengan ketentuan perundangan yang lebih tinggi tingkatannya sangat

Halaman 29 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.

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)



penting untuk kepastian hukum. Asas ini biasanya dinyatakan dengan ungkapan Latin: *'Lex superior derogat legi inferiori'*."

- c. Prof. Dr. Sudikno Mertokusumo, S.H. dalam bukunya "Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)", Edisi ke-5, Cetakan ke-2, Liberty, Yogyakarta, 2005, halaman 87, menyatakan (Bukti PK-12):

"Di dalam Pasal 4 ayat (1) TAP MPR No. III/MPR/2000 dituangkan asas penyelesaian konflik antara dua peraturan perundang-undangan, yaitu *lex superior derogat legi inferiori*, yang berarti bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Kalau sampai bertentangan maka peraturan yang lebih rendahlah yang harus mengalah."

- d. Dr. E. Utrecht, S.H., dalam bukunya "Pengantar Dalam Hukum Indonesia", Cetakan ke-9, 1966, halaman 101 dan 102 menyatakan (Bukti PK-13):

"Yang menjadi dasar *hierarchi* tersebut ialah azas: peraturan yang kedudukannya lebih rendah dari pada kedudukan suatu peraturan lain, tidak boleh bertentangan dengan peraturan lain itu. Maka dari itu undang-undang tidak boleh bertentangan dengan Undang-Undang Dasar. Bandingkanlah dengan "*Stufenbau des Rechts*" dari Merkl dan Kelsen."

"Walaupun kepada hakim dan administrasi negara diberi suatu larangan mengudji setjara materiil, masih djuga mereka dapat mengudji isi undang-undang pada kebenaran hal-hal konkrit yang menjadi alasan pembuatannya. Tetapi bilamana ternyata bahwa isi dan tudjuan undang-undang yang bersangkutan tidak sesuai dengan hal-hal konkrit yang menjadi sebab undang-undang itu dibuat, maka hakim dan administrasi negara tidak berhak membatalkannya. Mereka hanya dapat menjatakan bahwa undang-undang itu tidak mengikat (*niet-verbindend*) perkara yang bersangkutan."

27. Bahwa dari pendapat Dr. E. Utrecht tersebut di atas tampak bahkan hakim juga dapat menyatakan bahwa tanpa melakukan pengujian, suatu undang-undang tidak mengikat perkara yang bersangkutan;
28. Bahwa bahkan Hakim mempunyai wewenang untuk menyatakan suatu ketentuan undang-undang tidak berlaku atau tidak mengikat telah lama diakui pula dalam praktik hukum di Indonesia. Salah satu contohnya adalah Pasal 1460 KUH Perdata yang mengatur soal risiko dalam jual beli barang. Mengenai hal ini, lihat uraian-uraian Prof. R. Subekti, S.H., "*Aneka Perjanjian*", Cetakan ke-X, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1995, halaman 25 - 27 (Bukti PK-14) yang mendiskusikan



kelirunya isi ketentuan Pasal 1460 KUH Perdata, yang menyatakan bahwa pembeli menanggung risiko atas barang yang dibelinya meskipun penyerahan barang belum dilakukan, karena ketentuan tersebut diambil begitu saja dari Code Civil Perancis, tanpa menyadari bahwa KUH Perdata mempunyai sistem yang berbeda dengan Code Civil Perancis berkenaan dengan jual beli barang. Dalam sistem KUH Perdata, jual beli hanya bersifat obligatoir. Artinya baru meletakkan hak-hak dan kewajiban di antara penjual dan pembeli dan belum mengakibatkan beralihnya kepemilikan atas barang. Dalam sistem Code Civil Perancis, perjanjian jual beli langsung mengakibatkan beralihnya kepemilikan atas barang kepada si pembeli. Dengan demikian, ketentuan Pasal 1460 KUH Perdata tersebut yang meletakkan risiko pada si pembeli meskipun si pembeli belum merupakan pemilik atas barang yang bersangkutan adalah keliru dan sangat tidak adil. Oleh karena itu, ketentuan tersebut tidak dapat diterapkan. Selanjutnya, dalam bukunya tersebut halaman 27 (Bukti PK-14), Prof. R. Subekti, S.H., menyatakan:

“Sebagaimana diketahui, Mahkamah Agung dengan surat edarannya No. 3 tahun 1963 telah menyatakan beberapa pasal dari B.W. tidak berlaku lagi, antara lain Pasal 1460 tersebut. Dalam anggapan kami surat edaran Mahkamah Agung itu merupakan suatu anjuran kepada semua Hakim dan Pengadilan untuk membuat yurisprudensi yang menyatakan Pasal 1460 tersebut sebagai pasal yang mati dan karena itu tidak boleh dipakai lagi.”

29. Bahwa dari uraian-uraian di atas, terbukti secara jelas bahkan Pasal 1460 KUH Perdata, yang tingkatannya sama dengan undang-undang, dapat dinyatakan tidak berlaku oleh pengadilan sesuai dengan anjuran Mahkamah Agung, jika memang ada alasan untuk itu. Perkara *a quo* hanya berkenaan dengan Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang nyata-nyata telah keliru. Oleh karena itu, seyogyanya Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang demikian dikesampingkan atau diabaikan oleh Majelis Hakim Mahkamah Agung yang mulia dalam menjatuhkan putusannya dalam perkara *a quo*;
30. Bahwa sebagaimana telah diuraikan di atas suatu ketentuan dalam suatu undang-undang harus tetap dianggap berlaku meskipun undang-undang yang bersangkutan telah dicabut secara tegas oleh suatu undang-undang yang dikeluarkan kemudian, telah pula diterapkan oleh Mahkamah Agung. Sebagai contoh adalah Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 tentang Mahkamah Agung, yang mengatur pula tentang hukum acara kasasi bagi Mahkamah Agung dan yang dalam Pasal 15 dan Pasal 108 s.d. Pasal 111 mengatur tentang banding atas putusan arbitrase kepada

Halaman 31 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



Mahkamah Agung. Oleh Mahkamah Agung, ketentuan tentang hukum acara kasasi yang tercantum dalam Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 dianggap tetap berlaku meskipun Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 telah dicabut dengan Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 tentang Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Mahkamah Agung. Lihat antara lain putusan Mahkamah Agung No. 795K/Sip/1982 tanggal 27 Januari 1983, yang dikutip dari *“Intermanual Himpunan Putusan Mahkamah Agung tentang Arbitrase”*, Mahkamah Agung RI, Proyek Yurisprudensi, 1989, halaman 58 (Bukti PK-15), yang menyatakan:

“Menimbang terlebih dahulu, bahwa dengan berlakunya Undang-Undang No. 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman, yang telah mencabut Undang-Undang No. 19 Tahun 1964 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman (yang lama) dan Hukum Acara Kasasi seperti yang dimaksudkan dalam Pasal 49 (4) Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 sampai kini belum ada, maka Mahkamah Agung menganggap perlu untuk menegaskan Hukum Acara Kasasi yang harus dipergunakan;

Bahwa mengenai hal ini berdasarkan Pasal 40 Undang-Undang No. 14 Tahun 1970, maka Pasal 70 Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 harus ditafsirkan sedemikian rupa, sehingga yang dinyatakan tidak berlaku itu bukan Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 secara keseluruhan, melainkan sekedar mengenai hal-hal yang telah diatur dalam Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 kecuali kalau bertentangan dengan Undang-Undang No. 14 Tahun 1970;

Bahwa dengan demikian, maka yang berlaku sebagai Hukum Acara Kasasi adalah Hukum Acara Kasasi yang diatur dalam Undang-Undang No. 1 Tahun 1950, sekedar tidak bertentangan dengan Undang-Undang No. 14 Tahun 1970;”

Sampai dengan mulai berlakunya Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, pernyataan-pernyataan Mahkamah Agung yang dikutip di atas selalu terdapat dalam tiap putusan Mahkamah Agung.

31. Bahwa Mahkamah Agung telah pula menafsirkan bahwa Pasal 15 dan Pasal 108 s.d. Pasal 111 Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 (yang telah dicabut dengan Undang-Undang No. 13 Tahun 1965) tetap berlaku sebagaimana yang tercantum dalam putusannya No. 1 Banding/Wasit/1981 tanggal 10 Juli 1984, yang dikutip dari *“Intermanual Himpunan Putusan Mahkamah Agung tentang Arbitrase,”* Mahkamah Agung RI, Proyek Yurisprudensi, 1989, halaman 7 dan 8 (Bukti PK-15), yang menyatakan:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

“Bahwa berdasarkan Pasal 15 dan Pasal 10[8] s/d [111] UU. 1/1950 pemohon/pihak pertama dalam waktu 1 bulan setelah mendapat pemberitahuan keputusan Wasit PP - 16, berhak mengajukan pemeriksaan ulangan kepada Ketua Mahkamah Agung dalam sengketa perwasitan;

Sedangkan pembanding/semula pihak pertama telah mengajukan permohonan banding pada tanggal 23 Januari 1981, maka sesuai Pasal 15 *jo* Pasal 108 UU. No. 1/1950 tentang Susunan, Kekuasaan dan jalan Pengadilan Mahkamah Agung Republik Indonesia permohonan banding tersebut harus dinyatakan diterima;”

32. Bahwa dalam keterangannya sebagai saksi ahli dalam persidangan di Pengadilan Pajak dalam perkara-perkara No. Sengketa: 99-043254-2005 dan No. Sengketa: 99-043838-2005 yang sangat serupa dengan perkara *a quo* dengan BUT Chevron Indonesia Company sebagai penggugat, dengan susunan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang sama dengan perkara *a quo*, M. Yahya Harahap, S.H. (mantan Hakim Agung pada Mahkamah Agung RI) menyatakan pendapatnya antara lain (Bukti PK-16):
- Secara universal, semua negara mengatur dengan pasti *tingkat hierarki* Peraturan Perundang-undangan. Tujuan ditegakkannya prinsip hierarki tersebut, agar tercipta pondasi yang kokoh dan pasti mengenai *derajat* peraturan perundang-undangan mana yang lebih tinggi dan lebih unggul.
 - Bertitik tolak dari tegakkannya hierarki peraturan perundang-undangan, secara universal juga ditegakkan *doktrin hukum* yang mengajarkan: *lex superior derogate legi inferiori* = Hukum yang lebih tinggi derajatnya membatalkan hukum yang lebih rendah derajatnya.
 - Oleh karena itu, sesuai dengan asas *Lex Superior Derogate Legi Inferiori*, Peraturan Menteri yang bersangkutan tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang diatur dalam PP.
 - Jika terdapat pertentangan, maka peraturan yang lebih rendah tidak mengikat dan harus dikesampingkan (*set aside*).
 - Bertitik tolak dari penjelasan yang dikemukakan di atas, tindakan yang konsisten melaksanakan dan mengunggulkan apa yang diatur dan diperintahkan PP dari pelaksanaan ketentuan Peraturan Menteri, sudah tepat dan benar karena tindakan itu benar-benar sesuai dengan asas yang disebut Pasal 7 ayat (1), (4), dan (5) UU No. 10 Tahun 2004.
 - Dalam kasus ini sesuai dengan jenis dan hierarki yang digariskan Pasal 7 ayat (1) *jo*. Penjelasan Pasal 7 ayat (4) UU No. 10 Tahun 2004 dikaitkan

Halaman 33 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.

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)



dengan asas yang digariskan Pasal 7 ayat (5) dan Penjelasannya yang mengatakan Peraturan Perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi jika substansinya mengatur hal yang sama:

penerapan asas *Lex Superior Derogate Legi Inferiori* mutlak harus ditegakkan,

jadi penerapan asas ini dalam kasus tersebut, bukan bersifat *fakultatif*, tetapi bersifat *imperatif* atau *mandatory* (*dwingend*).

- g. Tujuan hak uji, memberi peran dan kewenangan kepada Hakim/ Pengadilan untuk melakukan fungsi pengawasan terhadap semua tindak tanduk Pemerintah/Penguasa (*to enable the judge to exercise of the governments action*), agar tidak menerbitkan peraturan perundang-undangan yang merugikan kepentingan masyarakat.
 - h. Landasan kewenangan Hak Uji yang diberikan kepada MA beserta badan pengadilan yang ada di bawahnya adalah:
 - 1) Pasal 31A UU No. 14/1985, sebagaimana diubah dengan UU No. 5/2004 dan UU No. 3/2009 (UU MA),
 - 2) juga pada Pasal 11 ayat (2) huruf c UU No. 4/2004 tentang Kekuasaan Kehakiman, sekarang pada Pasal 20 ayat (2) huruf b UU No. 48/2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.
 - i. Cara Pelaksanaan Hak Uji Material:
 - ⇒ digariskan pada Pasal 20 ayat (3) UU No. 48/2009 dan Pasal 31 ayat (3) UU MA yang menegaskan, bahwa putusan mengenai sahnyanya peraturan perundang-undangan yang lebih rendah dapat diambil MA:
 - 1) berhubungan dengan pemeriksaan kasasi pada tingkat kasasi,
 - 2) berdasar permohonan langsung kepada MA.
 - ⇒ dengan demikian Hak Uji Materiil dapat dipermasalahkan, dinilai dan dipertimbangkan serta diputus oleh semua tingkat peradilan mulai dari tingkat pertama, tingkat banding maupun tingkat kasasi.
- Jika permasalahan adanya saling pertentangan antara dua peraturan perundang-undangan dijumpai oleh peradilan tingkat pertama atau tingkat banding, secara *ex officio* (*amtshalve, officially*) mereka harus menyelesaikannya dalam putusan. Selanjutnya terserah pada MA dalam tingkat kasasi untuk membenarkan atau tidak putusan yang diambil peradilan yang lebih rendah tersebut.



- j. Ternyata berdasar Pasal 2 jo Pasal 5 dan 11 UU No. 14/2002 tentang Pengadilan Pajak, mengatakan:

Pengadilan Pajak merupakan Badan Peradilan yang melaksanakan kekuasaan Kehakiman (*judicial power*) yang dimaksud UU No. 14/1970 tentang Kekuasaan Kehakiman, pembinaan dan pengawasan teknis Pengadilan Pajak dilakukan oleh MA.

- k. Bertitik tolak dari fakta-fakta yuridis Pasal 2 jo Pasal 5 dan 11 UU Pengadilan Pajak dihubungkan dengan Pasal 31 ayat (3) UU MA yang dijelaskan di atas, Pengadilan Pajak sebagai pengadilan tingkat pertama dalam memeriksa perkara gugatan berdasar Pasal 40 UU Pengadilan Pajak atau tingkat banding terhadap penetapan berdasar Pasal 35 UU Pengadilan Pajak, harus memeriksa, menilai dan memutus hal-hal yang berkaitan dengan masalah hak uji materil jika hal itu dikemukakan oleh pihak atau dijumpainya dalam perkara yang diperiksa dan diadilinya.

- l. Penerapan asas *Lex Specialis Derogate Lex Generalis*, hanya dapat ditegakkan antara 2 (dua) atau beberapa Peraturan Perundang-undangan yang sama jenis dan hierarkinya satu segi, dan substansi materiil yang diatur mengenai permasalahan lingkup hukum yang sama pada segi lain.

- m. Patokan penerapan asas *Lex Specialis Derogate Lex Generalis* yang dijelaskan di atas, tidak sesuai dengan kenyataan objektif yang terdapat dalam kasus di atas, atas alasan:

jenis dan hierarkinya/derajatnya tidak sama,

yang satu *jenis dan hierarkinya* adalah PP di mana berdasar Pasal 7 ayat (1) UU No. 10/2004 derajat dan hierarkinya berada pada urutan Ketiga, sedang Peraturan Menteri berada pada urutan hierarki yang jauh di bawah.

- n. Dalam keadaan yang demikian menurut Pasal 7 ayat (1) dan Penjelasan Pasal 7 ayat (4) UU No. 10/2004:

⇒ *jenis dan hierarkinya* berbeda,

⇒ oleh karena itu yang harus ditegakkan secara mutlak adalah asas *Lex Superior Derogate Legi Inferiori*, bukan asas *Lex Specialis*.

Dalam perkara *a quo*, pendapat ahli tersebut di atas sama sekali telah diabaikan oleh Pengadilan Pajak dalam menjatuhkan putusannya tanpa alasan yang jelas;



33. Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, seharusnya Pengadilan Pajak sebagai salah satu Badan Peradilan mempunyai pula kewenangan untuk melakukan pemeriksaan atas suatu peraturan perundang-undangan dan menerapkannya dalam kaitan konsistensi peraturan perundang-undangan tersebut dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Dalam hal menerapkan suatu peraturan perundang-undangan dan sesuai pula dengan Pasal 4 ayat (1) Ketetapan MPR No. III/MPR/2000 dan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004, Hakim harus menerapkan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi untuk mencapai tujuan hukum, yakni ketertiban dan kepastian hukum yang berintikan keadilan. Dengan demikian, sesuai dengan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000, tidak ada keterlambatan dalam pemungutan PPN yang terutang oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagai Pemungut PPN;
- Ad. b. Peraturan Menkeu No. 11/2005 Seharusnya Tidak Dapat Dijadikan Dasar untuk Memutus dalam Perkara A *Quo* oleh Pengadilan Pajak oleh karena Pasal 16A Ayat (2) Undang-undang PPN Hanya Mendelegasikan kepada Peraturan Menteri Keuangan Mengenai Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporan Pajak oleh Pemungut PPN, dan Bukan untuk Mengatur Saat Pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, karena Sesuai dengan Pasal 16B ayat (1) dan Pasal 19 Undang-Undang PPN Persoalan Saat Pemungutan PPN oleh Pemungut PPN Seharusnya Diatur dengan Peraturan Pemerintah.
34. Bahwa Pasal 16A Undang-Undang PPN menyatakan:
- “(1) Pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dipungut, disetor, dan dilaporkan oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Tata cara pemungutan, penyetoran, dan pelaporan pajak oleh Pemungut Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.”
35. Bahwa Pasal 16A ayat (2) Undang-Undang PPN yang dijadikan dasar hukum oleh Peraturan Menkeu No. 11/2005 hanya mendelegasikan kepada Peraturan Menteri Keuangan (yang sebelum berlakunya UU No. 10/2004 dinamakan Keputusan Menteri Keuangan) untuk mengatur tata cara pemungutan, penyetoran, dan pelaporan pajak oleh Pemungut PPN. Tidak ada pendelegasian yang tegas oleh Pasal 16A ayat (2) Undang-Undang PPN kepada Peraturan Menteri Keuangan untuk mengatur saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN;



36. Bahwa sesuai dengan butir 173 Lampiran UU No. 10/2004:
“173. Pendelegasian kewenangan mengatur dari Undang-undang kepada Menteri atau Pejabat yang setingkat dengan menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif.”

Pengaturan mengenai persoalan saat PPN yang terutang harus dipungut oleh Pemungut PPN merupakan persoalan substantif, dan bukan mengenai hal yang bersifat teknis administratif. Tata cara pemungutan sebagai suatu peraturan yang bersifat teknis administratif seharusnya tidak boleh membebani Wajib Pajak;

37. Bahwa Undang-Undang PPN tidak mengatur persoalan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. Sesuai dengan Undang-Undang PPN, persoalan saat PPN dipungut oleh Pemungut PPN seharusnya diatur dalam Peraturan Pemerintah. Lihat Pasal 16B ayat (1) dan Pasal 19 Undang-Undang PPN yang menyatakan:
Pasal 16 B ayat (1) Undang-Undang PPN:

“(1) Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk sementara waktu atau selamanya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, untuk:

- kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
- impor Barang Kena Pajak tertentu;
- pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.”

Pasal 19 Undang-undang PPN:

“Hal-hal yang belum diatur dalam undang-undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.”

38. Dengan demikian, pengaturan dalam Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 mengenai saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, yakni pada saat pembayaran Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak, sudah sesuai dengan Undang-undang PPN. Oleh karena itu, tindakan Pemohon Peninjauan Kembali yang mendasarkan diri pada PP No. 143/2000 ketika melakukan pemungutan PPN yang terutang seharusnya dibenarkan oleh Pengadilan Pajak. Dengan demikian, sesuai dengan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000, tidak ada

Halaman 37 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



keterlambatan dalam pemungutan PPN yang terutang oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagai Pemungut PPN;

39. Bahwa tanpa mengurangi dalil-dalil Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 34-38 di atas, **Konsiderans** Peraturan Menkeu No. 11/2005 sama sekali tidak menyatakan bahwa Peraturan Menkeu No. 11/2005 juga sepatutnya mengatur mengenai persoalan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. **Konsiderans** Peraturan Menkeu No. 11/2005 selengkapny menyatakan:

“Menimbang:

- a. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 27 dan Pasal 16A ayat (2) 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 18 Tahun 2000, Menteri Keuangan berwenang untuk menunjuk suatu badan sebagai pemungut Pajak Pertambahan Nilai dan mengatur tata cara pemungutan, penyetoran dan pelaporannya;
 - b. Bahwa dalam rangka memberikan kemudahan bagi Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya, perlu menunjuk Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya;
 - c. Bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana tersebut pada huruf a dan b, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya;”
40. Bahwa padahal menurut Lampiran UU No. 10/2004, **Konsiderans** mengandung pokok-pokok pikiran yang menjadi latar belakang dan alasan pembuatan peraturan perundang-undangan yang bersangkutan. Selengkapny butir 16, 17 dan 18 Lampiran UU No. 10/2004 menyatakan:
- “B.3. **Konsiderans**
16. **Konsiderans** diawali dengan kata Menimbang.



17. Konsiderans memuat uraian singkat mengenai pokok-pokok pikiran yang menjadi latar belakang dan alasan pembuatan Peraturan Perundang-undangan.
18. Pokok-pokok pikiran pada konsiderans undang-undang atau peraturan daerah memuat unsur filosofis, yuridis dan sosiologis yang menjadi latar belakang pembuatannya.”
41. Bahwa seharusnya pengaturan lebih lanjut mengenai Tata Cara Pemungutan PPN oleh Pemungut PPN hanya mengatur persoalan-persoalan sebagaimana yang diatur dalam Lampiran Peraturan Menkeu No. 11/2005 Bagian II yang menyatakan (Bukti PK-5):

“II. TATA CARA PEMUNGUTAN DAN PENYETORAN

1. Rekanan wajib membuat Faktur Pajak Standar dan SSP atas setiap penyerahan BKP dan atau JKP kepada Kontraktor.
2. Faktur Pajak sebagaimana dimaksud dalam angka 1 dibuat sesuai dengan jangka waktu yang ditetapkan dalam ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan ini.
3. SSP sebagaimana dimaksud dalam angka 1 diisi dengan membubuhkan NPWP serta identitas Rekanan yang bersangkutan tetapi penandatanganan SSP dilakukan oleh Kontraktor sebagai penyetor atas nama Rekanan.
4. Dalam hal Rekanan melakukan penyerahan BKP yang tergolong mewah yang dikenakan PPn BM, Rekanan yang bersangkutan wajib mencantumkan jumlah PPn BM yang terutang pada Faktur Pajak Standar.
5. Faktur Pajak Standar sebagaimana dimaksud dalam angka 1 dibuat dalam rangkap 3 (tiga):
 - lembar ke-1 untuk Kontraktor.
 - lembar ke-2 untuk perittinggal Rekanan.
 - lembar ke-3 untuk Kantor Pelayanan Pajak tempat Kontraktor terdaftar.
6. SSP sebagaimana dimaksud dalam angka 1 dibuat dalam rangkap 5 (lima) dengan peruntukkan sebagai berikut:
 - lembar ke-1 untuk Rekanan.
 - lembar ke-2 untuk Kantor Pelayanan Pajak tempat Kontraktor terdaftar melalui KPKN.
 - lembar ke-3 untuk PKP Rekanan dilampirkan pada STP Masa PPN.
 - lembar ke-4 untuk Bank Persepsi atau Kantor Pos.
 - lembar ke-5 untuk perittinggal Kontraktor.

Halaman 39 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



7. Lembar-lembar SSP sebagaimana dimaksud dalam angka 6 diberikan kepada pihak terkait setelah PPN dan atau PPn BM yang dipingut oleh Kontraktor disetor kepada Kas Negara melalui Bank Persepsi atau Kantor Pos.
 8. Pada setiap lembar Faktur Pajak Standar sebagaimana dimaksud dalam angka 5, Kontraktor yang melakukan pemungutan wajib membubuhkan cap “Disetor Tanggal” dan menandatangani.
 9. Faktur Pajak Standar dan SSP merupakan bukti pemungutan dan penyetoran PPN dan PPn BM.”
42. Bahwa secara tepat Peraturan Menteri Keuangan yang berlaku sebelum Peraturan Menkeu No. 11/2005, yakni Keputusan Menteri Keuangan No. 549/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah oleh Badan-badan Tertentu sebagai Pemungut Pajak Pertambahan Nilai (Bukti PK-17) juga tidak mengatur mengenai saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. Dengan demikian, tidak ada pembenaran menurut hukum bahwa Peraturan Menkeu No. 11/2005 juga mengatur persoalan saat pemungutan PPN oleh Pemungut PPN. Padahal tidak ada perubahan apa pun pada Pasal 16A Undang-Undang PPN dan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 dari tahun 2000 hingga pada waktu diterbitkannya Peraturan Menkeu No. 11/2005 tersebut. Di samping itu, dapat dipastikan bahwa Kementerian Keuangan adalah instansi yang terkait pula dalam proses pembentukan PP No. 143/2000. Lihat Dr. Bagir Manan, S.H., MCL dalam bukunya “Dasar-dasar Perundang-undangan Indonesia,” Ind-Hill. Co, Jakarta, 1992, halaman 56 yang menyatakan (Bukti PK-18):
- “Seperti halnya undang-undang, Peraturan Pemerintah disusun berdasarkan prakarsa yang disetujui Presiden. Penyusunan Peraturan Pemerintah disusun oleh Panitia yang mewakili Departemen-departemen atau Lembaga Pemerintah Non Departemen yang terkait.”
- Ad. c. Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 Secara Tegas Hanya Meletakkan Kewajiban kepada Rekanan, dan Bukan Ditujukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali yang Merupakan Kontraktor Sehingga Tidak Dapat Diberlakukan Terhadap Pemohon Peninjauan Kembali**
43. Bahwa dari pertimbangan-pertimbangan hukum Putusan Pengadilan Pajak tersebut pada butir 6 dan 7 di atas jelas sekali bahwa Putusan Pengadilan Pajak



dalam perkara *a quo* mendasarkan diri pada Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005. Akan tetapi, Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 secara tegas hanya meletakkan kewajiban kepada Rekanan, yakni pihak-pihak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali, dan bukan ditujukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali yang merupakan Kontraktor dari Pemerintah RI sehingga Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 tidak dapat diberlakukan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali. Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 selengkapnya menyatakan (Bukti PK-5):

- ”(1) Rekanan wajib membuat Faktur Pajak Standar untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak kepada Kontraktor.
- (2) Faktur Pajak Standar sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) wajib dibuat paling lambat:
- a. pada akhir bulan berikutnya setelah bulan terjadinya penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dalam hal pembayaran diterima setelah akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak; atau
 - b. pada saat penerimaan pembayaran dalam hal:
 - 1) penerimaan pembayaran terjadi sebelum akhir bulan berikutnya setelah bulan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;
 - 2) penerimaan pembayaran dilakukan sebelum penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak; atau
 - 3) penerimaan pembayaran dilakukan pada saat yang sama dengan saat penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak.”

44. Bahwa menurut Pasal 1 ayat (2) Peraturan Menkeu No. 11/2005, pengertian ”Rekanan” adalah ”Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak kepada Kontraktor.” Menurut Pasal 1 ayat (1), pengertian ”Kontraktor” adalah ”Kontraktor yang terikat dalam kontrak perjanjian kerja sama dengan Pemerintah Republik Indonesia di bidang perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi.” (Bukti PK-5). Termasuk dalam pengertian ”Kontraktor” adalah Pemohon Peninjauan Kembali;

45. Berdasarkan uraian-uraian Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 43-44 di atas, terbukti secara jelas bahwa Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 hanya meletakkan kewajiban terhadap Rekanan, dan bukan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali, sehingga Pasal 5 tersebut tidak dapat diberlakukan terhadap



Pemohon Peninjauan Kembali. Sebagai akibatnya, Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang semata-mata mendasarkan diri pada Pasal 5 Peraturan Menkeu No. 11/2005 secara nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak yang demikian sudah sepatutnya dibatalkan oleh Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang Mulia;

Ad. d. Tata Cara Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang Digunakan sebagai Dasar Hukum oleh Pengadilan Pajak dalam Perkara *A Quo* Seharusnya Tidak Dapat Diberlakukan dalam Perkara *A Quo* oleh karena Pemohon Peninjauan Kembali Bukan Merupakan Pengusaha Kena Pajak

46. Bahwa Pasal 2 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 secara jelas mensyaratkan bahwa pemungutan, penyetoran dan pelaporan oleh kontraktor yang terikat dalam kontrak perjanjian kerjasama dengan Pemerintah RI di bidang perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi jika kantor pusat, kantor cabang atau unit-unitnya kontraktor telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Pasal 2 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 selengkapnya menyatakan (Bukti PK-5):
- “(1) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak oleh Rekanan kepada Kontraktor, dipungut, disetor, dan dilaporkan oleh Kontraktor baik kantor pusat, cabang-cabang, maupun unit-unitnya, yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.”
47. Bahwa sebagaimana telah diuraikan pada butir 9.c di atas, Pemohon Peninjauan Kembali bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak karena hanya melakukan penyerahan minyak mentah dan gas bumi yang merupakan Barang Tidak Kena Pajak. Dengan demikian, seharusnya tata cara pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 tidak dapat diberlakukan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali;
48. Bahwa menurut Untung Sukardji (Widyaiswara Utama pada Pusat Pendidikan dan Latihan Perpajakan dan Dosen pada Sekolah Tinggi Akuntansi Negara) dalam bukunya “Pemungut Pajak Pertambahan Nilai”, Rajawali Pers, Jakarta 2008, halaman 133, “sebenarnya ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005 tidak dapat diterapkan terhadap pemungutan pajak oleh Pemungut PPN yang merupakan bagian dari Ketentuan Khusus dalam Pasal 1 angka 27 dan



Pasal 16A UU PPN.” (Bukti PK-8). Lebih lanjut Untung Sukardji, *Ibid.*, halaman 133-134 menyatakan:

“Apabila dikaitkan dengan bentuk peraturan yang lebih tinggi, ketentuan Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005 dan penegasan dalam Lampirannya ini melanggar Pasal 10 Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 yang menetapkan bahwa pajak yang terutang atas penyerahan BKP dan atau JKP kepada Pemungut PPN, dipungut pada saat pembayaran oleh Pemungut PPN.

Hal tersebut merupakan sebuah pelaksanaan peraturan hukum yang sungguh memprihatinkan yang dilakukan oleh pengambil kebijakan (*policy maker*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak karena tidak memperhatikan etika yuridis, yang seharusnya tidak perlu terjadi.”

49. Bahwa dalam hal tata cara pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 tidak berlaku terhadap Pemohon Peninjauan Kembali, pengaturan mengenai pemungutan PPN, penyetoran dan pelaporannya oleh Pemohon Peninjauan Kembali seharusnya didasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan No. 549/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah oleh Badan-badan Tertentu sebagai Pemungut Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disingkat “Keputusan Menkeu No. 549/2000”) (Bukti PK-17). Keputusan Menkeu tersebut telah dinyatakan tidak berlaku oleh Pasal 12 Keputusan Menteri Keuangan No. 563/KMK.03/2003 tentang Penunjukan Bendaharawan Pemerintah dan Kantor Perbendaharaan dan Kas Negara untuk Memungut, Menyetor dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya (selanjutnya disingkat “Keputusan Menkeu No. 563/2003”) (Bukti PK-19). Akan tetapi, Keputusan Menkeu No. 563/2003 tidak mengatur mengenai tata cara pemungutan PPN oleh Pemungut PPN yang berstatus sebagai badan tertentu, seperti Pemohon Peninjauan Kembali. Oleh karena itu, sebagaimana yang akan diuraikan lebih lanjut di bawah ini, seharusnya tata cara pemungutan PPN oleh Pemungut PPN yang berstatus sebagai badan tertentu masih diatur dalam Keputusan Menkeu No. 549/2000;
50. Bahwa Pasal 5 ayat (1) Keputusan Menkeu No. 549/2000 dan butir I.3 Lampiran Keputusan Menkeu tersebut secara jelas menyatakan bahwa pemungutan PPN oleh Pemungut PPN, seperti Pemohon Peninjauan Kembali, dilakukan pada saat

Halaman 43 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



pembayaran (Bukti PK-17). Pasal 5 ayat (1) Keputusan Menkeu No. 549/2000 dan butir I.3 Lampiran Keputusan Menkeu tersebut selengkapnya menyatakan (Bukti PK-17):

Pasal 5 ayat (1):

“(1) Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dilakukan dengan cara pemotongan secara langsung dari pembayaran atas tagihan rekanan.”

Butir I.3 Lampiran Keputusan Menkeu No. 549/2000:

“3. SAAT PEMUNGUTAN:

Pemungutan PPN dan PPnBM dilakukan pada saat pembayaran oleh Badan-badan tertentu kepada rekanan yang bersangkutan.

51. Bahwa suatu ketentuan dalam suatu undang-undang harus tetap dianggap berlaku meskipun undang-undang yang bersangkutan telah dicabut secara tegas oleh suatu undang-undang yang dikeluarkan kemudian, telah pula diterapkan oleh Mahkamah Agung. Sebagai contoh adalah Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 tentang Mahkamah Agung, yang mengatur pula tentang hukum acara kasasi bagi Mahkamah Agung dan yang dalam Pasal 15 dan Pasal 108 s.d. Pasal 111 mengatur tentang banding atas putusan arbitrase kepada Mahkamah Agung. Oleh Mahkamah Agung, ketentuan tentang hukum acara kasasi yang tercantum dalam Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 dianggap tetap berlaku meskipun Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 telah dicabut dengan Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 tentang Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Mahkamah Agung. Lihat antara lain putusan Mahkamah Agung No. 795K/Sip/1982 tanggal 27 Januari 1983, yang dikutip dari “*Intermanual Himpunan Putusan Mahkamah Agung tentang Arbitrase*”, Mahkamah Agung RI, Proyek Yurisprudensi, 1989, halaman 58 (Bukti PK-15), yang menyatakan:

“Menimbang terlebih dahulu, bahwa dengan berlakunya Undang-Undang No. 14 Tahun 1970 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman, yang telah mencabut Undang-Undang No. 19 Tahun 1964 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Kekuasaan Kehakiman (yang lama) dan Hukum Acara Kasasi seperti yang dimaksudkan dalam Pasal 49 (4) Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 sampai kini belum ada, maka Mahkamah Agung menganggap perlu untuk menegaskan Hukum Acara Kasasi yang harus dipergunakan;

Bahwa mengenai hal ini berdasarkan Pasal 40 Undang-Undang No. 14 Tahun 1970, maka Pasal 70 Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 harus ditafsirkan



sedemikian rupa, sehingga yang dinyatakan tidak berlaku itu bukan Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 secara keseluruhan, melainkan sekedar mengenai hal-hal yang telah diatur dalam Undang-Undang No. 13 Tahun 1965 kecuali kalau bertentangan dengan Undang-Undang No. 14 Tahun 1970;

Bahwa dengan demikian, maka yang berlaku sebagai Hukum Acara Kasasi adalah Hukum Acara Kasasi yang diatur dalam Undang-Undang No. 1 Tahun 1950, sekedar tidak bertentangan dengan Undang-Undang No. 14 Tahun 1970;”

Sampai dengan mulai berlakunya Undang-Undang No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, pernyataan-pernyataan Mahkamah Agung yang dikutip di atas selalu terdapat dalam tiap putusan Mahkamah Agung.

52. Bahwa Mahkamah Agung telah pula menafsirkan bahwa Pasal 15 dan Pasal 108 s.d. Pasal 111 Undang-Undang No. 1 Tahun 1950 (yang telah dicabut dengan Undang-Undang No. 13 Tahun 1965) tetap berlaku sebagaimana yang tercantum dalam putusannya No. 1 Banding/Wasit/1981 tanggal 10 Juli 1984, yang dikutip dari “*Intermanual Himpunan Putusan Mahkamah Agung tentang Arbitrase*,” Mahkamah Agung RI, Proyek Yurisprudensi, 1989, halaman 7 dan 8 (Bukti PK-15), yang menyatakan:

“Bahwa berdasarkan Pasal 15 dan Pasal 10 [8] s/d [111] UU. 1/1950 Pemohon/pihak pertama dalam waktu 1 bulan setelah mendapat pemberitahuan keputusan Wasit PP - 16, berhak mengajukan pemeriksaan ulangan kepada Ketua Mahkamah Agung dalam sengketa perwasitan;

Sedangkan pembanding/semula pihak pertama telah mengajukan permohonan banding pada tanggal 23 Januari 1981, maka sesuai Pasal 15 yo Pasal 108 UU. No. 1/1950 tentang Susunan, Kekuasaan dan Jalan Pengadilan Mahkamah Agung Republik Indonesia permohonan banding tersebut harus dinyatakan diterima;”

53. Bahwa seandainya pun tata cara pemungutan PPN dalam Keputusan Menkeu No. 549/2000 tidak dapat diberlakukan dalam perkara *a quo*, seharusnya tata cara pemungutan PPN oleh Pemungut PPN dalam Keputusan Menkeu No. 563/2003, yang sampai sekarang masih berlaku, dapat diberlakukan secara analogi dalam perkara *a quo*;
54. Bahwa Pasal 5 ayat (1) Keputusan Menkeu No. 563/2003 (Bukti PK-19) menyatakan:

“(1) Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) dilakukan pada saat



pembayaran dengan cara pemotongan secara langsung dari tagihan Pengusaha Kena Pajak Rekanan Pemerintah.”

55. Bahwa ketentuan mengenai Penentuan Pemungutan PPN pada saat pembayaran oleh Pemungut PPN yang tercantum dalam Keputusan Menkeu No. 549/2000 dan Keputusan Menkeu No. 563/2003 adalah sesuai dengan Pasal 10 PP No. 143/2000;
56. Bahwa fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* menunjukkan secara jelas bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan pemungutan dan penyetoran PPN secara tepat waktu jika dihitung sejak saat pembayaran sesuai dengan Pasal 10 PP No. 143/2000, yang sesuai pula dengan Keputusan Menkeu No. 549/2000 atau Keputusan Menkeu No. 563/2003;
57. Berdasarkan uraian-uraian pada (a) butir 46-56 di atas terbukti secara jelas bahwa tata cara pemungutan Pajak Pertambahan Nilai dalam Peraturan Menkeu No. 11/2005 tidak dapat diberlakukan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali dan (b) bagian ad. a, terbukti secara jelas bahwa Peraturan Menkeu No. 11/2005 bertentangan dengan PP No. 143/2000, sehingga Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

Ad.e. Sesuai dengan Peraturan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku, Sanksi Administrasi Tidak Dapat Dikenakan terhadap Wajib Pajak Jika Tidak Ada Kesalahan pada Diri Wajib Pajak

58. Bahwa berdasarkan dalil-dalil Pemohon Peninjauan Kembali tersebut di atas seharusnya Termohon Peninjauan Kembali mengabulkan permohonan penghapusan sanksi administrasi yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali karena Pemohon Peninjauan Kembali telah melaksanakan pemungutan PPN berdasarkan pada PP No. 143/2000 dan pada dasarnya hal tersebut sama sekali bukan merupakan kesalahan Pemohon Peninjauan Kembali. Menurut Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP:

“(1) Direktur Jenderal Pajak dapat:

- a. ... menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan Wajib Pajak atau bukan karena kesalahannya;”



Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang membenarkan tindakan Termohon Peninjauan Kembali dalam memberikan sanksi administrasi terhadap Pemohon Peninjauan Kembali secara nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan uraian-uraian di atas, terbukti secara jelas bahwa Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* sama sekali telah mengabaikan ketentuan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP;

59. Bahwa di samping itu, dalam Hukum Pajak dikenal pula prinsip keadilan berdasarkan adagium yang berbunyi "*in dubio contra fiscum*" (dalam hal ada keraguan mengenai kewajiban pajak, harus diambil keputusan yang merugikan fiskus atau yang menguntungkan wajib pajak). Dalam perkara *a quo*, seharusnya Pengadilan Pajak menerapkan Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 dan bukan Peraturan Menkeu No. 11/2005 yang diragukan isi maupun validitasnya. Oleh karena itu, sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia mengabulkan gugatan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Penggugat) secara keseluruhan. Lihat Masaaki Iwasaki, "*Interpretation of Tax Statutes in Japan*" dalam Klaus Vogel (Ed.), "*Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*," Kluwer Law International, The Hague, 1998, halaman 42-43 (Bukti PK-20) yang menyatakan:

"3.2 IN DUBIO CONTRA FISCUM IN TAX LAW

In the absence of a statute there is no liability to pay any tax. This is one reason why tax laws are to be strictly construed. One can only look at the words used. Therefore, if the word used is unclear or the meaning of the statutory provision is ambiguous, the taxpayer must be given the benefit of the doubt and not be forced to pay tax. This is the reason for in dubio contra fiscum in tax law."

Yang dalam terjemahan bahasa Indonesia:

"3.2 IN DUBIO CONTRA FISCUM DALAM HUKUM PAJAK

Dalam hal ketiadaan undang-undang tidak ada tanggung jawab untuk membayar pajak apa pun. Ini adalah satu alasan mengapa undang-undang pajak harus ditafsirkan secara ketat. Orang hanya dapat melihat pada kata-kata yang digunakan. Oleh karena itu, jika kata yang digunakan tidak jelas atau arti dari ketentuan undang-undang mendua, wajib pajak harus diberikan keuntungan dari keraguan dan tidak dipaksa untuk membayar pajak. Inilah alasan untuk *in dubio contra fiscum* dalam hukum pajak."



60. Bahwa Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menyatakan:

“(1) Materi Muatan Peraturan Perundang-undangan mengandung asas

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

61. Bahwa penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 menyatakan: “Yang dimaksud dengan ‘asas pengayoman’ adalah bahwa setiap peraturan perundang-undangan harus berfungsi memberikan perlindungan dalam rangka menciptakan ketentraman masyarakat.” Sebagaimana telah diuraikan di atas, Peraturan Menkeu No. 11/2005 sama sekali tidak memberikan perlindungan dan ketentraman bagi masyarakat, khususnya wajib pajak, bahkan untuk wajib pajak yang menaati peraturan perundang-undangan perpajakan sebagaimana yang terjadi pada Pemohon Peninjauan Kembali;

62. Bahwa Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf i Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 menyatakan: “Yang dimaksud dengan ‘asas ketertiban dan kepastian hukum’ adalah bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat menimbulkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan adanya kepastian hukum.” Sebagaimana telah diuraikan di atas, Peraturan Menkeu No. 11/2005 bahkan telah menimbulkan keresahan dan ketiadaan kepastian hukum bagi para wajib pajak, khususnya bagi Pemohon Peninjauan Kembali. Lihat Surat Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (BP Migas) No. 079/BPC0000/2008/S4 tanggal 14 Februari 2008 tentang Tindak Lanjut atas Usulan Perubahan Peraturan Menteri Keuangan No. 11/PMK.03/2005 kepada Direktur Jenderal Pajak (Termohon Peninjauan Kembali) (Bukti PK-21) yang mengingatkan semakin meningkatnya keluhan yang disampaikan oleh para kontraktor minyak dan gas bumi kepada BP Migas berkenaan dengan penerapan Peraturan Menkeu No. 11/2005. Masalah-masalah tersebut antara lain:



- a Kontraktor Kontrak Kerjasama Minyak dan Gas Bumi adalah tidak berstatus sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b Ketentuan Pasal 6 ayat (1) Peraturan Menkeu No. 11/2005 tidak dapat dilaksanakan; dan
- c Pemungut PPN yang berstatus sebagai badan seharusnya diperlakukan sama dengan Pemungut PPN Bendaharawan Pemerintah, yakni pemungutan PPN seharusnya pada saat pembayaran;

63. Bahwa sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, setiap orang, termasuk wajib pajak, harus diperlakukan sama (non-diskriminasi). Asas perlakuan sama tersebut dapat dilihat antara lain dalam Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 dan Penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN yang menyatakan:

Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945:

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN:

“Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku”

Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang semata-mata berlandaskan pada Peraturan Menkeu No. 11/2005 harus dibatalkan oleh Majelis Mahkamah Agung Yang Mulia karena secara nyata bertentangan dengan Pasal 4 Ketetapan MPR No. III/MPR/2000, Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP, Pasal 10 dan Pasal 11 ayat (2) PP No. 143/2000 serta Undang-Undang No. 10 Tahun 2004.

Permohonan Pengembalian Pembayaran atas Sanksi Administrasi dan Imbalan Bunga

64. Bahwa karena berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku sanksi administrasi yang dikenakan terhadap Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, maka Pemohon Peninjauan Kembali berhak atas pengembalian jumlah sanksi administrasi yang telah dibayarnya kepada Termohon Peninjauan Kembali disertai dengan imbalan bunga sebesar 2% per bulan sesuai dengan peraturan



perundang-undangan yang berlaku, termasuk Pasal 87 Undang-Undang Pengadilan Pajak;

65. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah membayar sanksi administrasi kepada Termohon Peninjauan Kembali sebesar Rp 274.690.718,00 sebagaimana yang terbukti dari Surat Setoran Pajak yang disetor melalui JP Morgan Chase Bank tanggal 23 Juli 2009 (Bukti PK-22). Lihat pula Putusan Pengadilan Pajak halaman 8 alinea 2 (Bukti PK-1). Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia agar jumlah tersebut di atas dikembalikan oleh Termohon Peninjauan Kembali kepada Pemohon Peninjauan Kembali disertai dengan imbalan bunga sebesar 2% per bulan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, termasuk Pasal 87 Undang-Undang Pengadilan Pajak.

PERTIMBANGAN HUKUM

Menimbang, bahwa terhadap alasan-alasan peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung berpendapat :

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan menolak permohonan gugatan Penggugat atas Keputusan Tergugat Nomor : KEP-309/WPJ.14/BD.06/2009 tanggal 20 Oktober 2009 tentang Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi atas Surat Tagihan Pajak (STP) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak Nomor : 00001/187/05/725/09 tanggal 25 Juni 2009 Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2005 atas nama Penggugat sekarang Pemohon Peninjauan Kembali, NPWP : 01.863.567.2-725.001, adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a Bahwa alasan-alasan permohonan peninjauan kembali dalam perkara *a quo* tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, dimana Faktur-faktur Pajak Keluaran dari rekanan Penggugat, yang menjadi dasar perhitungan sanksi administrasi dalam STP obyek gugatan, dan tidak disengketakan oleh Penggugat, baik dalam jumlah lembar ataupun nilai dan fakta-fakta dalam Faktur Pajak Keluaran. Sedangkan Penggugat hanya mendalilkan bahwa penyeteroran Pajak Keluaran rekanan yang telah dipungut tidak



terlambat sebaliknya Tergugat mendalil penyetoran ke Kas Negara terlambat, dan oleh karenanya koreksi Tergugat (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) tetap dipertahankan karena dalam perkara *a quo* telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2a) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *jo.* Pasal 6 ayat (1) huruf a dan Pasal 6 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 11/PMK.03/2005 tanggal 31 Januari 2005 ;

- b Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali : BUT. CHEVRON MAKASSAR Ltd. tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak ;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah, dan karenanya dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali ;

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, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta peraturan perundang-undangan lain yang bersangkutan ;

MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali : **BUT. CHEVRON MAKASSAR Ltd.** tersebut ;

Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam pemeriksaan peninjauan kembali ini sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu Rupiah) ;

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari : Jumat, tanggal 7 November 2014 oleh Dr. H. Imam Soebechi, S.H.,M.H. Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. Irfan Fachruddin,

Halaman 51 dari 54 halaman. Putusan Nomor 595/B/PK/PJK/2014.



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

S.H.,C.N. dan Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H.,M.S. 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 Fitriamina, S.H.,M.H. Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak ;

Anggota Majelis :

ttd./Dr. Irfan Fachruddin, S.H.,C.N.

ttd./Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H.,M.S.

Ketua Majelis,

ttd.Dr. H. Imam Soebechi, S.H.,M.H.

Biaya – biaya :

1. Meterai.....	Rp	6.000,00
2. Redaksi.....	Rp	5.000,00
3. Administrasi	Rp	2.489.000,00
Jumlah	Rp	2.500.000,00

Panitera Pengganti,

ttd./Fitriamina, S.H.,M.H

**Untuk Salinan
MAHKAMAH AGUNG R.I.
a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara**

**(ASHADI, SH.)
Nip. 220000754.**