

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

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

Jakarta, 17 Maret 2025

Kepada Yang Mulia
Ketua Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia
Jalan Merdeka Barat No. 6
Jakarta Pusat, 10110

PERBAIKAN PERMOHONAN	
NO.	188/PUU-XX-11/2024
Hari	Sabtu
Tanggal	15 Maret 2025
Jam	12:27 WIB (e-mail)

Perihal: Permohonan Pengujian Materiil Frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” Dalam Ketentuan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) Dan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069) Terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Dengan hormat,

Yang bertanda tangan di bawah ini:

1. Nama : PT. Gemilang Prima Semesta, Wajib Pajak

Dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : Umar Arief

Pekerjaan : Wiraswasta

Kewarganegaraan : Indonesia

Jabatan : Direktur PT. Gemilang Prima Semesta

Alamat Kedudukan : Jl. Lingkungan III, Buda, Mapanget, Kota Manado

Sulawesi Utara, 95258

Selanjutnya disebut :.....PEMOHON I

2. Nama : CV. Belilas Permai, Wajib Pajak

Dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : Akhmad Saqowi

Pekerjaan : Wiraswasta

Kewarganegaraan : Indonesia

Jabatan : Direktur CV. Belilas Permai

Alamat Kedudukan : Jl Lintas Timur RT.07 RW.03, Seberida, Kota
Indragiri hulu, Riau, 29371

Selanjutnya disebut :.....PEMOHON II.

Selanjutnya PEMOHON I dan PEMOHON II secara bersama-sama disebut sebagai
.....PARA PEMOHON

Dalam hal ini, berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 05 November 2024 dan 16
Desember 2024 memberikan Kuasa kepada:

1. Cuaca, S.H., M.H.,
2. Sintha Donna Tarigan, S.H.,
3. Timbul P. Siahaan, S.H., MBA.,
4. Lasden Luther Sihotang, SH, SE, M.Ak.,
5. Marhaen, SH.,
6. Serimitha Br Karo, SH.,

PARA Advokat dan Penasihat Hukum dari kantor hukum "*LAW FIRM – TAX LAWYER ADVOCATES – LEGAL AUDITOR CUACA, MARHAEN, NINA & PARTNERS*", beralamat di Perum Je Khesain Blok C1 No 12-14, Desa Raya, Kec. Berastagi, Kab. Karo, Provinsi Sumatera Utara untuk dan atas nama PARA PEMOHON mengajukan Permohonan Pengujian Materiil Frasa "*...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*" dalam Ketentuan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang *Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) Dan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah* (Lembaran Negara

Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069) Terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 menyatakan: “*Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah **Mahkamah Konstitusi***”;
2. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan, “*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk **menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar**, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik dan memutus perselisihan tentang hasil Pemilihan Umum*”;
3. Bahwa Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang No. 48 Tahun 2009 tentang *Kekuasaan Kehakiman* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), menyatakan: “*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*;
4. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang *Mahkamah Konstitusi* yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi* (selanjutnya disebut **UU MK**) yang menyatakan: “*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang (UU) terhadap UUD RI tahun 1945...* ”;

5. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan* sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan* menyatakan: “*Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi*”;
6. Bahwa ketentuan Pasal 2 ayat (1), ayat (2), dan ayat (4) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 Tentang Tata Cara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang menyebutkan:
 - (1). *Obyek Permohonan PUU adalah undang-undang dan Perppu.*
 - (2). *Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat berupa Permohonan pengujian formil dan/atau pengujian materiil.*
 - (4). *Pengujian materiil sebagaimana dimaksud pada ayat (2) adalah pengujian yang berkenan dengan materi muatan dalam ayat, pasal, dan/atau bagian dari undang-undang atau Perppu yang dianggap bertentangan dengan UUD 1945.*
7. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan PARA PEMOHON untuk melakukan **Pengujian Materiil Frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) dan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069) terhadap UUD 1945.**

II. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*)

8. Bahwa ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK *Juncto* Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang *Pedoman Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang* dinyatakan bahwa PEMOHON adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang yaitu :
 - a Perorangan warga negara Indonesia;
 - b Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
 - c Badan hukum publik atau privat;**
 - d Lembaga negara;

9. Selanjutnya dalam Penjelasan atas Pasal 51 ayat (1) UU MK disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah "*hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*";

10. Bahwa Yurisprudensi Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Putusan No. 006/PUU-III/2005 *juncto* Putusan No. 11/PUU-V/2007 dan putusan-putusan selanjutnya telah memberikan pengertian dan batasan kumulatif tentang apa yang dimaksud dengan "kerugian konstitusional" dengan berlakunya suatu norma undang-undang, yaitu:
 - a. Adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. Bahwa hak konstitusional tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu undang-undang yang diuji;
 - c. Kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual, atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
 - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

11. Bahwa selain lima syarat untuk menjadi dasar Pemohon dalam perkara pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945, juga ditentukan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 022/PUU-XII/2014 disebutkan bahwa “*Warga masyarakat pembayar pajak (tax payer) dipandang memiliki kepentingan sesuai dengan Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi. Hal ini sesuai dengan adagium “no taxation without participation” dan sebaliknya “no participation without tax”. Ditegaskan Mahkamah Konstitusi “Setiap Warga Negara Pembayar Pajak mempunyai hak konstitusional untuk mempersoalkan setiap Undang-Undang”;*

12. Bahwa berdasarkan Pasal 12 Akta Pendirian Perseroan Terbatas “PT. Gemilang Prima Semesta, Nomor 66, Notaris: Maudy Manoppo, SH, SpN, tanggal 30 Desember 2011 berbunyi: Ayat (1) “***Direksi berhak mewakili perseroan di dalam dan di luar Pengadilan*** tentang segala hal dan dalam segala kejadian, mengikat Perseroan dengan pihak lain dan pihak lain dengan Perseroan, serta menjalankan segala tindakan, baik yang mengenai kepengurusan maupun kepemilikan, akan tetapi dengan pembatasan bahwa untuk:
 - a. *Meminjam atau meminjamkan uang atas nama Perseroan (tidak termasuk mengambil uang perseroan di Bank);*
 - b. *Mendirikan suatu usaha atau turut serta pada perusahaan lain baik di dalam maupun di luar negeri;*
 - c. *Membeli, menjual atau dengan cara lain melepaskan hak-hak atas harta tetap dan perusahaan-perusahaan atau memberati harta kekayaan perseroan;*
 - d. *Mengikat perseroan sebagai penjamin; harus mendapat persetujuan dari Dewan Komisaris.*

Ayat (2) a. *Direktur Utama/Direktur berhak dan berwenang bertindak untuk dan atas nama Direksi serta mewakili Perseroan,*

Dengan demikian, **PEMOHON I** yaitu **Umar Arief** selaku Direktur berhak untuk mewakili **PT. Gemilang Prima Semesta** memenuhi sebagai Badan Hukum Privat sebagaimana dimaksud ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi jo. Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang *PEDOMAN BERACARA DALAM PERKARA PENGUJIAN UNDANG-UNDANG*.

13. Bahwa berdasarkan Pasal 6 Akta Pendirian Perseroan Terbatas “CV. Belilas Permai, Nomor 7, Notaris: Dra. Siti Aisyah Siregar, SH, tanggal 8 Desember 2005 berbunyi: Pasal 6: *Pesero Tuan AKHMAD SAQOWI adalah pesero pengurus dengan nama jabatan **Direktur berhak mewakili perseroan** didepan dan diluar Pengadilan dalam segala hal dan untuk segala tindatakan dan berhak menandatangani untuk dan atas nama perseroan, mengikat perseroan kepada pihak lain dan sebaliknya mengikat pihak lain pada perseroan akan tetapi dengan pembatasan bahwa untuk;*

- a. *Meminjam atau meminjamkan uang untuk dan atas nama perseroan,-----*
- b. *Menjual, membeli atau dengan jalan lain melepaskan dan/ memperoleh harta kekayaan perseroan,-----*
- c. *Mengagunkan dan/atau menjaminkan dengan cara apapun juga harta kekayaan perseroan,-----*
diperlukan juga persetujuan tertulis dari-atau turut ditandatangani pada akte yang berkenanan oleh pesero komanditer

Dengan demikian, **PEMOHON II** yaitu **Akhmad Saqowi** selaku Direktur berhak untuk mewakili **CV. Belilas Permai** sebagai Badan Hukum Privat sebagaimana dimaksud ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi jo. Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang *PEDOMAN BERACARA DALAM PERKARA PENGUJIAN UNDANG-UNDANG*.

14. Bahwa PARA PEMOHON adalah Badan Hukum Privat merupakan Wajib Pajak Badan (*tax payer*) memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yaitu **hak untuk memperoleh Kepastian Hukum yang adil** atau dikenal dengan asas Kepastian Hukum. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu prinsip penting dalam negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 bahwa Negara Indonesia adalah negara hukum;

15. Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah dirugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang *Perubahan Keempat Atas*

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut **UU PPh**) karena frasa tersebut mengandung makna yang luas yaitu:

- a. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak **berdasarkan perundang-undangan perpajakan; dan**
 - b. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak **berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.**
16. Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah merugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah* (selanjutnya disebut **UU PPN**) karena substansi pada Pasal tersebut mengandung makna yang luas yaitu Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
- a. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan; **dan**
 - b. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.
17. Bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan kegiatan-kegiatan usaha yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan memberikan pengertian bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan nilai kegiatan usaha tersebut ditentukan oleh hukum pasar untuk memperoleh harga pasar. Untuk memperoleh harga pasar tersebut Penjual dan Pembeli memiliki kedudukan hukum yang bebas melaksanakan hukum permintaan dan penawaran untuk menentukan harga pasar tanpa dipengaruhi oleh pihak-pihak yang bukan pelaku pasar.
18. Bahwa penentuan harga pasar berbeda dengan menentukan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak dan nilai kegiatan-kegiatan yang berdasar selain perundang-undangan perpajakan, yang mekanisme Hukum Pasar tidak bekerja sehingga tidak mungkin diperoleh harga pasar. Untuk memperoleh tambahan kemampuan ekonomis dan nilai atas kegiatan-kegiatan tersebut, baik Penjual dan Pembeli berkedudukan **tidak bebas** menentukan hukum permintaan dan penawaran, sehingga tambahan kemampuan

ekonomis tersebut dan nilai kegiatan-kegiatan tidak dapat ditentukan oleh Penjual dan Pembeli, tetapi ditentukan oleh Penguasa. Bahwa kerugian konstitusional yang dialami PARA PEMOHON adalah karena PARA PEMOHON dipajaki berdasarkan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan nilai kegiatan yang berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.

19. Bahwa kerugian konstitusional yang dialami oleh PARA PEMOHON tersebut dibuktikan dengan tindakan Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh dan PPN kepada PARA Pemohon sebagai Pembayar Pajak dengan rincian sebagai berikut:
 - 1) Kepada Pemohon I diterbitkan SKPKB PPh Nomor: 00022/206/18/821/2 tanggal 07 November 2022
 - 2) Kepada Pemohon I diterbitkan SKPKB PPN Nomor: 00141/207/18/821/22 tanggal 07 November 2022
 - 3) Kepada Pemohon II diterbitkan SKPKB PPh Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019
 - 4) Kepada Pemohon II diterbitkan SKPKB PPN Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019

20. Bahwa PARA PEMOHON memperoleh Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh dan PPN tersebut disebabkan PARA PEMOHON yang berusaha sebagai AGEN GAS LPG 3 kg menerima atau memperoleh uang berupa Biaya Transportasi atas pengangkutan Gas LPG 3 kg dari AGEN ke PANGKALAN. Biaya Transportasi tersebut dibayarkan oleh Pembeli Gas LPG 3 kg ke Pangkalan dan pembayarannya diteruskan ke AGEN Penjualan Gas LPG 3 kg. Besaran Biaya Transportasi tersebut ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN Gubernur/Walikota/Bupati, bukan ditentukan oleh AGEN dan Pembeli GAS LPG 3 kg melalui mekanisme pasar sehingga tidak mungkin tercapai harga pasar atas Biaya Transportasi tersebut.

21. Bahwa adapun Biaya Transportasi Gas LGP 3 kg ditentukan dalam Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 yang berbunyi:

*“Dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli Masyarakat, dan margin yang wajar serta Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, **Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu.***

22. Bahwa kemudian Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 tahun 2009 dirubah menjadi Pasal 24A ayat (1) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 yang berbunyi:

“Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, margin yang wajar, Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu”.

23. Bahwa adapun besaran Biaya Transportasi tersebut untuk PEMOHON I ditentukan oleh Gubernur Sulawesi Utara dalam Keputusan Nomor: 50 tanggal 12 Februari 2015 dan untuk PEMOHON II ditentukan oleh Gubernur Riau dalam Keputusan Nomor: Kpts. 759/VI/2015 tanggal 23 Juni 2015, bukan ditentukan berdasarkan harga pasar yang lazimnya dibentuk oleh penjual dan pembeli.

24. Bahwa PARA PEMOHON berhak mendapatkan kepastian hukum untuk dipajaki atas perolehan harga pasar yang dilakukan berdasarkan undang-undang perpajakan. Berbeda dengan pemajakan atas Biaya Transportasi yang diperoleh PARA PEMOHON dengan berdasarkan Peraturan Menteri ESDM dan Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati ternyata dipajaki berdasarkan arahan NOTA DINAS Direktur Jenderal Pajak Nomor: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021 yang berbunyi sebagai berikut:

**NOTA DINAS
NOMOR ND-247/PJ/PJ.03/2021**

*Yth : PARA Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak
PARA Kepala Kantor Pelayanan Pajak
Dari : Direktur Jenderal Pajak
Sifat : Sangat Segera*

Hal : Penegasan Pengenaan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan dan Transportation Fee atas Penyerahan LPG 3 Kg
Tanggal : 22 Desember 2021

Sehubungan dengan banyaknya pertanyaan mengenai ketentuan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan, dan Transportation Fee atas penyerahan LPG 3 kg, dengan ini disampaikan hal-hal sebagai berikut:

1. Ketentuan terkait:

a. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan s.t.d.t.d. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yang telah diubah dengan Undang- Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, diantaranya mengatur:

1) Pasal 4 ayat (1)

Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

2) Pasal 17

Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap.

b. Pasal 2 ayat (1) PP Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (PP 23/2018), mengatur: Atas penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri yang memiliki peredaran bruto tertentu, dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dalam jangka waktu tertentu.

c. PMK Nomor 141/PMK.03/2015 tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf c Angka 2 UU PPh (PMK- 141/2015), mengatur:

1) Pasal 1 ayat (1)

Imbalan sehubungan dengan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 UU PPh, dipotong Pajak Penghasilan sebesar 2% dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai.

2) Pasal 1 ayat (6) huruf b

Jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari jasa pengangkutan/ekspedisi.

d. *PMK Nomor 34/PMK.010/2017 tentang Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 Sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor atau Kegiatan Usaha di Bidang Lain s.t.d.t.d. PMK Nomor 110/PMK.010/2018 (PMK 34/2017), mengatur:*

- 1) *Pasal 1 ayat (1) huruf h, Pemungut pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22 UU PPh adalah produsen atau importir bahan bakar minyak, bahan bakar gas, dan pelumas, atas penjualan bahan bakar minyak, bahan bakar gas, dan pelumas.*
- 2) *Pasal 2 ayat (1) huruf c angka 2, Besarnya pungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 atas bahan bakar gas sebesar 0,3% dari penjualan tidak termasuk PPN.*
- 3) *Pasal 9 ayat (2), Pemungutan PPh Pasal 22 atas penjualan bahan bakar minyak dan bahan bakar gas kepada:*
 - a) *penyalur/agen bersifat final;*
 - b) *selain penyalur/agen bersifat tidak final dan dapat diperhitungkan sebagai pembayaran Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan bagi Wajib Pajak yang dipungut.*

2. ***Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, disampaikan hal-hal sebagai berikut:***

a. *agen/penyalur bahan bakar gas (BBG) dipungut PPh Pasal 22 yang bersifat final oleh produsen atau importir BBG atas harga jual berdasarkan Peraturan Menteri ESDM, yang didalamnya sudah memperhitungkan keuntungan/margin agen/penyalur;*

b. ***penghasilan yang diterima atau diperoleh agen/penyalur berupa:***

1) ***selisih harga antara harga jual berdasarkan Peraturan Menteri ESDM dengan nilai yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan; dan***

2) *transportation fee dari Pertamina sebagai jasa pengangkutan LPG dari depot LPG Pertamina ke lokasi agen/penyalur, merupakan tambahan penghasilan yang belum dikenai PPh Pasal 22 sebagaimana dimaksud pada huruf a di atas;*

c. ***atas penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf b angka 1) dikenai:***

1) ***PPh berdasarkan ketentuan umum UU PPh; atau***

2) *PPh final dengan tarif 0,5% dalam hal agen/penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 23/2018;*

d. *penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf b angka 2) merupakan objek pemotongan PPh Pasal 23 dengan tarif sebesar 2% dari penghasilan bruto atau dikenai PPh sebagaimana dimaksud pada huruf c angka 2) dalam hal agen/penyalur menyerahkan fotokopi Surat Keterangan PP 23/2018;*

e. penghasilan yang diterima atau diperoleh sub-agen/pangkalan berupa selisih harga antara harga ditingkat agen/penyalur dengan harga jual sub-agen/pangkalan atas penjualan LPG dikenai:

- 1) PPh berdasarkan ketentuan umum UU PPh; atau
- 2) PPh final dengan tarif 0,5% dari penghasilan bruto dalam hal sub-agen/pangkalan merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 23/2018;

f. contoh perhitungan sebagai berikut:

	Komponen Harga	Jumlah	Keterangan
a.	Transportation fee	Xxx	Mengacu pada angka 2 huruf b poin 2)
b.	Harga ex Pertamina (Depot LPG Pertamina atau Stasiun Pengisian LPG) termasuk PPN 10%	Rp11.550	-
c.	Margin agen	Rp1.200	sudah termasuk penghasilan yang dikenakan PPh Pasal 22 Final. (mengacu pada angka 2 huru a)
	Biaya Operasional Agen	Rp1.250	merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh Pasal 17 atau PP 23/2018. (mengacu pada angka 2 huruf b poin 1))
d.	Harga agen ke Sub Penyalur/Pangkalan (b+c)	Rp14.000	-
E	Margin pangkalan/Sub Penyalur	Rp1.500	merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh Pasal 17 atau PP 23/2018 (mengacu pada angka 2 huruf e)
F	HET LPG 3 kg di Pangkalan (d+e)	Rp15.500	-

Terhadap Biaya Transportasi tersebut dikenakan pajak PPh dan PPN oleh Direktur Jenderal Pajak dengan mengacu kepada frasa "... setiap tambahan

kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN, yang mana dianggap **Biaya Transportasi itu adalah termasuk kedalam pengertian setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) UU PPN.**

Dirjen Pajak melalui Nota Dinas nomor: *ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021* menegaskan untuk memajaki Biaya Transportasi yang diperoleh oleh sekitar 12.000 (*dua belas ribu*) Agen LPG 3 kg di seluruh Indonesia. Bahwa 12.000 (*dua belas ribu*) Agen LPG 3 kg tergabung dalam satu organisasi **HISWANA MIGAS** (Himpunan Wiraswasta Nasional Minyak dan Gas). Pemajakan atas Biaya Transportasi tersebut dimaksudkan untuk setiap tahunnya dan berlangsung terus-menerus.

Mengenakan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas Biaya Transportasi yang diperoleh Agen Gas LPG 3 kg yang ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati telah menimbulkan ketidakpastian hukum pada frasa “*...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN.

25. Bahwa oleh karena keberlakuan pemajakan tersebut bersifat **terstruktur, sistematis, dan massif melalui Kantor Wilayah DJP dan Kantor Pelayanan Pajak seluruh Indonesia kepada 12.000 (dua belas ribu) agen di seluruh Indonesia dan berlangsung terus-menerus, maka tindakan pemajakan tersebut dalam batas penalaran yang wajar tidak bisa lagi dipandang sebagai kesalahan implementasi Otoritas Pajak tetapi lebih menunjukkan terdapat ketidakpastian hukum** pada frasa “*...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN.
26. **Bahwa oleh karena terdapat ketidakpastian hukum** pada frasa “*...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak ...*” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN

berakibat merugikan hak konstitusional PARA PEMOHON dan Para Agen Gas LPG 3 kg diseluruh Indonesia.

27. Bahwa PARA PEMOHON telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan **Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN**. **Bahwa PARA PEMOHON sebagai Badan Hukum privat pembayar pajak (tax payer) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN** karena menimbulkan ketidakpastian hukum.

Dengan demikian, frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung ketidakpastian hukum dan memberikan peluang penyelundupan hukum berupa pemajakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan atas kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan sehingga bertentangan dengan adagium “*no taxation without participation*” dan sebaliknya “*no participation without tax*” (vide Putusan MK Nomor 003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 tentang Surat Utang Negara);

28. Bahwa PARA PEMOHON telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual yang diuraikan sebagai berikut:

1) Bahwa PEMOHON I merupakan Wajib Pajak Badan, yang berkedudukan usaha sebagai Agen LPG 3 Kg melakukan penyerahan LPG 3 Kg ke Pangkalan LPG 3 Kg. Harga jual dari Agen ke Pangkalan ditentukan oleh Peraturan Menteri Energi Dan Sumber Daya Mineral (Permen ESDM) yaitu sebesar Rp. 12.750/tabung. Harga jual tersebut disebut dengan harga jual eceran (HJE). HJE tersebut berlaku sama di seluruh Indonesia. Oleh karena kualitas infrastruktur jalan dan jarak pengangkutan LPG 3 Kg berbeda-beda di seluruh Indonesia yang berimbas kepada timbulnya biaya-biaya pengangkutan tabung gas tersebut, maka kemudian Permen ESDM memberikan kewenangan kepada Gubernur/Bupati/Wali Kota untuk menerbitkan KEPUTUSAN (*Policy Regel*) yang berfungsi untuk menentukan nilai rupiah

yang harus dibayar oleh PEMBELI tabung gas kepada PANGKALAN untuk diteruskan pembayarannya kepada AGEN. Bahwa untuk kepentingan Pemohon I, Gubernur Sulawesi Utara menerbitkan Keputusan nomor: 50 tanggal 12 Februari 2015 sebagai dasar untuk menentukan Biaya Transportasi (BT). Bahwa untuk kepentingan Pemohon II, Gubernur Riau menerbitkan Keputusan nomor: Kpts. 759/VI/2015 tanggal 23 Juni 2015 sebagai dasar untuk menentukan Biaya Transportasi (BT). Dengan demikian, uang yang diterima oleh AGEN adalah Harga Eceran Tertinggi (HJT) yang merupakan hasil penjumlahan HJE ditambah Biaya Transportasi yang ditentukan oleh KEPUTUSAN (*Policy Regel*). Adapun formulasi Matematikanya adalah $HJT = HJE + BT$ (KEPUTUSAN). Bahwa terhadap Biaya Transportasi yang bersumber atau atas perintah berdasarkan Keputusan Gubernur tersebut dikenakan PPh dan PPN oleh Direktur Jenderal Pajak. Sehingga Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan pajak kepada Pemohon I menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor: 00022/206/18/821/2 tanggal 07 November 2022 atas BT (KEPUTUSAN) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00141/207/18/821/22 tanggal 07 November 2022 atas BT (KEPUTUSAN). Demikian juga Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan pajak kepada Pemohon II menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019 atas BT (KEPUTUSAN) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019 atas BT (KEPUTUSAN).

- 2) Bahwa PEMOHON I dan PEMOHON II merupakan Anggota HISWANA MIGAS
- 3) Bahwa terkait dengan pemajakan atas Biaya Transportasi tersebut, HISWANA MIGAS telah mengajukan pertanyaan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kuasa Hukumnya Cuaca, S.H.; M.H dengan Surat bertanggal 12 Agustus 2024 dan diterima oleh Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 16 Agustus 2024 yang isi surat tersebut adalah sebagai berikut:

Hal: Apakah HET Gas LPG 3 kg Yang Produk Policy Regeling DAPAT DIKONVERSI Sebagai Produk Undang-undang (Regeling) Untuk DIPAJAKI Menurut Undang-Undang PPH dan PPN?

Meminta penjelasan kepada Bapak terkait dengan Pemajakan atas HET

Gas LPG 3 Kg sebagaimana ditunjukkan oleh Nota Dinas Nomor: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021. Bahwa permintaan penjelasan ini dilatarbelakangi dasar pemikiran kami yang diuraikan sebagai berikut:

(1) Bahwa obyek PPh menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan adalah “Yang menjadi obyek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk...”.

(2) Bahwa PPN atas Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak diatur pada UU Nomor 42 Tahun 2009.

(3) Bahwa merujuk kepada defenisi ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 menegaskan bahwa Subyek Pajak dan Obyek Penghasilan tersebut memiliki kedudukan hukumnya berdasar Undang-undang. Demikian juga Penyerahan sebagai dasar obyek PPN memiliki kedudukan hukum berdasar undang-undang. Oleh karena Subyek dan Obyeknya memiliki kedudukan hukum berdasar Undang-undang, maka kepada Obyek tersebut wajib dikenakan PAJAK yang berdasar Undang-undang. Dengan demikian Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU PPN dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$\text{PAJAK (uu)} = \text{SUBYEK (uu)} + \text{OBYEK (uu)}.$$

(4) Bahwa hukum menyatakan apabila terjadi pengingkaran terhadap SUBYEK Dimana SUBYEK tidak mendapat/memperoleh Penghasilan (obyek) dari yang seharusnya didapat/diperoleh, maka SUBYEK tersebut dapat melakukan gugatan perdata ke Pengadilan Negeri atau Pengadilan di Negara yang ditunjuk di dalam Perjanjian.

- (5) *Bahwa Harga Eceran Tertinggi menurut Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 adalah:*
“Dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli Masyarakat, dan margin yang wajar serta Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu.
- (6) *Bahwa Harga Eceran Tertinggi menurut Pasal 24A ayat (1) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 adalah:*
“Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, margin yang wajar, Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu”.
- (7) *Berdasarkan ketentuan Pasal 24A ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 diketahui bahwa Pemerintah Daerah yang **MENETAPKAN** dengan cara menerbitkan SURAT KEPUTUSAN mengenai BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.*
- (8) *Bahwa apabila PEMDA tidak menetapkan besaran Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu, Pihak AGEN tidak dapat menuntut PEMDA ke muka Pengadilan Negeri. Sebab penetapan itu merupakan kewenangan PEMDA. Sedangkan AGEN hanya bersifat passive tidak memiliki kekuatan hukum dalam menetapkan BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.*
- (9) *Bahwa apabila BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu dijadikan*

sebagai OBYEK PPh dan Obyek PPN menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU PPN, maka formulasi pemajakannya menjadi:

PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (menurut Keputusan PEMDA).

(10) Bahwa apabila formula pada angka 2 di atas digabungkan dengan formula angka 8 untuk menuju KEPASTIAN HUKUM, maka diperoleh:

PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (uu) sudah disamakan dengan PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (Keputusan).

Persamaan selanjutnya adalah:

PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (Keputusan).

Dengan demikian, **SUBYEK (uu) + OBYEK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (Keputusan).**

Dengan demikian, **OBYEK (uu) = OBYEK (Keputusan).**

Bahwa selama ini DITJEN PAJAK dalam memajaki Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu menunjukkan **Obyek menurut undang-undang sama dengan Obyek menurut Keputusan.**

Berdasarkan formula di atas dalam konteks Kepastian hukum, maka Obyek menurut undang-undang tidak dapat disamakan dengan Obyek menurut Keputusan. Dengan demikian terdapat kekeliruan yang dilakukan Ditjen Pajak yang memajaki Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.

(11) Bahwa merujuk dan membandingkan kepada pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Nomor: 33/PUU-XXII/2024 halaman 51 yang berbunyi:

“Menimbang bahwa frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 pada hakikatnya menitikberatkan pada dasar hukum pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara adalah harus dengan undang-undang. Hal demikian sebenarnya

telah menjadi praktik yang umum dilakukan di berbagai negara sebagaimana ungkapan yang dikenal dengan prinsip “no taxation without representation” (tidak ada pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang), atau “taxation without representation is robbery” (pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang adalah perampokan). Terkait dengan prinsip tersebut, UUD 1945 setidaknya juga telah memberikan 2 (dua) perspektif terkait dengan dasar hukum undang-undang dalam pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara yang sifatnya memaksa.

Pertama, secara umum, Pasal 1 ayat (2) dan ayat (3) UUD 1945 telah mengatur kelindan prinsip kedaulatan rakyat dengan negara hukum menjadi prinsip negara hukum yang demokratis (*demokratische rechtsstaat*). Prinsip kedaulatan rakyat menghendaki agar dalam penyelenggaraan negara selalu didasarkan pada kehendak rakyat, sedangkan ajaran negara hukum menuntut agar dalam penyelenggaraan negara harus berdasarkan pada hukum. Hukum yang mencerminkan kehendak rakyat adalah undang-undang, yakni peraturan tertulis yang dibuat oleh rakyat melalui lembaga perwakilan (DPR RI) dengan persetujuan bersama Presiden [vide Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 12/2011) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas UU 12/2011 (selanjutnya disebut UU P3)]. Keterlibatan rakyat dalam pembentukan undang-undang ini menjadi penting, karena undang-undang memiliki karakter mengikat umum (*algemeen verbindend voorschrift*), dalam arti mengikat warga negara. Oleh karenanya, setiap ketentuan yang akan mengikat warga negara dan/atau membebani warga negara harus mendapatkan persetujuan dari warga negara yang bersangkutan melalui wakilnya di parlemen.

Kedua, Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 telah memberikan jaminan kepada “Setiap orang berhak mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil secara sewenang-wenang oleh

siapapun”. Hal ini berarti, pengambilan hak milik tanpa persetujuan pemiliknya merupakan tindakan sewenang-wenang (*willekeur*). Dalam konteks demikian, pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara pada hakekatnya merupakan pemindahan hak milik pribadi (*privat*) kepada negara (*publik*) yang harus dilakukan berdasarkan undang-undang. Oleh karena itu, menjadi jelas maksud dari frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 adalah perintah konstitusi untuk mengatur apa saja (*objek*) yang dapat dikenakan pajak dan pungutan lain yang sifatnya memaksa untuk keperluan negara adalah dalam bentuk undang-undang”.

Menegaskan bahwa obyek pajak harus berdasarkan perundang-undangan. Dengan demikian obyek pajak tidak dapat dilakukan terhadap apapun yang hanya berdasarkan Keputusan Pemda.

(12) Bahwa menurut kami, tidaklah dapat dikonversi TAMBAHAN KEMAMPUAN EKONOMIS menurut yang kedudukan hukumnya hanya Keputusan PEMDA menjadi sama dengan TAMBAHAN KEMAMPUAN EKONOMIS menurut kedudukan hukumnya UU. Sebab Keputusan yang diterbitkan oleh PEMDA jenisnya hanya bersifat kebijakan (*policy regeling*) tidak termasuk sebagai jenis Perundang-undangan (*regeling*).

(13) Bahwa Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bergantung kepada Keputusan Pemda, yang artinya jika Pemda tidak menerbitkan Keputusan maka tidak ada Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu. Artinya, Pihak AGEN LPG 3 kg tidak memiliki wewenang/kemampuan/kekuasaan dalam menerbitkan atau menetapkan Biaya angkut tersebut. Sedangkan obyek PPh dan PPN bergantung kepada perbuatan hukum setara undang-undang yang dilakukan PARA pihak.

- (14) *Bahwa dengan membandingkan Substansi Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN dengan Pasal 24A ayat (1) dan ayat (2) Permen ESDM Nomor 28 Tahun 2021 jo Permen ESDM Nomor 26 Tahun 2009 timbul pertanyaan yang harus dijawab tentang KETIDAKSETARAAN atau KETIDAKSAMAAN Perbuatan Hukum yaitu, Apakah Perbuatan Hukum dalam MENETAPKAN BESARAN Biaya Angkut yang dilakukan oleh PEMERINTAH PROVINSI dan KABUPATEN/KOTA dapat disamakan dengan Perbuatan Hukum yang dilakukan oleh PARA Pihak untuk menghasilkan PENGHASILAN sebagaimana dimaksud Pasal 4 UU Nomor 38 Tahun 2008 dan nilai penyerahan sebagaimana dimaksud UU PPN?*
- (15) *Bahwa sekalipun Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu **menambah kemampuan ekonomis**, tetapi tambahan kemampuan ekonomis ini hanyalah bersifat hitungan matematika, yang mana hitungan matematika tersebut tidak dapat begitu saja dianggap memiliki kedudukan hukum sebagai tambahan kemampuan ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan Nilai Penyerahan menurut UU PPN karena harus diatur juga menurut hukum sesuai dengan Pendapat Mahkamah Konstitusi tersebut.*
- (16) *Bahwa Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Penyerahan obyek PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling).*
- (17) *Baik dari sisi Sumber, Peningkaran, dan Kewenangan sangat jelas terdapat perbedaan yang tegas antara Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu dengan tambahan kemampuan ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Penyerahan menurut UU PPN yang dirinci sebagai berikut:*

- 1). *Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling).*
- 2). *Apabila terjadi Pengingkaran PARA Pihak tidak dapat menggugat ke Pengadilan Negeri mengenai Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling). Sedangkan terhadap Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling) PARA pihak dapat menggugat ke Pengadilan Negeri.*
- 3). *Agen tidak berwenang menentukan besaran Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan PARA Pihak berwenang menentukan besaran Tambahan Kemampuan Ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling) sepanjang tidak ada hubungan Istimewa (transfer pricing).*

(18) *Berdasarkan uraian-uraian di atas, berikut ini kami ajukan permohonan penjelasan kepada Bapak yaitu:*

- 1). *Apa dasar hukumnya kedudukan hukum “Tambahan Kemampuan Ekonomis” yang bersumber dari Keputusan Pemda (policy regeling) dapat dikonversi dan bagaimana cara mengkonversinya menurut hukum sehingga menjadi sama dengan kedudukan hukum “Tambahan Kemampuan Ekonomis” yang bersumber dari Perbuatan-perbuatan berdasar Undang-undang (regeling) sehingga tambahan*

kemampuan ekonomis tersebut dapat dianggap sebagai obyek PPH dan PPN?

2). *Apakah Keputusan (policy regel) atas Tambahan Kemampuan Ekonomis yang diterbitkan oleh PEMDA memiliki kedudukan sama dengan Tambahan Kemampuan Ekonomis menurut UU (regeling)?*

(19) *Bahwa bilamana Ditjen Pajak telah menerbitkan peraturan atau nota dinas terkait dengan Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu yang mana berdasarkan uraian-uraian di atas peraturan atau nota dinas tersebut bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN, kami berharap Bapak berkenan mencabut peraturan-peraturan atau Nota Dinas: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021 dimaksud dalam rangka menjaga kemurnian makna dari Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN.*

4) *Bahwa atas Surat HISWANA MIGAS tersebut, Direktur Jenderal Pajak telah menjawabnya dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 yang isi surat tersebut adalah sebagai berikut:*

“Sehubungan dengan surat saudara tanpa nomor tanggal 12 Agustus 2024 Hal: Apakah HET Gas LPG 3 kg Yang Produk Policy Regeling DAPAT DIKONVERSI Sebagai Produk Undang-undang (Regeling) Untuk DIPAJAKI Menurut Undang-Undang PPH dan PPN?, dengan ini kami sampaikan hal-hal sebagai berikut:

(1) *Dalam surat tersebut, secara garis besar Saudara meminta penjelasan mengenai aspek Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas selisih Harga Jual Eceran (HJE) LPG dalam kemasan tabung 3 kg (LPG Tertentu) di titik serah agen dengan harga yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan.*

(2) *Sehubungan dengan hal-hal tersebut, dengan ini kami sampaikan sebagai berikut.*

a. Aspek Pajak Penghasilan

1) *Penghasilan yang diterima atau diperoleh agen/penyalur berupa selisih harga antara HJE LPG Tertentu dengan harga yang*

ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan, merupakan penghasilan yang dikenai pajak penghasilan sesuai peraturan perundang-undangan di bidang PPh.

2) *Penghasilan yang diterima atau diperoleh sub-agen/pangkalan berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan dengan harga jual kembali sub-agen/pangkalan atas penjualan LPG Tertentu merupakan penghasilan yang dikenai pajak penghasilan sesuai peraturan perundang-undangan di bidang PPh.*

b. Aspek Pajak Pertambahan Nilai

1) *LPG dalam tabung yang siap dikonsumsi oleh masyarakat, termasuk LPG Tertentu, merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang atas penyerahannya dikenai PPN.*

2) *Perlakuan PPN atas penyerahan BKP berupa LPG Tertentu tersebut sudah secara jelas diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang PPN.*

3) *Telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Liquefied Petroleum Gas Tertentu dan Petunjuk Pelaksanaannya yang dituangkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-37/PJ/2021 tentang Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.03/2020.*

5) Bahwa faktanya berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, Direktur Jenderal Pajak menjadikan Biaya Transportasi (BT KEPUTUSAN) sebagai Objek Pajak Penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Objek PPN menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPN. Sebab, frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN **membolehkan Biaya Transportasi yang diterima atau diperoleh Agen yang ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN Gubernur dijadikan sebagai Objek Pajak Penghasilan dan Objek PPN yang harus dipajaki.**

- 6) Bahwa terlihat berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, menunjukkan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN ternyata berpatokan kepada Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (AGEN) dan NILAI PENGGANTIAN (Biaya Transportasi) **tanpa memperhatikan sumber setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan dasar kegiatan penyerahan jasa transportasi (penggantian biaya) tersebut yaitu berdasarkan perundang-undangan perpajakan dan selain perundang-undangan perpajakan** (contoh: dalam hal ini bersumber dari KEPUTUSAN).
- 7) Padahal menurut PARA PEMOHON, sesuai UUD 1945 dan sejalan dengan dengan prinsip *no taxation without representation* sebagai pencerminan prinsip kedaulatan rakyat, maka seharusnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan **BUKAN** berdasarkan selain peraturan perundang-undangan perpajakan seperti peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN, sebagaimana ditegaskan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 bahwa “**Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang**”;
- 8) Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara *limitatif* menentukan agar pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang, tidak terkecuali pelaksanaan atas pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa tersebut haruslah berdasarkan undang-undang, **BUKAN** KEPUTUSAN. Dengan demikian, terdapat KETIDAKPASTIAN HUKUM pada frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN karena dalam kasus yang spesifik ini membuktikan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN telah mengandung setiap tambahan

kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan Nilai berupa Biaya Transportasi yang ditentukan berdasarkan peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN bukan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan Nilai berupa Biaya Transportasi berdasarkan undang-undang sebagaimana dikehendaki oleh Pasal 23A UUD 1945. Pertentangan tersebut telah menimbulkan ketidakpastian hukum bagi PARA PEMOHON dalam mencari keadilan di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

29. Bahwa berdasarkan seluruh uraian-uraian tersebut di atas terbukti bahwa berlakunya frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang bertentangan dengan Ketentuan Pasal 23A UUD 1945 berakibat telah merugikan hak konstitusional PARA PEMOHON **berupa tidak memperoleh Kepastian Hukum sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1) UUD 1945**. Oleh karena itu frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN haruslah dimaknai sebagaimana Petitum PARA PEMOHON untuk mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
30. Bahwa berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi terjadi. Bahwa sesuai dengan penjelasan dan uraian di atas, maka apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan PARA PEMOHON, maka kerugian yang telah dialami oleh PARA PEMOHON tidak akan terjadi lagi di kemudian hari. Apabila frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dimaknai sebagaimana Petitum PARA PEMOHON, maka tidak terjadi lagi pertentangan antara frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dengan Pasal 23A UUD 1945, sehingga ketidakpastian hukum tidak akan terjadi lagi;

31. Bahwa berdasarkan seluruh dalil yang telah diuraikan di atas, maka PARA PEMOHON memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN terhadap UUD 1945 karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan telah memenuhi syarat kerugian hak konstitusional.

III. ALASAN PERMOHONAN

A. Konsep Taxing Power Dan Prinsip Legalitas Pungutan Pajak

31. Bahwa *Taxing Power* menunjukkan kewenangan suatu negara untuk mengenakan pajak di negaranya. *Taxing Power* dikenal juga sebagai yurisdiksi pemajakan yang menunjukkan dasar kewenangan suatu negara memungut pajak kepada seseorang atau suatu badan, terutama mengenai kriteria-kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya yang dituangkan dalam undang-undang (UU). Kriteria-kriteria tersebut diantaranya berkenaan dengan orang, barang, atau objek yang berada di wilayah kekuasaannya;
32. Bahwa konsep *taxing power* membahas yurisdiksi pemajakan sebagai sebuah kewenangan suatu negara untuk merumuskan dan memberlakukan ketentuan perpajakan. Lazimnya, ketentuan perpajakan tersebut ditempatkan dan diatur dalam konstitusi sebuah negara. Misalnya negara Amerika Serikat yang menggunakan konsep *taxing power* sebagai “*the Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States*” (Erik M. Jensen, *The Taxing Power, the Sixteenth Amendment, and the Meaning of ‘Incomes*, 2006);
33. Bahwa prinsip legalitas pungutan pajak (perpajakan) merupakan kaidah yang menyatakan bahwa suatu pajak tidak dapat dipungut atas seseorang tanpa pajak itu diatur oleh undang-undang (UU), yaitu dengan suatu undang-undang yang diambil oleh kekuasaan legislative (*the principle of the legality of taxation is defined as the rule according to which no tax can be levied on a person without*

that tax having been provided for by statute, that is to say by an act adopted by the legislative power);

34. Bahwa pada tataran internasional, *the principle of the legality of taxation* dapat dilihat dari Pasal 1 Protokol *the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms* 20 Maret 1952. Ketentuan tersebut menyatakan perihal perlindungan atas properti, bahwa: “*Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law*”. Ketentuan ini menjunjung tinggi hak seseorang atau badan hukum untuk menikmati kepemilikannya (properti) tanpa beban dari negara kecuali atas dasar undang-undang dan prinsip hukum internasional;
35. Bahwa dalam konsep perpajakan, begitu ketatnya prinsip yang harus dijunjung tinggi, sebab dalam *taxing power* terdapat batasan-batasan. Batasan tersebut bersifat spesifik, misalnya untuk menerapkan pajak haruslah dengan undang-undang yang melibatkan kekuasaan parlemen dan bahkan dalam kacamata internasional, penerapan pajak harus sesuai dengan prinsip hukum internasional (konvensi perlindungan HAM);
36. Bahwa sebagai perbandingan, banyak negara-negara di Eropa yang mengatur mengenai prinsip legalitas perpajakan dalam konstitusinya. Belgia misalnya, dalam Pasal 170 ayat (1) konstitusinya menyatakan bahwa “*taxes for the benefit of the State can only be introduced by a law*”. Negara Denmark dalam Pasal 43 konstitusinya mengatur bahwa “*no taxes shall be imposed, altered or repealed except by statute*”. Konstitusi negara Spanyol bahkan lebih rinci dan tegas mengatur bahwa pajak harus dilaksanakan berdasarkan undang-undang. Dalam Pasal 31 konstitusi negara Spanyol diatur: “*Personal or property contributions for public purposes may only be imposed in accordance with the law*”. Kemudian dalam Pasal 133 ayat (1) and (3), dalam BAB Ekonomi dan Keuangan, diatur: (1) *The primary power to raise taxes is vested exclusively in the State by law*, (3) *Any fiscal benefit affecting State taxes must be established by virtue of law*. Negara Finlandia dalam konstitusinya (Pasal 81 ayat 1) juga menyatakan: “*The State tax is governed by an Act, which shall contain provisions on the grounds for*

tax liability and the amount of the tax, as well as on the legal remedies available to the persons or entities liable to taxation". Perancis dalam konstitusi 4 Oktober 1958 Pasal 34 menyatakan bahwa: "reserves for the legislature 'the, base, rates and methods of collection of all types of taxes". Selanjutnya Itali, dalam Pasal 23 konstitusinya menyebutkan "no obligation of a personal or financial nature may be imposed on any person except by law". Belanda dalam konstitusinya Pasal 104 menyatakan "taxes imposed by the State shall be levied pursuant to Act of Parliament. Other levies imposed by the State shall be regulated by Act of Parliament";

37. Bahwa terlihat dari negara-negara di Eropa, prinsip legalitas pungutan pajak ditegaskan dalam konstitusi negara masing-masing. Pengaturan dalam konstitusi masing-masing negara di atas terlihat kesamaan, bahwa legalitas pungutan pajak haruslah dilakukan berdasarkan undang-undang yang disetujui oleh parlemen (*act of parliament*). Artinya, tanpa melalui undang-undang yang disetujui parlemen, maka tindakan pungutan pajak tersebut menjadi tindakan yang illegal (melanggar konstitusi);
38. Bahwa untuk memenuhi prinsip legalitas perpajakan, biasanya muatan undang-undang perpajakan juga ditentukan, minimal terdapat unsur-unsur pokok yang harus diatur seperti menentukan subjek pajak (perorangan dan badan), objek pajak, dasar pengenaan pajak, dan tarif pajak serta upaya hukum bagi Wajib Pajak. Hal ini terlihat dalam pengaturan pajak di Jerman, Perancis, dan Belanda. Kemudian, perlu diatur mengenai penerima pajak, serta tata cara pembayaran dan tanggal terutangnya pajak, harus ditetapkan dengan undang-undang (Estonia). Hal ini menunjukkan bahwa pemenuhan aspek prinsip legalitas perpajakan harus diwujudkan dalam bentuk undang-undang;
39. Bahwa dalam perspektif *taxing power* dan prinsip legalitas perpajakan (*the principle of the legality of taxation*), pengaturan perpajakan harus dilandasi dengan undang-undang termasuk semua tindakan administratif dalam rangka pelaksanaan pajak harus ada landasan hukumnya pada tataran undang-undang serta putusan penyelesaian konflik (sengketa) perpajakan haruslah dilandasi dengan undang-undang.

B. Frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” Dalam Ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh Dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN Bertentangan Dengan Pasal 23A UUD 1945

40. Bahwa negara Indonesia memiliki konstitusi yang juga memuat aturan mengenai perpajakan. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 berbunyi: *Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*. Ketentuan ini bermakna bahwa segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat, seperti pajak dan lain-lainnya harus ditetapkan dengan undang-undang, yaitu dengan persetujuan wakil rakyat (DPR);
41. Falsafah yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945 ini sama dengan falsafah pajak yang sangat populer, yaitu: “*No Taxation Without Representation*” dan “*Taxation Without Representation is Robbery*”. Falsafah tersebut telah menjadi prinsip global dalam pemungutan pajak atau pungutan lain yang bersifat memaksa. Dalam konteks hukum Indonesia, setiap pajak/pungutan yang bersifat memaksa harus dilandasi undang-undang, sementara untuk tingkat daerah, maka dilandasi peraturan daerah tingkat provinsi, dan peraturan daerah tingkat kabupaten/kota;
42. Sedemikian sifat memaksa dan wajibnya pajak tentunya bukan tanpa adanya alasan dan landasan fakta dan teori yang kuat. Menurut Prof. Mardiasmo, secara teoritis dan praktis dapat dilihat bahwa pajak memiliki beberapa fungsi dalam kehidupan negara dan masyarakat, yaitu:
 - a. Fungsi budgetair Pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya;
 - b. Fungsi regulerend Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.
43. Hakikat pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU KUP adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat;

44. Bahwa di setiap negara hukum, setiap tindakan pemerintah harus didasarkan pada hukum, termasuk yang menyangkut urusan publik seperti menarik pajak. Hal ini disebabkan karena pungutan pajak dapat dipandang sebagai sesuatu yang dapat mengurangi kemampuan ekonomis dan daya beli masyarakat, sehingga tidak dapat dilakukan secara serampangan. Dengan adanya syarat pemungutan pajak harus berdasar undang-undang, dengan sendirinya didalamnya disyaratkan pula adanya persetujuan rakyat terhadap pemungutan pajak. Pemungutan pajak dapat dikatakan telah disetujui rakyat melalui wakil-wakilnya yang duduk di DPR, melalui undang-undang yang mendasarinya;

45. Terhadap kewenangan negara dalam memungut pajak, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018, pada pertimbangannya antara lain menyatakan:

Bahwa secara doktriner, baik berdasarkan ajaran ilmu negara umum maupun hukum tata negara, kewenangan negara untuk memungut pajak adalah diturunkan dari ajaran tentang hak-hak istimewa negara sebagai organisasi kekuasaan yang mengatur kehidupan bermasyarakat dan hal itu telah diterima secara universal. Namun, sesuai dengan prinsip dasar yang berlaku dalam negara demokrasi yang berdasar atas hukum, agar dalam pelaksanaannya tidak sewenang-wenang, kewenangan negara untuk memungut pajak tersebut harus diatur dengan dan didasarkan atas undang-undang. Dalam konteks Indonesia, UUD 1945 secara jelas menegaskan hal itu dalam Pasal 23A yang menyatakan, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Undang-undang adalah salah satu perwujudan kehendak rakyat. Dengan kata lain, meskipun negara berdasarkan hak istimewa yang dimilikinya berwenang memungut pajak (dan pungutan lain yang bersifat memaksa), sesungguhnya kewenangan itu diberikan atas persetujuan rakyat dan hanya digunakan untuk keperluan negara (vide halaman 93 Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 3/PUU-XVI/2018)

46. Dalam pertimbangan putusan nomor 41/PUU-XVIII/2020, Mahkamah berpendapat:

Menimbang bahwa Pajak merupakan hak konstitusional Negara atas rakyatnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan “Pajak dan

pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Dengan demikian hak negara untuk memungut pajak adalah hak mutlak yang tidak dapat ditolak. Namun hal demikian tidak lantas negara, melalui fiskus (petugas/instansi pengumpul pajak), dapat bertindak sewenang-wenang dalam menentukan besaran dan tata cara pemungutan pajak. Pasal 23A UUD 1945 di atas menegaskan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa” hanya boleh diterapkan selama ditujukan “untuk keperluan negara”. Pasal a quo juga mengatur bahwa pajak dan pungutan ini harus “diatur dengan undang-undang”. Pengaturan pajak dengan undang-undang tidak lain bertujuan agar setiap pembebanan pajak mendapat persetujuan dari lembaga yang merupakan representasi rakyat (asas no taxation without representation)

47. Bahwa Pasal 23A UUD 1945 memberikan dasar hukum bagi pemungutan pajak oleh negara kepada rakyat, sekaligus juga mengandung dasar falsafah pajak. Dengan adanya syarat bahwa yang menjadi dasar pemungutan pajak adalah undang-undang, maka dengan sendirinya di dalamnya disyaratkan pula adanya persetujuan dari rakyat terhadap pemungutan pajak. Hal tersebut dikarenakan mekanisme pembentukan undang-undang dilaksanakan oleh pemerintah bersama-sama dengan DPR, yang dalam prosesnya telah meminta masukan dari rakyat yang diwakilinya. Dengan demikian, pemungutan pajak dari rakyat kepada negara telah disetujui oleh rakyat melalui wakil-wakilnya yang duduk di DPR (Y. Sri Pudyatmoko: *Pengantar Hukum Pajak*);
48. Bahwa berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 menentukan, “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*”, negara justru diharapkan dapat memberikan perlindungan terhadap kebebasan (*liberty*), persamaan (*equality*), solidaritas sosial (*fraternity*), dan juga hak milik (*property*). Oleh karena itu, ketentuan tentang perpajakan dan pungutan lain yang bersifat memaksa, terutama ketentuan-ketentuan lain yang bersifat materiel, haruslah diatur dengan undang-undang. Ketentuan yang bersifat materiel tentang perpajakan itu berkenaan dengan (i) siapa saja yang dibebani kewajiban membayar pajak dan pungutan memaksa lainnya; (ii) apa saja yang dikenai pajak (objek pajak) dan pungutan memaksa itu; (iii) bagaimana cara menghitung pajak

dan pungutan yang harus dibayar serta cara pelunasannya (*tax base dan tax rate*) (Prof. Dr. Jimly Asshidiqie: *Perihal Undang-Undang di Indonesia*);

49. Bahwa ketentuan yang bagaimana yang harus dituangkan dalam bentuk undang-undang, *Rochmat Soemitro* mengungkapkan, ketentuan yang perlu diatur dalam undang-undang meliputi:

1. subjek pajak, ketentuan yang mengatur mengenai siapa yang dijadikan subjek pajak, syarat-syarat agar seseorang menjadi subjek pajak, pembagian subjek pajak, dan sebagainya;
2. objek pajak, ketentuan yang mengatur mengenai apa yang dijadikan
3. objek pajak dan apa syarat-syaratnya, bagaimana definisinya, apa yang bukan merupakan objek pajak dan sebagainya;
4. tarif pajak, ketentuan yang mengatur mengenai berapa besarnya tarif, dalam hal apa tarif diterapkan dan tidak diterapkan, dan sebagainya termasuk ketentuan mengenai hukum pajak formal yang merupakan prinsip atau ketentuan pokok yang harus dituangkan dalam ketentuan undang-undang seperti tentang surat pemberitahuan, surat ketetapan pajak, surat keberatan, penagihan, pembukuan, penyelesaian keberatan dan sengketa, dan sebagainya. Hal demikian dilakukan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak (*Rochmat Soemitro, 1988, Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum, Bandung: Eresco*);

50. Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara jelas dan terang (*expressive verbis*) menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Bunyi Pasal 23A UUD 1945 jelas menyebut “**undang-undang**” sebagai dasar pemungutan pajak, bukan peraturan perundang-undangan;

51. Bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN berbunyi:

Pasal 4 ayat (1) UU PPh : *(1) Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*

- a. *penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;*
- b. *hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;*
- c. *laba usaha;*
- d. *keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:*
 1. *keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;*
 2. *keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;*
 3. *keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;*
 4. *keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan social termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan*
 5. *keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;*
- e. *penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;*
- f. *bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;*
- g. *dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;*
- h. *royalti atau imbalan atas penggunaan hak;*
- i. *sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;*

- j. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;*
- k. keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;*
- l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;*
- m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;*
- n. premi asuransi;*
- o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;*
- p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;*
- q. penghasilan dari usaha berbasis syariah;*
- r. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan*
- s. surplus Bank Indonesia.*

Pasal 4 ayat (1) UU PPN : *(1) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:*

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
- b. impor Barang Kena Pajak;*
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;*
- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan*
- h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.*

Berdasarkan ketentuan ini, maka terdapat penyebab timbulnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan kegiatan yang menyebabkan pertambahan nilai.

52. Bahwa **berbeda** dengan Pasal 23A UUD 1945 yang jelas menyebut “undang-undang” sebagai dasar pungutan Pajak, frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak jelas dan tidak tegas pengaturan tentang sumber hukum timbulnya objek pajak karena dapat berasal dari perundang-undangan perpajakan dan juga berasal dari bukan perundang-undangan perpajakan. Sehingga dalam batas penalaran yang wajar frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN meliputi setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan pertambahan nilai yang bersumber baik dari perundang-undangan perpajakan dan juga bukan perundang-undangan perpajakan (KEPUTUSAN).
53. Bahwa ketidakpastian hukum atas pemaknaan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dapat ditunjukkan oleh contoh yang dialami oleh PARA PEMOHON sebagai berikut:
- 1) Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah merugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh karena frasa tersebut mengandung makna yang luas yaitu:
 - a. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak **berdasarkan perundang-undangan perpajakan; dan**
 - b. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak **berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.**
 - 2) Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah merugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya Pasal 4 ayat (1) UU PPN karena substansi pada Pasal tersebut mengandung makna yang luas yaitu Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
 - a. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan; dan
 - b. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.

- 3) Bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan kegiatan-kegiatan usaha yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan memberikan pengertian yang tegas dan pasti bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan nilai kegiatan usaha tersebut tegas dan pasti ditentukan oleh hukum pasar untuk memperoleh harga pasar. Untuk memperoleh harga pasar tersebut Penjual dan Pembeli memiliki kedudukan hukum yang bebas menentukan hukum permintaan dan penawaran untuk menentukan harga pasar tanpa dipengaruhi oleh pihak-pihak yang bukan pelaku pasar.
- 4) Bahwa penentuan harga pasar berbeda dengan penentuan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak dan kegiatan-kegiatan lain yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan. Penentuan nilai atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak dan nilai kegiatan-kegiatan yang berdasar selain perundang-undangan perpajakan tentu tidak ditentukan oleh hukum pasar sehingga tidak mungkin diperoleh harga pasar. Untuk memperoleh tambahan kemampuan ekonomis dan melakukan kegiatan-kegiatan tersebut Penjual dan Pembeli berkedudukan tidak bebas menentukan hukum permintaan dan penawaran, tetapi tambahan kemampuan ekonomis tersebut dan nilai dari kegiatan-kegiatan yang ditimbulkan ditentukan oleh Penguasa, sehingga tambahan kemampuan ekonomis tersebut dan nilai kegiatan-kegiatan tidak dapat ditentukan oleh Penjual dan Pembeli.
- 5) Bahwa kerugian konstitusional yang dialami oleh PARA PEMOHON dibuktikan dengan tindakan Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh dan PPN kepada PARA Pemohon sebagai Pembayar Pajak dengan rincian sebagai berikut:
 - (1) Kepada PEMOHON I diterbitkan SKPKB PPh Nomor: 00022/206/18/821/2 tanggal 07 November 2022;
 - (2) Kepada PEMOHON I diterbitkan SKPKB PPN Nomor: 00141/207/18/821/22 tanggal 07 November 2022;
 - (3) Kepada PEMOHON II diterbitkan SKPKB PPh Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019;

(4) Kepada PEMOHON II diterbitkan SKPKB PPN Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019.

- 6) Bahwa PARA PEMOHON memperoleh Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh dan PPN tersebut disebabkan PARA PEMOHON yang berusaha sebagai AGEN GAS LPG 3 kg menerima atau memperoleh uang berupa Biaya Transportasi atas penyerahan atau pengangkutan Gas LPG 3 kg dari AGEN ke PANGKALAN. Besaran Biaya Transportasi tersebut ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN Gubernur/Walikota/Bupati, bukan ditentukan oleh AGEN dan Pembeli GAS LPG 3 kg sehingga tidak mungkin tercapai harga pasar atas Biaya Transportasi tersebut. Biaya Transportasi yang terbentuk bukan dengan mekanisme pasar tersebut dibayarkan oleh Pembeli Gas LPG 3 kg ke Pangkalan dan pembayarannya diteruskan ke AGEN Penjualan Gas LPG 3 kg.
- 7) Bahwa adapun Biaya Transportasi Gas LPG 3 kg ditentukan dalam Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 yang berbunyi:
“Dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli Masyarakat, dan margin yang wajar serta Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu”.
- 8) Bahwa kemudian Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 tahun 2009 dirubah menjadi Pasal 24A ayat (1) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 yang berbunyi:
“Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, margin yang wajar, Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu”.
- 9) Bahwa adapun besaran Biaya Transportasi tersebut untuk PEMOHON I ditentukan oleh Gubernur Sulawesi Utara dalam Keputusan Nomor: 50

tanggal 12 Februari 2015 dan untuk PEMOHON II ditentukan oleh Gubernur Riau dalam Keputusan Nomor: Kpts. 759/VI/2015 tanggal 23 Juni 2015.

- 10) Bahwa PARA PEMOHON berhak mendapatkan kepastian hukum untuk dipajaki atas perolehan harga pasar yang dilakukan berdasarkan undang-undang perpajakan. Berbeda dengan pemajakan atas Biaya Transportasi yang diperoleh PARA PEMOHON dengan berdasarkan Peraturan Menteri ESDM dan Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati ternyata dipajaki berdasarkan arahan NOTA DINAS Direktur Jenderal Pajak Nomor: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021 yang berbunyi sebagai berikut:

**NOTA DINAS
NOMOR ND-247/PJ/PJ.03/2021**

*Yth : PARA Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak
PARA Kepala Kantor Pelayanan Pajak
Dari : Direktur Jenderal Pajak
Sifat : Sangat Segera
Hal : Penegasan Pengenaan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan dan Transportation Fee atas Penyerahan LPG 3 Kg
Tanggal : 22 Desember 2021*

Sehubungan dengan banyaknya pertanyaan mengenai ketentuan PPh Agen Pertamina atas Margin Agen, Biaya Operasional Agen, Margin Pangkalan, dan Transportation Fee atas penyerahan LPG 3 kg, dengan ini disampaikan hal-hal sebagai berikut:

3. Ketentuan terkait:

- e. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan s.t.d.t.d. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yang telah diubah dengan Undang- Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, diantaranya mengatur:*

3) Pasal 4 ayat (1)

Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

4) Pasal 17

Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap.

- f. *Pasal 2 ayat (1) PP Nomor 23 Tahun 2018 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (PP 23/2018), mengatur: Atas penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri yang memiliki peredaran bruto tertentu, dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final dalam jangka waktu tertentu.*
- g. *PMK Nomor 141/PMK.03/2015 tentang Jenis Jasa Lain Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf c Angka 2 UU PPh (PMK- 141/2015), mengatur:*
- 3) *Pasal 1 ayat (1)*
Imbalan sehubungan dengan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 2 UU PPh, dipotong Pajak Penghasilan sebesar 2% dari jumlah bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai.
- 4) *Pasal 1 ayat (6) huruf b*
Jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari jasa pengangkutan/ekspedisi.
- h. *PMK Nomor 34/PMK.010/2017 tentang Pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 Sehubungan dengan Pembayaran atas Penyerahan Barang dan Kegiatan di Bidang Impor atau Kegiatan Usaha di Bidang Lain s.t.d.t.d. PMK Nomor 110/PMK.010/2018 (PMK 34/2017), mengatur:*
- 4) *Pasal 1 ayat (1) huruf h, Pemungut pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22 UU PPh adalah produsen atau importir bahan bakar minyak, bahan bakar gas, dan pelumas, atas penjualan bahan bakar minyak, bahan bakar gas, dan pelumas.*
- 5) *Pasal 2 ayat (1) huruf c angka 2, Besarnya pungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 atas bahan bakar gas sebesar 0,3% dari penjualan tidak termasuk PPN.*
- 6) *Pasal 9 ayat (2), Pemungutan PPh Pasal 22 atas penjualan bahan bakar minyak dan bahan bakar gas kepada:*
- c) *penyalur/agen bersifat final;*
- d) *selain penyalur/agen bersifat tidak final dan dapat diperhitungkan sebagai pembayaran Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan bagi Wajib Pajak yang dipungut.*
4. ***Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, disampaikan hal-hal sebagai berikut:***
- g. *agen/penyalur bahan bakar gas (BBG) dipungut PPh Pasal 22 yang bersifat final oleh produsen atau importir BBG atas harga jual berdasarkan Peraturan Menteri ESDM, yang didalamnya*

sudah memperhitungkan keuntungan/margin agen/penyalur;

- h. penghasilan yang diterima atau diperoleh agen/penyalur berupa:**
- 3) selisih harga antara harga jual berdasarkan Peraturan Menteri ESDM dengan nilai yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan; dan
 - 4) transportation fee dari Pertamina sebagai jasa pengangkutan LPG dari depot LPG Pertamina ke lokasi agen/penyalur, merupakan tambahan penghasilan yang belum dikenai PPh Pasal 22 sebagaimana dimaksud pada huruf a di atas;
- i. atas penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf b angka 1) dikenai:**
- 3) PPh berdasarkan ketentuan umum UU PPh; atau
 - 4) PPh final dengan tarif 0,5% dalam hal agen/penyalur merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 23/2018;
- j. penghasilan sebagaimana dimaksud pada huruf b angka 2) merupakan objek pemotongan PPh Pasal 23 dengan tarif sebesar 2% dari penghasilan bruto atau dikenai PPh sebagaimana dimaksud pada huruf c angka 2) dalam hal agen/penyalur menyerahkan fotokopi Surat Keterangan PP 23/2018;**
- k. penghasilan yang diterima atau diperoleh sub-agen/pangkalan berupa selisih harga antara harga ditingkat agen/penyalur dengan harga jual sub-agen/pangkalan atas penjualan LPG dikenai:**
- 3) PPh berdasarkan ketentuan umum UU PPh; atau
 - 4) PPh final dengan tarif 0,5% dari penghasilan bruto dalam hal sub-agen/pangkalan merupakan Wajib Pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu berdasarkan PP 23/2018;
- l. contoh perhitungan sebagai berikut:**

	Komponen Harga	Jumlah	Keterangan
a.	Transportation fee	Xxx	Mengacu pada angka 2 huruf b poin 2)
b.	Harga ex Pertamina (Depot LPG Pertamina atau Stasiun Pengisian LPG) termasuk PPN 10%	Rp11.550	-
c.	Margin agen	Rp1.200	sudah termasuk penghasilan yang dikenakan PPh Pasal 22 Final. (mengacu pada angka 2 huru a)

	Biaya Operasional Agen	Rp1.250	<i>merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh Pasal 17 atau PP 23/2018. (mengacu pada angka 2 huruf b poin 1))</i>
	d. Harga agen ke Sub Penyalur/Pangkalan (b+c)	Rp14.000	-
	E Margin pangkalan/Sub Penyalur	Rp1.500	<i>merupakan tambahan penghasilan dikenai PPh Pasal 17 atau PP 23/2018 (mengacu pada angka 2 huruf e)</i>
	F HET LPG 3 kg di Pangkalan (d+e)	Rp15.500	-

Terhadap Biaya Transportasi tersebut dikenakan pajak PPh dan PPN oleh Direktur Jenderal Pajak dengan mengacu kepada ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN, yang mana dianggap **Biaya Transportasi itu adalah termasuk kedalam pengertian setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) UU PPN.**

Dirjen Pajak melalui Nota Dinas nomor: *ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021* menegaskan untuk memajaki Biaya Transportasi yang diperoleh oleh sekitar 12.000 (*dua belas ribu*) Agen LPG 3 kg di seluruh Indonesia. Bahwa 12.000 (*dua belas ribu*) Agen LPG 3 kg tergabung dalam satu organisasi **HISWANA MIGAS** (Himpunan Wiraswasta Nasional Minyak dan Gas).

Mengenakan Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas Biaya Transportasi yang diperoleh Agen Gas LPG 3 kg yang ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati telah menimbulkan ketidakpastian hukum pada frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN.

11) Bahwa oleh karena keberlakuan pemajakan tersebut bersifat **terstruktur, sistematis, dan massif melalui Kantor Wilayah DJP dan Kantor Pelayanan Pajak seluruh Indonesia kepada 12.000 (dua belas ribu) agen di seluruh Indonesia berlangsung terus-menerus, maka tindakan pemajakan tersebut dalam batas penalaran yang wajar tidak bisa lagi dipandang sebagai kesalahan implementasi Otoritas Pajak tetapi lebih menunjukkan terdapat ketidakpastian hukum** pada frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN.

12) Bahwa oleh karena terdapat **ketidakpastian hukum** pada frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak ...*” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN berakibat merugikan hak konstitusional **PARA PEMOHON dan PARA Agen Gas LPG 3 kg diseluruh Indonesia.**

13) Bahwa **PARA PEMOHON** telah mengalami kerugian akibat diberlakukannya frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak ...*” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN.

Dengan demikian, frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung ketidakpastian hukum dan memberikan peluang penyelundupan hukum berupa pemajakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan atas kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan sehingga bertentangan dengan adagium “*no taxation without participation*” dan sebaliknya “*no participation without tax*” (vide Putusan MK Nomor 003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 tentang Surat Utang Negara)

14) Bahwa **PARA PEMOHON** telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual yang diuraikan sebagai berikut:

(1) Bahwa PEMOHON I merupakan Wajib Pajak badan, yang berkedudukan usaha sebagai Agen LPG 3 Kg melakukan penyerahan LPG 3 Kg ke Pangkalan LPG 3 Kg. Harga jual dari Agen ke Pangkalan ditentukan oleh Peraturan Menteri Energi Dan Sumber Daya Mineral (Permen ESDM) yaitu sebesar Rp. 12.750/tabung. Harga jual tersebut disebut dengan harga jual eceran (HJE). HJE tersebut berlaku sama di seluruh Indonesia. Oleh karena kualitas infrastruktur jalan dan jarak pengangkutan LPG 3 Kg berbeda-beda di seluruh Indonesia yang berimbas kepada timbulnya biaya-biaya pengangkutan tabung gas tersebut, maka kemudian Permen ESDM memberikan kewenangan kepada Gubernur/Bupati/Wali Kota untuk menerbitkan KEPUTUSAN (*Policy Regel*) yang berfungsi untuk menentukan nilai rupiah yang harus dibayar oleh PEMBELI tabung gas kepada PANGKALAN untuk diteruskan pembayarannya kepada AGEN. Bahwa untuk kepentingan Pemohon I, Gubernur Sulawesi Utara menerbitkan Keputusan nomor: 50 tanggal 12 Februari 2015 sebagai dasar untuk menentukan Biaya Transportasi (BT). Bahwa untuk kepentingan Pemohon II, Gubernur Riau menerbitkan Keputusan nomor: Kpts. 759/VI/2015 tanggal 23 Juni 2015 sebagai dasar untuk menentukan Biaya Transportasi (BT). Dengan demikian, uang yang diterima oleh AGEN adalah Harga Eceran Tertinggi (HJT) yang merupakan hasil penjumlahan HJE ditambah Biaya Transportasi yang ditentukan oleh KEPUTUSAN (*Policy Regel*). Adapun formulasi Matematikanya adalah $HJT = HJE + BT$ (KEPUTUSAN). Bahwa terhadap Biaya Transportasi yang bersumber atau atas perintah berdasarkan Keputusan Gubernur tersebut dikenakan PPh dan PPN oleh Direktur Jenderal Pajak. Sehingga Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan pajak kepada Pemohon I menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor: 00022/206/18/821/2 tanggal 07 November 2022 atas BT (KEPUTUSAN) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00141/207/18/821/22 tanggal 07 November 2022 atas BT (KEPUTUSAN). Demikian juga Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan pajak kepada Pemohon II menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor: 00007/201/16/213/19 tanggal 11 September 2019 atas BT (KEPUTUSAN) dan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak

Pertambahan Nilai Nomor: 00041/207/16/213/19 tanggal 11 September 2019 atas BT (KEPUTUSAN).

- (2) Bahwa PEMOHON I dan PEMOHON II merupakan Anggota HISWANA MIGAS.
- (3) Bahwa terkait dengan pemajakan atas Biaya Transportasi tersebut, HISWANA MIGAS telah mengajukan pertanyaan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kuasa Hukumnya Cuaca, S.H., M.H dengan Surat bertanggal 12 Agustus 2024 dan diterima oleh Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 16 Agustus 2024 yang isi surat tersebut adalah sebagai berikut:

Hal: Apakah HET Gas LPG 3 kg Yang Produk Policy Regeling DAPAT DIKONVERSI Sebagai Produk Undang-undang (Regeling) Untuk DIPAJAKI Menurut Undang-Undang PPh dan PPN?

Meminta penjelasan kepada Bapak terkait dengan Pemajakan atas HET Gas LPG 3 Kg sebagaimana ditunjukkan oleh Nota Dinas Nomor: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22 Desember 2021. Bahwa permintaan penjelasan ini dilatarbelakangi dasar pemikiran kami yang diuraikan sebagai berikut:

- a) *Bahwa obyek PPh menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan adalah “Yang menjadi obyek pajak adalah penghasilan, yaitu **setiap tambahan kemampuan ekonomis** yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk...”.*
- b) *Bahwa PPN atas Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak diatur pada UU Nomor 42 Tahun 2009.*
- c) *Bahwa merujuk kepada defenisi ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 menegaskan bahwa Subyek Pajak dan Obyek Penghasilan tersebut memiliki kedudukan hukumnya berdasar Undang-undang. Demikian juga Penyerahan sebagai dasar obyek PPN memiliki kedudukan hukum berdasar undang-undang. Oleh karena Subyek dan Obyeknya memiliki kedudukan hukum berdasar Undang-undang, maka kepada Obyek tersebut wajib dikenakan PAJAK yang berdasar Undang-undang. Dengan demikian Pasal 4*

ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU PPN dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$\mathbf{PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (uu).}$$

- d) Bahwa hukum menyatakan apabila terjadi pengingkaran terhadap SUBYEK Dimana SUBYEK tidak mendapat/memperoleh Penghasilan (obyek) dari yang seharusnya didapat/diperoleh, maka SUBYEK tersebut dapat melakukan gugatan perdata ke Pengadilan Negeri atau Pengadilan di Negara yang ditunjuk di dalam Perjanjian.
- e) Bahwa Harga Eceran Tertinggi menurut Pasal 24 ayat (4) Peraturan Menteri ESDM Nomor 26 Tahun 2009 adalah:
“Dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli Masyarakat, dan margin yang wajar serta Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG, **Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi (HET) LPG Tertentu** untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu.
- f) Bahwa Harga Eceran Tertinggi menurut Pasal 24A ayat (1) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 adalah:
“Pemerintah Daerah Provinsi bersama dengan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota menetapkan harga eceran tertinggi LPG Tertentu untuk Pengguna LPG Tertentu pada titik serah di sub Penyalur LPG Tertentu dengan memperhatikan kondisi daerah, daya beli masyarakat, margin yang wajar, Sarana dan Fasilitas penyediaan dan pendistribusian LPG Tertentu”.
- g) Berdasarkan ketentuan Pasal 24A ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2021 diketahui bahwa Pemerintah Daerah yang **MENETAPKAN** dengan cara menerbitkan SURAT KEPUTUSAN mengenai BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.
- h) Bahwa apabila PEMDA tidak menetapkan besaran Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu, Pihak AGEN tidak dapat menuntut PEMDA ke muka Pengadilan Negeri. Sebab penetapan itu merupakan **kewenangan** PEMDA. Sedangkan AGEN hanya bersifat passive tidak memiliki

kekuatan hukum dalam menetapkan BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.

- i) Bahwa apabila BESARAN Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu dijadikan sebagai OBYEK PPh dan Obyek PPN menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU PPN, maka formulasi pemajakannya menjadi:

$$\text{PAJAK (uu)} = \text{SUBYEK (uu)} + \text{OBYEK (menurut Keputusan PEMDA)}$$

- j) Bahwa apabila formula pada angka 2 di atas digabungkan dengan formula angka 8 untuk menuju KEPASTIAN HUKUM, maka diperoleh:

$$\text{PAJAK (uu)} = \text{SUBYEK (uu)} + \text{OBYEK (uu) sudah disamakan dengan PAJAK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (Keputusan).}$$

Persamaan selanjutnya adalah:

$$\text{PAJAK (uu)} = \text{SUBYEK (uu)} + \text{OBYEK (uu)} = \text{SUBYEK (uu)} + \text{OBYEK (Keputusan).}$$

$$\text{Dengan demikian, SUBYEK (uu) + OBYEK (uu) = SUBYEK (uu) + OBYEK (Keputusan).}$$

$$\text{Dengan demikian, OBYEK (uu) = OBYEK (Keputusan).}$$

Bahwa selama ini DITJEN PAJAK dalam memajaki Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu menunjukkan Obyek menurut undang-undang sama dengan Obyek menurut Keputusan.

Berdasarkan formula di atas dalam konteks Kepastian hukum, maka Obyek menurut undang-undang tidak dapat disamakan dengan Obyek menurut Keputusan. Dengan demikian terdapat kekeliruan yang dilakukan Ditjen Pajak yang memajaki Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu.

- k) Bahwa merujuk dan membandingkan kepada pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Nomor: 33/PUU-XXII/2024 halaman 51 yang berbunyi:

“Menimbang bahwa frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 pada hakikatnya menitikberatkan pada dasar hukum pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara

adalah harus dengan undang-undang. Hal demikian sebenarnya telah menjadi praktik yang umum dilakukan di berbagai negara sebagaimana ungkapan yang dikenal dengan prinsip “no taxation without representation” (tidak ada pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang), atau “taxation without representation is robbery” (pajak tanpa pengaturan oleh undang-undang adalah perampokan). Terkait dengan prinsip tersebut, UUD 1945 setidaknya juga telah memberikan 2 (dua) perspektif terkait dengan dasar hukum undang-undang dalam pengenaan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara yang sifatnya memaksa.

Pertama, secara umum, Pasal 1 ayat (2) dan ayat (3) UUD 1945 telah mengatur kelindan prinsip kedaulatan rakyat dengan negara hukum menjadi prinsip negara hukum yang demokratis (demochratische rechtsstaat). Prinsip kedaulatan rakyat menghendaki agar dalam penyelenggaraan negara selalu didasarkan pada kehendak rakyat, sedangkan ajaran negara hukum menuntut agar dalam penyelenggaraan negara harus berdasarkan pada hukum. Hukum yang mencerminkan kehendak rakyat adalah undang-undang, yakni peraturan tertulis yang dibuat oleh rakyat melalui lembaga perwakilan (DPR RI) dengan persetujuan bersama Presiden [vide Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 12/2011) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas UU 12/2011 (selanjutnya disebut UU P3)]. Keterlibatan rakyat dalam pembentukan undang-undang ini menjadi penting, karena undang-undang memiliki karakter mengikat umum (algemeen verbindend voorschrift), dalam arti mengikat warga negara. Oleh karenanya, setiap ketentuan yang akan mengikat warga negara dan/atau membebani warga negara harus mendapatkan persetujuan dari warga negara yang bersangkutan melalui wakilnya di parlemen.

Kedua, Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 telah memberikan jaminan kepada “Setiap orang berhak mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil secara sewenang-wenang oleh

siapapun”. Hal ini berarti, pengambilan hak milik tanpa persetujuan pemiliknya merupakan tindakan sewenang-wenang (*willekeur*). Dalam konteks demikian, pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara pada hakekatnya merupakan pemindahan hak milik pribadi (*privat*) kepada negara (*publik*) yang harus dilakukan berdasarkan undang-undang. Oleh karena itu, menjadi jelas maksud dari frasa “diatur dengan undang-undang” dalam Pasal 23A UUD 1945 adalah perintah konstitusi untuk mengatur apa saja (*objek*) yang dapat dikenakan pajak dan pungutan lain yang sifatnya memaksa untuk keperluan negara adalah dalam bentuk undang-undang”. Menegaskan bahwa obyek pajak harus berdasarkan perundang-undangan. Dengan demikian obyek pajak tidak dapat dilakukan terhadap apapun yang hanya berdasarkan Keputusan Pemda.

- l) Bahwa menurut kami, tidaklah dapat dikonversi TAMBAHAN KEMAMPUAN EKONOMIS menurut yang kedudukan hukumnya hanya Keputusan PEMDA menjadi sama dengan TAMBAHAN KEMAMPUAN EKONOMIS menurut kedudukan hukumnya UU. Sebab Keputusan yang diterbitkan oleh PEMDA jenisnya hanya bersifat kebijakan (*policy regeling*) tidak termasuk sebagai jenis Perundang-undangan (*regeling*)
- m) Bahwa Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bergantung kepada Keputusan Pemda, yang artinya jika Pemda tidak menerbitkan Keputusan maka tidak ada Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu. Artinya, Pihak AGEN LPG 3 kg tidak memiliki wewenang/kemampuan/kekuasaan dalam menerbitkan atau menetapkan Biaya angkut tersebut. Sedangkan obyek PPh dan PPN bergantung kepada perbuatan hukum setara undang-undang yang dilakukan PARA pihak.
- n) Bahwa dengan membandingkan Substansi Ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN dengan Pasal 24A ayat (1) dan ayat (2) Permen ESDM Nomor 28 Tahun 2021 jo Permen ESDM Nomor 26 Tahun 2009 timbul pertanyaan yang harus dijawab tentang KETIDAKSETARAAN atau KETIDAKSAMAAN Perbuatan Hukum yaitu, Apakah Perbuatan Hukum dalam MENETAPKAN BESARAN

Biaya Angkut yang dilakukan oleh PEMERINTAH PROVINSI dan KABUPATEN/KOTA dapat disamakan dengan Peraturan Hukum yang dilakukan oleh PARA Pihak untuk menghasilkan PENGHASILAN sebagaimana dimaksud Pasal 4 UU Nomor 38 Tahun 2008 dan nilai penyerahan sebagaimana dimaksud UU PPN?

- o) Bahwa sekalipun Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu **menambah kemampuan ekonomis**, tetapi tambahan kemampuan ekonomis ini hanyalah bersifat hitungan matematika, yang mana hitungan matematika tersebut tidak dapat begitu saja dianggap memiliki kedudukan hukum sebagai tambahan kemampuan ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 dan Nilai Penyerahan menurut UU PPN karena harus diatur juga menurut hukum sesuai dengan Pendapat Mahkamah Konstitusi tersebut.*
- p) Bahwa Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Penyerahan obyek PPN bersumber dari peraturan-peraturan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling).*
- q) Baik dari sisi Sumber, Pengingkaran, dan Kewenangan sangat jelas terdapat perbedaan yang tegas antara Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu dengan tambahan kemampuan ekonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Penyerahan menurut UU PPN yang dirinci sebagai berikut:*
- 1) Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy regeling), sedangkan Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari peraturan-peraturan hukum yang berdasar Undang-undang (regeling)*
 - 2) Apabila terjadi Pengingkaran PARA Pihak tidak dapat menggugat ke Pengadilan Negeri mengenai Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (policy*

regeling). Sedangkan terhadap Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (*regeling*) PARA pihak dapat menggugat ke Pengadilan Negeri.

- 3) Agen tidak berwenang menentukan besaran Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu bersumber dari Keputusan PEMDA (*policy regeling*), sedangkan PARA Pihak berwenang menentukan besaran Tambahan Kemampuan EKonomis menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan UU PPN bersumber dari perbuatan-perbuatan hukum yang berdasar Undang-undang (*regeling*) sepanjang tidak ada hubungan Istimewa (*transfer pricing*).
- r) Berdasarkan uraian-uraian di atas, berikut ini kami ajukan permohonan penjelasan kepada Bapak yaitu:
 - 1) Apa dasar hukumnya kedudukan hukum “Tambahan Kemampuan Ekonomis” yang bersumber dari Keputusan Pemda (*policy regeling*) dapat dikonversi dan bagaimana cara mengkonversinya menurut hukum sehingga menjadi sama dengan kedudukan hukum “Tambahan Kemampuan Ekonomis” yang bersumber dari Perbuatan-perbuatan berdasar Undang-undang (*regeling*) sehingga tambahan kemampuan ekonomis tersebut dapat dianggap sebagai obyek PPH dan PPN?
 - 2) Apakah Keputusan (***policy regel***) atas Tambahan Kemampuan Ekonomis yang diterbitkan oleh PEMDA memiliki kedudukan sama dengan Tambahan Kemampuan Ekonomis menurut UU (*regeling*)?
- s) Bahwa bilamana Ditjen Pajak telah menerbitkan peraturan atau nota dinas terkait dengan Biaya Angkut Penyalur LPG Tertentu sampai dengan titik serah Sub Penyalur LPG Tertentu yang mana berdasarkan uraian-uraian di atas peraturan atau nota dinas tersebut bertentangan dengan Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN, kami berharap Bapak berkenan mencabut peraturan-peraturan atau Nota Dinas: ND-247/PJ/PJ.03/2021 tanggal 22

Desember 2021 dimaksud dalam rangka menjaga kemurnian makna dari Pasal 4 ayat (1) UU PPH dan UU PPN.

15) Bahwa atas Surat HISWANA MIGAS tersebut, Direktur Jenderal Pajak telah menjawabnya dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 yang isi surat tersebut adalah sebagai berikut:

“Sehubungan dengan surat saudara tanpa nomor tanggal 12 Agustus 2024 Hal: Apakah HET Gas LPG 3 kg Yang Produk Policy Regeling DAPAT DIKONVERSI Sebagai Produk Undang-undang (Regeling) Untuk DIPAJAKI Menurut Undang-Undang PPH dan PPN?, dengan ini kami sampaikan hal-hal sebagai berikut:

(1) *Dalam surat tersebut, secara garis besar Saudara meminta penjelasan mengenai aspek Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai atas selisih Harga Jual Eceran (HJE) LPG dalam kemasan tabung 3 kg (LPG Tertentu) di titik serah agen dengan harga yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan.*

(2) *Sehubungan dengan hal-hal tersebut, dengan ini kami sampaikan sebagai berikut*

a) Aspek Pajak Penghasilan

1. *Penghasilan yang diterima atau diperoleh agen/penyalur berupa selisih harga antara HJE LPG Tertentu dengan harga yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan, merupakan penghasilan yang dikenai pajak penghasilan sesuai peraturan perundang-undangan di bidang PPh.*

2. *Penghasilan yang diterima atau diperoleh sub-agen/pangkalan berupa selisih harga antara harga yang ditagihkan kepada sub-agen/pangkalan dengan harga jual kembali sub-agen/pangkalan atas penjualan LPG Tertentu merupakan penghasilan yang dikenai pajak penghasilan sesuai peraturan perundang-undangan di bidang PPh.*

b) Aspek Pajak Pertambahan Nilai

1. *LPG dalam tabung yang siap dikonsumsi oleh masyarakat, termasuk LPG Tertentu, merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang atas penyerahannya dikenai PPN.*

2. *Perlakuan PPN atas penyerahan BKP berupa LPG Tertentu tersebut sudah secara jelas diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang PPN.*
3. *Telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Liquefied Petroleum Gas Tertentu dan Petunjuk Pelaksanaannya yang dituangkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-37/PJ/2021 tentang Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.03/2020.*

16) Bahwa faktanya berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, Direktur Jenderal Pajak menjadikan Biaya Transportasi (BT KEPUTUSAN) sebagai Objek Pajak Penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Objek PPN menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPN. Sebab, frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh **Wajib Pajak...**” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN **membolehkan Biaya Transportasi yang diterima atau diperoleh Agen yang ditentukan oleh Peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN Gubernur dijadikan sebagai Objek Pajak Penghasilan dan Objek PPN yang harus dipajaki.**

17) Bahwa terlihat berdasarkan SKPKB-SKPKB dan surat Direktur Jenderal Pajak dengan Surat Nomor: S-230/PJ.02/2024 tanggal 15 Oktober 2024 tersebut, menunjukkan frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh **Wajib Pajak...**” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN ternyata berpatokan kepada Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (AGEN) dan NILAI PENGGANTIAN (Biaya Transportasi) **tanpa memperhatikan sumber setiap tambahan kemampuan ekonomis dan Nilai Penggantian tersebut apakah bersumber dari perbuatan berdasarkan perundang-undangan perpajakan dan selain perundang-undangan perpajakan** (contoh: dalam hal ini bersumber dari KEPUTUSAN)

- 18) Padahal menurut PARA PEMOHON, sesuai UUD 1945 dan sejalan dengan dengan prinsip *no taxation without representation* sebagai pencerminan prinsip kedaulatan rakyat, maka seharusnya setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan Nilai Penggantian haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan **BUKAN** berdasarkan selain peraturan perundang-undangan perpajakan seperti peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN, sebagaimana ditegaskan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 bahwa **“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”**.
- 19) Bahwa ketentuan Pasal 23A UUD 1945 secara limitatif menentukan agar pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang, tidak terkecuali pelaksanaan atas pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa tersebut haruslah berdasarkan undang-undang, **BUKAN** KEPUTUSAN. Dengan demikian, terdapat KETIDAKPASTIAN HUKUM pada frasa *“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”* dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN karena dalam kasus yang spesifik ini membuktikan frasa *“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”* dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN telah mengandung setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan Nilai berupa Biaya Transportasi yang ditentukan berdasarkan peraturan Menteri ESDM dan KEPUTUSAN bukan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan Nilai berupa Biaya Transportasi berdasarkan undang-undang sebagaimana dikehendaki oleh Pasal 23A UUD 1945. Pertentangan tersebut telah menimbulkan ketidakpastian hukum bagi PARA PEMOHON dalam mencari keadilan di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
- 20) Bahwa berdasarkan seluruh uraian-uraian tersebut di atas terbukti bahwa berlakunya frasa *“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”* dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang bertentangan dengan Ketentuan Pasal 23A

UUD 1945 berakibat telah merugikan hak konstitusional PARA PEMOHON **berupa tidak memperoleh Kepastian Hukum sebagaimana dimaksud Pasal 28D ayat (1) UUD 1945**. Oleh karena itu frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN haruslah dimaknai sebagaimana Petitum PARA PEMOHON untuk mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

54. Bahwa sesuai Pasal 23A UUD 1945, pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang, maka sumber penghasilan dan pertambahan nilai juga seharusnya didasarkan pada undang-undang, bukan selain undang-undang. Tidak seyogianya Biaya Transportasi yang ditentukan berdasarkan KEPUTUSAN dianggap sama dengan penghasilan dan pertambahan nilai yang ditentukan atau bersumber kepada perundang-undangan yang kemudian UU PPh dan UU PPN diterapkan kepada KEPUTUSAN yang kedudukan hukumnya bukan undang-undang.
55. Bahwa “undang-undang” tidaklah sama dengan “KEPUTUSAN”. Terdapat perbedaan mendasar antara produk hukum berupa undang-undang dengan bentuk produk hukum lainnya. Dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang *Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang *Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*, dalam Pasal 1 angka 3 dinyatakan bahwa **Undang-Undang adalah Peraturan Perundang-undangan yang dibentuk oleh Dewan Perwakilan Rakyat dengan persetujuan bersama Presiden;**
56. Sementara definisi KEPUTUSAN diketahui menurut Pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan adalah: *“Keputusan Administrasi Pemerintahan yang juga disebut Keputusan Tata Usaha Negara atau Keputusan Administrasi Negara yang selanjutnya disebut Keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan.”;*

57. Bahwa berdasarkan 2 (dua) definisi di atas, jelas terdapat perbedaan mendasar antara Undang-undang dan KEPUTUSAN. Undang-undang lebih spesifik, yang harus dibentuk oleh DPR dan Presiden. Sementara KEPUTUSAN dibentuk oleh Pejabat yang berwenang tanpa melibatkan DPR;
58. Berdasarkan penjelasan di atas, maka jelas terlihat perbedaan antara Undang-undang dan KEPUTUSAN. Berkaitan dengan pungutan Pajak, konstitusi telah menegaskan harus dipungut berdasarkan undang-undang, bukan berdasarkan KEPUTUSAN. Artinya, hanya undang-undang lah yang dapat dijadikan dasar dalam pemungutan atau pengenaan pajak, termasuk tindakan-tindakan lainnya seperti pembetulan, pembatalan, pengembalian dan lainnya, sehingga pemajakan juga seharusnya mendasarkan pada undang-undang, bukan KEPUTUSAN;
59. Bahwa berdasarkan uraian diatas terlihat Direktur Jenderal Pajak memajaki Biaya Transprotasi yang bersumber dari KEPUTUSAN.
60. Bahwa praktik pemajakan terhadap sumber penghasilan dan pertambahan nilai dalam konteks KEPUTUSAN sangat berpotensi mendistorsi prinsip legalitas dalam perpajakan. Bahwa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN menjadi keliru bertentangan dengan Pasal 23A UUD 1945 jika meliputi sumber objek berdasar KEPUTUSAN.

C. Frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” Dalam Ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh Dan Pasal 4 Ayat (1) UU PPN Menimbulkan Ketidakpastian Hukum Dan Oleh Karenanya Bertentangan Dengan Pasal 1 Ayat (3) Dan Pasal 28D Ayat (1) UUD 1945

61. Bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Gagasan negara hukum sebagai prinsip umum yang dianut dalam penyelenggaraan negara bercirikan prinsip hukum dan hak asasi manusia yang dijamin dalam konstitusi. Salah satu prinsip negara hukum yang utama adalah adanya pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. Bahwa ketentuan Pasal 28D ayat (1)

UUD 1945 berbunyi: **“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”**;

62. Bahwa menurut pandangan Lon Fuller, terdapat 8 (delapan) syarat agar suatu kaidah dapat dikatakan sebagai kaidah hukum, yang disebutkan sebagai persyaratan moral hukum internal atau *inner morality of law*. Kedelapan syarat tersebut adalah: (1) Harus ada aturan (*rules*); (2) Harus berlaku ke depan (*prospektif*), bukan ke belakang (*retrospektif*); (3) Aturan tersebut harus diumumkan; (4) Aturan tersebut harus sesuai akal sehat (*intelligible*); (5) Aturan tidak boleh saling kontradiktif; (6) Aturan tersebut harus mungkin diikuti; (7) Aturan tidak boleh berubah secara konstan; (8) Harus ada kesesuaian (*congruence*) antara aturan yang tertulis dengan yang diterapkan oleh penegak hukum (*N.E. Simmonds, 1986*);
63. Bahwa secara teoritik, frasa **“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”** dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang dimohonkan pengujian menimbulkan permasalahan konstitusionalitas, karena tidak dapat memberikan kepastian hukum, jaminan perlindungan hukum yang akhirnya tidak memberi rasa keadilan. Oleh karena frasa **“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”** pasal tersebut bertentangan dengan norma konstitusi Pasal 23A UUD 1945 dan ternyata dalam praktiknya dapat menyebabkan **tafsir yang terlalu luas** meliputi sumber objek pajak yang secara langsung ditimbulkan oleh KEPUTUSAN. **“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”** dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tersebut dan praktiknya menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil bagi PARA Pemohon. Frasa **“...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...”** dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang dimohonkan pengujian tidak memenuhi syarat kaidah hukum sebagaimana dikemukakan Fuller, terutama syarat **“aturan tersebut harus sesuai akal sehat (*intelligible*)”** dan **“harus ada kesesuaian (*congruence*)”**;

64. Negara hukum yang telah diadopsi dalam UUD 1945 meletakkan suatu prinsip bahwa setiap orang memiliki hak asasi (HAM), yang dengan demikian mewajibkan orang lain, termasuk di dalamnya negara, untuk menghormatinya. Bahkan secara konstitusional, ketentuan konstitusional tentang HAM tersebut dalam perspektif historis-filosofis dalam pembentukan negara dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan berdasarkan kemanusiaan yang adil dan beradab [*vide* Pembukaan UUD 1945]. Oleh karena itu, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 28I ayat (4) UUD 1945, bahwa negara berkewajiban untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan terhadap HAM;
65. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu ciri utama negara hukum Indonesia. Menurut Gustav Radburch (*E. Utrecht, Pengantar dalam Hukum Indonesia, PT. Penerbit Balai Buku Ichtiar, Jakarta*) menyatakan ada kepastian oleh hukum dan kepastian dalam atau dari hukum. Kepastian oleh hukum adalah hukum yang berhasil menjamin banyak kepastian dalam hubungan-hubungan kemasyarakatan. Sementara kepastian hukum tercapai apabila dalam hukum tersebut tidak ada ketentuan yang saling bertentangan dan dalam hukum tersebut tidak ada istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan. Senada dengan pendapat Gustav Radburch, Indroharto menekankan bahwa kepastian hukum menyangkut kepastian norma hukum (*Indroharto, Rangkuman Asas-Asas Umum Tata Usaha Negara, Jakarta, 1984*);
66. Mahkamah Konstitusi melalui putusannya telah memberikan makna terhadap prinsip kepastian hukum yang adil. Dalam putusannya (*vide* Putusan Nomor 1/PUU-XI/2003 dan Putusan Nomor 15/PUU-XVI/2018), bahwa kepastian hukum apabila dikaitkan dalam konteks norma hukum adalah harus dihindarkan perumusan norma hukum yang tidak dapat diukur secara objektif yang dalam implementasinya membuka peluang bagi APARATUR negara maupun pihak lainnya untuk berbuat sewenang-wenang terhadap orang lain. Kemudian, bahwa adil atau tidaknya sebuah aturan harus dinilai dari semua aspek, khususnya bagaimana aturan tersebut melindungi dan menjaga keseimbangan kepentingan pihak-pihak yang diatur;

67. Bahwa ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang berbunyi:

Pasal 4 ayat (1) UU PPh : *(1) Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*

- a. *penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;*
- b. *hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;*
- c. *laba usaha;*
- d. *keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:*
 1. *keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;*
 2. *keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;*
 3. *keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;*
 4. *keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan social termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan*
keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan
- e. *penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;*

- f. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;*
- g. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;*
- h. royalti atau imbalan atas penggunaan hak;*
- i. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;*
- j. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;*
- k. keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;*
- l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;*
- m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;*
- n. premi asuransi;*
- o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;*
- p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;*
- q. penghasilan dari usaha berbasis syariah;*
- r. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan*
- s. surplus Bank Indonesia.*

Dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN : (1) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
- b. impor Barang Kena Pajak;*
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
- f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;*

- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;
dan
- h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Berdasarkan ketentuan ini, maka setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan kegiatan pertambahan nilai semuanya dipajaki tanpa melihat sumber hukum atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan kegiatan yang memberikan pertambahan nilai tersebut. Sementara konstitusi dalam Pasal 23A UUD 1945 menghendaki pungutan Pajak baik sumber hukum atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan pertambahan nilai harus berdasarkan undang-undang. Bahwa frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN memperluas makna objek pajak yang tidak hanya bersumber dari perbuatan undang-undang tetapi juga meliputi objek yang bersumber dari KEPUTUSAN;

- 68. Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah dirugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 Ayat (1) UU PPh karena frasa tersebut mengandung makna yang luas yaitu:
 - a. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak **berdasarkan perundang-undangan perpajakan; dan**
 - b. Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib pajak **berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.**
- 69. Bahwa PARA PEMOHON menganggap telah merugikan hak konstitusionalnya dengan berlakunya Pasal 4 Ayat (1) UU PPN karena substansi pada Pasal tersebut mengandung makna yang luas yaitu Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
 - a. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan; **dan**
 - b. Kegiatan-kegiatan yang dilakukan berdasarkan selain perundang-undangan perpajakan.
- 70. Bahwa terdapat ketidakpastian hukum dalam penegakan hukum perpajakan disebabkan oleh dasar hukum yang sangat luas. Seharusnya dasar hukum yang

digunakan untuk menentukan sumber penghasilan yang diterima atau diperoleh dan pertambahan nilai hanyalah undang-undang perpajakan bukan selain undang-undang perpajakan apalagi hanya berdasarkan KEPUTUSAN;

71. Bahwa sistem perpajakan membutuhkan jaminan kepastian hukum. Hal ini sesuai dengan 5 (lima) prinsip dalam pengaturan pajak. Pertama, prinsip kepastian hukum, prinsip ini berkaitan dengan sistem perpajakan yang menentukan objek dan subjek pajak serta basis perhitungan perpajakan, tarif, dan administrasi perpajakan. Kedua, prinsip kejelasan dasar kewenangan pemungutan pajak oleh pemerintah yang mencakup *bestuur*. Dalam menjalankan UU ada pembagian kewenangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Ketiga, ada hubungan hukum antara wajib pajak dan pemungutnya sehingga memberi hak dan kewajiban antara negara dan masyarakat. Keempat, penegakan hukum dengan penerapan sanksi administrasi dan pidana. Kelima, perlindungan hukum yang diatur dalam UU *Pengadilan Pajak*;
72. Bahwa pertentangan antara frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN dengan Pasal 23A UUD 1945 jelas bertentangan dengan prinsip kepastian hukum sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dan melanggar prinsip negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Sebab, terjadi ketidakpastian berkenaan dengan dasar hukum sumber setiap tambahan kemampuan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dan kegiatan yang dikenakan pertambahan nilai yang digunakan dalam bidang perpajakan apakah perundang-undangan perpajakan dan ataukah selain perundang-undangan perpajakan (KEPUTUSAN);
73. Bahwa dalam praktiknya, frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN meliputi dasar hukum sumber objek yaitu perundang-undangan perpajakan dan selain perundang-undangan perpajakan. Praktik seperti ini terjadi oleh karena frasa “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN tidak secara tegas menyatakan bahwa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh

Wajib Pajak dan kegiatan yang memberikan pertambahan nilai haruslah berdasar undang-undang;

74. Bahwa dampaknya, berdasar frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN ternyata memajaki Biaya Transportasi yang besarnya ditentukan oleh KEPUTUSAN Gubernur/Walikota/Bupati. Dengan demikian, frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN mengandung pemajakan atas Biaya Transportasi yang besarnya ditentukan oleh Keputusan Gubernur/Walikota/Bupati. Pemajakan tersebut yang seharusnya hanyalah bersifat penggantian Biaya Transportasi merugikan wajib pajak yang diharuskan mengangkut gas LPG 3kg dari Agen ke Pangkalan;
75. **Ketidakpastian hukum** yang diciptakan oleh frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 4 ayat (1) UU PPN yang tidak sesuai dengan Pasal 23A UUD 1945 telah melanggar ketentuan **Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** yang menegaskan bahwa “*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*”. Pelanggaran terhadap prinsip kepastian hukum tersebut juga melanggar prinsip Indonesia sebagai Negara Hukum sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan **Pasal 1 ayat (3) UUD 1945** bahwa “*Negara Indonesia adalah negara hukum*”.

IV. PETITUM

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

1. Mengabulkan Permohonan PARA PEMOHON untuk seluruhnya;
2. Menyatakan frasa “...*setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak...*” dalam **Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 36**

Tahun 2008 tentang *Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang tidak dimaknai “...setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh *Wajib Pajak* berdasarkan perundang-undangan perpajakan...”;

3. Menyatakan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan **tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat** sepanjang tidak dimaknai “*Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:*
- a. *penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
 - b. *impor Barang Kena Pajak;*
 - c. *penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;*
 - d. *pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
 - e. *pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;*
 - f. *ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;*
 - g. *ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan*
 - h. *ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak;*

yang dilakukan berdasarkan perundang-undangan perpajakan.

4. Memerintahkan pemuatan Putusan dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Atau dalam hal Mahkamah berpendapat lain, mohon putusan yang seadil–adilnya (*ex aequo et bono*).

Hormat Kami


Kuasa Hukum PARA Pemohon




Cuaca, S.H., M.H.,



Sintha Donna Tarigan, S.H.,




Marhaen, SH.,



Timbul P. Siahaan, S.H., MBA.,



Serimitha Br Karo, SH.,



Lasden Luther Sihotang, SH, SE, M.Ak.